



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

**ПРИРАЧНИК ЗА  
РЕВИЗИЈА НА РЕГУЛАРНОСТ**

февруари, 2021 година

## СОДРЖИНА

Вовед .....	4
1. ПОИМ, ЦЕЛИ И ФАЗИ НА РЕВИЗИЈАТА НА РЕГУЛАРНОСТ .....	6
2. ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА.....	10
2.1. Запознавање на субјектот.....	11
2.2. Аналитички постапки во фаза на планирање на ревизијата.....	12
2.3. Материјалност .....	15
2.4. Ревизорски ризик .....	22
2.5. Проценка на ризикот по компонентите.....	24
2.6. Одредување на опфат и цели на ревизијата.....	31
2.7. Запознавање со структурата на внатрешните контроли на субјектот предмет на ревизија .....	34
2.8. Ревизорски пристап .....	53
2.9. План за ревизија.....	57
2.10. Ревизорска програма.....	58
3. ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА.....	59
3.1. Внесување на податоците во апликации (ексел модели), нивно усогласување со финансиските извештаи, изработка на рекласифицирани финансиски извештаи и водечки табели.....	59
3.2. Ревизорски доказ.....	60
3.3. Ревизорски постапки.....	66
3.4. Потврдување/корегирање на ревизорскиот пристап.....	67
3.5. Метода на примерок во ревизијата.....	68
3.6. Директни (детални) постапки/суштински тестови .....	77
3.7. Аналитички постапки во фаза на извршување.....	82
3.8. Комуникација во текот на ревизијата.....	88
3.9. Користење на работата на внатрешни ревизори, стручни лица и експерти.....	97
3.10. Оценка на резултатите од ревизорските активности.....	99
3.11. Ревизорска документација .....	101
4. ИЗВЕСТУВАЊЕ.....	103

4.1.	Вовед.....	103
4.2.	Мислење за финансиски извештаи .....	107
4.3.	Видови на ревизорско мислење .....	108
4.4.	Нагласување на прашања и останати прашања.....	116
4.5.	Пасус за останати прашања.....	128
4.6.	Клучни ревизорски прашања .....	129
4.7.	Споредбени информации .....	129
4.8.	Форма и содржина на ревизорски извештаи .....	119
4.9.	Ревизија на усогласеност како посебен вид на ревизија .....	128
4.10.	Хоризонтална ревизија .....	129
4.11.	Ревизија на поединечни финансиски извештаи, сметки или ставки .....	129
4.12.	Писмо до раководството.....	130
4.13.	Забелешки и одговор на забелешки на нацрт ревизорскиот извештај.....	130
4.14.	Следење на ефектите од ревизијата .....	131
5.	КОНТРОЛА И ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ НА РЕВИЗИИТЕ.....	133
5.1.	Контрола на квалитет .....	133
5.2.	Осигурување на квалитет на ревизиите .....	135
	АНЕКСИ – Пропишани обрасци (Планирање, Извршување, Известување) .....	137

## **Вовед**

Цел на изготвувањето на Прирачникот за ревизија на регуларност е да се обезбеди единствен пристап во планирањето, извршувањето и известувањето за извршените ревизии на регуларност (ревизии на финансиските извештаи заедно со ревизии на усогласеност). Прирачникот е изготвен за да им помогне на државните ревизори во текот на процесот на ревизијата на регуларност, што ќе придонесе кон подобрување/одржување на професионализмот во спроведување на ревизиите, а со тоа и обезбедување на ревизорски услуги со висок квалитет, од значење за сите заинтересирани страни.

Во Прирачникот дадени се насоки со кои се обезбедува воедначен и соодветен начин на обезбедување на висок квалитет од извршените ревизии на регуларност, за потребите на субјектите кои се предмет на ревизија, Собранието на Република Северна Македонија и нејзините граѓани. Секој државен ревизор треба во целост ја осознае содржината на овој Прирачник и со неговата примена да придонесе за квалитетно извршување на ревизиите.

Прирачникот со обезбедување на единствениот пристап во спроведување на сите фази од ревизијата не го намалува професионалното расудување, должното внимание и професионалниот скептицизам на ревизорите, туку спротивно, и понатаму остануваат примарни за ревизорско однесување, кои секогаш треба да се применуваат во донесување на одлуки за соодветно постапување.

Имајќи ги во предвид барањата и препораките од извештајот од Твининг проектот МК 13 IPA FI 01 17R за проценка за подобрување на ревизорскиот процес според ISSAI, извршена е измена на Прирачникот за ревизија на регуларност. Измените се во насока на усогласување со меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAI), во целиот ревизорски процес (планирање на ревизијата, спроведување, известување и следење), споредбено со ISSAI и најдобрите практики на ВПИ во земјите-членки на ЕУ. При креирање на измените на Прирачникот компаративно се имаа во предвид степенот на применливост помеѓу таквите практики во ВПИ на земјите-членки на ЕУ и нивата потенцијална применливост во ревизорската средина во Државниот завод за ревизија.

Државниот завод за ревизија, настојува да ја применува најдобрата меѓународна пракса на спроведување на државната ревизија. Во таа насока, во спроведување на државната ревизија се применуваат меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAI - International Standards of the Supreme Audit Institutions), усвоени од Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI). При изготвување на Прирачникот земени се во предвид барањата на меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAI).

Овој прирачник е составен од 5 делови, во согласност со текот на процесот на ревизијата на регуларност и тоа:

1. Поим, цели и фази на ревизијата на регуларност – во кој се даваат дефиниции на ревизија на регуларност, целите и фазите на ревизијата на регуларност;
2. Планирање на ревизијата на регуларност – во кој се опишуваат чекорите во фазата на планирање на ревизијата на регуларност, од запознавање со субјектот до изготвување на план и програми за ревизијата;
3. Извршување на ревизијата на регуларност – во кој се утврдени ревизорските докази и се опишуваат постапките за нивно добивање, оценка на резултатите од ревизорската работа, комуникацијата во текот на ревизијата и потребната ревизорска документација;
4. Известување и следење на препораките од извршената ревизија – се утврдува формата и содржината на ревизорскиот извештај, општите правила за пишување на ревизорски извештај, видовите ревизорско мислење, формата и содржината на писмото до раководството, како и одделни аспекти на известувањето за ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамката за посебни намени, поединечни ревизорски извештаи и специфични елементи, сметки или ставки на финансиските извештаи. Дадени се насоки во однос на следење на спроведувањето на препораките содржани во ревизорските извештаи и
5. Контрола и осигурување на квалитет на ревизијата на регуларност – дадени се насоки за спроведување на контрола и осигурување на квалитет на ревизиите на регуларност.

На крајот на овој Прирачник е содржана Листа на обрасци/прашалници/програми. Обрасците за спроведување на ревизорските постапки, кои се пропишуваат со овој Прирачник, државните ревизори треба да ги користат за документирање и следење на фазите и чекорите во ревизорската работа, а по потреба можат да се менуваат и прилагодуваат.

## 1. ПОИМ, ЦЕЛИ И ФАЗИ НА РЕВИЗИЈАТА НА РЕГУЛАРНОСТ

Согласно ISSAI 100, точка 18, ревизијата во јавниот сектор се опишува како систематски процес на објективно обезбедување на докази за да се утврди дали информациите или вистинските услови се во согласност со утврдените критериуми. Ревизија во јавниот сектор е од суштинско значење, бидејќи на законодавните и надзорните тела, како и на оние кои се одговорни за управување и пошироката јавност, им обезбедува информации и независна и објективна оценка за спроведувањето и влијанието на владините политики, програми и активности.

Ревизиите во јавниот сектор може да имаат различни цели, во зависност од видот на ревизија која се спроведува. Сепак, гледајќи во целост, ревизијата во јавниот сектор придонесува кон доброто владеење преку (ISSAI 100, точка 20):

- обезбедување на корисниците за кои е наменета, со независни, објективни и точни информации, заклучоци или мислења, кои се засновани на доволни и соодветни докази во однос на јавните тела;
- промовирање на одговорност и транспарентност, кои поттикнуваат постојано подобрување и континуирана довербата во правилното (соодветното) користење на јавните средства и имот, како и учинокот на јавната администрација;
- зголемување на ефикасноста на телата кои во рамки на уставните определби спроведуваат надзор и корективни функции на следење на работата на владата и оние кои се одговорни за управување со активностите финансирани од јавни средства;
- создавање на поттик за промени преку обезбедување на знаење, сеопфатни анализи и издржани препораки за подобрување.

Согласно ISSAI 100, точка 22, ревизијата во јавниот сектор, може да се категоризира во еден или комбинација од следните три главни видови: финансиска ревизија, ревизија на усогласеност и ревизија на успешност. Трите главни видови на ревизија во јавниот сектор се дефинираат на следниот начин:

- **Финансиската ревизија** се фокусира на утврдување дали финансиските информации на субјектот се презентирани во согласност со важечката регулаторна рамка и рамката за финансиско известување. Ова се постигнува преку обезбедување доволни и соодветни ревизорски докази, кои му овозможуваат на ревизорот да изрази мислење дали финансиските информации се ослободени од материјално погрешни прикажувања, без оглед дали се резултат на измама или грешка.
- **Ревизијата на успешност** се фокусира на тоа дали интервенциите, програмите и институциите се спроведуваат/работат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и дали има простор за подобрување. Успешноста се испитува во однос на одредени критериуми и се анализираат причините за отстапувањата од овие критериуми или други проблеми. Целта е да се одговори на клучни ревизорски прашања и да се дадат препораки за подобрување.

- **Ревизијата на усогласеност** се фокусира на тоа дали одреден предмет на ревизија е во согласност со законите и прописите кои биле идентификувани како критериуми. Ревизијата на усогласеност се спроведува со оценување на тоа дали активностите, финансиските трансакции и информации, во сите значајни прашања, се во согласност со регулативата со кои се раководи субјектот. Оваа регулатива може да вклучуваат правила, закони и прописи, буџетски одлуки, политики, воспоставени кодекси, договорни услови или општи принципи, согласно кои се раководи доброто финансиско управување и однесување на јавните службеници.

**Целта на финансиската ревизија** е да се подобри нивото на доверба на корисниците на финансиските извештаи, која се постигнува преку изразување на мислење на ревизорот за тоа дали финансиските извештаи во сите материјални аспекти, се изготвени во согласност со применливата рамка за финансиско известување, или во случај кога финансиските извештаи се презентираат согласно рамката за финансиско известување која вклучува фер прикажување дали финансиските извештаи се фер прикажани, во сите материјални аспекти, или дали даваат вистинска и објективна слика во согласност со дадената рамка. Законите или прописите кои се обврзувачки за ревизорските институции во јавниот сектор може да дадат различни формулации на ова мислење. Ревизијата која е спроведена во согласност со стандардите кои се базирани на Основните принципи на финансиска ревизија и релевантните етички барања на INTOSAI, овозможуваа ревизорот да изрази такво мислење. (ISSAI 200 точка 16)

Во извршувањето на ревизијата на финансиските извештаи, севкупните цели на ревизорот се (ISSAI 200, точка 17 и ISSAI 1200 (MCP 200)):

- да добие разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи како целина не содржат значајни погрешни прикажувања, без оглед дали се резултат на измама или грешки, со што се овозможува ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со прифатената рамка за финансиско известување и
- да извести за финансиските извештаи и да комуницира за резултатите од ревизијата, во согласност со ревизорските наоди.

**Целта на ревизијата на усогласеност** во јавниот сектор, е да и овозможи на врховната ревизорска институција да оцени дали активностите на субјектите од јавниот сектор се во согласност со релевантните прописи, кои ги води во неговото работење, што вклучува и известување за степенот до кој субјектите се во согласност со пропишаните критериуми. Известувањето може да биде на различни начини, од давање на куси стандардизирани мислења, па се до презентирање на различни видови заклучоци во скратена или проширена форма. Ревизија на усогласеност може да се однесува на правилност (т.е. придржување до официјалните критериуми, како што се применливи закони, регулативи и договори) или на соодветност (почитување на општите принципи кои се однесуваат на доброто финансиско работење и однесување на официјални лица). Иако, ревизијата на усогласеност главно се занимава со правилноста, во контекст на јавниот сектор може да биде важна и соодветноста, бидејќи постојат одредени очекувања во однос на финансиското управување и однесувањето на

официјални лица. Значи, во зависност од мандатот на врховната ревизорска институција, ревизијата на усогласеност може да опфати и одредени аспекти на соодветност (ISSAI 400, точка 13).

Државната ревизија, согласно Законот за државната ревизија, опфаќа:

- испитување на документите, исправите и извештаите, сметководствените и финансиските постапки, електронските податоци и информационите системи и други евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската состојба и резултатот на финансиските активности во согласност со прифатените сметководствени начела и сметководствени стандарди,
- испитување и оценка на извештаите на извршената интерна контрола и јавна внатрешна финансиска контрола, испитување и оценка на системот на финансиски менаџмент и контрола,
- испитување на финансиските трансакции кои претставуваат јавни приходи и јавни расходи во смисла на законско и наменско користење на средства;
- давање оценка за користење на средствата од аспект на постигнатата економичност, ефикасност и ефективност и
- давање оценка за преземените мерки од страна на субјектите предмет на ревизија, во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај.

Согласно Законот за државната ревизија (член 18), Државниот завод за ревизија врши ревизија на регуларност и ревизија на успешност. Во Законот за државната ревизија се дефинирани одделните видови на ревизија и тоа:

- **финансиска ревизија** е проверка на точноста и комплетноста на сметководствената евиденција и финансиските извештаи;
- **ревизија на усогласеност** е постапка на утврдување и оценување на усогласеноста на работењето на субјектот со законите, подзаконските акти и интерните акти.

Во Државниот завод за ревизија вообичаено се врши ревизија на регуларност која опфаќа финансиска ревизија, заедно со ревизија на усогласеност.

Ревизијата на регуларност се спроведува во следните **три основни фази**:

- планирање,
- извршување и
- известување.

На сликата се прикажани основните фази на ревизијата на регуларност.

Во спроведувањето на ревизијата на регуларност потребно е да се следат фазите на ревизорскиот процес за да се исполнат барањата од ревизорската работа, како што се: прибирање на информации за субјектот предмет на ревизија, процена на ризиците и материјалноста, проценување на системот на внатрешни контроли, изготвување на план и програми за ревизија, собирање на ревизорски докази, оценка на резултатите од извршената ревизија, известување и утврдување на ревизорско мислење за финансиските извештаи и работењето и следење на препораките од ревизијата.



Слика - Процес на ревизија на регуларност



## 2. ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој ќе осигура нејзино квалитетно и навремено извршување. Квалитетно испланирана ревизија овозможува ревизорот на економичен, ефикасен и ефективен начин да ги постигне целите на ревизијата (ISSAI 200 т.82).

Планирањето ги обезбедува битните предуслови за извршување на натамошните ревизорски активности. Преку дизајнирањето на ефикасен и економичен ревизорски пристап овозможува давање на конструктивни препораки кои се додадена вредност на севкупниот ревизорски ангажман.

Согласно актот за годишно планирање на ВРИ, ревизијата треба да се изврши во одреден временски период со однапред планираната ревизорска екипа. Активностите започнуваат со планирањето, кое не е изолирана фаза туку е континуиран и интерактивен процес кој започнува по завршувањето на претходната ревизија и продолжува до завршувањето на тековниот ревизорски ангажман. Обемот на активностите од фазата на планирање зависи од големината и сложеноста на субјектот, искуството на членовите на тимот и промените на условите во текот на ревизорскиот ангажман.

Намените и целите на планирањето се исти независно дали станува збор за првична или повторлива ревизија. Единствено обемот на активностите за планирање се поголеми кога се работи за првична ревизија, бидејќи нема претходно познавање на субјектот.

Активностите и ревизорските постапки поврзани со планирањето во најголем дел треба да бидат завршени пред започнувањето на понатамошните ревизорски постапки. Како резултат на неочекувани настани, промени на условите или ревизорските докази, можна е измена на планираното.

Со планирањето се дефинираат активностите кои треба да се спроведат во текот на фазата извршување на ревизијата. Фазата на планирање како и целокупната ревизија се темелат на изготвување на План за ревизија кој се спроведува во следните чекори:

1. Запознавање на субјектот;
2. Аналитички постапки во фаза на планирање на ревизијата;
3. Одредување на материјалноста;
4. Проценка на ревизорски ризик;
5. Одредување на опфат и цели на ревизијата;
6. Запознавање со структурата на внатрешната контрола на субјектот на ревизија;
7. Тестови на внатрешни контроли;
8. Ревизорски пристап;
9. Програми за ревизија.

За планираниот делокруг, временскиот распоред и организационите аспекти на ревизијата покрај писмената преписка потребно е и да се дискутираат со субјектот

предмет на ревизија. Писмената комуникација во оваа фаза се врши со: Писмо за известување за опфат во Годишна програма, Писмо за најава за почеток на ревизија и Писмо за потребни документи, за кои се дадени обрасци во прилог на овој Прирачник (02\_Т\_П до 04\_Т\_П)).

За одредени сегменти од планирањето покрај со раководството на субјектот, потребно е да се комуницира и со лицата со управувачка одговорност (ISSAI 1260, т.18 и 21).

### **2.1. Запознавање на субјектот**

Успешното планирање и извршување на ревизијата и изразување на мислење подразбира ревизорско знаење за видот и специфичноста на дејноста која ја извршува субјектот како и неговото опкружување.

Колку е подобро познавањето на субјектот поголема е можноста за давање на јасни и ефективни препораки за подобрување на неговото работење и управувањето со јавните средства.

Процесот на запознавање на субјектот - предмет на ревизија е активност за која однапред треба да се дефинираат:

- неопходните информации за субјектот,
- извори на тие информации,
- методи за нивно прибирање и
- временски распоред односно динамика на активности.

**Целта на запознавање на субјектот** е да се приберат доволно релевантни информации кои ќе му помогнат на ревизорот во донесувањето на одлуки за :

- проценка на значајни ризици за можно погрешно прикажување на податоците од финансиските извештаи и слабости во функционирањето на интерните контроли;
- утврдување на материјалноста и
- планирање на ревизорските постапки.

Запознавањето и разбирањето на работењето на субјектот е постапка на собирање и користење на информации кои од период во период се кумулираат и даваат појасна и поцелосна слика за работењето и дејноста на субјектот.

**За запознавање на субјектот потребно е да се истражат :**

- надворешните и внатрешните фактори кои влијаат на работењето на субјектот;
- управување и организација на субјектот и
- сметководствените политики и информацискиот систем.

**Надворешните фактори** се однесуваат на опкружувањето во кое субјектот работи - законската рамка, изворите на приходи, политичката клима, интересот на Собранието на РМ и јавноста за активноста на субјектот како и др. фактори кои влијаат на работењето на субјектот, а на кои тој нема влијание.

**Внатрешните фактори** се однесуваат на дејноста, историјатот, големината на субјектот, целите, стратегијата на работењето, начинот на финансирање, структура на вработените, и сл.

Ревизорот треба да ја запознае и разбере и **организационата, управувачката и сопственичката структура** на субјектот. Познавањето на овој сегмент е битно и од аспект на раководни лица како и на лицата со управувачка одговорност.

Потребно е запознавање и разбирање и на **смектоводствените политики** кои субјектот ги применува, како и **проучување на финансиските извештаи** кои се извор на информации за настаните и процесите. Запознавање со степенот на користење на **информацискиот систем**, управување со истиот и неговата сигурност е исто така неопходна пред започнување на ревизијата.

Информациите за субјектот можно е да се обезбедат од **различни извори**. Вообичаено тоа се: постојано досие, закони, владини уредби, упатства/правилници, внатрешни и надворешни извештаи, интервјуа, извештаи на внатрешна ревизија и од претходните ревизии на субјектот и др.

Како дел од запознавањето на субјектот кој е предмет на ревизија и на неговото опкружување, ревизорот користи и аналитички техники за да ги анализира, споредува и вреднува расположивите релевантни податоци.

Откако ревизорот ќе ги прибере, сумира и анализира информациите, истите ги систематизира на начин кој ќе обезбеди логичен, јасен и добро структуриран опис на субјектот кој е предмет на ревизијата.

**Документирање на фазата на планирање**: ажурирање на постојаното досие; формирање на тековно досие во кое се содржани: работни белешки и материјали од процесот на запознавање на субјектот, писмо за потребни документи доставено до субјектот. Во документацијата треба да се остави траг и од дополнителната комуникација со раководните лица и лицата со управувачка одговорност (ISSAI 1260 т. 16 и 23).

Добивањето на потребните информации за субјектот не е цел сама за себе. Стекнатите сознанија од оваа фаза на ревизијата, се основа за:

- утврдување на материјалноста;
- утврдување на ревизорскиот ризик;
- Одредување на опфатот на ревизијата/предмет на ревизија;
- стекнување доволно познавање на внатрешните контроли и
- дизајнирање на ревизорски пристап.

## 2.2. Аналитички постапки во фаза на планирање на ревизијата

Аналитички постапки во фаза на планирање на ревизијата (претходни аналитички постапки) се извршуваат со цел за подобро разбирање на работењето на субјектот на ревизија и одредување на подрачја со можен ризик. Согласно ISSAI 1520 цел на аналитичките постапки е да се одредат подрачја во финансиските извештаи во кои дадените вредности отстапуваат од очекуваните како ревизијата би се насочила на тие подрачја.

Аналитичките постапки се важен дел на ревизорските постапки и опфаќаат анализа на значајни показатели и трендови, кои вклучуваат истражување на резултати на промени и односи кои не се во согласност со други споредливи информации или кои

отстапуваат од предвидени големини. За изведување на аналитичките постапки може да се користат различни методи, од споредба на податоци до сложени аналитички постапки, со примена на статистички техники.

Аналитичките постапки во фаза на планирање на ревизијата се применуваат за да може ревизорот да:

- го потврди и прошири своето знаење за работењето на субјектот,
- ги согледа промените во работењето на субјектот,
- ги одреди подрачјата на можниот ревизорски ризик,
- ги согледа невообичаените трансакции или состојбата на сметките,
- ги разбере сметководствените политики,
- ги планира и одреди значајностите и
- планира време и опфат на ревизорските постапки.

Во кој опфат ревизорот ќе применува аналитички постапки, зависи од:

- дејноста на субјектот,
- знаењето за субјектот добиено во претходните ревизии,
- расположливоста на потребните финансиски и нефинансиски информации и
- усогласеноста на информациите добиени од разни извори.

Аналитички постапки во фаза на планирање можат да се користат како помош при планирање на други активности и при одредување на ревизорскиот пристап за испитување на поодделни видови на трансакции. Ревизорот може да ги примени за откривање на значајни отстапувања од очекуваното врз основа на што ќе ги испита причините на тие отстапувања. Аналитичките постапки можат да ги опфатат и претходните анализи на податоците што ќе му помогнат на ревизорот при одлучување за применување на аналитички постапки за обезбедување на ревизорски докази.

За спроведување на аналитички постапки во фаза на планирање можат да се користат информации од различни извори: финансиски извештаи од тековната и претходните години, извештаи кои субјектот ги изготвува за надворешни корисници, планови и извештаи од органи на раководење и управување, надзорни органи и акционери.

Аналитичките постапки можат да се применуваат при анализа на финансиските извештаи, одделни делови и ставки на финансиските извештаи. Комбинацијата и опфатот на аналитичките постапки кои ќе се применуваат во фазата на планирање, зависи од расудувањето на ревизорот и ќе се разликуваат зависно од големината и сложеноста на субјектот и расположливоста на информациите.

Во фазата на планирање најчесто се применуваат едноставните аналитички постапки. Главно кај ревизија на поголем дел на субјекти аналитичките постапки се сведуваат на испитување на промените на состојбата на сметките на тековната во однос на претходната година и на споредба на планираното со оствареното. Според тоа ревизорот ќе ги анализира значајните отстапувања и споредливите износи заради утврдување на трендови и причини за истите.

За значајните отстапувања од очекуваните потребно е да се обезбеди образложение од одговорните лица на субјектот. Некои образложенија можат да бидат логични и

уверливи, во спротивно ревизорот треба да планира понатамошни истражувања за причините на отстапувањата.

Со примената на аналитичките постапки во фазата на планирање ревизорот не дава оценка за вистинитоста и веродостојноста на финансиските извештаи, туку со споредба на одредени позиции од финансиските извештаи и планот ги согледува отстапувањата на кои во текот на ревизијата го насочува вниманието.

Аналитичките постапки можат да се групираат во три групи:

- анализа на трендови,
- анализа на соодноси и
- анализа на очекувани резултати/предвидувања.

Во фаза на планирање на ревизијата најчесто се применуваат анализа на трендови и соодноси.

**Анализа на трендови** е анализа на правецот на движење на промената на некои ставки од финансиските извештаи од минатите пресметковни периоди. Во фаза на планирање ревизорот може за утврдување на отстапувања од правецот на движење да користи дијагностички пристап така да едноставно ја спореди вистинската вредност на набљудуваниот период со вредностите од минатиот период.

Постојат неколку техники на анализи на трендовите:

- графички методи;
- споредби меѓу периоди (споредбени анализи);
- пондерирани просеци;
- движечки просеци;
- статистички временски/хронолошки анализи;
- мултиплицирани променливи техники како што се регресиските анализи.

Кај оваа анализа претежно се применуваат графички методи и метода на споредба на периоди.

**Анализа на соодноси** се користи за споредба на соодветни соодноси помеѓу позициите од финансиските извештаи. Најчести методи на анализа на соодноси се пресметување на базните индекси и анализа на финансиските показатели.

Пресметување на базните индекси може да се примени со ставање во сооднос:

- позицијата на одделни приходи и расходи со вкупните приходи и расходи,
- остварените и планираните приходи и друго,
- позиција од билансот на состојба со вкупната актива,
- преземени обврски со вкупно остварени расходи.

Анализата на финансиските показатели се однесува на показателите за: ликвидноста, задолженоста, економичноста, профитабилноста, инвестирањата и продуктивноста.

Анализите на соодносите може да бидат ефективни техники на аналитичките постапки ако ги исполнуваат следните услови:

- за да бидат споредливи, коефициентите треба да се пресметани со користење иста методологија;

- сметководствените податоци од различни трансакции и салда вклучени во показателите и кои треба да бидат споредувани треба да бидат пресметани со користење исти сметководствени политики;
- соодносите помеѓу периодите се очекува да бидат релативно стабилни.

### **Анализа на очекувани резултати/предвидувања**

Анализите на предвидувањата претставуваат аналитички постапки кои користат пресметки или серија пресметки врз чија основа се развиваат прогнози -предвидувања на износи кои се базираат врз познавања на веројатна поврзаност со користење релевантни финансиски и оперативни податоци.

Резултатите до кои ревизорот доаѓа со примената на аналитичките постапки, се насока во понатамошниот тек, на ревизорските постапки. Цел на овие постапки е да се насочи ревизорот на одделени позиции или подрачја со поголем ризик. Спроведувањето на аналитичките постапки е поуспешно ако ревизорот ги познава подрачјата со ризик. За познавањето на подрачјата со ризик важно е искуството и професионалното просудување на ревизорот и познавање на разни методи за проверка.

Аналитичките постапки кои ревизорот ќе ги направи во фаза на планирање, ги евидентира на работни белешки во кои се наведува кои аналитички постапки се спроведени и кои заклучоци се донесени.

### **2.3. Материјалност**

Според дефиницијата за материјалност дадена во Меѓународните ревизорски стандарди (25) на ИФАК, “Информацијата е материјална ако нејзиното изоставање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи,„. Материјалноста зависи од големината на ставките или од проценетата грешка во дадени околности за нејзиното изоставање или погрешно прикажување. Така, материјалноста повеќе претставува праг или гранична точка отколку примарна квалитативна карактеристика, што мора да ја поседува информацијата за да биде од корист.

Во контекст на ревизија на регуларност, цел на ревизорот е, главно, да го процени нивото на општа грешка, погрешен приказ или на неправилност и ако смета дека е од материјално значење, да го насочи вниманието на корисниците на финансиските извештаи.

Согласно точките од 58-63 од ISSAI 200 и точка 47 ISSAI 400 „При планирање на ревизијата ревизорот треба на соодветен начин да го применува поимот на материјалноста.“

Ревизорот мора да добие уверување дека испитуваните финансиски извештаи не се материјално неточно прикажани.

Спротивно од уверувањето дека финансиските извештаи не се материјално погрешно прикажани е ревизорскиот ризик. Ревизорскиот ризик претставува ризик дека ревизорот ќе дојде до погрешен заклучок во врска со испитуваните финансиски извештаи. Имено, ако ревизорот пропушти да изрази резерва за финансиските

извештаи, во суштина прави материјално погрешен приказ на истите.

Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени во согласност со утврдената рамка за финансиско известување, во секој значаен поглед. Проценката за тоа што е значајно е прашање на професионална одлука и мислење.

При планирањето на ревизијата, ревизорот мора да направи проценка за нивото на вкупни грешки или погрешни прикажувања што веројатно би влијаеле врз корисниците на финансиските извештаи. Ревизорот мора да биде сигурен дека преземениот ревизорски ризик не го доведува во прашање квалитетот на ревизијата.

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

При извршување на ревизија на регуларност, обично целта на ревизорот е да добие уверување дека финансиските извештаи се доволно точни и комплетни за намени на оние што ги користат, во јавниот сектор тоа се надлежните органи. При извршувањето на ревизијата ревизорот истражува за да се осигури дека финансиските извештаи не содржат значајни погрешни прикази.

Грешките или неправилностите во финансиските извештаи може во целина да се сметаат за материјални кога е веројатно дека ќе влијаат врз корисниците на таквите извештаи откако им е укажано за овие грешки. Ревизорот мора да реши кој е максимално толерантниот износ до кој финансиските извештаи може да бидат неточно прикажани, но прифатливи. Овој износ може да биде дефиниран како “праг на материјалност”.

При дизајнирањето на ревизорскиот план, ревизорот утврдува прифатливо ниво на материјалност за да може квантитативно да ги открие значајните погрешни прикажувања, меѓутоа треба да се земе предвид како износот (квалитетот), така и природата (квалитетот) на погрешните прикажувања. Примери за квалитативни погрешни прикажувања би биле:

- несоодветен или неправилен опис на сметководствената политика, кога постои веројатност корисникот на финансиските извештаи да биде заведен од описот и
- неможност да се откријат прекршувањата на регулаторни барања, кога постои веројатност соодветното применување на регулаторни ограничувања значително да ја попречи оперативната способност.

Ревизорот треба да ја разгледа можноста за постоење погрешни прикажувања на релативно мали износи (квантитативен аспект) кои, кумулативно, може да имаат значаен ефект врз финансиските извештаи. На пример, една грешка во постапка на крајот од месецот може да е индикација на потенцијално значајно погрешно прикажување, доколку таа грешка се повторува секој месец.

Ревизорот ја разгледува материјалноста на ниво на финансиски извештаи, групи и позиции. Врз материјалноста може да влијаат одредени фактори како што се законски



и регулативни барања и фактори кои се однесуваат на поединечни салда на сметки во финансиските извештаи. Овој процес може да резултира во различни нивоа на материјалност, зависно од тоа кој аспект на финансиските извештаи се разгледува.

### **Одредување на материјалноста**

Материјалноста е едно од основните начела на ревизија на регуларност поради тоа што целта на ревизијата е да се добие разумно уверување за тоа дека финансиските извештаи се направени без значајни грешки во склад со утврдените критериуми.

Ревизорите треба грешките и недостатоците во финансиските извештаи да ги сметаат за значајни ако е веројатно дека корисниците на тие извештаи би донеле други заклучоци или одлуки кога би биле свесни за тие грешки и недостатоци. Корисници на тие извештаи се надлежните органи за управување и раководење со субјектот, надлежните државни органи, Собранието на РМ, медиумите, јавноста и други.

Затоа одредување на материјалноста е прашање на ревизорското искуство и уверување.

Да се процени што е значајно за корисниците на информациите е сложено прашање. На пример: во излогот во продавницата е дадена цена на некој производ во износ од 60,00 денари додека во продавницата производот е поскап за 30,00 денари. Тоа веројатно ќе влијае на одлуката за купување. Меѓутоа, ако се работи за производ на кој стои цена 6.000,00 денари, а во продавницата производот е поскап за 30,00 денари, разликата во цена веројатно нема да влијае на одлуката за купување. Во двата случаи разликата е иста, 30,00 денари, во првиот случај разликата е значајна за одлуката за купување, а во вториот не е.

Кај некој помал субјект на ревизија ревизорот може да прифати грешка во извештаите до износ од 30.000,00 денари, додека кај некој поголем субјект може да се прифати грешка во вкупен износ и до 210.000,00 денари. Затоа материјалноста е релативно, а не апсолутно ревизорско начело. Поврзано е со ризикот на ревизијата и влијае на одговорноста на ревизорот за искажување на мислење за финансиските извештаи.

Во фаза на планирање на ревизијата потребно е да се одреди што е значајна материјална грешка и да се пресмета прагот на материјалноста, односно да се проценат вкупните грешки кои можат да се толерираат. Понатаму, ревизорот треба да биде сигурен дека преземениот ревизорски ризик не го доведува во прашање квалитетот на ревизијата.

Целта на ревизорот е да добие разумно уверување дека финансиските извештаи не содржат материјално погрешни прикажувања. Тоа значи дека ќе се применуваат одредени толеранции кога ќе се оценува вистинитоста и веродостојноста на финансиските извештаи.

Утврдениот праг на материјалноста и прифатливиот ревизорски ризик влијаат на обемот на потребниот труд за вршење на ревизијата.

Ревизорот треба да води сметка за материјалноста во сите фази на вршење на ревизијата. Сепак, може да се издвојат следните фази во кои материјалноста е повеќе нагласена:

- почетно одредување на материјалноста во фаза на планирање на ревизијата;
- во текот на вршење на ревизијата треба да се провери и доколку е потребно да се измени почетното проценување на материјалноста;
- кога се оценуваат доказите добиени од ревизорските постапки и кога се изразува мислење за финансиските извештаи.

Во фазата на планирање материјалноста помага при одредување на видот и обемот на ревизорските постапки и големината на примерокот.

Материјалноста се одредува на финансиските извештаи во целина, но може да се одреди и на ниво на групи и позиции (МСР 320 т.10 и ISSAI 1320).

Кога се оценува влијанието на грешките во финансиските извештаи, може да се работи на една ставка во голем износ или повеќе ставки во релативно мали износи кои собрани можат да имаат материјален износ на финансиските извештаи.

Прв чекор е да се утврдат почетните проценки на материјалноста, односно прагот на материјалноста. Втор чекор е проценка на вкупните грешки на разни поедини сметки или трансакции, а трето се проценки на вкупното погрешно проценување. Последен или четврти чекор на ревизорската проценка на материјалноста подразбира споредба на вкупните износи на грешки со почетната проценка на материјалноста. Членовите на ревизорскиот тим треба да бидат запознаени со вредноста на материјалноста и на начинот на кој е пресметана.

Во продолжение е прикажана проценката на материјалноста во процесот на ревизијата на финансиските извештаи:



Погрешното прикажување кое се смета за материјално за финансиските извештаи на субјектот, ревизорот го одредува посебно земајќи го во предвид погрешно искажаниот поединечен или збирен износ во финансиските извештаи. Релативната големина на поединечната или збирната ставка најчесто се разгледува кај одредување на материјалното значење на искажаните податоци во финансиските извештаи.

Материјалноста е потребно да се разгледува и од:

- квантитативен аспект (материјалност според вредност) и
- квалитативен аспект (материјалност според природата или содржината).

Квантитативниот аспект се однесува на количината или износот, а квалитативниот на видот на погрешни прикажувања. Во просудување на влијанието на квалитативни чинители на конечен износ на планираната материјалност не се применува пресметка, туку за тоа просудува ревизорот. Тоа вклучува стручна ревизорска проценка при што се води сметка за субјектот предмет на ревизија и околностите на неговото работење и интересот за субјектот од Собранието на РМ, други органи, други субјекти и јавноста.

Важноста на материјалноста ќе се менува во текот на ревизорскиот процес, а материјалноста спрема природата и содржината стануваат поважни во текот на ревизијата и во време кога се оценуваат резултатите од ревизијата. Во фаза на планирањето првенствено се одредува материјалноста спрема вредноста.

### **Материјалност според вредноста**

Почетна проценка на материјалноста е најголема вредност на грешката која може да се прифати во финансиските извештаи како целина, односно најголем износ до кој ревизорот проценил дека финансиските извештаи можат да бидат погрешни, а сеуште да не влијаат на одлуките на корисниците на финансиските извештаи. На пример, тоа значи дека ревизорот може да прифати и најголема грешка на некоја сметка (или збир на повеќе грешки) до 35.000,00 денари и да изрази мислење без резерва.

За финансиски извештаи се пресметува само една материјалност и тоа ~~време~~ според вредноста.

Кај проценка на материјалноста не постојат усогласени и единствени ревизорски правила. Треба да се води сметка за сознанијата добиени со запознавањето на работењето на субјектот на ревизијата и неговото опкружување, интересот на Собранието на РМ и други заинтересирани страни. Во секој случај од документацијата кој ја генерира на ревизорот треба да биде јасно кои се причините за одредување на материјалноста.

Вообичаени критериуми основици за пресметување на материјалноста се: вкупниот имот, вкупни приходи или вкупни расходи и финансискиот резултат. Како појдовна точка ревизорот треба да ја анализира и избере големината која е значајна за работењето на субјектот. На пример, за министерствата можат да бидат најважни расходите, во јавните претпријатија вредноста на имотот или финансискиот резултат. Согласно Упатството за утврдување на материјалност во Државниот завод за ревизија, за изразување на мислењето се поставува праг на материјалност на ниво на финансиски извештаи од 4%. Прагот на материјалноста на планирањето е утврден на 75% од материјалноста на финансиските извештаи.

Согласно Упатството, прагот на материјалност во фазата на планирање се поставува на ниво на двоцифрени групи на сметки/позиции во Билансот на приходи и расходи/Биланс на успех и Билансот на состојба на субјектите предмет на ревизија и се утврдува во следните граници:

- 3% на големи вредности,
- 6% на средни вредности и
- 10% на мали вредности.

Во зависност од извршената пресметка на материјалност конечна одлука за материјалноста на ниво на одредена група на сметки претставува најмалата вредност. Кога е одредена основицата и стапката на материјалноста, се пресметува вредносен износ на материјалноста, а добиениот број вообичаено се заокружува во илјади, милиони или некој друг соодветен број:

$\text{Материјалност} = \text{основица} \times \text{стапка на материјалност}$
--

На почетокот на ревизијата материјалноста се одредува спрема вредноста, но е битно да се знае дека тоа е само почеток и дека материјалноста може да биде изменета поради нови сознанија, развојот на ситуацијата или значајни промени кај субјектот во текот на ревизијата. Од работната документација треба јасно да се види нивото на кое ревизорот ја поставил материјалноста, што е основицата и која стапка на материјалноста ја применил.

### **Материјалност според природата и содржината**

Материјалноста според природата се однесува на особината на податоците, ставката или состојбата на сметките. Некоја проблематика може да биде значајна спрема природата од следните причини:

- постојат специфични барања за објавување на податоци во врска со таа проблематика кои бараат поголем степен на точност од вообичаениот (надоместоците на раководството, детали во врска со загубата, правни спогодби, износи кои требаат потполно да одговараат на други сметки и друго),
- ревизорите знаат дека таа проблематика е толку важна дека корисниците ќе бидат посебно заинтересирани за грешки или пропусти иако тие можат да бидат под квантитативна проценка на материјалноста.

При одредување на материјалноста според природата ревизорите повеќе ги интересира работењето на субјектот предмет на ревизија и поедини ставки, отколку финансиските извештаи како целина. Се работи за квалитативни чинители кои се посебно битни во проценка на материјалноста. Материјалноста према природата најчесто се однесува на примена на законите. Незаконски или погрешни плаќања се значајни не само заради апсолутниот или релативниот износ, туку и заради последиците кои можат да ги предизвикаат. Ревизорот треба да ја разгледа можноста на погрешно искажување на релативно мали износи чиј збир може да има значително влијание на финансиските извештаи еднакво како и повторување на истите грешки. На пример, грешка во постапка на месечно заклучување на состојбата може да значи можност на материјално значајно погрешно прикажување ако грешката се повторува

секој месец. Исто така, грешките кои се безначајни, можат да станат значајни ако поради нив настанат негативни последици во врска со договорени обврски.

За материјалност според содржина се работи кога грешката или неправилноста немораат да бидат значајни спрема вредноста или природата, но можат да бидат значајни поради околностите или контекстот во кој се јавуваат. Така на пример, грешките заради кои е искажан вишок на приходи над расходите (добивка) на место обратно (загуба), променет тренд после повеќе години, со што е дојдено до отстапувања што бараат дополнително објаснување.

### **Почетна проценка на материјалноста на елементите од финансиските извештаи**

Почетна проценка на материјалноста на одделни елементи од финансиските извештаи, односно сметки, групи на сметки или видови на трансакции, е неопходна бидејќи ревизорските постапки и доказите се обликуваат, прибавуваат соединуваат за поедини периоди и поврзани сметки (имотот, обврските, капиталот, приходите и расходите). На пример, ревизорот приоѓа на детално тестирање и собирање на поголем број на ревизорски докази кога на позицијата обврски спрема добавувачи во износ од 7.000.000,00 денари материјалноста е во износ од 350.000,00 денари, отколку кога истата е 2.100.000,00 денари. Од наведеното е видно дека помеѓу материјалноста и ревизорските докази постои обратно пропорционален однос.

Во праксата најчесто почетната проценка на материјалноста се спроведува почнувајќи од билансите. Погрешно прикажување во извештајот за финансискиот резултат има влијание во билансите поради методата на двојно сметководство.

Кога ревизорот ќе ја направи почетната проценка на материјалноста на поедини сметки групи, позиции и на трансакции, грешката се смета за дозволена грешка, односно таа грешка се толерира. На пример, ако ревизорот материјалноста ја утврди на 60.000,00 денари, на позицијата обврски спрема добавувачи која изнесува 1.000.000,00 денари, за таа сметка е дозволена грешка од 60.000,00 денари. Тоа значи дека, према мислењето на ревизорот, состојбата на обврските спрема добавувачите се искажани вистинито и објективно.

По правило, поголем износ на материјалноста се утврдува на сметките со поголеми состојби и за сметки за кои ревизорот, поаѓајќи од наодите на претходната ревизија или други сознанија, очекува мала или никаква грешка. Мала дозволена грешка се утврдува за сметки кои можат во целост да се ревидираат со прифатливи трошоци а за кои се очекува дека не содржат значајно погрешно прикажување, односно за оние сметки чии состојби значајно не се променети во однос на претходната година.

При распоредот на почетната проценка на материјалноста на одделни позиции на билансите треба да се води сметка за:

- важноста на поедини позиции во однос на финансискиот извештај,
- на очекувани грешки во однос на преценување или потценување на искажаната состојба и
- трошоците на ревизијата (потребно време за работа на ревизорите).

За утврдување на материјалноста се користи Образецот 08\_T\_П, во прилог на овој Прирачник.

## 2.4. Ревизорски ризик

Концептите на материјалност и ревизорски ризик при вршењето ревизија, се тесно поврзани и неразделни. Материјалноста е **мерка на големина (вредност)**, додека ризикот е **мерка на неизвесност** што ја прифатил ревизорот при извршување на ревизорската работа.

Ревизии со целосен опфат, и да се можни, не се финансиски оправдани, поради што ревизорот мора да прифати некое ниво на ризик дека со ревизорските постапки ќе останат неоткриени грешки и неправилности во финансиските извештаи и работењето на субјектот.

За да биде прифатлив, ризикот треба да биде на ниво кое ќе обезбеди уверување дека финансиските извештаи не содржат материјално погрешни прикажувања и дека нема значајни трансакции кои не се во согласност со законските и другите прописи.

Активностите и одговорностите на ревизорот во идентификувањето и проценката на ризиците од материјално погрешни прикажувања, се содржани во MPC 315 и ISSAI 1315.

Ревизорот одредени информации за ризикот може да ги обезбеди уште на почеток на ревизијата од самиот субјект - во фазата на запознавањето со неговото работење.

На зголемено ниво на ризик укажуваат:

- констатираните неправилности при претходните ревизии;
- слабостите во работењето на сметководствениот и системот на внатрешни контроли и
- несоодветни контроли на податоците во опкружувањето на сметководството и безбедноста на информациските системи.

Вкупниот ревизорскиот ризик ги содржи: **инхерентниот, контролниот и ризикот на неоткривање/детекција**.

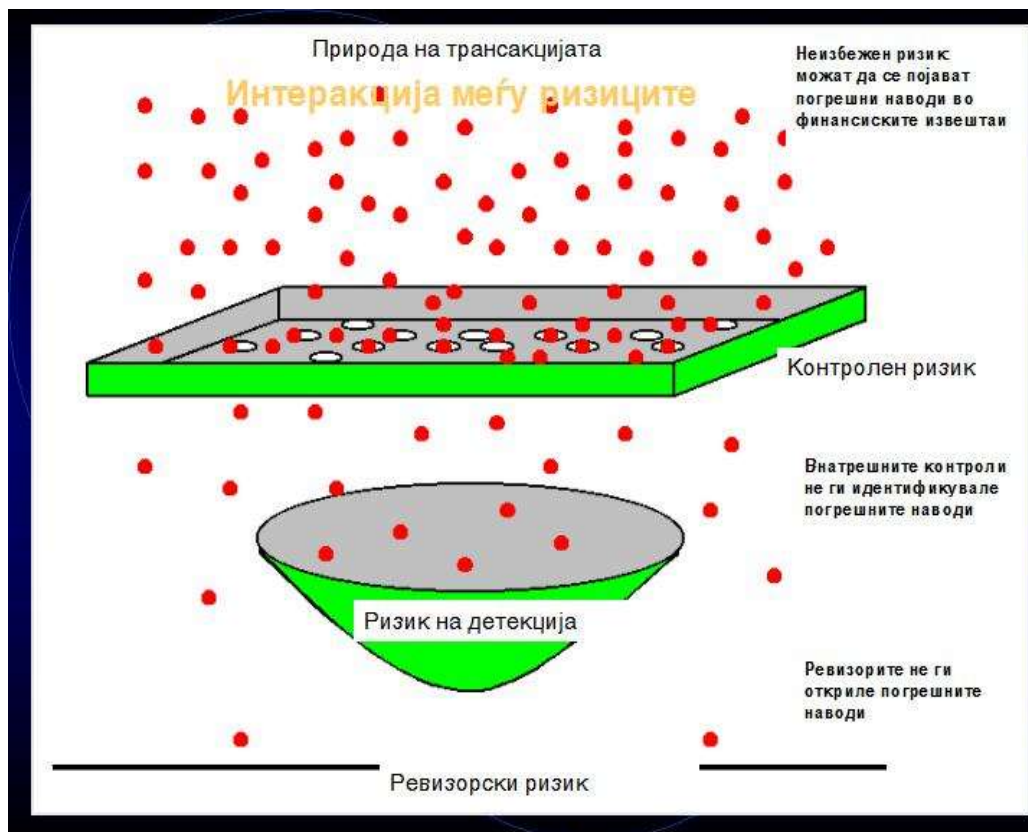
Веројатноста дека може да се појават неправилности односно значајни погрешни прикажувања на почетокот односно пред да се разгледа ефективност на внатрешните контроли се нарекува **инхерентен /неизбежен ризик** додека недостатоците на воспоставените внатрешни контроли претставуваат **контролен ризик**. И двата вида ризик се однесуваат на околностите кај субјектот, односно се независни од ревизорскиот ангажман. Од ревизорската проценка за изложеност на овие два ризика во голема мерка зависи прифатливото ниво на вкупниот ризик.

За разлика од нив, ризикот дека со ревизорските постапки нема да се откријат грешки во салдата или трансакциите (**ризик на не откривање /детекција**) зависи од ревизорската активност. Ревизорот е одговорен за изборот на вистинските постапки кои му овозможуваат контрола и управување со ризикот од не откривање.

Овој ризик е обратно пропорционален од претходните ризици. Односно, доколку инхерентниот и контролниот ризик се високо оценети, може да се процени ниско ниво на ризик од не откривање, односно да се прошири обемот на ревизорските постапки така што вкупниот ризик би се ограничил на прифатливо ниско ниво. Значи со соодветни ревизорски постапки може степенот на ризикот од не откривање да се

постави на прифатливо ниво што воедно би значело и намалување на вкупниот ризик на ревизијата.

Интеракцијата на компонентите во однос на вкупниот ревизорски ризик, се како што следи:



Поинаку кажано, доколку во субјектот правилно се обработуваат 60% од 100 книжења останатите 40% се грешни. Контролниот систем на субјектот е дизајниран да открие 80% од сите грешки. Во едно вакво сценарио 80% од 40 грешки ќе ги открие контролниот систем оставајќи во системот само 8 грешки пред ревизијата. Истиот резултат (8 грешки од 100) може да се добие со множење на инхерентниот ризик (40%) и контролниот ризик (20%). Ова значи дека инхерентниот и контролниот ризик постојат независно од ризикот од детекција, но заедно со него го чинат вкупниот ревизорски ризик.

Поврзувајќи ги компонентите на ревизорскиот ризик, ревизорот може секоја компонента да ја изрази квантитативно (како процент) и описно/квалитативно како низок (Н), среден (С) или висок (В) ризик.

Ниво на квалитативен ризик	Ниво на квантитативен ризик
Низок	0%-40%
Среден	40%-60%
Висок	60%-100%

И во двата случаја, при утврдување на ниво на прифатлив ризик, од основно значење се односите дадени во моделот на ревизорскиот ризик.

$$BPP = IP * KP * PD$$

При усвојување модел на ризик, треба да се минат следните чекори:

- да се утврди нивото на **вкупен ревизорски ризик** (BPP);
- да се процени ризикот на компонентите почнувајќи од **инхерентниот ризик** (IP) и **контролниот ризик** (KP);
- да се одреди **ризиот на детекција** (PD);

### Ниво на вкупен ревизорски ризик

Утврдувањето на **нивото на вкупен ревизорски ризик** е прашање на политиката на ревизорската институција. ВРИ со посебен акт одредува прифатливо ниво на ревизорски ризик/вкупното ниво на уверување дека финансиските извештаи не содржат значајни грешки. Најчесто ниво на ревизорско уверување, кое главно одговара за поголем дел од субјекти што се предмет на ревизија, е 95%.

На потреба од повисоко ниво на вкупен ревизорски ризик упатува:

- голем број надворешни корисници, кои во голема мерка се потпираат на финансиските извештаи;
- информации кои се толку подложни на значајно погрешни прикази и /или добиваат **толку голем публицитет**, што ревизорот сака да користи многу високо ниво на целосно ревизорско уверување, како еден од начините да се ограничи професионалното изложување на ризик.

Потребно е исто така да се земе предвид и измамата и нејзиниот ефект врз проценката на ризикот. Земањето предвид на ризикот од измама, е кумулативен процес што трае цело време на ревизијата. Дали причината за неправилноста е намерна или ненамерна е примарен фактор, кој ја разликува измамата од грешката. Во функција на подетално дефинирање и утврдување на видот на грешката, во ДЗР се изготвени Насоки за дефиниција на грешки/погрешни прикажувања и несигурности детектирани во текот на ревизијата.

## 2.5. Проценка на ризикот по компонентите

### Инхерентен ризик (IP)

Инхерентниот ризик е подложност/осетливост на сметките /трансакциите /финансиските извештаи на материјални погрешни прикажувања.. Неизбежно се појавува кај сите субјекти ( во помал или поголем обем) како резултат на надворешни фактори на кои субјектот неможе да влијае. Проценката на инхерентниот ризик има за цел да се добие разумно уверување дека неконтролираниот ризик нема да резултира во значајни грешки.

Се проценува за секоја цел посебно, особено кога има дополнителни /проширени цели, за да се добие поефикасна ревизија во која ризикот често е различен кај секоја цел.



Ревизорот го користи знаењето добиено од субјектот, неговата активност и неговите сметководствени системи за да ги идентификува специфичните фактори на ризик. За да се одреди инхерентниот ризик, ревизорот мора да изврши проценка на:

- опкружувањето во кое дејствува субјектот и на
- карактеристиките на ставките кои се ревидираат.

Ревизорот треба да направи анализа на **рамката во која дејствува субјектот** : законите особено од аспект на нивната сложеност/недоследност; буџетскиот процес и неговото извршување (кај јавниот сектор); организацијата на работењето (корисници/единки корисници); сложеност на сметководствените начела; искуство и стручност на персоналот. Искуството на раководството, начинот на носење на одлуки, стилот на водење на работењето се фактори кои влијаат на финансиските извештаи, а со тоа и на проценката на инхерентниот ризик на ова ниво.

Кога за прв пат се врши ревизија на еден субјект инхерентниот ризик се проценува на повисоко ниво кое пропорционално со запознавањето на субјектот при следните ревизии се намалува.

**Природата на ставката која е предмет на испитување** , како и степенот до кој истата е подложна на грешки го одредува инхерентниот ризик на ова ниво. Така,

- готовината е поподложна на грешки/проневери отколку залихата на јаглен;
- сметката “побарувања од купувачи” има поголем ризик отколку материјалните средства;
- вреднувањето на залихите содржи поголем инхерентен ризик отколку пресметката на амортизацијата, и сл.

Ревизорот треба да е во состојба да ги поврзе ризиците идентификувани на ниво на субјект со посебните. Така на пример кога раководството е под притисок да исполни одредена цел од аспект на успешноста во работењето, можно е да има посебни фактори на ризик во тие сметководствени области/ставки, кои се значајни за целта и кои може да се подложни на манипулација. Уште повеќе, постои ризик раководството на субјектот (намерно или ненамерно) да дава одредени погрешни изјави или извештаи кои, поединечно или заедно, може да водат кон погрешни финансиски извештаи.

За да се процени инхерентниот ризик, ревизорот користи професионално расудување при проценката на повеќе фактори.

Дел од нив се на ниво на:

- финансиски извештаи (претходни ревизии на финансиските извештаи; природата на активностите на субјектот; сложеност на сметководствениот систем; искуството, знаењето, репутација на раководството односно подложност на истото на притисоци), а дел на ниво на
- салда на сметки и групи трансакции (сметки кои во изминатиот период биле подложни на погрешни прикажувања; невообичаени /комплексни/сложени трансакции особено на крајот на пресметковниот период; ликвидноста на средствата како можност за присвојување; и друго).

Мошне важно е да се процени и

- **влијанието на информацискиот систем врз инхерентниот ризик.** Користењето на информациски систем со себе носи извесни ризици (грешки при програмирањето; неовластен пристап; отсуство на траги од трансакциите; намалена вклученост на вработените што ја намалува и можноста за навремено забележување на пропусти). Но, од друга страна овозможува употреба на специјализирани ревизорски постапки. Ризиците и употребата на специфични постапки имаат потенцијално влијание врз проценка на ризикот, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки.

За да утврди дали збирниот ефект на овие фактори ја воспоставува, јакне или ја олеснува ефективноста на работењето на субјектот, ревизорот треба да добие значајно познавање на контролното опкружување.

- **факторите на контролно опкружување** ги вклучуваат: стилот на раководењето, неговата подготвеност за брзо идентификување и реагирање на променети услови, методата на доделување овластувања и одговорности, функционирањето на надзорните тела, надворешните влијанија на субјектот.

Во услови на сериозни слабости на контролното опкружување, постои веројатност дека не само што нема да може да добиеме уверување, туку нивото на ризик ќе биде такво што ќе треба да ја разгледаме можноста за преземање дополнителни ревизорски постапки.

За да го процени и да го документира правилно инхерентниот ризик, ревизорот треба да пополни обрасци за проценка на инхерентниот ризик на ниво на финансиски извештаи и на ниво на групи од финансиските извештаи. (09\_T\_П).

Обрасците даваат основни насоки кои треба да се надополнат со специфични фактори согласно ревизорската задача. **Ревизорот го одредува инхерентниот ризик** специфичен за секој циклус трансакции, сметки и ревизорска цел.

Во зависност од применетиот модел, инхерентниот ризик може да се изрази **квантитативно** (односно во проценти) или описно/**квалитативно** (висок, среден или низок). Моделот за ревизорски ризик може да се користи за да се пресмета инхерентниот ризик само ако и другите компоненти на моделот на ревизорски ризик се прикажани нумерички.

Инаку, она што за нас се инхерентни ризици, за субјектот се деловни ризици. Во секој добро раководен субјект, главно постојат контроли за намалување на овие ризици. За идентификуваните ризици за кои субјектот не предвидел контроли, а заради намалување на ризикот се разгледува можноста за нивно превенирање за што се комуницира со субјектот.

### **Контролен ризик (КР)**

Ризикот дека откако ќе се појават грешки, истите нема да бидат откриени и поправени од системот на внатрешните контроли се нарекува контролен ризик.

Тој претставува:

- проценка за тоа дали внатрешната контрола на субјектот е ефикасна за да ги спречи погрешните прикажувања, и
- намера да се потпреме на истите .

Целта на внатрешната контрола е да ги спречи, открие и коригира значајните грешки. Имајќи го предвид фактот дека внатрешната контрола претставува одговор на утврдените деловни ризици, на истата треба да се гледа како на можност за намалување, но никогаш како на нивно целосно елиминирање.

Раководството на субјектот е одговорно за системот на внатрешни контроли, а на ревизорот е да го оцени контролниот систем и да ја процени веројатноста системот на внатрешните контроли да не открие погрешни прикази. Вообичаено, ревизорот го тестира внатрешниот контролен систем, врши проверка на неговото постоење и неговото адекватно функционирање.

Кога контролите се добри и функционираат, ревизорите се поподготвени да се потпрат на нив. Спротивно, кога се лоши и не функционираат, ревизорот не може да има доверба во нив.

Доколку ревизорот реши да не се потпира на внатрешниот контролен систем во тој случај тестовите на контрола не се потребни, со тоа што контролниот ризик ќе биде проценет на високо ниво.

Контролниот ризик во фазата на планирање претставува проценка на ревизорот која вклучува:

- проценка на **контролното опкружување** ;
- проценка на **контролните постапки**.

**Контролното опкружување** го опфаќа целокупниот став, свеста и постапките на раководството и на лицата со управна одговорност за внатрешната контрола и нејзиното значење за субјектот. Го дава тонот на организацијата влијаејќи и врз свеста за контрола на луѓето што работат во неа. Ревизорот треба да добие сознание за тоа дали субјектот има процес за: препознавање на деловните ризици; оценување на нивното значење; веројатноста тие да се случат; активностите со кои ќе се одговори на нивното појавување. Свесноста за можноста ризиците негативно да влијаат на спроведувањето на целите на субјектите, укажа на потребата од создавање на законска обврска за воспоставување на потребни контроли со кои изложеноста на ризик ќе се сведе на прифатливо ниво. Обврската за утврдување, процена и контрола на можните ризици кај субјектите од јавниот сектор, е уредена со законски, подзаконски, интерни акти и меѓународни стандарди.

Разбирањето на овој сегмент помага ревизорот прелиминарно да процени дали ќе биде во состојба да добие уверување од контролите. Имено:

- Ако **не е задоволен** од општото контролно опкружување, неизвесно е дали контролните постапки (без оглед колку се добри на хартија) ќе работат ефективно во практиката.

- Доколку пак е **задоволен**, тој ги проценува контролните постапки за да оцени дали тие навистина функционираат во практиката.

**Проценка на контролните постапки** во фазата на планирање подразбира оценка на ревизорот дали се воспоставени неопходни постапки и дали истите работат ефективно, во континуитет и конзистентно. Тоа се политики и постапки што ги утврдува раководството, за да се заштити од проневера, загуба, нерегуларности и грешки.

Испитувањето главно се фокусира на **клучните контроли** во секоја област, односно на оние за кои постои веројатност да спречат или да откријат значајна грешка. Идентификувањето на клучните контроли, обично е најдобро да се работи од горе надолу и прво да се разгледаат оние контроли од кои раководството го добило своето уверување. Потребно е секако да се вклучат и општите контроли, кои ги покриваат рутинските трансакции, како и оние контроли што се насочени кон одредени ризици.

Откако ќе се процени контролното опкружување и се идентификувани клучните контроли во секоја област, ревизорот ќе реши дали да се потпре или не на контролите.

За утврдување на контролниот ризик на ниво на финансиски извештаи и на ниво на групи ревизорот треба да пополни обрасци за проценка на контролен ризик на ниво на финансиски извештаи и групи на сметки од финансиски извештаи (09\_T\_П).

Контролниот, како и инхерентниот ризик, може да се искаже квантитативно (во проценти) или квалитативно/описно (висок, среден, низок).

### **Ризик на детекција (РД)**

Ризикот, дека неправилност или погрешен приказ кој не бил коригиран со внатрешните контроли на субјектот, нема да биде откриен со постапките на ревизијата се нарекува **ризик на неоткривање/детекција (РД)**. Тоа е утврдена величина, дека ревизорските докази нема да откријат материјално погрешни прикажувања.

Врз основа на проценката на инхерентниот и контролниот ризик, ревизорот конципира соодветни директни постапки за да го намали ризикот од неоткривање на ниво кое, според просудувањето на ревизорот, ќе резултира во соодветно ниско ниво на вкупен ревизорски ризик.

Во фазата на планирање на ревизијата, ниво на ризик на детекција се утврдува за финансиски извештај во целина и на ниво на групи на сметки.

Ризикот на детекција може да се пресмета користејќи **модел на вкупен ревизорски ризик** односно откако ќе се проценат инхерентниот и контролниот ризик.

Според тој модел ризикот на детекција не е посебно проценет туку е пресметана величина која е резултат од проценката на другите два ризици.

$$\text{РД} = \frac{\text{ВРР}}{\text{ИР} \times \text{КР}}$$

Го изразува обемот на ревизорски докази кои треба да бидат собрани со постапките на детални тестирања за да го добиеме планираното уверување. Политиката на ДЗР е

ревизорскиот ризик да изнесува 5% за да се обезбеди 95% сигурност дека вкупните грешки и неправилности се помали од нивото на материјалноста.

Препорачано ниво на доверба на Европскиот суд за ревизија (ЕСА) е 95% со толерантниот ревизорски ризик од 5%. ДЗР ги користи компонентите од моделот на ризик кој го користи и ЕСА

**Одредување на различни вредности на компонентите на моделот на ризик и негово користење**

Оцена на инхеренте ризик (ИР)	Оцена на контролен ризик (КР)	ИР	КР	Прифатлив ревизорски ризик (РР)	РД = $PP/(ИХ*КР)$	Ниво на доверба	* 2 Основен фактор на прецзност
Н	Н	0,45	0,17	0,05	0,65	50% <sup>*1</sup>	0.69
Н	С	0,45	0,28	0,05	0,40	60%	0.92
Н	В	0,45	1,00	0,05	0,11	89%	2.21
С	Н	0,65	0,17	0,05	0,45	55%	0.80
С	С	0,65	0,28	0,05	0,27	73%	1.31
С	В	0,65	1,00	0,05	0,08	92%	2.53
В	Н	1,00	0,17	0,05	0,29	70%	1.20
В	С	1,00	0,28	0,05	0,18	82%	1.71
В	В	1,00	1,00	0,05	0,05	95%	3.00

\*1 Разумно е да се работи со минимум 50% ниво на доверба

\*2 Базирано врз Poisson probability distrubution

Значи, во услови на дефинирана сигурност (ниво на доверба) од 95% односно прифатлив ревизорски ризик од 5% доколку инхерентниот и контролниот ризик се високи (100%), ризикот на детекција ќе изнесува 5%. Ова значи дека треба да направиме толку многу детални постапки за да добиеме 95% уверување, а ризикот дека ревизорските постапки не ги откриваат материјалните погрешни прикажувања не може да биде поголем од 5% .

Со расудување за бројот на детални тестирања кои треба да се извршат, ревизорот тежнее да го намали ризикот од неоткривање на ниво кое го доведува општиот ревизорски ризик во рамките на утврдениот минимум.

Спротивно од ризикот на детекција е сигурноста што ревизорот ја добива од сите постапки на детални тестирања што ги извршува: ова вклучува клучни ставки за тестирање со висок ризик или ставки кои по природа се значајни, тестирање ставки со високи вредности и во извесни случаи и постапки за аналитички проверки.

Бидејќи ризикот претставува спротивност на уверувањето, ревизорот може да користи **модел на уверување** наместо модел на ревизорски ризик. Овој модел дозволува квалитативно да се искаже што се бара од нивото на уверување од деталните постапки (високо, средно или ниско). Оваа оценка потоа може да се претвори во квантитативни вредности врз основа на прифатените односи.

Користејќи соодветни фактори за уверување, наместо однос на проценти можеме едноставно компонентите од ревизорското уверување да ги додадеме една на друга односно :

$$ВРУ = НУ + УВК + ДУ$$

Моделот користи пресметани “А” фактори а не проценети вредности на уверувањето, каде што :

- ВРУ е фактор на вкупно ревизорско уверување ( за вообичаено прифатливо ниво од 95% факторот на ВРУ е 3,0) ;
- НУ е фактор на неизбежно уверување ;
- УВК е фактор на уверување од внатрешни контроли и
- ДУ е фактор на детално уверување (ова треба да го обезбеди ревизорот со детални постапки)

Бидејќи ревизорот треба да обезбеди вкупно ревизорско уверување на високо ниво - 95% , факторот на уверување Фактор “А” треба да е едноков на 3,0. Во секоја ситуација на ризици, задача на ревизорот е да го обезбеди ова вкупно ревизорско уверување. Со други зборови сумата на неизбежно уверување, уверување од внатрешно контроли и детално уверување мора да е секогаш 3,0. Знаејќи дека **ниту една ревизија не може да се спроведе без детални постапки** , овој модел има основно барање минималните детални постапки да се направат најмалку на ниво на фактор “А” 0,7 (односно 50% ризик или уверување).

Имајќи го предвид фактот дека проценката на ризикот се прави во фазата на планирање, потребно е во текот на ревизијата истата да се провери. Доколку се добијат нови информации кои отстапуваат од првичните врз основа на кои ревизорот на почетокот ја засновал својата оценка, истата треба да се ревидира и соодветно да се модифицираат планираните ревизорски постапки.

Преоценување на ризикот е потребно особено во услови на настанати измени во работењето или раководството на субјектот. Исто така, поради взаемната поврзаност на ризикот, материјалноста и ревизорскиот доказ, доколку, една од овие компоненти

се измени, нужно е едната или двете преостанати да се изменат за да се постигне ист прифатлив ревизорски ризик.

При утврдувањето на ризикот од детекција, ревизорот треба да ја земе предвид и веројатноста дека ќе направи грешка, како што е погрешно применување на добиениот доказ. Овие аспекти на ризик од детекција може да се намалат со правилна супервизија на работењето и придржување кон стандардите за контрола на квалитет.

Пример на математички модел:

Почетна проценка на инхерентниот ризик е тој да биде низок. Според тоа тој ја одредува вредноста на овој ризик од 20%, во согласност со упатството издадено од неговата ВРИ.

Тестовите на детали и контролните тестови откриваат дека разумен систем на контроли е воспоставен и истиот ефективно функционира без исклучок. Од друга страна во согласност со политиката на ВРИ, тој го проценува системот да биде среден и одредува вредност од 40% за контролен ризик. Политиката на неговата ВРИ е да прифати максимален ревизорски ризик од 1%.

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

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

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

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

$$PD = PP / (IP * KP)$$

$$PD = 0,01 / (0,2 * 0,4) = 0,125$$

Бидејќи сигурноста е обратна/инверзивна функција од ризикот на детекција, бараната сигурност од независните тестови е следна:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = 0,875$$

Предходно наведеното претставува пример на начинот на пресметување на ризикот на детекција преку кој се утврдува основниот фактор на прецизност кој е еден од елементите за утврдување на големината на примерокот.

## 2.6. Одредување на опфат и цели на ревизијата

Одредувањето на ревизорските цели и опфат, е еден од најзначајните чекори во фазата на планирање на ревизијата. Цел на ревизијата, е онаа цел, која ревизорот ја постигнува на крајот на ревизијата. Ревизорскиот опфат дава рамка, во која ревизорот треба да ја спроведе ревизијата.

Во фазата на планирање, важно е ревизорот да е во состојба да го процени степенот и барањата за ревизорската работа што треба да ја заврши.

Откако ревизорот ги собрал информациите што му се потребни за субјектот кој е предмет на ревизија и го утврдил нивото на материјалност и направил проценка на ризикот, тој ќе ја утврди целта и опфатот на ревизијата. Во оваа фаза треба да

одговориме на прашањата што планираме да постигнеме со оваа ревизија и која работа треба да ја заврши ревизорот за да ја постигне целта.

Сите ревизорски активности треба да се во рамките на мандатот на ВРИ. Ревизорскиот мандат е многу битен, бидејќи на ревизорот му дава законско овластување да врши ревизија, вклучувајќи ја и ревизијата на регуларност.

Главна цел кај ревизијата на регуларност е испитување на финансиските извештаи во врска со давање на точна, уредна и комплетна слика за работењето и за информациите кои ги содржат финансиските извештаи и изразување на независно мислење за истите и оценување на усогласеноста на работењето на субјектот со законите, подзаконските и интерните акти.

Целта е да му овозможи на ревизорот да добие разумно уверување за тоа дали:

- финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешни прикажувања без разлика дали се резултат на измами или грешки и дали се изготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување (ISAAI 200 т.16 и 17) и
- активностите, финансиските трансакции и информациите рефлектирани во финансиските извештаи се, во сите материјални аспекти, во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики (ISSAI 400 т.12 и 13).

Целите на ревизијата се значајни, поради тоа што го утврдуваат видот и количината на доказите што треба да се обезбедат, за да се формира мислење за финансиските извештаи. Со други зборови, целите го одредуваат обемот на ревизијата, т.е. бројот на ревизорски области, кои треба да ги тестира ревизорот и длабочината на секое тестирање на овие области. Ревизорот ја дефинира целта на ревизијата во почетната фаза на ревизијата.

За да изрази мислење за финансиските извештаи ревизорот треба да добие достатни и соодветни ревизорски докази. За оваа цел ревизорот треба да изврши серија тестови.

Покрај основната цел на ревизијата постојат и специфични цели во однос на тврдењата во финансиските извештаи. Помеѓу специфичните цели ги издвојуваме:

- **законитост и правилност** : трансакциите биле извршени во согласност со законската регулатива во рамките на одобрените буџетски средства;
- **сеопфатност/целосност** : сите трансакции кои се однесуваат за одреден период биле евидентирани во сметководствените евиденции, во согласност со законските прописи;
- **вистинитост и објективност на деловните промени** : прокнижените деловни промени во финансиските извештаи се извршени ефективно, релевантни се за субјектот и се однесуваат за периодот кој е предмет на ревизија;
- **процена**: сите трансакции биле правилно проценети и евидентирани во согласност со законската регулатива и
- **поднесување и известување** : трансакциите биле класификувани и објаснети во согласност со рамката за известување издадена од надлежните тела за регулатива од оваа област.



Наведените прашања се вклучени во тврдењето на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија и за ревизорите тие претставуваат основа за одредување на ревизорските цели и подрачјето кое се покрива.

Тврдењата во финансиските извештаи се тврдења од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија, дадени експлицитно или на друг начин и се опфатени во финансиските извештаи (MCP 315 A 109-113 и ISSAI 1315). Со потпишување на финансиските извештаи, раководството презема одговорност на себе за информациите содржани во финансиските извештаи.

При вршењето на ревизијата, ревизорите вршат проверка дали информациите содржани во финансиските извештаи одговараат/кореспондираат со тврдењата на раководството.

Целите на ревизијата се состојат во проверка на тврдењата на раководството на субјектот за финансиските извештаи. Тие може да бидат категоризирани на следниот начин:

### **Ревизорски цели поврзани со трансакциите**

Ревизорот ги следи ревизорските цели, кои се однесуваат на трансакциите и тие се тесно поврзани со тврдењата на раководството, ова од причина што одговорност е на ревизорот да утврди дали тврдењата на раководството се оправдани.

Постојат шест ревизорски цели поврзани со трансакциите и тоа:

**Комплетност** - сите трансакции кои се однесуваат за одреден период биле евидентирани во сметководствените евиденции, во согласност со законските прописи;

**Случување** - прокнижените трансакции во финансиските /сметководствени евиденции се случиле, се однесуваат на субјектот и биле прокнижени со нивното настанување;

**Точност** - евидентираните трансакции се искажани во точни износи. На пример „Сите расходи или приходи кои се однесуваат на субјектот кој е предмет на ревизија се евидентирани во точни износи на сметките“.

**Класификација** - трансакциите вклучени во евиденцијата на субјектот се правилно класифицирани. На пример “Сите приходи се правилно книжени и правилно опишани“.

**Време** - трансакциите се евидентирани на точни датуми. Грешка во времето се јавува доколку трансакциите не се евидентирани на датумите кога се случиле.

**Книжење и сумирање** - оваа цел се однесува на точноста на трансферот на информациите од евидентираните трансакции до аналитичките картици и сумирање во главната книга.

### **Ревизорски цели поврзани со салдата**

Ревизорските цели кои се однесуваат на салдата исто така го следат тврдењето на раководството и се слични на ревизорските цели поврзани со трансакциите. Тие обезбедуваат рамка, за да му помогнат на ревизорот да акумулира доволно соодветни ревизорски докази.

**Сеопфатност** – средствата и обврските се опфатени, се однесуваат на одреден период, евидентирани се во сметководствените евиденции во соодветниот период, и се правилно искажани во билансот на состојба;

**Постоење** - средствата и обврските постојат на определен датум и правилно се искажани во финансиските извештаи;

**Вреднување** - средствата и обврските се проценети согласно со сметководствените правила содржани во важечките прописи;

**Точност и навременост** – средствата и обврските се евидентирани во точен износ и на точен датум /навремено;

**Права и обврски** – правата и обврските се правилно обелоденети во билансот на состојба на определен датум и му припаѓаат на субјектот и

**Презентација и обелоденување информации** – салдата се класификувани, опишани и обелоденети согласно со пропишаната рамка за финансиско известување.

Битно е да се утврди обемот на ревизијата, бидејќи во некои системи, кај субјектите кои се предмет на ревизија има области кои не треба да се тестираат, со што ревизорот може да заштеди време.

Во фазата на планирање на ревизијата, треба да се земе предвид големината на областите кои ревизорот има за цел да ги покрие. Ова се утврдува со тоа што, ќе се погледнат четирите главни фактори:

- познавање на субјектот кој е предмет на ревизија,
- резултатите од постапките на контрола,
- материјалноста и
- ревизорскиот ризик.

## **2.7. Запознавање со структурата на внатрешните контроли на субјектот предмет на ревизија**

Внатрешните контроли се методи и постапки кои ги усвоило раководството (ISSAI 200 т. 90 и 91 и ISSAI 400 т.53), како би се оствариле целите на субјектот и тоа:

- усогласеност со законите и прописите;
- промовирање на правилно, економично, ефикасно и ефективно работење и постигнување на планираните резултати;
- заштита на имотот од крајби, расипување и лошо управување;
- објавување на веродостојни финансиски и управувачки информации кои овозможуваат објективнофер и навремено известување и
- одговорност за направените активности.

Внатрешните контроли можат да бидат превентивно насочени кон:

- контроли на одобрување;
- контроли на евидентирање на финансиските трансакции;
- контроли на физичка заштита на имотот на субјектот, и
- контроли насочени на откривање на настанатите грешки.

**Контролите на одобрување** се превентивни контроли насочени кон спречување на грешки кои може да настанат како резултат на неodobрени или на неправилен начин одобрените трансакции. Трансакциите може директно да бидат одобрените од раководството но може за тоа да се овластени и поединци според критериуми и постапки (процедури) кои ги воспоставило раководството. Критериумите или условите може да бидат и дел од сметководствениот програм.

**Контроли при евидентирање на трансакциите** се превентивно насочени контроли со кои се настојува да се спречат грешки кои може да настанат при обработка на трансакциите. Генерално се состојат од хиерархиски поврзани контроли. Примери за такви контроли кои може да се вршат рачно или електронски се: нумерирање на трансакции, контрола на вкупната сума за да се потврди точноста, поврзување или синхронизација на податоци од различни извори и верификација на нерегулирани податоци, повторна пресметка и класификација и друго.

**Контроли на физичката заштита на имотот** кои превентивно се насочени и се состојат од поделба на одговорноста и други техники за да се ограничи пристапот до имотот, евиденциите, документацијата, подрачјата на обработка и постапките.

**Контроли за откривање на грешки** се насочени на грешки настанати во текот на обработка и овозможување исправка на тие грешки. Повеќе се фокусирани на состојбата на сметката или на класата, отколку на поодделните трансакции. Примери на такви контроли се : усогласување на евиденцијата во сметководството со пописот на имотот и обврските, потврда на евидентираниите состојби со трета страна, усогласување на помошните евиденции со главната книга, споредба на евидентираниите состојби со планираните и состојбите од минати периоди и друго.

Важно е раководството да ја разбере важноста за воспоставување и функционирање на ефикасен систем на внатрешни контроли.

Целите на ефикасен систем на внатрешни контроли е да се создадат услови на раководството за поуспешно одлучување и раководење бидејќи внатрешните контроли се составен дел на процесот на управување. Работите на внатрешните контроли како збир на активности кои континуирано се преземаат и се вградени во активностите на субјектот како составен дел на секојдневните процеси, ги извршуваат непосредни извршители и раководители на активности кои се контролираат.

Раководството е одговорно за воспоставување и следење на системите на внатрешна контрола. Затоа, за успешен дизајн, уредување и одржување на ефективна внатрешна контрола е важно да се разберат целите кои се сака да се постигнат. Раководството има обврска континуирано да го следи функционирањето на внатрешните контроли и да ги прилагодува според потребите. Ревизорите пак ја оценуваат нивната ефикасност.

Во продолжение даден е преглед на рамката за воспоставување и одржување на ефективна внатрешна контрола (според INTOSAI).

## Рамка за воспоставување и одржување на ефективна внатрешна контрола

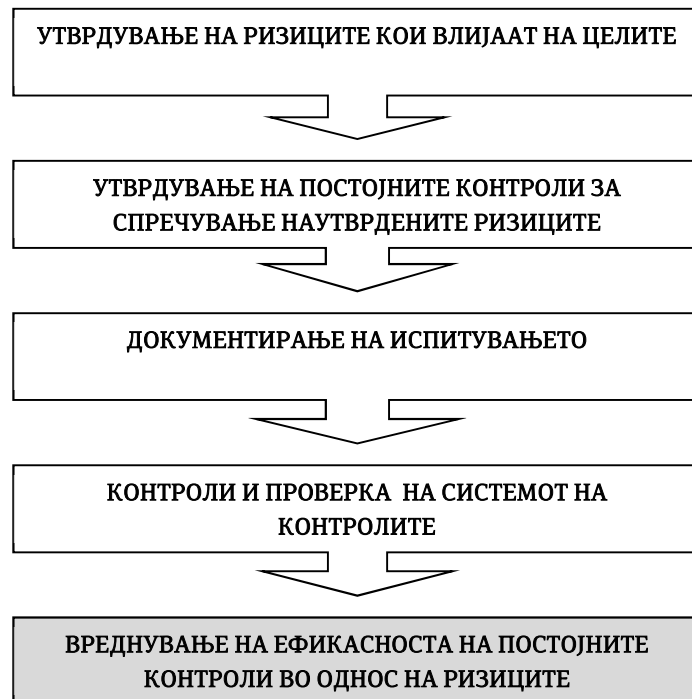
Улога и одговорности на раководителите кај внатрешната контрола	Улога и одговорности на ревизорот
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да создава позитивна контролна клима/средина преку:</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да одржува независност фактички и на видум.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Постапување на позитивен етички тон,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да осигура професионална компетентност на ревизорскиот персонал.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Обезбедување на упатство за правилно однесување,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да го советува раководството за областите подложни на ризик.</li> <li>• Воспостави стратешки планови и цели на ревизијата.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Отстранување на предизвици за неетичко однесување,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да врши ревизија на работењето.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Обезбедување на дисциплина кога е соодветно,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да ги оценува ИТ системите.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Изготвување на пишан кодекс на однесување за вработените.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да препорачува начини за подобрување на работењето и зајакнување на контролите.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да осигура дека персоналот има и одржува ниво на компетентност за извршување на своите задачи.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да врши следење со цел да осигура дека препораките се целосно и ефективно спроведени.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Јасно да ги дефинира клучните области на овластување и одговорности.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да ги координира активностите на ревизијата со надворешните ревизори.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да воспостави соодветни линии на известување.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да имплементира систем за обезбедување на квалитет на ревизијата.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да воспостави контролни политики и процедури на раководење базирани на анализата на раководството за ризикот.</li> </ul>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">                     Периодично оценување на ефективноста на постапките на внатрешна контрола                 </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;">                     Континуирано набљудување на работењето на постапките на внатрешната контрола низ целата организација и нивно соодветно модифицирање                 </div>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да користи обука, комуникации на раководството и секојдневни активности на менаџерите од сите нивоа за зајакнување на важноста на контролата на раководење.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Да ги следи контролните операции на организацијата односно институцијата преку годишни оценки и да го известува врвот на раководството.</li> </ul>	
<b>Внатрешни контроли</b>	
<b>Општи постапки на внатрешната контрола</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Општите постапки на внатрешната контрола се обично така дизајнирани да бидат во согласност со стандардите за внатрешна контрола кои ги развива и објавува централен авторитет, обично назначен од законодавното тело.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Работната сила на една организација е ефективно обучена и раководена за да постигнува резултати.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Развиени се индикатори за успешност и се врши нивно следење.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Клучните задачи и одговорности се поделени помеѓу луѓето за да се намали ризикот од грешки и измами. Тоа значи, задачите се одвоени.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Раководителите вршат споредба на тековната успешност со планираната или очекуваните резултати и ги анализираат разликите.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Проследувањето на информациите се контролира, пример, преку ажурна проверка на добиените податоци.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Воспоставена е физичка контрола за обезбедување и чување на осетливиот имот. Приодот до ресурсите и документите е ограничен на овластени лица. Одговорноста за нивното чување и користење е пропишана и се одржува</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Трансакциите и други значајни настани ги одобруваат и извршува само лица во рамките на нивните овластувања.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Трансакциите се евидентираат веднаш за да се запази нивната релевантност и вредност за раководството во контролирање на работењето и донесување на одлуки.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Внатрешната контрола, сите трансакции и значајни настани се јасно документирани и документацијата е секогаш спремна за проверка.</li> </ul>	

Без оглед како е осмислен и како функционира, системот на внатрешните контроли не може да обезбеди апсолутна сигурност во однос на постигнување на целите на субјектот, туку разумно ниво на сигурност.

Одговорноста за функционирањето на внатрешните контроли треба да биде јасно дефинирана за сите хиерархиски нивоа, за да може секој вработен да ја разбере својата задача во постапките на контрола и постигнување на целите на субјектот. Секој вработен е одговорен за степенот на исполнување на своите обврски и одржување на внатрешните контроли.

Постоење на ефикасен систем на внатрешна контрола го намалува ризикот од грешки и неправилности. Задача на ревизорот е да се утврди веродостојноста на системите на внатрешни контроли.

При оценување на внатрешните контроли ревизорот треба да утврди како контролите функционираат. Без разлика дали се работи за претходно или темелно оценување ревизорот треба да ги користи следните чекори:



Затоа, потребно е прво да се идентификуваат ризиците кои влијаат на остварувањето на целите, од кои ефикасниот систем на контроли треба да обезбеди заштита. Следниот чекор е утврдување на постојните контроли за спречување на постојните ризици, пример, испитување дали постојат правилници или пишани процедури и упатства за контролните постапки, по пат на интервјуа на вработените и друго. Третиот чекор е да се документираат резултатите од овие испитувања со изработка на дијаграми, описи и слично. Потоа следи контрола и инспекција на системот со вршење на тестови на усогласеност на мал број на трансакции. Конечно се оценува и се вреднува ефикасноста на постојните контроли во однос на идентификуваните ризици.

При користење на ревизорскиот пристап кој се темели на испитување на системот на внатрешните контроли, ревизорот треба детално да ги оцени внатрешните контроли за да се утврди степенот на доверба за да се потпре на системот на внатрешните контроли доколку подоцна се утврди дека системот е ефикасен во пракса.

Сигурноста на системот на внатрешните контроли е обратно пропорционална од обемот и видот на ревизорските постапки. Тоа значи дека ревизорот во случај на подобро оценет систем на внатрешни контроли, во голема мера може да се потпре на внатрешните контроли, а со тоа и да го намали обемот на ревизорските постапки кои што се користат. Обратно, кога системот на внатрешните контроли не задоволува, во тој случај, ревизорот во својата работа ќе примени повеќе директни тестирања и го зголемува примерокот за тестирање со цел да добие разумно уверување за ревидираниот субјект.

Во фазата на планирање, по запознавање со субјектот и проценката на инхерентниот ризик, оценување на материјалноста, ревизорот го проценува контролниот ризик. Појдовна основа претставува прегледување на документацијата прибрана во текот на запознавањето и разбирањето на системот на внатрешните контроли.

### Елементи на системот на внатрешните контроли

За разбирање на системот на внатрешните контроли потребно е да се познаваат петте поврзани компоненти и тоа:

- контролно опкружување,
- управување со ризикот,
- контролни активности,
- информации и комуникации и
- мониторинг .

### Контролно опкружување

Основа на целокупниот систем на внатрешна контрола е контролното опкружување кое треба да обезбеди дисциплина и структура, кое ја создава атмосферата во субјектот, влијаејќи врз контролната свест на вработените. Тоа има општо влијание врз тоа како се утврдуваат стратегиите и целите, и како се структурирани контролните активности. Оваа компонента го вклучува ставот на раководството на сите нивоа, во однос на целокупното работење и конкретно во однос на концептите на контрола.

Одговорност за создавање на ефикасно контролно опкружување има раководителот на субјектот.

Основни елементи на контролното опкружување се:

- **личниот и професионалниот интегритет и етичките вредности** на раководството и вработените;
- **компетентноста** – ниво на знаење и вештини потребно да се обезбеди уредно, етичко, економично, ефикасно и ефективно работење, како и добро разбирање на поединечните одговорности во однос на внатрешната контрола;
- **начин на размислување и стил на работење на раководителите** – став за поддршка на внатрешната контрола и внатрешната ревизија;

- **организациска структура** – поделба на надлежности, овластување, отчет, известување, посебна единица за внатрешна ревизија;
- **политики и практики за човечки ресурси** – вработување и пополнување на систематизираните работни места, едукација, оценка и советување, унапредување и наградување и поправни мерки.

Во фазата на планирање ревизорот настојува да го запознае и да го разбере контролното опкружување. Тоа му помага за препознавање на ризиците, утврдување на можноста да се потпре на контролите и утврдување на квалитетот на ревизорските докази. Поради подобро разбирање на контролното опкружување повеќе внимание треба да се посвети на политиката на повисоките нивоа на управување, а помалку на деталните контроли кои се однесуваат на поединечните трансакции.

Треба да се внимава кај помали субјекти во кои обично не се донесени пишани процедури и кодекси за однесување, при што тоа не треба да влијае при оценката на контролниот ризик ако ревизорот се увери дека културата на однесувањето во субјектот е таква да се нагласува важноста на честост, интегритет и етика без оглед на тоа дали ставот на раководството е соопштен јавно, усно или со пример и однесување. Ако ревизорот не е задоволен од вкупното контролно опкружување мала е веројатноста дека контролните постапки во пракса ќе бидат ефективни.

Таму каде се присутни значајни слабости во контролното опкружување, ревизорот нема да може да се потпре на внатрешните контроли и ризикот ќе биде висок. Поради тоа ревизорот ќе спроведе дополнителни ревизорски постапки. За утврдените слабости во контролната средина треба навреме да се запознае раководството и да се дадат препораки за подобрување на истата. Согласно MCP 265 и ISSAI 1265 за недостатоците на интерните контроли ревизорот покрај со органите на раководење треба да комуницира и со органите на управување .

Во прилог на овој Прирачник даден е образец 12\_П\_П\_Прашалник за контролна средина.

### **Управување со ризик**

Управувањето со ризик како една од компонентите на системот на внатрешните контроли, претставува процес на утврдување и анализа на значајни ризици кои може да имаат негативно влијание врз постигнување на целите на субјектот. Утврдувањето на ризикот како компонента во внатрешната контрола игра клучна улога во изборот на соодветните контролни активности кои треба да се преземат. Тоа е процесот на утврдување и анализа на релевантни ризици за постигнување на целите на субјектот и утврдување на соодветниот одговор. Истото подразбира утврдување на ризикот, оценка на ризикот, степен на ризик на кој субјектот е подготвен да биде изложен и развој на одговори. Субјектите во обид да ја постигнат својата мисија и целите, треба да управуваат со ризиците кои што може да имаат влијание врз извршувањето на целите и постигнувањето на посакуваните резултати.

Управувањето со ризиците опфаќа:

**Утврдување на цели** - Целите мора да се дефинираат пред раководството да може да ги утврди ризиците за нивно постигнување, и да ги преземе потребните дејствија за управување со овие ризици;

**Планирање** - Целите треба да бидат производ на процесот на планирање, бидејќи ако целите не се јасно утврдени, вработените би можеле да работат неефикасно и неефективно. Во тој контекст, субјектот треба да изготвува стратешки и годишни планови во коишто целите се соодветни на расположливите ресурси, со што треба да се минимизира ризикот од неисполнување на целите;

**Координација** - за обезбедување усогласеност и поврзаност, а заради постигнување на саканите цели, одлуките и активностите на организациските делови треба секогаш целосно да се координираат, при што вработените во организациските единици треба да ги имаат предвид последиците од нивните одлуки и активности врз институцијата во целина;

**Следење на извршувањето** - Субјектот за секоја политика и активност, треба да обезбеди следење и оценување на извршувањето преку релевантни квантитативни и квалитативни индикатори, вклучувајќи ги и оние што се однесуваат на економичноста, ефикасноста и ефективноста;

**Управување со ризикот** - За воспоставување ефикасен систем на внатрешни контроли врз основа на управувањето со ризикот, неопходно е да се донесе и редовно да се ажурира Стратегија за управување со ризиците. Исто така треба да се утврди прифатливото ниво на изложеност на овие ризици, да се процени веројатноста од појава на ризичен настан, влијанието на истиот, да се следат и оценуваат ризиците и да се утврдат соодветните внатрешни контроли .

### **Контролни активности**

Контролните активности како една од компонентите на финансиското управување и контрола се политики и постапки воспоставени за справување со ризиците и постигнување на целите на субјектот. За да бидат ефективни, контролните активности мора да бидат соодветни, да функционираат постојано според план во текот на целиот период и да бидат сеопфатни, разумни и директно да се поврзани со контролните цели. Контролните активности се јавуваат на сите нивоа и кај сите функции. Вклучуваат голем број на различни политики и постапки:

**Овластување и одобрување** - За спроведување на финансиското управување и контрола раководителот на субјектот треба да донесе акт за генерални или посебни овластувања,

**Поделба на должностите** - За намалување на ризикот од грешка, загуба или погрешно постапување и ризикот од неоткривање, потребно е финансиските и оперативните елементи на секоја операција да се верификувани од две меѓусебно независни лица, при што функциите на иницирање и верифицирање на секоја операција, секогаш треба да бидат раздвоени за да се обезбеди дека постојат ефективни проверки и рамнотежа,



**Контроли во пристап до ресурсите** - За обезбедување на контрола на пристапот и заштита и правилна употреба на материјалните, финансиските и информационите ресурси во субјектот треба да се назначат лица одговорни за пристап,

**Надзор** - Врз основа на претходно воспоставени процедури раководството на субјектот треба да воспостави мерки за надзор на операциите, вклучувајќи ex-ante и ex-post контроли, со цел трансакциите да се извршуваат на ефективен начин,

**Усогласувања/решавање на отстапувањата** – Потребно е да се воспостави практика на редовно следење и усогласување на евиденциите со соодветните документи и

**Контроли во информатичката технологија** – Контролите на информатичката технологија се општи и апликативни и субјектот е одговорен за воспоставување на истите.

Во прилог на овој Прирачник даден е образец 13\_П\_П\_Преглед на финансиски контроли и 14\_П\_П\_Прашалник за контролни постапки .

### **Информации и комуникации**

Субјектот информациите треба да ги дефинира по вид, квантитет, квалитет и динамика на известување, со што треба да обезбеди раководителите и вработените, преку прием, обработка и пренос на информациите да ги извршуваат задачите и да ја спроведуваат внатрешната контрола.

Информацијата треба да биде брзо пренесувана во и надвор од субјектот со цел зајакнување на етичките вредности, политиките, овластувањата, одговорностите и обврските за известување, целите на субјектот, плановите и друго.

Субјектот треба да преземе дополнителни мерки за зајакнување на ефикасноста на системот на внатрешна и надворешна комуникација, кој треба да обезбеди прецизно, непречено и брзо дистрибуирање на информациите, со цел нивно комплетно и навремено доставување до крајните корисници.

Ова пред се поради тоа што субјектот треба да обезбеди функционирање на ефикасен систем на комуникација кој треба да служи за потребите на корисниците (јавноста) и треба да биде доволно флексибилен и брз внатре во субјектот, како и помеѓу него и опкружувањето и прилагоден на капацитетот на корисниците.

### **Следење / Мониторинг**

Системите на внатрешна контрола треба да се следат за да се оцени квалитетот на работењето на системот со текот на времето. Следењето се постигнува со рутински активности, посебни процени или комбинација од двете. Следењето на системот на внатрешна контрола е потребен за да обезбеди разумно уверување дека внатрешната контрола одговара на изменетите цели, опкружувањето, ресурсите и ризиците со оглед на фактот што внатрешната контрола е динамичен процес што постојано треба да се прилагодува на ризиците и промените со коишто се соочува еден субјект.

За таа цел, субјектот треба да изготви планови и програми за оценување на внатрешната контрола, при што раководителот на субјектот треба да обезбеди континуирана проверка и оценување на функционирањето на внатрешната контрола и нејзините елементи.

## **Видови на внатрешни контроли**

Кај повеќето ревидирани субјекти ревизорот може да најде на различни видови на внатрешни контроли на кои поединечно или во комбинација може да се потпре при извршување на ревизорските задачи. Најчесто ревизорот ќе најде на следните видови на внатрешни контроли:

**Организациски контроли** – Субјектите би требало да имаат организациона шема со која се утврдени овластувањата и одговорностите и правците на известување за сите аспекти на работење вклучувајќи ги и контролите. Пренесувањето на овластувањата и одговорноста треба да биде јасно специфицирано.

**Раздвојување на должностите** – Една од примарните задачи на контролите е раздвојување на одговорностите или должностите кои ако се во комбинација, му овозможуваат на поединецот да ја обработи и да ја евидентира комплетната трансакција. Раздвојувањето на надлежностите го намалува ризикот на намерни манипулации или грешки и ја зголемува можноста за контрола. Функциите кои треба да бидат раздвоени вклучуваат овластување, извршувања, чување и евидентирање, а во случај на компјутерски базиран сметководствен систем, програмирање и изведување апликации.

**Физичка контрола** - Оваа контрола главно се однесува на заштита на имотот и опфаќа постапки и мерки со кои се осигурува само пристап до имотот на овластени лица. Ова вклучува како директен така и индиректен пристап до документацијата. Овие контроли се особено важни во случај на вредни, преносливи, заменливи или посакувани средства.

**Контрола на овластување и одобрување** – Одговорни лица треба да дадат одобрување или да пренесат овластување за сите одлуки за извршување / документи или трансакции. Треба да бидат определени и ограничувања на овие овластувања.

**Математички и сметководствени контроли** - Овие контроли се во рамките на функцијата на евидентирање со кои се врши проверка дали трансакциите што треба да бидат евидентирани и обработени се одобрени и дали сите тие се вклучени и точно евидентирани и обработени. Овие контроли вклучуваат проверка на аритметичка точност на евиденциите, одржување и проверка на зборовите, усогласување, контролни сметки и пробни биланси и пребројување на видот на документите.

**Контроли за вработените** - Кај овие контроли потребно е да се користат постапки кои осигуруваат дека вработените располагаат со способности пропорционални на нивните одговорности. Правилното функционирање на било кој систем зависи од компетентноста и интегритетот на оние кои работат со него. Квалификациите, изборот и нивото на обука, како и вродените лични особини на вработените се важни карактеристики што треба да бидат земени предвид при поставувањето на секој контролен систем.

**Надзорни контроли** - Секој систем на внатрешни контроли треба да содржи надзор над работата на одговорните лица за дневни трансакции и нивно евидентирање.

**Контроли од раководството** - Ова се контроли што се извршуваат од раководството надвор од секојдневните рутински активности. Тие ги вклучуваат клучните елементи

на внатрешниот контролен систем и општите надзорни контроли кои се извршуваат од раководството, проверка на сметките и нивна споредба со плановите, следење на ефективността на внатрешните контроли и други посебни постапки за контрола.

**Контроли на документирање** - се однесуваат на оние контроли што потврдуваат дека системот работи според планираните – конципирани процедури, дава јасни упатства – разбирање на вработените за нивните задачи и задолженија и нуди можност за едноставно и правилно евидентирање на трансакциите.

### **Внатрешни контроли во информациските сиситеми**

Имајќи во предвид дека начинот и техниката на компјутерската обработка на податоците се разликуваат од рачната обработка на податоци, постојат и разлики во користените контролни техники односно видови контроли.

Лицето кое врши проверка и оценка на овие внатрешни контроли треба да ги познава трите основни видови групи контроли:

- контроли на корисниците на податоци;
- програмски постапки;
- контроли на интегритет.

#### **Контроли на корисниците на податоци**

Контролите на корисниците на податоците претставуваат контроли извршени со рачна техника на податоците обработени на компјутер.

Споредувањето на збирот - тоталот добиен со обработка на компјутер со збирот - тоталот кој е утврден рачно пред обработката на исправите на компјутерот.

При започнувањето на извршувањето на ревизијата, податоците од работењето на субјектот за периодот предмет на известување, од страна на ИТ ревизорите се преземаат во електронска форма, се обработуваат и сортираат и се проверуваат добиените тотали со тоталите кои се официјално дадени од субјектот предмет на ревизија. По проверката на веродостојноста на добиените податоци, тие се даваат во excel формат до членовите на ревизорскиот тим, како податоци на кои ревизорите можат да се потпрат во процесот на ревизија.

Ова е важен дел во процесот на ревизија од самиот факт што сите субјекти користат апликативни софтвери за обработка на податоците од сметководственото и материјалното работење. Ревизорите при ревизијата обработуваат податоци во електронска форма и потврдата дека податоците кои ги користат се во изворна форма онака како што се прикажани во финансиските извештаи кај субјектот дава целосна веродостојност при документирањето на ревизорските докази.

#### **Програмски постапки**

Програмските постапки претставуваат сметководствени и контролни постапки кои се вршат на компјутер со однапред утврдени, односно програмирани операции. Можат да се распоредат во две групи:

- програмски постапки со кои се вршат контролни функции со чија помош може да се контролираат целосноста, точноста и исправноста на обработените

податоци (формални контроли на податоци собирање ставки кои се обработени и споредување на тој збир со контролниот тотал).

- останати програмирани постапки со чија помош се вршат постапки на обработка на податоците и изработка на исправи, извештаи, прегледи, дневници, деловни книги.

### **Контроли на интегритет**

Комбинација на рачни и програмски постапки кои имаат цел да обезбедат непрекинато и правилно функционирање на програмираните постапки, ги опфаќаат следните видови контроли:

- контроли на воведувањето систем чија цел е да обезбедат соодветни постапки да се вградат во програмите кога тие се составуваат или кога дополнително се вршат измени на тие програми;
- контроли на сигурност на програмите кои имаат за цел обезбедување на програмите со достапност или измена и дополнување од неовластени лица како за времето додека се во употреба, така и за времето надвор од употреба, односно кога се во податочна библиотека;
- контролите на работењето на компјутерите имаат цел да обезбедат обработката на податоците секогаш да се врши на начин како што е тоа предвидено со системот, односно констатирано со примената на програмираните постапки;
- контролите на сигурноста на датотеките имаат цел да обезбедат дека измените и дополнувањата на податоците на датотеките не може да се вршат од неовластени лица.

### **Контроли над функционирањето на основните контроли во сметководствените информациски системи**

Контролите над функционирањето на основните контроли во информациските системи кои обезбедуваат правилно и континуирано функционирање на основните групи контроли по својата природа се рачни, а се вршат во одделението за корисници на податоците и во одделението за информатичка технологија и ги содржат истите елементи, односно контроли како и кај рачната обработка на податоците:

- разграничување на должноста,
- контрола на материјалната одговорност и ограничување на пристапот на неовластени лица и
- надзорни контроли.

### **Контроли и контролни постапки со кои се обезбедува функционирање на контролата на корисниците на податоци и програмските постапки**

Контролите на корисниците на податоците и програмските постапки разгледувани во делот „Контроли на корисници на податоци“ и „Програмски постапки“ се извршуваат со примена, односно со вградување на следните контроли и контролни постапки:

- контроли на целосноста на влезните податоци и ажурирања,
- контроли на точноста на влезните податоци и ажурирања;
- генерирање на податоците на компјутер;
- исправност на податоците за обработка;

- постапки на пресметка, сумирања и категоризирања податоци;
- чување податоци на компјутер;
- креирање - формирање датотеки.

### Снимање на системот на внатрешни контроли (ССВК)

Запознавањето на внатрешниот контролен систем на субјектот претставува основа за оценка на квалитетот и сигурноста на внатрешните контроли. Запознавањето со СВК треба да биде правилно документирано.

Постојат три методи на документирање на системот на внатрешните контроли:

**1. Наративен опис/белешка** – се состои во опис на секоја компонента од внатрешниот контролен систем. Ваквиот опис може да биде ефикасен кај мали субјекти кај кои се препорачуваат специјализирани прашалници за прибирање на неопходни информации за опис на систем на внатрешни контроли. Во белешката треба да се наведат сите важни детали за сметководствените постапки што ги применува субјектот, како и поединости за одговорните работници и работните места, односно за работите кои ги извршуваат.

Со оглед на тоа дека прашалниците може да се стандардизирани и да содржат голем број прашања, многу од прашањата може нема да одговараат за одреден субјект – предмет на ревизија. Еден од начините да се направат овие постапки да одговараат на дадената ситуација е да се напише наративен опис на секој значаен контролен подсистем односно за секој процес. Слаба страна на наративниот опис е тоа што пишувањето одзема време и бара способности за оценка на она што се опишува и потребно е искуство и увид. Исто така со секоја мала измена целиот наративен опис треба повторно да се пишува.

**2. Изработка на flowchart/ шематски приказ (дијаграм)** – претставува сликовито шематско прикажување на текот на документацијата низ системот вклучително и контролните постапки. При изработка на шематскиот дијаграм се користат стандардни симболи кои се дефинирани во соодветната софтверска апликација. Оваа метода нуди сигурност дека документацијата е комплетна и соодветно обработена. Пропуштање или неопфаќање некои документи во системот претпоставува прекин на текот на документацијата, а со тоа и на контролните постапки. Оваа метода исто така ги елиминира долгите наративни описи, со што се олеснува идентификацијата на прекините на контролите и откривањето на слабостите во системот. Карактеристиките / предностите на шематскиот приказ може да се сумираат како „ **еден визуелен приказ вреди 1000 зборови**“. Примената на овој систем на прикажување на тековите на документацијата ја зголемува ефикасноста на работата на ревизијата, ги подобрува оценките на ревизорите, ја олеснува комуникацијата помеѓу ревизорите/членовите на тимот и разбирањето на сметководствениот систем на субјектот. За овој вид на шематски приказ се користат софтверски апликации.

Раководителот на ревизијата може во одредени случаи да одобри да не се изработува шематски приказ на внатрешните контроли, за што треба да се изработи писмено образложение.

Отстапувањето од изработката на шематски приказ на системот на внатрешните контроли е главно ограничено за системи што се во состојба на значајни промени и каде нивната изработка може да биде нерационална. Во вакви случаи треба да се даде кратко описно објаснување (белешка) за постојниот систем.

При секоја наредна ревизија треба да се ажурира постојниот шематски приказ или да се направи нов ако има значајни измени во системот. Ажурирањето се прави релативно лесно ( во споредба со наротивните описи), со додавање или бришења на симболите и линиите. Слаба страна на шематскиот приказ е тоа што е потребно повеќе време, искуство, како и единствена форма. Меѓутоа повеќе потрошеното време придонесува за многу подобра оценка на внатрешните контроли, а со тоа и за подобра и поефикасна ревизија. Шематскиот приказ може да ги пренесе сите релевантни информации и докази во врска со поделбата на должностите, одобрувањата и постапките во една разбирлива визуелна форма.

Доколку системот на внатрешни контроли е комплексен, потребно е да се изработи и сумарен приказ на системот на интерни контроли од кој што може да се согледаат основните текови на движење на документацијата.

**3. Контролни листи/прашалници** – се користат за идентификување и евидентирање значајни контролни аспекти и за откривање слаби и јаки точки во системот.

#### **Претходна оценка на внатрешните контроли**

Ревизорот треба да утврди дали субјектот предмет на ревизија воспоставил добар систем на внатрешните контроли. Утврдувањето и претходната оценка на контролите треба да биде оценка на ризикот во секое подрачје на ревизија. Со оценката на ризикот ревизорот ќе добие општ увид во контролното опкружување и постапките на испитување и контролите кои ги воспоставил субјектот предмет на ревизија.

Ако ревизорот препознае одредени фактори на ризик кои водат кон заклучок дека инхерентниот ризик е висок, треба да се провери дали раководството воспоставило контроли кои ќе го намалат ризикот.

На пример ризикот на сметководствените проценки може да се ублажи со вклучување на раководството во детални проверки на документацијата.

Ревизорските активности се насочуваат на клучните контроли во секое подрачје кои можат да спречат или да откријат значајни грешки. Треба да се почне од врвот од управувачките контроли. Управувачките контроли на највисоката скала на управување се обично прегледи, извештаи и други информации, како што се споредби помеѓу оствареното и планираното или следење на значајните проекти.

Во текот на ревизијата, ревизорите го оценуваат односот на раководството на највисоко ниво во однос на најзначајните функции кои тоа ги врши, а тоа се:

- планирање (одредување на целите кои треба да се постигнат),
- организирање (набавување, насочување и координација на средствата потребни за остварување на целите),
- раководење (мотивирање, насочување и координирање на вработените) и

- контрола (споредба на реализираните со планираните активности како чекор за преземање на корективни мерки.

Пред ревизорот да започне да го оценува функционирањето на внатрешните контроли, треба да знае што раководството треба да направи, односно да се запознае со најдобрата пракса. Најнапред треба да се определат сите основни функции на раководството за функционирање на субјектот од аспект на контроли, а потоа да се оцени неговото однесување со најдобрата пракса.

Познавањето на клучните внатрешни контроли за да се обезбеди квалитет на сметководствените податоци и спречување или откривање и елиминирање на ризиците ќе ја зголеми ефикасноста со која ревизорот ќе биде способен да :

- утврди какви видови грешки се појавуваат во сметките ;
- оцени кои фактори можат да влијаат на појава на погрешни прикажувања и
- планира ревизорски пристап и постапки.

Имајќи ги во вид клучните контроли во секоја област на ревизија, може да се утврди дали контролите ги намалуваат утврдените ризици, а во областите каде нема клучни ризици, да се оцени дали контролите се ефективни и може ли ревизорот да се потпре на нив.

Во откривањето на клучните контроли може да бидат корисни проверките на редоследот на трансакциите во сметководствениот систем и неговите контроли. На тој начин може да се провери како контролите дејствуваат во пракса. Таквите проверки на редоследот можат да бидат особено корисни кај контролите на поединечните трансакции.

Кога се избираат клучните контроли ревизорот треба да биде внимателен за контролните постапки кои постојат кај пресекот во кој трансакцијата влегува во системот. Доколку кај таа точка системот може да ги открие и веднаш да ги поправи грешките, можно е тестирањето да се концентрира на тие контроли.

Бројот на избраните клучни контроли на тестирање треба да е апсолутниот минимум кој ќе обезбеди покривање на релевантни потенцијални грешки (и начини на кои може да се појават). Ревизорот може повремено да одреди две или повеќе контроли кој вршат иста функција и да ги избере како клучни контроли. Кога одлучува кои од нив да ги избере за тестирање може да се земат предвид следните фактори:

- која контрола би се тествирала најлесно ( обично ќе биде полесно да се тестираат периодични контролни постапки ( како што се усогласување со трезор/банка) отколку контролни постапки кои се спроведуваат за секоја трансакција која минува низ системот.
- често пати ќе се преферираат оние контролни постапки кои штитат од два или повеќе потенцијални ризици наспроти контролни постапки кои штитат од само еден ризик, бидејќи ова го намалува вкупниот број на клучни контроли кои ќе треба да се тестираат во подецежната фаза на ревизијата.

Во прилог на овој Прирачник дадени се Прашалници за клучни контроли по групи на сметки ( од 16\_П\_П до 40\_П\_П)

Кај претходната оценка на контролите треба да се провери дали контролите овозможуваат спречување на грешки, можат ли веднаш да ги откријат грешките кога ќе се случат, каква е значајноста на неоткриените грешки и дали контролите ќе функционираат низ целиот период.

### **Тестови на контроли во фаза на планирање**

Кога ревизорот ќе се одлучи да се потпре на контролите се одбираат тестовите на контроли. Појдовна точка за испитување на контролите е највисокото ниво на контрола кое го спроведува раководството, а потоа се проверуваат контролите на пониските нивоа што ги вршат одредени вработени ( пристап од врвот надолу).

Ако внатрешната ревизија ги тестираше контролите резултатите можат да се прифатат со претходна проверка на веродостојноста.

Во фазата на запознавање и разбирање на внатрешните контроли ревизорските постапки се применуваат на сите делови на системот на контролите, но само на една или на неколку трансакции (Walk-through тестирање)

Целта на овој вид тестови е да се провери дали системот функционира на начин како што е опишан текстуално или во дијаграмите на текови, како и да се потврдат контролите кои постојат за секоја фаза. Вообичаено трансакциите се следат од почетокот до крајот (финално процесирање). Сепак, понекогаш подобро и попрактично е да се започне од крајот на процесот. Треба да се внимава да се разгледаат и документите кои поминуваат преку други помали системи и потсистеми надвор од главниот систем и да се разгледаат внимателно сите досиеја со документи, како и да се утврди каде и зошто се чуваат.

По запознавањето и разбирањето на системот на внатрешните контроли и документирање на информациите за поодделни делови од истиот, ревизорот треба да донесе конечна оценка на контролниот ризик.

Појдовна точка во конечната оценка на контролниот ризик претставува прегледувањето на документацијата која е прибрана при запознавање и разбирање на системот на внатрешните контроли. Врз основа на тие информации се утврдуваат можните грешки и задолжителните контроли кои треба да спречат или откријат значителни грешки за секој значаен вид на трансакции.

Кога ќе се утврди постоењето на контролите кои одговараат и кога ревизорот ќе одлучи да се потпре на нив, потребно е да се утврди ефикасноста на тие контроли, поради тоа ревизорот утврдува и спроведува тестови на усогласеност.

### **Проверка на снимениот систем на внатрешни контроли (ССВК)**

Вообичаена постапка е проверката на ССВК да се врши по завршетокот на снимањето на системот, односно изработката на ССВК. По правило ревизорот што извршил снимање на системот и го изработил шематскиот приказ или белешката треба да изврши проверка на функционирање на така снимениот систем. Со цел да се опфатат сите фази на обработка на една деловна промена, потребно е да се избере деловна промена со целосно опфатени постапки до завршувањето на циклусот (на пример од



иницирањето на една набавка до плаќањето и ставањето во употреба, на залиха и слично).

Проверката на снимениот систем на внатрешни контроли треба да ја опфати секоја операција прикажана на ССВК. Проверката треба да вклучи испитување докази за тоа дека операцијата е навистина извршена и правилно прикажана. При вршење на проверката ревизорот треба да внимава и да обрне посебно внимание на можноста некои операции од значење за ревизијата да не се вклучени и во тој случај ревизорот треба да изврши дополнување на снимениот систем. Следењето на секој поединечен вид на деловна промена со цел да се провери исправноста на снимениот систем на внатрешните контроли почнува од моментот на настанување на таа деловна промена, па до нејзиниот завршеток. Проверката може да почне на кој било дел од текот на документацијата и постапките така што деловната промена може лесно да се идентификува, со тоа што проверката мора да го опфати целокупниот тек на ревидираниот вид деловна промена. Проверката на снимениот систем треба да опфати документација што се однесува на поединечни операции прикажани во ССВК. Во случај кога одделна постапка не може да се провери врз основа на одредена документација, односно докази, треба да се користи постапка на присуствување и набљудување на изведување таква операција или да се направи разговор со одговорни лица на субјектот.

Проверката се врши на стандарден образец 41\_П\_П\_Преглед за проверка на снимениот систем на внатрешни контроли, во прилог на овој Прирачник.

#### **Обем на тестовите на контроли (тестови на усогласеност)**

При одредување на обемот на тестови на контроли треба да се имаат во предвид одреден број на фактори и тоа:

**Зачестеност на контролата** - колку поретко се прави една контрола (на пример месечно усогласување наместо контрола на секоја трансакција) толку повеќе е потребно екстензивно тестирање за да бидеме задоволни дека контролата функционира. Меѓутоа кога една контрола функционира мал број пати но покрива голем број трансакции или голем дел од периодот на кој се потпираме на контролите, потребно е да видиме дали таа функционира секогаш или во повеќето случаи, поради обемот на добиеното уверување.

**Степен на потпирање врз контролите** - колку е поекстензивно тестирањето на една контрола толку повеќе можеме да се потпреме на истата. Значи дека доколку ревизорот сака да се потпре врз контролите за да намали одредени фактори на ризик, толку повеќе тестирања ќе бидат потребни за да обезбеди општа доверба на контролите.

**Доказ за функционирање на контролата** - доколку директниот доказ за функционирање на контролата е ограничен, тестот може да не го даде потребното уверување. Меѓутоа доколку има на располагање директен доказ ревизорот може да одлучи да испита ограничен број на докази. Кога одлучуваме дали испитувањето на докази е доволно треба да земеме предвид колку сме сигурни дека доказот покажува дека била применета контролата. Доколку доказот е недоволен може ќе треба

повторно да се спроведе тестот на контролата. Ревизорот треба да утврди дали доказите претставуваат изолирани случаи, на што се должи грешката и колкава е нивната зачестеност. Од обемот на овие докази ревизорот ќе го процени функционирањето на контролите.

**Континуирана работа на контролата** - за да обезбедиме дека една контрола функционира правилно и во текот на целиот период додека се потпираме врз неа може ќе треба да направиме тестови на контроли во различни периоди.

**Значење на контролата** - ова ќе зависи од материјалноста на трансакциите кои се обработуваат, сложеноста на контролата и обемот на трансакциите.

**Квалитет на контролното опкружување** - ефективното контролно опкружување обезбедува основа да се очекува контролите да функционираат во текот на целиот период додека се потпираме врз нив. Врз нивото на тестовите што ги правиме ќе влијаат факторите како што се : компетентност на вработените, честа промена на вработените, сегрегација на надлежности, супервизија и можност за проширување на контролите.

**Промени во сметководствениот систем** - промените на начинот на кој се обработуваат трансакциите може да влијае на тоа како функционира една контрола и обемот на потребните тестови.

Кога се потпираме на една контрола треба да оцениме дали имаме доволно докази за да обезбедиме оправдано уверување дека контролата функционира ефективно за цело време додека се потпираме врз неа земајќи ги во предвид сите различни форми на тестирање на контролата.

Општо земено може да добиеме уверлив доказ за функционирање на контролата со тоа што ќе ја повториме, отколку само да ги испитаме документите за поткрепа. Контролите за тестирање вообичаено вклучуваат одредено повторно извршување. На пример доколку една контрола се применува на месечна основа ревизорот може да одлучи повторно да ја пушти во работа апликацијата на контролата во период од еден месец и да ги испита сите останати апликации на контролата, поради комплетност и невообичаени ставки. Меѓутоа доколку една контрола се применува почесто (неделно или дневно) може да се направи детално повторно извршување на повеќе од само една апликација и да се испита примерокот од останатите според ревизорска проценка и мислење.

Постапката на проверка / тестови на контрола на функционирањето на одделни внатрешни контроли нема да се продолжи во случаите:

- кога субјектот не ги применува утврдените постапки и методи на внатрешна контрола или тие постапки и методи не ги уредил со свој интерес, односно со друг општ акт;
- кога сметководството е неуредно и неажурно или не се води во согласност со прописите за сметководство;
- кога одредени постапки и методи на внатрешните контроли се неверодостојни и нецелосни;

- кога не може да се стекне уверување во одредени постапки и методи на внатрешните контроли заради тоа што меѓусебно се поврзани и се зависни од другите постапки и методи кои не се применуваат.

За случаите наведени во претходниот став треба да се приспособат видовите, обемот и времето на вршењето на постапките на утврдување на исправноста и законитоста на податоците при ревизијата на регуларност.

### Големина на примерокот

Доколку сакаме да тестираме контроли со земање примерок од трансакции, големината на примерокот ќе зависи од уверувањето што планираме да го добиеме од контролите.

Во табелата подолу дадени се упатства за одредување на максималното прифатливо ниво на отстапување, при тестирањето на големи и умерени нивоа на планирано уверување.

Контрола	Планирано уверување од контролата	Големина на примерок	Максимален број на неуспешни тестови
Го намалува ризикот	Големо	30	0
		50	1
Не го намалува ризикот	Умерено	20	0
		30	1

Кога ги тестираме контролите вообичаено треба да планираме врз основа на тоа дека не очекуваме да најдеме на било каков пропуст, но доколку се најде во тој случај примерокот може да се прошири. Овој приод се нарекува избор на примерок од два чекора. **Првиот чекор** вклучува примерок од 30 трансакции (за големо ниво на уверување) или 20 (за умерено ниво на уверување). Доколку не се најдат грешки целта на тестот е исполнета и нема потреба од понатамошна работа. Меѓутоа доколку се најде една грешка може да земеме дополнителен примерок од 20 за (големо ниво на уверување) или 10 (за умерено ниво на уверување) го правиме **вториот чекор**.

**Кај малите субјекти** бројот на тестовите на усогласеност се утврдува според професионално ревизорско уверување, а за кое ревизорот е должен да ја образложи причината за избраната големина на примерокот.

### Оценка на резултатите

Кога се одлучува да се примени пристап кој се темели врз контроли ние веќе имаме донесено заклучок дека контролите се доволни за да спречат или откријат материјална значајна грешка.

Доколку нашите тестови ја потврдат почетната оценка ќе биде возможно да се потпреме врз контролите до планираниот степен.

Во начело оценката на резултатите е едноставна. Доколку контролата функционира го земаме планираното ниво на уверување, а доколку не функционира, преземаме алтернативни детални постапки. Меѓутоа важно е да го користиме нашиот професионален суд при оценувањето на резултатите и во сите фази на функционирање на контролата да ги земеме предвид:

- **природата и причината за слабоста** . Ова ќе ни помогне да го идентификуваме потенцијалното влијание на слабоста, а со тоа и дополнителните постапки што ќе треба да ги направиме. На пример неможно е слабоста да се изолира на една локација, време или друг збир на околности. Во такви случаи под услов дека може да ги идентификуваме сите слични околности можеме да го насочиме нашето тестирање во тие области со што ќе обезбедиме уверување од контролите.
- **можност за контроли како компензација** . Можеби сме идентификувале една контрола како клучна каде фактички има повисоко ниво или контроли како компензација кои работат во случај на слабост. На пример идентификуваме слабост на супервизорско ниво да се направи проверка и овластување на фактура за исплата, но потоа ќе откриеме дека сите такви „неовластени фактури“ се идентификувани за време на обработката и се предмет на проверка од повисокото раководно ниво.
- **влијанието на слабоста врз почетната проценка на ризик и другите извори на ревизорски докази** . Сме направиле првична проценка за ризиците. Секој неуспех на тестот ќе не натера повторно да се навратиме на оваа претпоставка. Кога ќе најдеме значителни слабости во општиот систем на контрола би требало да го земеме предвид нивното влијание врз нашиот ревизорски пристап, а особено на веродостојноста на презентацијата и извештаите од раководството.

Резултатите од тестовите на усогласеност треба јасно да се документирани за да покажат:

- кога и од кого била извршената ревизорската активност,
- кои документи биле испитани, кои постапки биле применети и кој бил интервјуиран,
- какви слабости на контролите биле идентификувани, како биле испитани и какво било нивното влијание врз планираното ниво на уверување,
- кога е можно, преземените дополнителни постапки како резултат на слабостите на контролата,
- било какви препораки до раководството, како резултат на активноста на ревизорите и
- ревизорските заклучоци за степенот на потпирање врз контролите, донесени како резултат на тестовите на усогласеност.

Оценката на веродостојноста и целосноста на функционирањето на внатрешните контроли на субјектот се дава со цел:

- утврдување дали внатрешните контроли функционираат правилно и
- одредување на видот и периодот во кој ќе се извршат постапките што треба да се применат во фазата на испитување на правилноста и законитоста на

податоците искажани во финансиските извештаи ( биланс на состојба, биланс на приходи и расходи/биланс на успех, парични текови и извештај за промени во капиталот).

Оценката на внатрешните контроли претставува фаза на работа чија цел е утврдување на степенот на веродостојноста на внатрешните контроли на субјектите од кои зависи степенот на веродостојноста на сметководствените евиденции кои ја претставуваат основата за изготвување на финансиските извештаи што се предмет на ревизија .

Степенот на воспоставување и функционирање на внатрешните контроли директно влијае врз обемот и видот на постапките на утврдување на законитоста и правилноста кои се вршат во фазата на извршување на ревизијата на регуларност. Правилно и целосно воспоставен и ефикасен систем на внатрешни контроли овозможува обемот на постапките на утврдување на исправност и законитост да се одреди на пониска граница од предложениот обем на проверка и обратно.

## **2.8. Ревизорски пристап**

Ревизорскиот пристап е комбинација од различни видови ревизорски тестови кои се користат за добивање на потребните докази за постигнување на целите на ревизијата.

При планирање на ревизијата ревизорот треба да одбере најефективен начин на ревизорски пристап.

Изборот на ревизорскиот пристап во ревизијата се темели на собраните информации за работењето на субјектот предмет на ревизија и неговата дејност и на професионалното расудување на ревизорот врз основа на сите релевантни факти.

Ревизорскиот пристап се креира за да даде одговор на прашањето како да се остварат поставените ревизорски цели. Одбраниот ревизорски пристап треба да претставува одраз на познавањето на работењето на субјектот и да ја земе во предвид оценката на материјалноста на планирањето и да одговори на специфичните фактори на ризик идентификувани за време на оценката на ризиците.

Постојат два вида на ревизорски пристап, системски базиран пристап (СБП) и пристап на директни тестирања.

### **Системски базиран пристап (СБП)**

Пристапот каде што ревизорот се потпира на системот на внатрешни контроли на субјектот кој е предмет на ревизија е познат како системски базиран пристап. Општо земено, субјектите се потпираат на извесни контролни постапки воспоставени од нивните раководства, со цел да обезбедат точност на финансиските извештаи, законитост, вистинитост и објективност на трансакциите и економичност, ефикасност и ефективност во работењето. Ако ревизорот открие дека во рамките на субјектот кој е предмет на ревизија има воспоставено оперативен внатрешен контролен систем и ако тој ефективно дејствува, тогаш деталните постапки на финансиските состојби и на трансакциите може соодветно да бидат намалени.

Системски базираниот пристап ги покрива следните фази:

- идентификација и детално вреднување на релевантните клучни контроли и процена на степенот до кој ревизорот може да се потпре на овие контроли под претпоставка дека тие се воспоставени да дејствуваат ефективно,
- вршење тестови на контрола на идентификувани клучни контроли за да се утврди дали тие функционираат ефективно низ целиот период на испитувањето,
- вреднување на резултатите од тестовите на контрола и извлекување заклучоци за внатрешниот контролен систем од што може да произлезат извесни промени во пристапот на ревизијата и
- извршување минимален број директни постапки на бројни трансакции, салда на сметки итн. за да се одреди дали, без оглед на системот на контроли на субјектот, финансиските извештаи се точни и комплетни, трансакциите биле законски и правилни.

### **Директен пристап на тестирање (ДПТ)**

Кога ревизорот нема никакви посебни барања за да го процени работењето на системите на контрола на субјектот или пак поради тоа што внатрешните контроли се премногу слаби за да се потпре на нив, се користи директниот пристап на тестирање. Ова подразбира дека целите на ревизијата може да бидат постигнати и без извршување тестови на контрола. Со оглед на тоа што не може да се добие уверување за контролите и за нивната ефективност (бидејќи според овој пристап тие не се тестираат), обемот на неопходните директни тестови ќе биде поголем отколку при СБП. Во такви околности, на ревизорот е професионално да просуди кој би бил најефективен метод за добивање неопходен доказ за да се постигнат ревизорските цели.

Сепак, во практиката, ревизорот ќе ја испита природата на внатрешниот контролен систем за да добие информации од општа природа. Од таа причина пристапот базиран врз директни постапки се смета дека е алтернатива на СБП каде што директното тестирање е минимално.

Целта на деталните тестови е ризикот на детекција да се намали на минимум, со цел да се намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниво. Ревизорите треба да го постигнат бараното ниво на уверување на најефективен и најефикасен можен начин. За таа цел, ревизорите треба да тежнеат да го добијат бараното ниво на уверување користејќи ги оние видови детални тестови кои се најефективни во поглед на ревизорското уверување и најефикасни во поглед на потрошеното време.

### **Фактори при решавање кој пристап да се примени**

За да се постигнат ревизорските цели, ревизорите треба да соберат достаточни, релевантни и веродостојни ревизорски докази. Ревизорите вообичаено ќе го применат професионалното расудување за да се одлучат за најефикасниот пристап кој вообичаено ќе се базира врз процената на потребните средства за извршување на ревизијата за добивање достаточни и соодветни докази. За донесување на таква одлука значајна улога ќе имаат следните фактори:

- таму каде што внатрешните контроли се географски дисперзирани (распоредени) или кога на друг начин има тешкотии да се тестира нивното

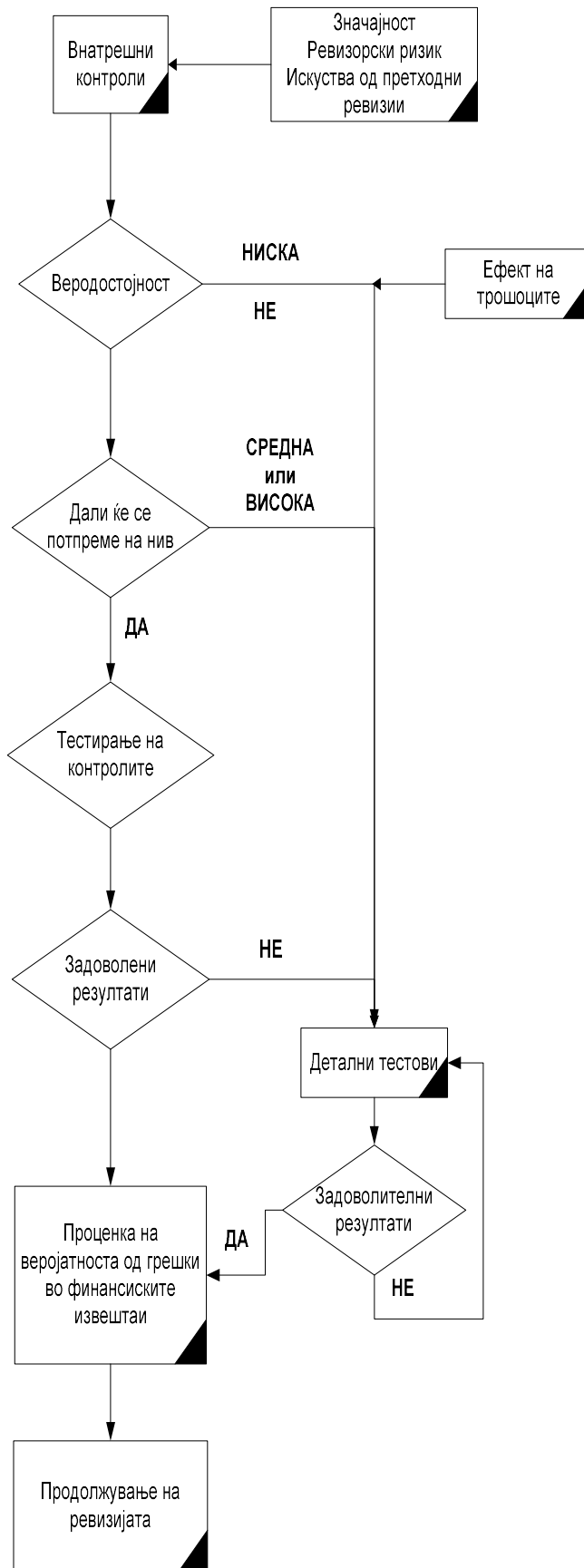
дејствување, СБП може да не биде применлив поради ограничени средства и ревизорски ресурси.

Под одредени услови (кога внатрешните контроли укажуваат дека се слаби и ревизорот нема да биде во можност да се потпре на нив) треба да биде прифатен пристапот базиран врз директни постапки, независно од трошоците.

- СБП има предност поради тоа што тој му овозможува на ревизорот да воспостави директна врска помеѓу поединечните грешки и слабости во контролниот систем и на тој начин да се фокусира на овие слабости, како и поради упатувањето на спроведување независни постапки кон високо ризични подрачја.

Одлуките и чекорите на ревизорскиот пристап се прикажани во следниот дијаграм:

Одлуки за ревизорскиот пристап





## 2.9. План за ревизија

Изготвување на план и програма за ревизија претставува завршна активност од фазата на планирањето. Планот за ревизија ги сумира во еден документ сите до тогаш направени истражувања, проценки, тестирањата и другите постапки.

Планот за ревизија треба да се изготви навремено и да ги содржи потребните информации за:

- субјектот или областа/темата која е предмет на ревизија,
- проценка на ризикот и материјалноста,
- првична оценка на системот на внатрешните контроли,
- ревизорските цели и опфатот на ревизијата,
- ревизорски пристап,
- временски распоред на ревизијата,
- планирани и искористени ресурси и
- организација на ревизијата.

Планот за ревизија се изготвува континуирано (започнувајќи од фазата на запознавање со субјектот) на меморандум односно образец (07\_T\_P\_План за ревизија). Заедно со поткрепувачката/дополнителната документација, овозможува анализа на главните ревизорски области и претставува основа за редовен мониторинг од страна на раководството на ревизијата и им помага на членовите на ревизорскиот тим да разберат што се очекува од нив. Ревизорскиот план треба да биде одобрен од страна на лице надлежно за овој вид контрола на ревизијата ( ПГДР/РР).

Проверката дали ревизијата е спроведена во согласност со планот и програмата за ревизија се врши на крајот на ревизијата од страна на надлежно лице со цел да стекне уверување дека ревизијата е извршена во согласност со професионалните ревизорски стандарди, пропишаната методологија и дали ревизијата ги исполнила поставените цели.“

На крај на ревизијата истото/надлежно лице проверува дали истата е спроведена во согласност со планот и програмите како би се уверил дека е извршена во согласност со стандардите, методологијата и конечно дали се исполнети целите на ревизијата.

Ревизорскиот план се темели врз сознанијата и претпоставките обезбедени во одреден временески период, заради што во текот на ревизијата може да се јави потреба од корекции по основ на нови информации, неочекувани надворешни влијанија или измени во планираните ресурси за вршење на ревизијата.

Доколку е потребна релативно мала корекција, ревизорот може да ги направи измените без официјално одобрување, но секако со известување за направените корекции. Во спротивно, при позначителни измени (воведување на нови програми на ревизија или повторно разгледување на ресурсите) потребно е вклучување и одобрување од лицето кое првично го одобрува планот. Оваа активност треба да се документира и да се приклучи кон постојната документација за планирањето.

Ако новите сознанија условуваат активности кои се над првично предвидените (доколку на пр. се работи за можна измама), потребно е да се известат раководството и лицата со управувачка одговорност. ISSAI 200 т.109 упатува на обврската за

известување за можна измама или злоупотреба на надлежните органи. Истото е регулирано и со Законот за државната ревизија .

## 2.10. Ревизорска програма

Ревизорската програма претставува листа на сите ревизорски процедури потребни за да се постигнат целите на ревизијата и се состои од детален опис на сите процедури во одделни области од интерес на ревизорот, како што се материјални средства, залихи, побарувања, пари и парични еквиваленти, јавни набавки, расходи за плати и надоместоци, даночни приходи, неданочни приходи и други. Ревизорската програма содржи избран ревизорски пристап или предвидено потпирање на внатрешните контроли и спроведувањето на постапки за прибирање на докази. Во прилог на овој Прирачник се дадени обрасци за ревизорски програми по области од 06\_Т\_И до 22\_Т\_И и од 21\_Т\_И до 66\_Т\_И.

Обемот на ревизорската програма зависи од многу различни фактори. Ревизорската програма треба да се разработи на начин на кој ќе се остварат нејзините основни функции, а тоа се:

- соодветни инструкции на ревизорите за работа;
- основа за координација, мониторинг, обезбедување на квалитет и контрола на ревизијата и
- документирање и обележување на извршената работа.

Ревизорската програма како и планот за ревизија на основата на која се развиваат, не претставуваат статични документи, туку напротив тие се динамични документи. Неопходно е ревизорската програма да се прилагодува на променливите околности и факторите кои влијаат или неочекувани резултати од примена на некои планирани постапки за ревизија. Сепак, секоја промена или дополнение на ревизорската програма треба да биде документирана и објаснета. Исто така, раководителот на тимот треба да изврши проверка дали во ревизорската програма одредени активности се преклопуваат или се повторуваат.

Ревизорската програма е инструмент со кој ревизорите и нивните претпоставени по хиерархиска линија ја надгледуваат ефективността на активностите од ревизијата. Изготвувањето на ревизорската програма е последен чекор во фазата на планирање на ревизијата, но нејзината примена е првиот чекор во фазата на извршување на ревизијата. Таа во повеќе детали ја дефинира природата, временскиот период и опфатот на планираните ревизорски тестирања што се потребни за спроведување на планот за ревизија.

Програмата за ревизија е работен документ од траен карактер кој се користи и во идните ревизии. Ако нема значајни измени во целите на ревизијата и работењето на субјектот, односно во сметководствениот систем, во содржината на внатрешните контроли и други релевантни околности кои влијаат на начинот на извршување на ревизијата, не се изработува нова програма, но постојната се прилагодува според новите сознанија.

Ревизорската програма покрај ревизорските постапки содржи и податоци и тоа: период за кој се однесуваат финансиските извештаи; субјект предмет на ревизија; секција од финансиските извештаи која е предмет на ревизија; датум на почеток и завршеток на ревизијата; број на планирани денови за ревизија; цели и задачи на ревизорските постапки; врска со работните белешки; исклучоци (во однос на постапките од ревизорската програма), ревизорски постапки; потпис на ревизорите; датум на извршување на ревизорската постапка и датум на извршената контрола на квалитет и потпис.

### 3. ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

#### 3.1. Внесување на податоците во апликации (ексел модели), нивно усогласување со финансиските извештаи, изработка на рекласифицирани финансиски извештаи и водечки табели

Извршувањето на ревизорските активности во себе го апсорбираат и обезбедувањето на потребните информации и податоци за водењето на деловните<sup>1</sup>/трговските книги<sup>2</sup> и врз нивна основа изготвените финансиски извештаи. Имајќи ги во предвид постојните законски и подзаконски акти кои го уредуваат начинот на водење на деловните/трговските книги како и субјектите кои се предмет на ревизија од страна на Државниот завод за ревизија постојат субјекти кои водењето на трговските и деловните книги и изготвувањето на ФИ го темелат врз:

- одредбите на Законот за трговските друштва и Правилникот за водење на сметководството (МСС и МСФИ), (акционерски друштва и јавни претпријатија);
- одредбите од Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници и Правилникот за сметководство за буџетите и буџетските корисници (буџети, буџетски корисници, единки корисници, јавни установи, јавни здравствени установи, итн.), и
- одредбите од Законот за сметководство за непрофитните организации и Правилникот за сметководство за непрофитните организации (политички партии).

Почитувајќи го претходно наведеното ревизорот треба да има во предвид дека во зависност од начинот на водењето на трговските/деловните книги зависи и начинот на признавањето на приходите и расходите и проценувањето на билансните позиции. Имено нивното признавање и проценување може да се врши според сметководствено начело на:

- пресметковна основа;
- парично искажување/готовинска основа, и
- модифицирано искажување на деловните промени.

Во зависност од тоа во која група на субјекти припаѓа субјектот предмет на ревизија и во зависност од начинот на признавање на приходите и расходите и проценување на

---

<sup>1</sup> Деловните книги за Буџетите, буџетските корисници и единките корисници се дефинирани со одредбите на Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници;

<sup>2</sup> Трговските книги се дефинирани со одредбите на Законот за трговските друштва;

билансните позиции, ревизорот има обврска да обезбеди од субјектот предмет на ревизија меѓу другото и:

- за пресметковна основа:
  - годишна сметка, која вклучува биланс на состојба и биланс на успех и објаснувачки белешки, или
  - финансиски извештаи кои вклучуваат биланс на состојба и биланс на успех, извештај за промените во главнината, извештај за паричните текови, применетите сметководствени политики и други објаснувачки белешки подготвени во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.
- за готовинска основа:
  - основни финансиски извештаи кои ги вклучуваат Билансот на приходите и расходите и Билансот на состојба, а доколку се работи за буџетски корисник од кој се финансираат единки корисници потребно е да биде изработен и консолидиран биланс,
  - основните финансиски извештаи заедно со образложенијата кон нив, а кои ја сочинуваат завршната сметка.
- за модифицирана основа:
  - основни финансиски извештаи кои ги вклучуваат Билансот на приходите и расходите и Билансот на состојба и белешките кон финансиските извештаи.

Обезбедувањето на финансиските извештаи треба да биде проследено и со соодветна копија од Заклучен лист или бруто биланс и главната книга. По обезбедувањето на наведените деловни/трговски книги раководителот на ревизорската екипа или ревизорот пристапува кон внесување на податоците во апликациите (ексел модели), при што во зависност од видот на субјектот предмет на ревизија се користи:

- апликацијата за буџетски корисници и единки корисници или
- апликацијата за трговски друштва и јавни претпријатија.

Раководителот на ревизорската екипа или ревизорот има обврска да:

- ги внесе податоците во наведените апликации,
- изврши проверка на точноста на внесените податоци,
- изврши усогласување на податоци внесени во соодветната апликација со податоците во деловните/трговските книги и соодветните финансиски извештаи,
- да изработи рекласифицирани финансиски извештаи,
- изврши основни логички контроли на усогласеност на податоците внесени во апликациите и
- да изработи водечки табели.

### 3.2. Ревизорски доказ

Ревизорскиот доказ претставува компетентна, веродостојна и разумна информација за субјектот кој е предмет на ревизија, која е доволна за донесување ревизорски заклучоци за потребите на ревизорскиот извештај и градење на ревизорското мислење.

Согласно MCP 500/ISSAI 1500 т.2, ISSAI 100 т.49, ISSAI 200 т.126 ISSAI 400 дел Ревизорски докази, е уредено дека ревизорот треба да прибави доволни и соодветни ревизорски докази за да биде во состојба да извлече разумни заклучоци врз коишто ќе го заснова ревизорското мислење.

Ревизорски докази се сите информации кои ревизорот ги користел во донесувањето на заклучоците врз кои е засновано ревизорското мислење и ги вклучува информациите кои се содржани во сметководствените евиденции на кои што се темелат финансиските извештаи, но тоа не значи дека ревизорот треба да ги разгледува сите информации кои постојат.

Обврската да се соберат ревизорски докази е дефинирана како потреба да се добијат доволни, прифатливи и соодветни докази, да се обезбеди разумна основа за заклучоците на ревизорот преку различни постапки во кои спаѓаат: инспекција и набљудување, распрашување, анализа и потврда преку проверка и тестирање на податоци.

### **Видови на ревизорски докази**

Во тек на извршувањето на ревизијата, ревизорот ги дефинира потребите за обезбедување на различни видови ревизорски докази кои може да бидат групирани според нивната природа или изворот на обезбедување. Но, за да му послужи на ревизорот одреден доказ, доказот треба да ги поседува следните квалитети: да е релевантен, да е ослободен од предрасуди/непристрасен, да е објективен и да е убедлив.

Од гледна точка на изворот, ревизорскиот доказ може да биде:

- обезбеден од ревизорот;
- обезбеден од трета страна;
- обезбеден од субјектот кој е предмет на ревизија.

Од гледна точка на природата, ревизорскиот доказ може да биде:

- документарен;
- визуелен и
- устен.

Во исто време ревизорските докази може да ги поделиме и на: физички докази, конфирмативни докази, математички докази, вербални усни докази, електронски докази, документирани докази, писмени искази и аналитички докази.

### **Барања на ревизорскиот доказ**

Ревизорскиот доказ врз кој се базира ревизорското мислење треба да ги исполнува следните барања:

#### **Доволност**

Ревизорскиот доказ е доволен кога е квантитативно доволен и квалитативно адекватен/соодветен.

Доволноста на ревизорските докази се однесува на количинската мерка поточно на мерката за квантитет на доказниот материјал.

Вообичаено може да се констатира дека одредени ревизорски докази се доволни кога тие се:

- веродостојни,
- соодветни /соодветни,
- убедливи и
- уверливи, за да може по нивното прочување, било кој друг ревизор да го донесе истиот заклучок кој е првично донесен.

Утврдувањето на доволноста често претставува предмет на расудување, кој зависи од важноста и чувствителноста на областа предмет на ревизија. Колку е поголема важноста и чувствителноста на областа предмет на ревизија толку поголемо внимание треба да се обрати на доволноста на ревизорските докази.

Соодветноста на ревизорскиот доказ се однесува на квалитетот на прибраната информација, нејзината веродостојност и сигурност.

Веродостојноста на ревизорските докази е условена од следните фактори:

- независност на изворите од кои се добиени доказите,
- условите под кои се добиени доказите и
- начинот на кој се добиени доказите.

Одредувањето на ревизорскиот доказ како доволен, соодветен и веродостоен зависи од расудувањето на ревизорот кое од своја страна е условено од фактори како што се:

- квалитетот на собраните докази;
- колку прифатливи и соодветни се веќе собраните докази;
- дали квалитетот на собраните докази задоволува;
- чувствителноста на утврдената состојба;
- ризикот за несоодветно известување;
- колкава е веројатноста согледувањето на ревизорот да биде погрешно;
- какви се последиците од несоодветно известување;
- колкави се трошоците за добивање на доказите, итн.

Како резултат на тоа ревизорот треба да ги базира своите заклучоци за ревизорскиот доказ на начин кој овозможува издржано ревизорско мислење.

Количеството и видот на ревизорскиот доказ се строго определени од ризиците и од оценката на наодите за време на спроведувањето на ревизорските активности.

### **Релевантност**

Релевантен ревизорски доказ претставува информација која е соодветна на ревизорските цели, што значи дека доказот е убедлив и ги прави одржливи наодите од ревизијата. Релевантноста на доказниот материјал претставува описна карактеристика на прибавениот ревизорски доказ, што го обврзува ревизорот да ги доведе во врска со специфичните цели на ревизијата, за да може врз основа на нив да донесе рационални заклучоци.

За да се осигури дека ревизорскиот доказ е релевантен, уште во фазата на планирање на ревизијата, ревизорот треба да ги дефинира ревизорските цели и да одлучи за примена на соодветниот пристап.

## Разумност

Разумниот ревизорски доказ претставува информација, која од гледна точка на трошоците потребни за нејзино прибирање во однос на релевантноста на доказот, докажува дека е тој економичен, ефикасен и ефективен.

Економичната карактеристика на ревизорскиот доказ бара од ревизорот да ги постигне целите на ревизијата со создавање на најмал можен трошок.

Ревизорскиот доказ е ефективен кога тој овозможува одржливост на наодите. Ревизорот треба да има доволен релевантен ревизорски доказ како поткрепа на наодите во случај раководството на субјектот кој е предмет на ревизија да се сомнева во наодите или да не е убедено во нивната реалност.

## Методи за обезбедување ревизорски доказ

При вршење ревизија ревизорот може да обезбеди доказ од многубројни извори и на повеќе начини како поткрепа на извршените тестови на контрола и деталните постапки.

Главните методи со чија помош може да се добие ревизорски доказ може да бидат категоризирани во следните постапки:

- инспекција, (инспекција на евиденции или документи и инспекција на материјални средства)
- набљудување,
- распрашување,
- повторно пресметување,
- повторно извршување,
- конфирмирање и
- аналитички постапки.

Во извршувањето на ревизорските активности, ревизорите обезбедуваат ревизорски докази на база на тврдења дадени од страна на раководството на ентитетот предмет на ревизија. Имено раководството е одговорно за објективно презентирање на финансиските извештаи на субјектот предмет на ревизија па аналогно на тоа ревизорот мора да обезбеди доказ за:

- тврдења за класи на трансакции и настани за периодот на ревизија (случување, комплетност, точност, временски пресек, класификација);
- тврдења за салда на сметки на крајот на периодот (постоење, права и обврски, комплетност, вреднување и распределба);
- тврдења за презентирање и обелоденување (случување и права и обврски, комплетност, класификација и разбирливост, точност и вреднување).

## Инспекција

Методата на инспекција опфаќа испитување извештаи, документи, финансиски информации, трансакции или конкретни документи и средства. Инспекцијата на конкретните средства обезбедува веродостоен ревизорски доказ во врска со нивното постоење, но не и нужно доказ за нивната сопственост или вредност. Оваа постапка е пригодна и кај тестовите на контролата и кај

директните постапки. Овој вид доказ е најмногу поврзан со залихите и готовината.

Три главни категории на документирани ревизорски докази кои овозможуваат различен степен на веродостојност се:

- создадени и чувани кај трети странки;
- создадени од трети лица чувани кај субјектот;
- создадени и чувани кај субјектот.

### **Набљудување**

Методата на набљудување на постапки и процедури се состои од разгледување/набљудување процеси или постапки кои се извршуваат од други, на пример, набљудување од ревизорот при броењето на залихите од субјектот или вршење контрола на постапките кои не оставаат ревизорски траги. Сепак, сигурноста на оваа постапка може да биде ограничена поради присуството на ревизорите кое може да има влијание врз начинот на кој се спроведуваат постапките.

### **Распрашување**

Методата на распрашување се состои во барање информации од добро информирани лица како одвнатре, така и надвор од субјектот кој е предмет на ревизија.

### **Повторно пресметување**

Методата на контрола на пресметки се состои од проверка на пресметки во документацијата/проверка на аритметичката точност на изворните документи и сметководствени евиденции или вршење независни пресметки. Вклучува постапки како што се проверка на продажни фактури и залихи, проверка на зборови на аналитички и синтетички картички и проверка на пресметката на амортизацијата.

### **Повторно извршување**

Повторното извршување е независно изведување од страна на ревизорот, на постапки или контроли кои биле првично извршени како дел од интерната контрола на ентитетот, било мануелно или преку користење на ревизорски техники.

### **Конфирмирање**

Методата на конфирмирање се состои во барање на информации во и надвор од субјектот. Конфирмирањето може да биде со формално пишани барања (конфирмација) упатени до трети лица, па се до неформални усни барања упатени на лицата во субјектот. Конфирмацијата претставува барање со кое се потврдува информацијата содржана во сметководствените евиденции на субјектот. Одговорите на испитувањата може да му дадат на ревизорот информации кои порано не ги поседувал или добивање потврден ревизорски доказ. Обично, конфирмациите се користат за потврдување на салдата на побарувањата и обврските.



## **Аналитички постапки**

Аналитичките постапки претставуваат постапки со кои се вршат анализи на значајни показатели и трендови вклучувајќи и резултати од испитувања промени/флукуации и односи кои се неконзистентни со другите релевантни информации или отстапуваат од предвидените износи.

## **Критериуми за оценка на ревизорскиот доказ**

Квалитетот и квантитетот на ревизорскиот доказ исто така зависат и од оценката на критериумите кои ги користи ревизорот за утврдување на ревизорскиот доказ. Критериумите за оценка претставуваат принципи или стандарди што ги применува ревизорот при оценката на ревизорскиот доказ. Во текот на практичната работа ревизорот може да користи еден или повеќе критериуми во зависност од спецификата на областа која се ревидира и од целите на ревизијата, како и во зависност од законската регулатива што го покрива работењето на субјектот кој е предмет на ревизија.

## **Ниво на сигурност на ревизорскиот доказ**

Кога се одредува нивото на сигурност на различните видови ревизорски докази, добрата практика препорачува ревизорот да ги има предвид следните услови при добивање на ревизорскиот доказ:

- сигурноста на изворот на еден ревизорски доказ се зголемува кога е тој поткрепен со друг извор,
- ревизорскиот доказ обезбеден од ревизорот (со испитување, набљудување, пресметување и анализирање) е поверодостоен од доказ обезбеден од друг извор,
- ревизорскиот доказ обезбеден од независен надворешен извор ако е комплетен и независно обезбеден, е посигурен отколку доказот обезбеден од субјектот кој е предмет на ревизија,
- ревизорскиот доказ обезбеден од внатрешни извори на субјектот кој е предмет на ревизија е веродостоен, ако сметководствениот систем и системот на внатрешните контроли се: исправни, правно структурирани согласно со закон и функционираат правилно и
- оригиналот на еден документ е поверодостоен од неговата копија.

Документираниот ревизорски доказ е најверодостоен и обично се состои од документи за потврда обезбедени од субјектот кој е предмет на ревизија, но и од документи директно обезбедени од ревизорот или од трети страни.

Визуелниот ревизорски доказ е многу веродостоен во случај кога има потреба за потврдување во однос на постоење добра (стоки) и е помалку веродостоен во случај кога има потреба да се одреди изворот на сопственост или неговата вредност.

Усниот ревизорски доказ се смета како најмалку веродостоен од аспект на потребата за негово потврдување со документи. Секогаш кога е изводливо, ревизорот треба да настојува да добие документирано потврдување на усниот доказ (на пример, пишани белешки од интервјуа). Усните докази може да бидат поткрепени и со посебно/одвоено интервјуирање на повеќе од едно лице.

### 3.3. Ревизорски постапки

Главни компоненти на ревизорската програма се ревизорските постапки со кои се обезбедуваат ревизорски докази. Тие може да бидат:

- тестови на контрола (тестови на усогласеност и придржување),
- детални/директни постапки (суштински тестови).

Опфатот на тестирањата на усогласеност и деталните тестирања за една ревизорска област или секција се одредува врз основа на проценетите ризици и професионалното расудување и одлучување на ревизорот.

#### Тестови на контрола

Тестовите на контрола претставуваат тестови извршени кај субјектите кои се предмет на ревизија со цел да се добие ревизорски доказ во врска со соодветноста и ефективното дејствување на сметководствениот и внатрешниот контролен систем. Во суштина, ревизорите го оценуваат сметководствениот и внатрешниот контролен систем во раната фаза на планирање на ревизијата.

Во фазата на извршување на ревизијата, ревизорите ќе пристапат кон извршување тестови на контрола ако во фазата на планирање на ревизијата утврдиле дека може да се потпрат на внатрешните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија. Со тестовите на контрола се потврдува дека системот на внатрешните контроли функционира согласно почетната оценка на ревизорите.

За да се тестираат организацијата и функционирањето на внатрешниот контролен систем, ревизорите може да користат:

- следење на одреден број трансакции со следење на ревизорската трага до клучните контроли прикажани на шематски прикази, односно белешки на снимениот систем на внатрешни контроли,
- прашалници,
- тестови со користење компјутер (СААТ's),
- директно набљудување на примена на постапки и рутини на внатрешни контроли кај субјектот,
- интервју со лицата кои ги вршат постапките на внатрешни контроли,
- интервју со други инволвирани страни и др.

Тестовите на контрола може да бидат извршувани од:

- ревизорскиот тим/ревизорите;
- внатрешната ревизија (користење на нивната работа).

#### Спроведување/Извршување на тестови на усогласеност

Следејќи го системски базираниот пристап (СБП), не е доволно само да се извршат детални процени на внатрешните контроли. Ревизорот мора да бара доказ за ефективно и конзистентно работење на контролите низ целиот период кој е предмет на ревизија. За таа цел неопходно е да се спроведат тестови на контрола.

Ревизорите вршат тестирање на контролите за да добијат докази дека тие функционираат според очекувањата за време на целата година и кај сите трансакции

за кои биле наменети. Ревизорот проверува и дали контролите резултирале во исправање на грешките од раководителите. Ревизорите ги насочуваат своите тестирања на контролите со кои се ублажуваат конкретни материјални ризици што ревизорите ги утврдиле за време на проценката на ризикот.

Вообичаено идентификуваните клучни контроли треба да бидат тестирани со испитување примерок на трансакции или операции кои се предмет на овие контроли. Бидејќи ревизорот настојува да ја процени практичната ефективност на контролите, методата за избор на примерокот и природата на извршените тестови треба да обезбедат дека:

- добиен е доказ за конзистентно работење на контролата во рамките на периодот (на пример, периоди на отсутност на клучниот персонал, итн.) и
- доказот е добиен од конзистентна операција на контрола на сите видови трансакции обработени низ системот (имајќи го предвид големиот обем на трансакции, трансакции со ниска вредност; невообичаени трансакции; трансакции што се повторно обработени по претходното одбивање од системот итн.).

Ревизорот треба да процени колку трансакции треба да бидат испитани за да се добие доволен доказ за задоволително работење на контролата. Следните точки треба да бидат земени предвид во правењето на оваа проценка:

- значењето на контролата во рамките на вкупниот систем,
- степенот до кој ревизорот сака да се потпре на контролата со која би бил задоволен како и должината на времето на дејствување,
- видот и природата на трансакциите кои се обработуваат низ системот,
- бројот и големината на елементите (ставките) кои треба да бидат предмет на тестирање (трансакции, салда и др.) и
- фактот дека повеќето тестови на контрола не обезбедуваат доказ дека контролата не функционира, туку дека таа не потфрлила/не открила грешки („негативен“ доказ).

За овој вид на тестови детално е опишано во делот на планирање на овој прирачник.

#### **3.4. Потврдување/корегирање на ревизорскиот пристап**

Ревизорскиот пристап е комбинација од различни видови ревизорски тестови кои се користат за добивање неопходни докази за постигнување на целите на ревизијата. Пристапот на ревизијата е насочен кон изразување мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи на субјектите кои се предмет на ревизија.

Процената на ризикот ги идентификува посебните ризици неизбежни во секоја сметководствена област и го одредува ревизорскиот пристап. Другите надворешни фактори, како што се нивото на материјалност и искуството или заклучоците од претходните години, може значително да влијаат врз конкретната сметководствена област или финансиските извештаи во целина. Овие фактори треба исто така да се земат предвид пред да се одреди ревизорскиот пристап. Одредувањето на пристапот во основа се заснова врз довербата, која може да се има во контролите во рамките на субјектот.

Потребно е да се нагласи дека процената на ризикот е прашање на лична одлука и расудување. Во текот на извршување на ревизијата, ревизорот потребно е да го прегледа заклучокот за процената на ризикот со цел да го потврди или коригира ревизорскиот пристап.

### 3.5. Метода на примерок во ревизијата

Изборот на примерок за тестирање е една од расположливите техники за обезбедување на потребните ревизорски докази, кои ќе обезбедат доволно ниво на уверување во врска со конкретната сметководствена област.

За секоја од целите во секоја сметководствена област, треба да се избере една или повеќе методи со кои ќе се обезбедат потребните ревизорски докази. Ниту една поединечна метода не може да биде целосно ефективна и да ги задоволи сите потребни барања. Вообичаено имаме избор помеѓу одреден број различни методи, кои може да ги обезбедат потребните ревизорски докази. Го користиме нашето ревизорско расудување и искуство за да решиме која комбинација на техники најверојатно ќе го даде потребното ниво на уверување, на најефективен начин.

Може да се очекува дека изборот на примероци за тестирање ќе се користи во комбинација со други ревизорски техники, со цел да се обезбеди планираното ниво на уверување. (Во одредени случаи кога ревизорите ќе решат дека е соодветно да се вршат и детални тестирања, може да се случи да биде потребно да се врши 100% тестирање наспроти можноста за тестирање на избрани примероци.)

Ефикасноста при избирањето примероци може да се подобри со примената на нашето знаење, искуство и расудување. Можеме да го искористиме нашето знаење за субјектот, со цел да се идентификуваат трансакциите кои можеби поседуваат повисоко ниво на ризик или чувствителност. Важно е да се спроведе првична анализа на податоците во однос на популацијата која е предмет на ревизијата, а нашето ревизорско расудување треба да го примениме на резултатот од таквата анализа што ќе не упати кон најдобриот пристап, во однос на примената на изборот на примероци за тестирање.

За ревизорот да изрази мислење за финансиските извештаи на субјектот, кој е предмет на ревизија, треба да обезбеди достаточен, веродостоен и убедлив ревизорски доказ.

Ревизорскиот доказ може да се добие со користење различни техники, како пример: инспекција, набљудување, интервју и потврдување, пресметки и анализи. Ревизорот може да ги применува овие техники на целиот збир на податоци (100 % тестирање) или пак да избере да извлече заклучоци за целиот збир на податоци (популација) со тестирање репрезентативен примерок на ставки избрани од популацијата.

Методата на примерок во ревизијата претставува примена на ревизорски постапки на дел од вкупната популација која е предмет на ревизија за да се добие компетентен ревизорски доказ за целата популација (збир на податоци од кој е селектиран примерокот). Ако популацијата била соодветно селектирана, тогаш ревизорските заклучоци може да бидат проширени на целокупната популација, во спротивно тие ќе бидат валидни само на селектиран примерок.

Подетални објаснувања за изборот на примерок во Државниот завод за ревизија е содржано во „Упатство за утврдување на ниво на материјалност за оцена на наодите во ревизорските извештаи“.

### Селектирање ставки за тестирање

При обликувањето на ревизорските постапки, ревизорот може да ги користи следните методи за селектирање ставки за тестирање:

- селектирање на сите ставки (испитување цела популација). Во случај на тестови на контрола, 100% испитување е несоодветно. Тоа е повеќе застапено за деталните постапки.
- селектирање одредени ставки. Ревизорот може да реши да избере одредени ставки од популацијата, засновани врз фактори какви што се познавање на работењето на субјектот, прелиминарна проценка на инхерентниот и контролниот ризик и карактеристиките на тестираната популација. Селектираните ставки може да вклучат:
  - ставки со голема вредност и клучни ставки, ставки кои се сомнителни, невообичаени ставки, ставки посебно подложни на ризик или кај кои во претходниот период се констатирани грешки.
  - сите ставки над одреден износ;
  - ставки за добивање информации во врска со прашањата кои се однесуваат на работењето на субјектот, видот на трансакциите, сметководствениот и внатрешниот контролен систем;
  - ставки за тестирање на постапките за да се утврди дали била или не била спроведена определена постапка.
- метода на примерок во ревизијата. Селективното испитување одредени ставки од некое салдо на сметка или група трансакции често е ефикасно за добивање ревизорски доказ, но тоа не е случај кај методата на примерок. Резултатите на постапките применети врз селектираните ставки на овој начин не можат да се проектираат на целата популација. Ревизорот ја применува оваа метода кога има потреба да добие соодветен доказ кој се однесува на остатокот на популацијата, кога тој остаток е значаен.

За севкупните трошоци, сто процентното тестирање на една сметководствена област или сметка е сосема непрактично. Во некои случаи можно е да се идентификува релативно мала група трансакции, кои се доволно значајни и каде што евентуалната грешка во која било од нив може да има сериозни импликации за конкретната сметководствена област. (Ова, на пример, може да важи за која било трансакција чија вредност ја надминува материјалноста одредена во фазата на планирање на ревизијата.)

Сите трансакции кои го надминуваат прагот на материјалноста влегуваат во избраниот примерок за тестирање, а оние ставки кои се со помала поединечна и вкупна вредност се стратификуваат и од нив се прави посебен избор на примерок за тестирање. Во случајот на ставките со голем износ, ќе користиме 100% тестирање додека трансакциите со помала вредност или износ ќе се тестираат со тест на избран примерок. Вниманието го насочуваме кон оние трансакции за кои сметаме дека се

интересни поради нивната големина, значајност, претпоставен ризик од грешки, како и поради сомнителни трансакции во рамките на специфична сметководствена област или сметка, за кои сметаме дека се особено чувствителни или претставуваат особен ризик.

Одлуката за тоа кој пристап да се примени ќе зависи од околностите (само еден или во комбинација со другите врз основа на ревизорскиот ризик и ревизорската ефикасност).

### **Примена на метода на примерок во ревизијата**

Ревизорски тестови може да се извршат на сите елементи на популацијата или на примерок. Ревизорот може да реши да ја примени методата на примерок во ревизијата на салдо на сметки или група трансакции.

Тестирање на репрезентативен примерок на ставки избрани од популацијата може да се примени кога ревизорот ги знае особеностите на популацијата кои треба да бидат тестирани и е во можност да идентификува мал број елементи интересни за ревизијата. Ревизорот ќе треба да ги вреднува резултатите користејќи ги неговите заклучоци за примерокот. Ова значи дека ако примерокот не е репрезентативен, од откриените грешки во тестираниот примерок нема да може да бидат изведени заклучоци за целокупната популација, односно тие ќе се разликуваат од заклучоците коишто би биле донесени доколку била тестирана целокупната популација. Ова е познато како ризик што произлегува од примена на методата на примерок. Репрезентативен примерок е примерок кој има слични карактеристики на елементите на целата популација.

Ревизорот може да користи нерепрезентативен примерок за дел од популацијата и репрезентативен за преостанатите елементи.

За да го намали ризикот што произлегува од примената на методата на примерок на прифатливо ниво, ревизорот мора да го користи своето расудување при планирањето, извршувањето и вреднувањето на резултатите. Постојат два вида ризик од примената на методата на примерок:

- ризик ревизорот да заклучи, во случај на тестови на контрола дека контролниот ризик е помал отколку што е фактички или во случај на детални тестови дека значајна грешка не постои кога таа фактички постои. Овој вид ризик влијае врз ефективноста на ревизијата и веројатно ќе води кон давање несоодветно ревизорско мислење и
- ризик ревизорот да заклучи, во случај на тестови на контрола дека контролниот ризик е поголем отколку што фактички е или во случај на детални тестови дека значајна грешка постои кога таа фактички не постои. Овој вид ризик влијае врз ефикасноста на ревизијата бидејќи вообичаено води кон дополнителна работа.

Ревизорот мора да процени дали методата на примерок претставува соодветен начин за добивање на некој од бараните ревизорски докази.

Примената на методата на примерок е соодветна при извршување и на тестови на контрола и на детални постапки. Бидејќи целите на овие тестови се различни, може да има потреба од користење различни пристапи за користење на методата на примерок.

## Видови методи за избор на примерок

Примерокот може да биде **статистички** и **нестатистички**. И двата вида бараат да се користи професионално расудување во фазите на планирање, тестирање и вреднување на резултатите. Статистичката метода на примерок налага користење методи на случаен избор и на теорија на веројатност.

Статистичка метода на примерок му помага на ревизорот да извлече ефикасен примерок за да одлучи дали добиениот доказ е доволен и да го квантифицира ризикот од избраниот примерок.

Нестатистичката метода на примерок е базирана врз професионално расудување на ревизорите, без користење статистика за оцена на ризикот од изборот на примерокот.

Кога ревизорот ќе одлучи да користи нестатистичка метода на примерок, треба да ја земе предвид можноста за користење на методата на случаен избор. Ревизорот мора да процени дали изборот на примерок со користење на нестатистичката метода обезбедува разумна основа за извлекување заклучоци за популацијата од која бил извлечен.

### Статистичка метода на примерок

Ревизорот треба да избере примерок на ставки очекувајќи дека сите ставки во популацијата имаат еднакви можности да бидат избрани. Статистичката метода на примерок, бара ставките да бидат случајно селектирани, така што секоја ставка да има можност да биде селектирана. Ставките може да бидат физички ставки или монетарни единици. Бидејќи целта на методата на примерок е да се извлече заклучок за целокупната популација, ревизорот ќе настојува да избере репрезентативен примерок избирајќи поединечни ставки кои имаат карактеристики типични за популацијата.

Најчести статистички методи на избор на примерок се: селекција според случаен избор и систематска селекција.

- **метод на случаен избор.** Секоја ставка е избрана сосема случајно и секоја ставка од популацијата има еднакви можности да биде вклучена во примерокот.

Постои можност за повеќе слоен избор на примероци по случаен избор, каде популацијата најпрво се дели во посебни групи или слоеви. Изборот на примерок се врши поединечно за секој слој, со можен различен интензитет во одредени слоеви.

- **метод на систематска селекција.** Оваа метода ја содржи во себе селекцијата според методата на случаен избор на еден или два елемента во примерокот и со додавање среден интервал на примерокот со кој ќе бидат селектирани и другите елементи.

Главната предност на оваа метода е што при користење монетарни/вредносни единици на избор на примерок, на ревизорот му обезбедува сигурност дека сите елементи ќе бидат селектирани со вредности повисоки отколку просечниот интервал на примерок.

**Избор на примерок според монетарната единица (ИПМЕ)** е метода на статистички избор на примерок, кај која трансакциите со поголем износ имаат поголема можност

да бидат избрани отколку оние со мал износ. Оваа метода ревизорот треба да ја примени само ако верува дека финансиските извештаи се ослободени од значајна грешка. ИПМЕ е особено соодветен за областите каде што трансакциите се со релативно иста вредност.

### **Нестатистичка метода на примерок**

Најчести нестатистички методи на избор на примерок се:

- **метода на хазардна/случајна селекција.** Ревизорот го селектира примерокот без да следи некои воспоставени техники, избегнувајќи какво било мешање или свесно прогнозирање. Анализите на примероците селектирани според оваа метода можеби нема да водат до валиден заклучок за целата популација
- **селекција со користење на професионално расудување.** Елементите на примерокот се селектираат според професионалното расудување на ревизорот.

За изборот на примерок со нестатистичка метода во прилог на овој Прирачник даден е Образец 04\_Т\_И.

### **Избирање примероци за тестирање во две фази**

Тестирањето во две фази се применува ако трансакциите се обработуваат или ако евиденцијата се чува на неколку различни локации. Ревизорот има обврска да ја разгледа можноста за извлекување примерок во две фази:

- во прва фаза се врши избор на локациите кои ќе бидат посетени и
- во втората фаза се врши избор на ставките кои ќе се тестираат на секоја од тие локации.

### **Чекори во примената на методата на примерок во ревизијата**

Како кај статистичката така и кај нестатистичката метода на примерок, постапката на избор на примерок може да биде расчленета на следните чекори: планирање на примерокот; избор (селектирање) на ставките кои што треба да бидат тестирани; тестирање и вреднување на резултатите. Во продолжение дадени се кратки појаснувања за секој од овие чекори:

#### **Планирање на примерокот - избор на примерок за детално тестирање**

Кога ја одредуваме големината на примерокот, треба да го земеме предвид ризикот на избор на примероци, износот на грешката која сме подготвени да ја прифатиме и степенот до кој очекуваме да пронајдеме грешки. При планирањето на ревизијата, кога се тестираат примероци на трансакции, потребно е ревизорот да го користи своето релевантно знаење и расудување за:

- да ја внесе вредноста (од монетарен аспект) на материјалноста во планирањето и
- да направи првична проценка на вкупната грешка во конкретната област, односно сметка.

Првата фаза на планирањето на примерокот е точно дефинирање на популацијата. За статистичкиот примерок важно е популацијата да биде хомогена. Тоа значи дека популацијата треба да е составена од слични ставки кои се обработени со сличен или вообичаен систем и според тоа се изложени на слични ризици. Ставките кои треба да



бидат избрани во примерокот треба исто така да бидат дефинирани: тие можат да бидат, на пример, трансакција, салдо на сметка, или можеби монетарна единица.

Од клучно значење е, ревизорот јасно да ја дефинира конкретната ревизорска цел којашто треба да ја постигне со тестирањето на примерокот. Оваа постапка треба да вклучи и дефиниција на грешка кај деталното тестирање или исклучок кај тестовите на контроли.

Големината на примерокот треба исто така да биде одредена во фазата на планирање. Главен фактор е тоа што е многу поверојатно дека поголем примерок ќе биде порепрезентативен од аспект на популацијата отколку помал примерок. Сепак, ако областа која се тестира е оценета како релативно незначајна во однос на вкупните финансиски извештаи, ревизорот може да биде подготвен да прифати повисок степен на ризик којшто произлегува од изборот на примерок.

Во најголем број случаи, проценетата грешка ќе претставува мал дел од материјалноста. Потребно е ревизорот е да изврши доволно ревизорски активности за да обезбеди уверување дека вкупната грешка се наоѓа под нивото на материјалност. Разликата помеѓу материјалноста и проценетата вкупна грешка треба да се користи како основа за одредување на прецизноста на планирањето, што претставува мерка на нивото на неизвесност во проценката на грешката, која можеме да ја толерираме и да ја прифатиме.

Ревизорот вообичаено не очекува да најде значајна грешка иако треба да биде постојано отворен во однос на можноста докажете да потврдат дека ваквата претпоставка е неточна. Имајќи предвид дека значајноста се одредува вообичаено како низок процент од вкупната книговодствена вредност, тоа значи дека всушност планирањето го прави врз основа на ниска стапка на евентуална грешка.

### **Избор (селектирање) на ставки кои што треба да бидат тестирани**

Во рамките на постапката за избор на ставките, ревизорот треба редовно да врши проверка дали избраниот примерок е репрезентативен од аспект на популацијата. Ова е особено важно, кога се применува не-статистичка метода на примерок, и особено кога изборот на ставките не е базиран по системот на случаен избор.

При селектирањето на примерокот, ревизорот треба да се осигура од ризикот да не изостави некој дел од популацијата. Бидејќи имаме компјутеризирано опкружување, потребно е да се изврши и документира усогласување на податоците во датотеките кои се користат за извлекување на примерок со популацијата која се води во други евиденции (сметки) на субјектот.

Планираната големина на примерок може да се пресмета со примена на подолунаведената формула:

$$\text{Планирана големина на примерокот} = \frac{\text{Популација} \times \text{Фактор на уверување}}{\text{Прецизност на планирање}}$$

Во услови кога ревизорот ги утврдил инхерентниот ризик и контролниот ризик, со дефиниран прифатлив ревизорски ризик од 0,05, познат основен фактор на прецизност и утврдена материјалност за одредена група на сметки (3%; 6% и 10%), може

да се примени подолунаведената формула и табела со утврдени големини на примерокот:

Големина на примерок = (основен фактор на прецизност/материјалност)\*100

**Одредување различни вредности на компонентите на моделот на ризикот и неговото користење**

Оцена на инхерентен ризик (ИР)	Оцена на контролен ризик (КР)	ИР	КР	Прифатлив ревизорски ризик (РР)	ДР = РР/(ИР*КР)	Ниво на доверба	* 2 Основен фактор на прецизност	број на примероци со материјалност 3%	број на примероци со материјалност 6%	број на примероци со материјалност 10%	
Н	Н	0,45	0,17	0,05	0,65	50% *1	0,69	23	12	7	НН
Н	С	0,45	0,28	0,05	0,40	60%	0,92	31	15	9	НС
Н	В	0,45	1,00	0,05	0,11	89%	2,21	74	37	22	НВ
С	Н	0,65	0,17	0,05	0,45	55%	0,80	27	13	8	СН
С	С	0,65	0,28	0,05	0,27	73%	1,31	44	22	13	СС
С	В	0,65	1,00	0,05	0,08	92%	2,53	84	42	25	СВ
В	Н	1,00	0,17	0,05	0,29	70%	1,20	40	20	12	ВН
В	С	1,00	0,28	0,05	0,18	82%	1,71	57	29	17	ВС
В	В	1,00	1,00	0,05	0,05	95%	3,00	100	50	30	ВВ

\*1 Разумно е да се работи со минимум 50% ниво на доверба

\*2 Базирано врз Poisson probability distribution

**Утврдување на големина на примерок според монетарна единица и едноставен избор на примерок по случаен избор**

Кога е можно, ревизорот треба да користи софтверска програма IDEA за да го пресмета примерокот според монетарна единица и да извлече примерок (во прилог на овој Прирачник даден е Образец 03\_Т\_И). Во овој случај, ревизорот треба да ги внесе нивото на материјалност, проценетата грешка во финансиските извештаи (во парични единици), нивото на доверба/уверување (секогаш 95%) и вредноста на популацијата. Ревизорот исто така ја користи проценката на ризикот за да внесе процент познат во IDEA како „Basic precision pricing“. Овој процент го преставува нивото до кое ревизорот ќе се потпре на деталните тестови.

Софтверскиот пакет IDEA автоматски ја пресметува големината на примерокот, просечниот интервал на примерокот, како и точката на случаен примерок. Онаму каде што нема можност да се користи IDEA софтвер, ревизорот ја користи следната формула за пресметка на примерокот според монетарна единица:

$$\text{Големина на примерок} = \frac{\text{Вредноста на популацијата}}{\text{Прецизност}} \times \text{Х фактор на ризик}$$

Факторот ризик што треба да биде применет се базира врз проценката за инхерентниот и контролниот ризик.

## Тестирање

Колку што е можно, тестирањето треба да се спроведува со помош на однапред утврдена програма. Во исклучителни случаи, треба да се спроведат алтернативни постапки за да се добие еквивалентен доказ за ставките кои се предмет на тестирање.

Ревизорот треба да размисли за времето кое е соодветно за спроведување на тестирањето. Ова особено се однесува на тестовите на усогласување кадешто целта најчесто е да се процени дали контролите функционираат ефективно во одреден период на време.

## Вреднување на резултатите

Доколку бидат откриени грешки или исклучоци треба да се разгледаат причините за нивното настанување и нивната природа. Ова му овозможува на ревизорот да го процени нивното потенцијално влијание како на финансиските извешаи кои се предмет на ревизија така и на самата ревизија.

Откако ќе се вреднуваат грешките или исклучоците пронајдени во примерокот, ревизорот треба да го процени “најверојатното ниво на грешки или исклучоци” во популацијата како целина. Ова се прави со проекција/екстраполација врз основа на “познато ниво на грешки / исклучоци” во примерокот.

## Дефиниција за грешка

Горна граница на грешка (ГГГ) е максимално горна проценета грешка во популацијата како резултат на детални тестови на примероци.

Најверојатна грешка (НВГ) претставува проценета грешка во популацијата.

**Горна граница на грешка** = Најверојатна грешка + крајна прецизност;

**Проектирана грешка/вкупна грешка во примерокот** =  
(просек/процент на грешки x книговодствена вредност на популацијата) : 100;

**Просек на грешка/Стапка на грешка** = (утврдена грешка/ вредност на тествани примероци) x 100;

**Најверојатна грешка** = позната грешка + проектирана грешка – корекции од субјектот.

Детално објаснување за оценка на резултатите од статистичко избирање на примероци се дадени во „Упатство за утврдување на ниво на материјалност за оцена на наодите во ревизорските извештаи“.

Трет чекор е, оваа проекција/екстраполација да се надгради со дозволеният износ на ризикот кој произлегува од изборот на примерок. Оваа проценка за “горната граница на грешки / отстапувања (или исклучоци)” потоа може да биде споредена со максималното ниво на грешки / отстапувања коешто може да биде толерирано за ревизијата. Ако проценетото вкупно ниво на грешки /отстапување го надминува толерантното, ревизорот треба да размисли за следното:

- да бара од субјектот кој е предмет на ревизија да ги испита откриените грешки /отстапувања и потенцијалните можности за појава на понатамошни грешки/ отстапувања. Ова може да резултира во договорени корекции во финансиските извештаи,

- да изврши натамошни тестирања со цел намалување на ризикот кој произлегува од изборот на примерок а со тоа и намалување на дозволеният износ (отстапување) кое мора да биде вградено при вреднување на резултатите,
- да примени алтернативни ревизорски постапки за да стекне дополнителна сигурност.

Крајниот заклучок од извршената работа од примена на методата на примерок заедно со резултатите од останатите ревизорски постапки треба да му овозможи на ревизорот да просуди за тоа дали финансиските извештаи се прифатливи и дали информациите се усогласени со законите.

Постапката на вреднување (како што е применета кај резултатите од деталните тестирања) е илустрирана на сликата.



Од горните ситуации може да се извлечат следните заклучоци:

Ситуација I: Горната граница на грешка е помала од толерантната грешка. Ова е прифатлив резултат.

Ситуација II: Горната граница на грешка ја надминува толерантната грешка но очекуваната (најверојатна) грешка е помала од толерантната грешка. Овој резултат е неуверлив, затоа ревизорот треба да размисли да изврши дополнителни детални тестови со кои ќе ја потврди или ќе ја намали проценката на најверојатната грешка.

Ситуација III: Горната граница на грешка ја надминува толерантната грешка. Финансиските извештаи не се веродостојни.

## Документација

Од ревизорот се бара, во текот на процесот на примена на методата на примерок, целосно да ја документира својата работа.

### 3.6. Директни (детални) постапки/суштински тестови

Во претходните поглавја ги наведовме видовите на тестови кои ревизорот во извршувањето на ревизорските активности може да ги примени при што еден од видовите на ревизорски тестови преставуваат и директните (детални) постапки. Овие директни (детални) постапки заедно со постапките за стекнување на сознанија за внатрешните контроли, тестовите на контроли (усогласеност) и аналитичките постапки преставуваат основни алатки на ревизорот за обезбедување на разумно уверување дали финансиските извештаи се прикажани вистинито и објективно.

Примарна цел на директните (детални) постапки при тестирање на трансакциите е да се тестира соодветноста на сметководствениот систем што го користи субјектот предмет на ревизија за евидентирање, вреднување, класифицирање и резимирање на трансакциите во рамките на определен циклус на трансакции.

Спроведувањето на директните (детални) постапки од страна на ревизорот се спроведува со помош на соодветно изработени ревизорски програми кои се составен дел на овој прирачник (Образец од 06\_Т\_И до 35\_Т\_И и 41\_Т\_И до 66\_Т\_И). При употребата на ревизорските програми ревизорот има слобода во зависност од потребите да изврши одредени прилагодувања на самите програми.

### Видови детални постапки

Постојат два вида директни постапки:

- тестови на поединости на салда и тестови на поединости на трансакции и
- аналитички постапки.

### Тестови на детали на салда и тестови на детали на трансакции

Тестовите на поединости на салда и тестовите на поединости на трансакции се состојат од примена на ревизорски постапки со кои се врши проверка на избрани

примероци/ставки од сметководствени трансакции или салда и кои имаат за цел да обезбедат доказ во однос на:

- вистинитоста и објективноста,
- точноста и
- комплетноста

на информациите во финансиските извештаи. Деталните постапки се однесуваат на испитување на содржината и суштината, а не на рутинските постапки, системи, итн. Деталното тестирање исто така вклучува проверка за тоа дали се почитуваат важечките закони и прописи. Целта на деталните постапки е да се откријат значајните погрешни прикажувања во салдата на сметките и трансакциите што можеби се појавиле, а не биле откриени и коригирани при контролните активности од субјектот.

### **Тестови на поединости на трансакции**

Целта на тестовите на поединости на трансакциите е ревизорот да обезбеди ревизорски доказ за да донесе заклучоци во врска со вистинитоста и објективноста, точноста и комплетноста на трансакциите.

**Вистинитост и објективност** - се однесува на нивното вистинско настанување и ефективно извршување. Ревизорот врши проверка дали евидентираните ставки во финансиските и сметководствени евиденции се веродостојни/базирани врз документи и извршени во согласност со законски одредби.

**Точност** - се однесува на проверката на точноста на трансакциите со повторна пресметка на избрани трансакции, нивно срамнување со евидентираните податоци во поткрепувачките документи и споредување со финансиските и сметководствени евиденции. Втора цел на проверката на точноста е евидентирање на трансакциите во сметководствените евиденции согласно со сметковниот план.

**Комплетност** - од гледна точка на комплетноста, ревизорот врши проверка на економските трансакции почнувајќи од основната документација до нивното евидентирање во финансиските и сметководствени евиденции.

### **Тестови на поединости на салда**

Тестовите на поединости на салда во суштина се фокусираат на крајните салда во главната книга, (главно за сметките на билансот на состојба, како пример сметките на побарувањата, залихите, постројките и опремата, обврските спрема добавувачите итн.), сметководствените биланси (брuto - биланс билансот на успех / биланс на приходи и расходи). Дури тогаш кога по извршените тестови на поединости на трансакциите е добиен ревизорски доказ за веродостојноста на сметководствените евиденции, ревизорот ќе спроведе директни постапки - тестови на салда за да ги поткрепи заклучоците во ревизорскиот извештај. При проверка на синтетичките и аналитичките салда, ревизорот ќе го разгледа тврдењето на раководството на субјектот дадено во финансиските извештаи во однос на постоењето на средствата и обврските (права и обврски), сеопфатноста, интегритетот (целоста), вреднувањето и мерењето на релевантните салда.

### **Насочено тестирање**

Со оглед на природата на двојното книговодство, ако се појават потенцијални грешки, тоа ќе доведе до погрешно прикажување најмалку на две салда на сметки, односно трансакции.

Насоченото тестирање вклучува воспоставување насока на тестирање за тоа што ни е примарна грижа - искажување поголем износ или искажување помал износ. Директните (примарни) тестирања на книжења во едно салдо резултираат во индиректни (секундарни) тестирања на соодветните книжења во едно или повеќе други салда на сметка(и). Секое салдо на сметка треба да се тестира директно само во една насока, било за искажување поголем износ или за искажување помал износ.

Сите салда на сметките може ефективно и ефикасно да ги тестираме за искажување поголем или за искажување помал износ користејќи еден координиран збир на примарни и ограничени тестови. Резултатот од примарните тестови за искажување поголем износ на сите средства и трошоци, комбинирани со примарните тестови за искажување помал износ на сите обврски и приходи, е во тоа што на тој начин се тестираат сите салда на сметките за искажување поголем износ или за искажување помал износ, директно или индиректно.

Искажувањето поголеми износи на средства и трошоци може да е резултат како на искажување поголеми износи на страната должи, така и на искажувања помали износи на страната побарува во таквите салда на сметките. Исто така, искажувањето помали износи на обврски и приходи може да е резултат како на искажување помали износи на страната побарува, така и на искажување поголеми износи на страната должи на таквите сметки.

### Потенцијални грешки

Во практиката деталните постапки за салдата на сметките за средства и трошоци ги фокусираме врз потенцијалните грешки кои доведуваат до искажување поголеми износи на таквите салда на сметките, со тоа што нашите детални постапки за салдата на обврските и побарувањата ги фокусираме врз потенцијалните грешки што доведуваат до искажување помал износ на таквите салда на сметките.

Видовите трансакции и потенцијални грешки кои директно ги тестираме на овој начин се следните:

- **Валидност на страната должи.** Книжењата на страната должи треба да претставуваат трансакции кои се случиле навистина или средства кои постојат.
- **Книжења на страната должи (книжења во поголем износ).** Страната должи треба да се евидентира и да се сумира во износи што не ги надминуваат реалните и соодветни износи.
- **Пресек (погрешно разграничување) на страната должи.** Книжењата на страната должи треба да претставуваат трансакции кои се случиле во тековниот период, а не во следниот период.
- **Комплетност на страната побарува.** Сите валидни трансакции кои се случиле навистина треба да се евидентираат.
- **Книжење (книжење во помал износ) на страната побарува.** Книжењата на страната побарува треба да се прават и да се сумираат во износи кои не се помали од реалните и соодветни износи.

- **Пресек (погрешно разграничување) на страната побарува.** Сите трансакции кои се случиле во тековниот период треба да се книжат во тековниот период, а не во следниот период.

Со примената на деталните постапки за наведените потенцијални грешки ревизорот ја елиминира потребата директно да ја тестира валидноста, евидентирањето во поголем износ или погрешното разграничување на страната побарува и комплетноста, евидентирањето во помал износ или пак погрешното разграничување на страната должи.

Успешно спроведување на наведените тестови од страна на ревизорот бараат тој да има доволно познавање на функцијата на поодделните сметки (активна/пасивна) како и применливата основа за признавање на приходите и расходите, средствата и обврските во трговските/деловните книги.

### **Тестови за утврдување на евидентиран поголем износ**

За детални тестови на потенцијалните грешки (ревизорски цели: комплетност, валидност, точност и понекогаш разграничување) во врска со поголемо искажување на една популација, ставките кои треба да се испитаат ги избираме директно од популацијата од ревизорски интерес. За една ваква популација да е прикажана во поголем износ, таа мора да вклучува износи, кои не би требало да се евидентираат од многубројни причини (раководството сака да прикаже дека е поуспешно во своето работење, на пример, во споредба со предвидените резултати); затоа со изборот на ставки директно од една таква популација можеме да ги откриеме искажувањата во поголем износ. Потенцијалните грешки кои се однесуваат на поголемо прикажување вклучуваат валидност, книжење (книжење во поголем износ) и разграничување (погрешно разграничување на трансакции книжени во тековниот период, кои би требало да се книжат во наредниот период).

### **Тестови за утврдување на евидентиран помал износ**

За детални тестови на потенцијалните грешки во врска со искажување помал износ во една популација, обично ставките што ќе се испитаат ги избираме од реципрочна или независна популација. Реципрочна или независна популација е онаа што вклучува ставки кои укажуваат на валидни трансакции во тековниот период што треба да се евидентираат во популацијата од ревизорски интерес.

За да може популацијата од ревизорски интерес да биде искажана во помал износ, треба да се изоставени износите што треба да се евидентираат, затоа со селектирање од една соодветена реципрочна (противставка) или независна популација можеме да ги откриеме искажувањата на помал износ. Потенцијалните грешки во врска со искажувањето помал износ вклучуваат комплетност, евидентирање (евидентирање во помал износ) и разграничување (погрешно разграничување на трансакциите евидентирани во последователниот период, кои би требало да се евидентираат во тековниот период).

Меѓутоа, во деталните постапки кои се користат да се тестира искажувањето помал износ постојат неизбежни ограничувања, особено при



утврдувањето дали се идентификувани сите реципрочни популации (противставки) и дека таквите реципрочни популации (противставки) се комплетни.

### **Тестирање на сметководствени процени**

Сметководствените проценки се приближни проценки на износот на една ставка во финансиските извештаи кога не постојат прецизни средства за мерење. И покрај тоа што обично се однесуваат на подготовка на извештаи врз основа на временско или делумно временско разграничување, може исто така да се најдат и во готовинските сметки.

При ревизија на сметководствени проценки, може да прифатиме еден или повеќе од следните пристапи:

- контрола и тестирање на процесот што го користело раководството за да подготви проценката,
- користење независна проценка за да се спореди со онаа што ја подготвило раководството и
- контрола на последователни настани.

Чекорите кои се вообичаено вклучени во контролата и тестирањето на процесот користен од раководството се:

- проценка на податоците и земање предвид на претпоставките врз кои се темели проценката,
- тестирање на пресметките вклучени во проценката,
- споредување, онаму каде е можно, на проценките направени за претходните периоди со вистинските резултати остварени во тие периоди и
- земање предвид на контролните постапки и постапките на одобрување од раководството.

Ревизорот може да направи или да добие независна проценка и да ја спореди со сметководствената проценка што ја подготвило раководството. Кога користи независна проценка, обично ги оценува податоците, ги зема предвид претпоставките и ги тестира постапките на пресметување што се користеле во подготвување на проценката. Исто така, би било соодветно да ги спореди независните проценки направени за претходните периоди со вистинските резултати остварени во тие периоди.

Трансакциите или настаните кои се случиле по завршувањето на периодот може да обезбедат ревизорски доказ во врска со сметководствените проценки што ги направило раководството. Нашата контрола на ваквите трансакции и настани може да ја намали, па дури и да ја исклучи потребата од контрола и тестирање на процесот што се користел за развивање на сметководствената проценка или потребата за користење независна проценка при проценувањето на прифатливоста на сметководствените проценки.

### **Испитување грешки и неуспешност на контролите**

Сите грешки или неуспешни контроли се од интерес и никогаш нема да биде доволно само да се класификуваат како неважни или пак само да ги

вклучиме во нашата оценка без претходно да сфатиме како и зошто се појавиле. Без ваквото разбирање не само што ќе биде тешко да се процени влијанието врз финансиските извештаи, но уште поважно, нема да можеме:

- да му дадеме совет на субјектот за значењето на грешката или неуспехот на контролата и ако е можно, да понудиме конструктивна препорака за тоа како нивните системи и постапки може да се подобрат,
- соодветно да ги согледаме импликациите врз ревизијата. Само целосно истражување ќе ни овозможи да пресудиме дали грешката или неуспехот би довеле до тоа, на пример, повторно да ја разгледаме нашата проценка на ризикот или веродостојноста на толкувањата и извештаите од раководството.

Важно е грешките и неусогласеностите да ги проследиме во моментот кога се констатирани така што раководството ќе може веднаш да преземе одредени корективни активности за нивно надминување, а ревизорот ќе има доволно време да ги измени ревизорските постапки доколку се покаже дека тоа е неопходно.

### **Аналитички постапки**

Аналитичките постапки претставуваат анализи на значајни показатели и трендови вклучувајќи и резултати од испитувања промени/флуктуации и односи кои се неконзистентни со другите релевантни информации или отстапуваат од предвидените износи. Аналитичките постапки ги надополнуваат деталните тестови на трансакциите и салдата. Аналитичката анализа се класификува како „детална“ постапка поради тоа што ревизорската цел при користењето на аналитичката анализа е иста како и кај другите детални постапки, односно да открие монетарни грешки во финансиските извештаи.

### **Документирање на ревизорскиот доказ од директните постапки**

Цел на директните постапки е обезбедување ревизорски доказ за обелоденување значајни грешки во финансиските извештаи. За таа цел е неопходно доказот да биде правилно документиран заради полесно извлекување логични заклучоци како основа за изразување ревизорско мислење. Кога ревизорот ќе ги обелодени резултатите од директните тестови, неговите барања за ревизорскиот доказ се тој да е значаен/од суштинска природа, веродостоен, квантитативно доволен и квалитативно соодветен.

### **3.7. Аналитички постапки во фаза на извршување**

Аналитичките постапки значат оценка на финансиските информации направени преку проучување на можните односи помеѓу финансиските и нефинансиските податоци, како и испитување на идентификуваните флуктуации и односи кои се некозинстетни со останатите релевантни информации или значајно отстапуваат од предвидените износи.

Различни методи може да се користат при извршувањето на аналитичките постапки. Овие постапки се движат/распределуваат од едноставни споредби до комплексни анализи со користење напредни статистички техники. Аналитичките постапки може да бидат применети на консолидирани финансиски извештаи, финансиски извештаи на делови на субјектот (подружници, сектори или

сегменти) и на поединечни елементи на финансиски информации. Изборот на постапки, методи и ниво на примена е прашање на професионално расудување на ревизорот.

### **Природа на аналитичките постапки**

Аналитичките постапки вклучуваат различни техники со кои се овозможува да се испитаат врските/односите помеѓу информациите од финансиска и нефинансиска природа и да се тестира нивната разумност. Податоците може да бидат обезбедени од интерни или од екстерни извори. Во поширока смисла, аналитичките постапки опфаќаат разгледување на податоци во финансиските извештаи за да се согледа дали се тие конзистентни едни со други, како и во однос на ревизорското познавање на субјектот кој е предмет на ревизија и неговите активности.

Ревизорот може да примени аналитички постапки таму каде што претпоставува дека има поврзаност помеѓу ставките во финансиските извештаи и помеѓу ставките во финансиските извештаи и нефинансиските податоци.

За некои субјекти примената на постапките може да биде ограничена на проверка на промените во сметководствените салда помеѓу претходната и тековната година. Кај други субјекти постапките може да вклучат поопсежни анализи на месечните финансиски извештаи и нивно споредување со нефинансиски податоци. Овие постапки може да вклучат повеќе видови специфични техники:

- проучување на промените на салдата на сметките во однос на елементите од претходните пресметковни периоди што дава можност за проверка на реалноста на податоците во тековниот пресметковен период;
- споредување на остварените со очекуваните (планирани) резултати, испитување на отстапувањата во однос на одобрените средства (планирани во однос на остварени величини);
- споредување салда на сметки или приходи, односно трошоци во финансиските извештаи во различни временски периоди;
- пресметки кои резултираат со процени/предвидувања на салда или активни или пасивни салда во рамките на билансот на состојба;
- споредби на слични информации од дејноста, на пример: споредба на соодносот меѓу податоците за продажба и побарувањата за наплата во однос на некои просеци од дејноста или споредба со другите субјекти од споредлива големина во истата дејност;
- проучување на односот помеѓу финансиските и нефинансиските информации, кои можат да го потврдат разбирањето на ревизорот за финансиските информации или пак да го насочат неговото внимание кон невообичаените или неочекувани сметководствени податоци.

Во секој од наведените случаи постои сметководствен елемент кој треба да биде ревидиран.

Кога ревизорот ќе се реши да изврши аналитички постапки, треба да ги земе предвид следните аспекти:

- специфичноста на активноста на субјектот кој е предмет на ревизија,

- целите и степенот на потпирање врз аналитичките постапки,
- природата и специфичноста на активноста на субјектот кој е предмет на ревизија и степенот до кој информациите може да се расчленат,
- расположливоста на информациите како од финансиска (планови, предвидувања искажани во монетарни единици), така и од нефинансиска природа врз чија база се вршат аналитичките постапки,
- веродостојноста на расположливите информации/податоци,
- релевантноста на расположливите информации/податоци,
- изворите и достапноста/расположливоста на информациите/ податоците (од надворешни независни извори или од интерни извори),
- споредливоста на расположливите информации/податоци,
- знаењето стекнато од претходните ревизии, итн.

### **Примена на аналитичките постапки**

Аналитичките постапки може да се применуваат од страна на ревизорот за постигнување на следните цели:

- како постапки за проценка на ризикот за да се стекне разбирање за ентитетот и неговото опкружување,
- како суштински/директни постапки кога нивното користење може да биде поефективно или поефикасно отколку тестовите на детали во намалувањето на ризикот од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење на прифатливо ниско ниво и
- како сеопшта проверка на финансиските извештаи на ревизијата.

### **Аналитичките постапки за проценка на ризикот за да се стекне разбирање за ентитетот и неговото опкружување**

Ревизорот треба да применува аналитички постапки кои може да укажат за аспекти на субјектот предмет на ревизија за кои ревизорот немал сознанија, ниту очекувал дека може да постојат и да го олесни проценувањето на ризиците од материјално погрешно прикажување со цел да се определи природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки. Разбирањето на ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување, како и примената на аналитичките постапки како постапка на проценка на ризикот детално е елаборирана во ISSAI 1315 (MCP 315) точка 10, дел Препознавање, определување, утврдување и оценување на ризици од материјално погрешни прикажувања.

### **Аналитичките постапки како директни постапки**

Кога аналитичките постапки се користат за добивање ревизорски доказ, ревизорот треба да ги земе предвид целите на ревизијата заради кои се извршуваат овие постапки, природата на сметководствените салда / трансакции кои се ревидираат и квалитетот на расположливите податоци. Ревизорот треба да има предвид дека аналитичките постапки даваат даваат поверодостојни резултати во услови на силно контролно опкружување со цврсти и ефективни интерни (внатрешни) контроли и релевантни надворешни податоци. Директните аналитички постапки се исто така ефективни при обезбедување ревизорски доказ за сеопфатноста и големината на сметководствените податоци. Тие секако нема да обезбедат доказ за законитоста и

правилноста на трансакциите и сопственоста на средствата и обврските евидентирани во билансот на состојба.

Кај ревизијата на финансиските извештаи само тестовите што вклучуваат предвидувања на дадена вредност и кои може да се користат за споредби во однос на фактичката сметководствена состојба се прифатливи како извор на директен ревизорски доказ. Тестовите на предвидувањата може да се движат од едноставни пресметки на сметководствени салда до комплексни анализи. Кога се извршуваат тестови на предвидувањата за да се добие независен ревизорски доказ, ревизорот треба:

- да ја определи максималната прифатлива разлика со воспоставување прифатливо ниво на точност (прецизност),
- да го разбере односот (поврзаноста) помеѓу сметководственото салдо и варијаблите што биле користени во предвидувањето,
- да ја потврди веродостојноста на користените информации,
- да го пресмета предвидениот (прогнозиран) износ,
- да ги идентификува сите значајни разлики помеѓу сметководствените салда и предвидените (прогнозирани) износи,
- да ги испита сите разлики и да добие поткрепувачки докази за разликите и
- да ги оценува резултатите.

#### **Поставување прифатливо ниво на прецизност**

Ревизорот треба да воспостави ниво на прецизност за директните аналитички постапки. Прецизноста претставува максимална разлика помеѓу предвидувањето на ревизорот и сметководствената вредност која се уште е прифатлива за целта на тестот. Опсегот во чии рамки може да се протега сметководственото салдо се нарекува зона на разумност.

Ревизорот треба да ја дефинира толерантната разлика (и на тој начин да ја дефинира зоната на разумност) за директната аналитичка постапка пред да направи предвидување (прогноза) за сметководственото салдо. Толерантната разлика обезбедува репер во однос на кој се вреднуваат резултатите од директните аналитички постапки. Колку што е позначајно сметководственото салдо, толку помала треба да биде толерантната разлика како процент од сметководствениот податок кој се тестира.

#### **Разбирање на поврзаноста (соодносот)**

Ефективноста на директните аналитички постапки зависи од разбирањето на ревизорот за поврзаноста помеѓу предвидувањата/прогнозите на сметководствено салдо и останатите варијабли. Поврзаноста треба да биде разбрана како:

**Разумност** - Ревизорот треба да се увери дека претпоставената поврзаност е прифатлива (разумна, можна). На пример, разумно е да се претпостави дека постои поврзаност помеѓу бројот на вработените и вкупните трошоци за плати. Од друга страна, не е разумно да се претпостави постоење неминовна поврзаност помеѓу бројот на вработените и другите оперативни трошоци.

**Релевантност** - Одредена варијабла може да биде предмет на неколку влијанија. Ревизорот треба да се увери дека сите тие или барем најзначајните се вградени во моделот користен за предвидувањето. Едноставната пресметка на трошоците за плати, базирана врз ревидирани податоци од претходните години и промените во бројот на вработените и просечните зголемувања на заработките не би била соодветна, на пример, ако постоеле значајни промени во структурата на вработените според степенот на образование помеѓу периодите.

**Конзистентност** - Не може секогаш да се очекува дека поврзаноста со (во однос на) минатото ќе продолжи и во иднина. На пример, поврзаноста помеѓу салдата на сметките што биле компаративно стабилни во претходните години може да се промени како резултат на промените на основните активности на субјектот кој е предмет на ревизија. При одредувањето на директните аналитички постапки, ревизорот треба да ги земе предвид можните промени во соодносите.

**Зачестеност на мерењата** - Колку почесто се мери даден сет варијабли, толку подобри ќе бидат информациите за поврзаноста помеѓу варијаблите.

**Независност на изворните податоци** - Ревизорскиот доказ од директните аналитички постапки е квалитативно ограничен ако се споредуваат две варијабли добиени од ист извор. Постапката е ефективна само ако се користат информации од различни извори.

#### **Веродостојност на користените информации**

Пред да се потпре на резултатите од аналитичките постапки како директни постапки, ревизорот треба да добие релевантен и разумен доказ за веродостојноста на користените информации. Ревизорот треба да одреди дали:

- информацијата е верификувана/проверена со контролните постапки,
- информацијата била генерирана независно од сметководствениот / финансискиот сектор (на пример, од екстерен извор) и
- системот користен за генерирање информации бил подложен на ефективни внатрешни контроли.

#### **Идентификување значајни разлики**

Разликата помеѓу прогнозираните и евидентирани износи е значајна ако ја надминува толерантната разлика (на пример, ако предвидувањето е надвор од зоната на разумност). Разликата која е помала од толерантната разлика може се уште да биде значајна ако е исполнет некој од следните услови, ако:

- таа е само маргинално под толерантната разлика,
- може вишокот да го промени во кусок (дефицит) или обратно,
- резултира со користење средства во поголем износ од расположливите /одобрените и
- разликата е значајна во контекст на мерење на учинокот во однос на целите.

#### **Испитување на разликите и добивање поткрепувачки докази**

Кога со независните аналитички постапки ќе се откријат значајни разлики помеѓу прогнозираните и евидентирани износи, неопходно е ревизорот да ги испита овие

разлики и да даде соодветни објаснувања. Најпрво треба да се бараат објаснувања од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Ревизорот не може да стекне сигурност/уверување од независните аналитички постапки ако значајните разлики не можат да бидат поткрепени со соодветни објаснувања и поткрепувачки докази.

Ревизорот треба да биде свесен дека значајни разлики може да се појават како резултат на:

- грешки во евидентирани износи,
- поедноставувања или грешки во претпоставките на ревизорот и
- важни варијабли кои не се вградени во моделот за предвидување.

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

### **Оценка на резултатите**

Ако разликата не може да биде соодветно објаснета и поткрепена/потврдена на задоволителен начин, обично ревизорот ќе треба да изврши детални тестирања на трансакциите за да стекне неопходно уверување за разликата. Ваков случај на недоволно објаснета разлика може да индицира дека има значајна грешка во сметководственото салдо или на трансакциите.

### **Аналитички постапки во завршната фаза на ревизијата**

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

Доколку резултатите од применета на аналитичките постапки во фазата на завршување на ревизијата укажат на претходно непрепознаен ризик од материјално погрешно прикажување, тогаш согласно барањата на ISSAI 1315, ревизорот треба да ја преиспита ревизорската проценка на ризикот од материјално погрешно прикажување и соодветно да ги модифицира планираните ревизорски постапки (ISSAI 1520.6. A18).

Ревизорот треба да оцени дали аналитичките постапки спроведени кон крајот на ревизијата укажуваат на претходно непрепознаен ризик од материјално погрешно прикажување поради измама (ISSAI 1240.34).

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

- адекватноста на прибраниот ревизорски доказ во поглед на необични или неочекувани салда идентификувани во фазата на планирање или во текот на ревизијата,
- необични или неочекувани салда или соодноси кои претходно не биле идентификувани и

- тоа дали тековните финансиски извештаи според неговите сознанија се разумни во однос на претходната година.

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

### 3.8. Комуникација во текот на ревизијата

Комуникацијата во текот на ревизијата е уредена со одредбите на Законот за државната ревизија, Правилникот за вршење на државната ревизија, методолошките акти на Државниот завод за ревизија, меѓународните стандарди за ревизија (ISA и ISSAI), како и пооделните закони кои ја уредуваат областа предмет на ревизија и работењето на субјектот предмет на ревизија.

Во текот на извршување на ревизорските активности комуникацијата се воспоставува на повеќе нивоа и тоа:

- во рамките на ревизорската екипа,
- помеѓу ревизорската екипа и лицата кои имаат раководна одговорност,
- помеѓу ревизорската екипа и лицата кои имаат управна одговорност и
- помеѓу ревизорската екипа и надлежните органи за надзор и контрола над работењето на субјектот.

Многу значаен елемент во извршување на ревизорските активности и обезбедување на ревизорски извештаи со висок квалитет преставува комуникацијата во рамките на ревизорската екипа, од аспект на тоа дали сите ревизори ги имаат во предвид доделените ревизорски обврски, дали ги разменуваат добиените податоци, информации и документи од субјектот предмет на ревизија и дали се надгледува работата на помладите од страна на поiskusните.

Но, дискусијата во рамките на ревизорската екипа не треба и не смее да остане само на овие активности, напротив во рамките на ревизорската екипа потребно е да се води дискусија од аспект на неизвесноста финансиските извештаи на субјектот предмет на ревизија да бидат погрешно прикажани, како резултат на измама. Оваа активност ќе обезбеди предуслови за соодветно планирање и извршување на ревизијата, притоа давајќи им соодветно внимание на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи кои се резултат на измама, намалувајќи го ревизорскиот ризик на прифатливо ниво.

Комуникацијата помеѓу ревизорската екипа и лицата кои имаат раководна одговорност треба да биде постојана и квалитетна. Притоа, раководителот на ревизијата треба да ја оценува комуникацијата дали е адекватна и во интерес на целите на ревизијата. Комуникацијата започнува со доставувањето на известувањето за опфатеност на субјектот со Годишната програма за работа на ДЗР, писмото за ангажирање/известување за почеток на ревизијата со назначување на контакт лица кои ќе соработуваат со ревизорскиот тим, предмет на ревизија и период на вршење на ревизијата, одржување на првичниот состанок, доставување на барањето за потребните документи и трае континуирано во целиот тек на извршување на ревизијата, негувајќи добра двонасочна комуникација. За одржување на првичниот



состанок раководителот на ревизорската екипа треба да обезбеди работна белешка без задолжителност да биде авторизирана од лицата кои имаат раководна улога (Образец 05\_Т\_П во прилог на овој Прирачник).

Во текот на извршувањето на ревизијата доколку ревизорската екипа констатира одредени состојби кои упатуваат на измами, во тој случај потребно е да се оствари комуникација што поскоро со соодветното ниво на раководство и надлежните органи за управување. Начините на комуникација во рамките на ревизорскиот тим, раководството, органите на управување и надзорните/надлежните органи детално се опишани во ISSAI 1240 и MCP 240.

Во делот на комуникацијата со лицата кои имаат управна одговорност, потребно е да се има во предвид дека деталните барања за обезбедување на двонасочна успешна комуникација (ревизорска екипа и лица со управна одговорност) се дефинирани во ISSAI 1260 и MCP 260 . Ревизорот треба да обезбеди доволно информации за лицата кои имаат управна одговорност во субјектот и да утврди кои се лицата со кои ќе комуницира. Целта на комуникација е двонасочна од една страна да се добијат потребни информации за целите на ревизијата а од друга страна да се информираат лицата кои имаат управна одговорност за одредени утврдени состојби во субјектот предмет на ревизија.

Честопати во законските и подзаконските акти е утврдена обврска ревизорската екипа да комуницира и со надлежните органи за надзор и контрола над работењето на субјектот.

Комуникацијата може да се одвива по писмен и усмен пат во зависност од расудувањето на ревизорот.

Комуникацијата со лицата кои имаат раководна улога продолжува и по завршувањето на фазата на извршување на ревизијата а особено кога се организира завршен состанок на кој се презентираат утврдените состојби.

Раководителот на екипата треба да се осигури дека Завршниот меморандум е изработен и структуриран согласно барањата и во истиот се поместени потребните утврдени состојби, информации и препораки, за да може во координација со ПГДР/РР да пристапи кон закажување на завршен состанок со раководителот на субјектот предмет на ревизија.

По правило закажувањето на завршниот состанок се одвива усно од страна на раководителот на ревизорската екипа, но доколку настанат одредени потешкотии во тој случај комуникацијата се врши од страна на РР/ПГДР, а во одредени случаи и писмено. Доколку настанат одредени состојби во кои не е можно да се одржи завршниот состанок во тој случај за истото мора да се обезбедат докази, а во самиот ревизорски извештај да се истакне дека не е одржан завршен состанок.

За завршниот состанок потребно е раководителот на ревизорската екипа да обезбеди работна белешка и истата по можност да биде авторизирана од страна ревизорската екипа и РР/ПГДР и лицата кои имаат раководна улога (Образец 39\_Т\_И во прилог на овој Прирачник).

## Писмени изјави:

ISSAI 1580 (MCP 580) се однесува на одговорноста на ревизорот во текот на вршење на ревизијата на финансиските извештаи да обезбеди писмени изјави од раководството или кога тоа е соодветно и од оние кои се задолжени за управувањето кај субјектот.

Писмените изјави претставуваат потребни информации кои што ревизорот ги бара во врска со ревизијата на финансиските извештаи на субјектот и истите се поддршка на ревизорските докази. При тоа, ревизорските докази се информации кои се користени од страна на ревизорот за донесување на заклучоците врз основа на кои се заснова ревизорското мислење. Писмените изјави сами по себе не обезбедуваат достатни соодветни ревизорски докази за било кое прашање на кое истите се однесуваат и не влијаат на природата или на степенот на другите ревизорски докази коишто ревизорот ги прибавува во поглед на исполнување на одговорностите на раководството, или во поглед на одредени специфични тврдења.

Целите заради која се обезбедуваат овие изјави се на ревизорот:

- а) Да му обезбедат писмено потврдување од раководството и кога е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето дека веруваат во исполнување на нивната одговорност за изготвување на финансиските извештаи и за комплетноста на информациите кои му се дадени на ревизорот;
- б) Да ги поткрепи другите ревизорски докази кои се релевантни за финансиските извештаи или за специфични тврдења во финансиските извештаи по пат на писмени изјави доколку од страна на ревизорот се утврди дека истото е потребно;
- в) Соодветно да одговори на писмените изјави обезбедени од страна на раководството и кога е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето не обезбедат писмени изјави кои се побарани од страна на ревизорот.

Писмото со изјави на раководството е пишана изјава од страна на раководството со која се потврдуваат одредени прашања или со која се поддржуваат останати ревизорски докази. Притоа, пишаните изјави во овој контекст не ги вклучуваат финансиските извештаи, тврдењата во нив или деловните книги и евиденцијата кои ги поддржуваат. Раководството на субјектот е одговорно за подготовка и објективна презентација на финансиски извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

## Раководство од кое се бараат писмени изјави

При примената на овој стандард, во фазата на планирање, потребно е ревизорите добро да ја запознаат и проучат законската регулатива со цел да се идентификуваат одговорните лица од кои треба да се побараат писмените изјави. Вообичаено,

писмените изјави се бараат од оние кои се одговорни за управувањето, лицата задолжени за подготовка и презентирање на финансиските извештаи и тврдењата во рамките на извештаите, како и лица поединци кои имаат специјализирано знаење во врска со прашањата за кои што се бараат писмените изјави.

Писмените изјави треба да бидат во форма на писмо упатено до Државниот завод за ревизија, а имајќи го предвид потребниот подолг временски период за достава, истата може да му биде предадена и на ревизорскиот тим. Исто така, во писмените изјави треба да бидат опфатени сите финансиски извештаи и период(и) кои се наведени/опфатени во самиот ревизорскиот извештај.

Датумот на писмените изјави треба да биде колку што е можно поблиску до, но не по, датумот од извештајот за ревизијата на финансиските извештаи. Ова е потребно заради фактот што писмените изјави се потребни за поддршка на ревизорските докази, при што ревизорскиот извештај и ревизорското мислење не може да датираат пред датумот на пишаната изјава. Бидејќи ревизорот го засегаат настани кои се случуваат до датумот на ревизорскиот извештај кои може да бараат прилагодувања или обелоденување во финансиските извештаи, писмените изјави треба да бидат со датум колку што е можно поблиску до, но не по, датумот на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи.

### **Писмени изјави во врска со одговорностите на раководството**

Ревизорот треба да побара писмена изјава од раководството во врска со неговите одговорности за финансиските извештаи и познавање на прашањата од интерес, а која особено вклучува информации за:

- Примена на сметководствени принципи и начела при изготвување на финансиските извештаи;
- Назив на сметки, број и вид на финансиски извештаи,
- Опис на одговорностите на раководството во писмените изјави;
- Потврда дека трансакциите се целосни, комплетни и верифицирани и се извршени во согласност со законската регулатива.

### **Други писмени изјави**

Ревизорот исто така може да бара и дополнителни писмени изјави, за да ги поткрепи другите ревизорски докази кои се релевантни за финансиските извештаи, кои може да бидат во насока на тоа:

- дали изборот и примената на сметководствените политики и начела се соодветни на законската регулатива и меѓународните сметководствени стандарди/меѓународни стандарди за финансиско известување,
- дали прашањата кои се релевантни според применливата рамка за финансиско известување, се признаени, измерени, презентирани и обелоденети во согласност со таа рамка (пример: плановите или намери кои може да влијаат на сметководствената вредност или на класификацијата на средствата и обврските; класификација на обврските, како тековни, долгорочни и неизвесни, структура на сопственоста или контролата над средства, залог или товар на средства, средства дадени под залог, аспекти на закони и склучени договори кои може да влијаат на финансиските извештаи, вклучувајќи и неусогласеност, даночна регулатива и даночно опкружување);

Дополнителните писмени изјави може да се бараат заради информации дадени на ревизорот во однос на тоа дали на ревизорот му се соопштени сите недостатоци во внатрешните контроли.

Исто така, ревизорот може да го извести раководството за прагот над којшто погрешните прикажувања не може да се сметаат за безначајни, имајќи во предвид дека МСР 450 бара ревизорот да ги акумулира погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата, освен оние кои се јасно безначајни.

### **Сомневање во веродостојноста на писмените изјави и побарани писмени изјави кои не се обезбедени**

Во случај ако ревизорот не е сигурен во однос на стручноста, интегритетот, етичките вредности или посветеноста на раководството, или во поглед на неговата обврзаност кон или извршување на истите, ревизорот треба да го утврди ефектот којшто таквата несигурност може да го има врз веродостојноста на изјавите (усни или пишани) и на ревизорските докази воопшто.

Особено, ако писмените изјави не се конзистентни со останатите ревизорски докази, ревизорот треба да изврши ревизорски постапки за да се обиде да го разреши прашањето. Ако ревизорот заклучи дека писмените изјави не се веродостојни, ревизорот треба да преземе соодветни дејствија, вклучувајќи и утврдување на можниот ефект врз мислењето во ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705.

Во случај ако раководството не обезбеди една или повеќе од бараните писмени изјави, ревизорот треба: да разговара за соодветното прашање со раководството, повторно да го оцени интегритетот на раководството, да го оцени ефектот што тоа може да го има на веродостојноста на изјавите (усни или писмени) и на ревизорските докази воопшто и да преземе соодветни дејствија, вклучувајќи и утврдување на можниот ефект врз мислењето во ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705.

Имено, согласно барањето на МСР 580, точка 20, ревизорот треба да се воздржи од давање на мислење за финансиските извештаи во согласност со МСР 705 доколку ревизорот заклучи дека постои доволно основано сомневање во поглед на интегритетот на раководството така што писмените изјави кои се бараат во врска со одговорностите на раководството се неверодостојни или доколку раководството овие изјави не ги обезбеди.

(Образец 03\_Т\_П\_2 во прилог на овој Прирачник).

### **Погрешни прикажувања:**

Доколку во текот на извршувањето на ревизијата ревизорската екипа утврди состојби кои се однесуваат на погрешни прикажувања во деловните книги и финансиските извештаи, потребно е навремено да се оствари комуникација со соодветното ниво на раководство со цел нивно информирање, потврдување и коригирање на ваквите состојби. Начинот и постапката на оценка на погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата и комуникацијата со раководните лица на субјектот за ваквите состојби и нивното коригирање, е опишан во ISSAI 1450 (МСР 450) и ISSAI 1260 (МСР 260).

Имено, ревизорот треба да води целосна евиденција на погрешни прикажувања кои се идентификувани во текот на ревизијата и да го известува раководството и оние кои имаат раководна функција, соодветно и навремено, за сите погрешни прикажувања кои се забележани во текот на ревизијата.

Погрешните прикажувања кои не се коригирани треба да бидат оценувани од аспект на материјалност, природа и суштина, поединечно или заедно, за да се одреди какво влијание би можеле да имаат врз мислењето кое треба да се наведе во ревизорскиот извештај.

Ревизорот треба да го известува менаџментот да ги коригира погрешните прикажувања, а доколку менаџментот одбие да поправи некои од нив или сите доставени погрешни прикажувања, ревизорот треба да ја открие причината за тоа. При оценувањето на тоа дали финансиските извештаи како целина се погрешни, ревизорот треба да ги разгледа причините кои се наведени за неизвршената корекција. Оние кои имаат раководна функција треба да бидат известени за не коригираните погрешни прикажувања и влијанието кое би можеле да го имаат, поединечно или заедно, врз мислењето наведено во ревизорскиот извештај. Со известувањето на ревизорот треба индивидуално да се идентификуваат некорегирани погрешни прикажувања во класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања.

За таа цел, ревизорот треба да го разгледа следново:

- материјалноста и природата на погрешните прикажувања во однос на одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања и на финансиските извештаи како целина и
- влијанието на не коригираните прикажувања од претходните периоди врз релевантните класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања врз финансиските извештаи во целина.

Во ревизорската документација, ревизорот ги наведува:

- 1) Износот под кој погрешните прикажувања се сметаат како незначителни.
- 2) Сите погрешни прикажувања акумулирани во текот на ревизијата и дали тие биле исправени.
- 3) Заклучоците на ревизорот во однос на тоа дали не коригирани погрешни прикажувања се материјални, поединечно или збирно, како и основата за таквиот заклучок.

Ревизорот ќе побара изјава од раководството и онаму каде е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето, за тоа дали веруваат дека влијанието на не коригираните погрешни прикажувања поединечно или збирно се нематеријални во однос на финансиските извештаи како целина. Прегледот на констатирани погрешни прикажувања и статусот на прифатените корекции ќе биде приложен кон изјавата.

**Појаснување** за важноста на комуницирањето во врска со погрешните прикажувања и нивната корекција:

Навременото комуницирање за погрешните прикажувања со соодветното ниво на раководство е важно бидејќи му овозможува на раководството да оцени дали ставките се погрешни прикажувања, го информира ревизорот доколку раководството не се согласува со него и доколку е потребно да преземе активности кои се неопходни. Вообичаено, соодветното ниво на раководството е она кое има одговорност и овластување да ги оцени погрешните прикажувања и да преземе соодветни активности.

**Појаснување** за важноста на пишаните изјави:

Поради тоа што подготовката на финансиските извештаи бара раководството и онаму каде е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето, да ги коригираат материјалните погрешни прикажувања, ревизорот има обврска да побара од нив пишана изјава за не коригираните погрешни прикажувања. Во некои околности, раководството и онаму каде е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето, може да не се уверени дека некои не коригирани погрешни прикажувања се погрешни прикажувања. Од тие причини, тие може ќе сакаат да додадат на нивните пишани изјави, зборови како „Ние не се сложуваме дека ставките .....и .....претставуваат погрешни прикажувања бидејќи (опис на причините)“. Добивањето на ваква изјава не го ослободува и ограничува ревизорот од потребата да формира заклучок за влијанијата на не коригираните погрешни прикажувања.

### Незначителни (тривијални) погрешни прикажувања:

Согласно МСР 450 А2, ревизорот одредува износ под кој **погрешните прикажувања ќе бидат јасно незначителни (тривијални)** и нема потреба да се акумулираат бидејќи ревизорот очекува збирот на овие износи да нема материјално влијание на финансиските извештаи. „Јасно незначителни“ нема исто значење со „нематеријални“ погрешни прикажувања. Погрешните прикажувања кои се јасно незначителни се од помал степен на големина отколку материјалноста утврдена во согласност со МСР 320 и тоа се погрешни прикажувања кои се безначителни, без разлика дали се земени поединечно или збирно и дали за нив е просудено според големината, природата или околностите. Доколку постои неизвесност во однос на тоа дали погрешните прикажувања поединечно или заедно се јасно незначителни, тие нема да се сметаат за јасно незначителни и ќе се акумулираат во текот на ревизија.

За утврдување на погрешните прикажувања кои ќе бидат јасно незначителни (тривијални), ја земаме предвид праксата на Европскиот суд на ревизори (ЕСР) во однос на дефинирање и третман на грешки, како и други европски искуства.

Насоките на ЕСР за **Дефинирање и третман на грешки за DAS**<sup>3</sup> даваат објаснувања во дефинирање на незначителна или тривијална грешка, со цел при работата на терен да се земе предвид дека можните отстапувања нема да имаат или ќе имаат само ограничено (потенцијално) финансиско влијание и затоа истите не се релевантни, така што ревизорите би се фокусирале на прашањата за најкритичните проблеми, со што ќе се придонесе за намалување на обемот на работа на ревизијата. Согласно овие насоки, грешките под 0,5% од вредноста на засегнатите трансакции се сметаат за незначителни или тривијални и затоа не се забележуваат за DAS. Незначителните или тривијални грешки не се релевантни за да се формира мислење за DAS и не треба да се пријавуваат при нормален тек на настаните. Грешките кои се дефинирани како „едноставни“ формални грешки припаѓаат на оваа категорија, како што се кратки и без последици доцнења во плаќањата или отсуство на несусштински документи.

ДЗР го согледа и искуството во врска со утврдување на незначителни или тривијални грешки на една ВРИ од земја членка на ЕУ, споделено во рамки на Твининг проектот "Понатамошно подобрување на административните капацитети и ефикасноста на надворешната ревизија на Државниот завод за ревизија" МК 13 IPA FI 01 17 R, во периодот 2017 – 2019 година. Имено, согласно методолошките акти на оваа ВРИ, износот на незначителна или тривијална грешка треба да се пресмета како 5% од утврденото ниво на материјалност при спроведување на ревизијата (кое преставува

---

<sup>3</sup> Појаснување: DAS - Изјава за уверување во врска со веродостојноста на сметките и законитоста и регуларноста на засегнатите трансакции, која Европскиот суд на ревизори ја обезбедува на Европскиот парламент и на Советот согласно член 287 од Договорот за функционирање на Европската унија (TFEU).

50% или 75% или друг процент од утврдената материјалност за изразување на мислење за финансиските извештаи). Меѓутоа, во праксата на оваа ВРИ, утврдената вредност на незначителна или тривијална грешка на овој начин е оценета како превисока, па ревизорите можат во зависност од предметот на ревизија да определат износ на незначителна или тривијална грешка во апсолутен износ кој вообичаено изнесува за помали субјекти на ревизија во противвредност од 2.500 до 5.000 евра, а за поголеми субјекти на ревизија во противвредност од 5.000 до 15.000 евра. Утврдениот износ на незначителна (тривијална) грешка треба да се одобрува во планот (програма) за ревизијата. Во фазата на известување за ревизиите, утврдените наоди со износи кои се помали од тривијалната грешка не се вклучуваат во ревизорските извештаи.

Врз основа на претходно наведените европски искуства и насоки, ДЗР како начин на утврдување на незначителна (тривијална) грешка го утврдува износот кој преставува 0,5% од материјалноста во фазата на планирање кај Билансот на успех/БПР, односно од материјалноста во фазата на планирање кај Билансот на состојба утврдени во точка 2.2. од Планот за ревизија (Образец: 07\_Т\_П). Износите за утврдување на незначителна (тривијална) грешка кај Билансот на успех/БПР и кај Билансот на состојба се документираат во точка 2.4 од Планот за ревизија (Образец: 07\_Т\_П). Погрешните прикажувања се сметаат за незначителни (тривијални), доколку истите немаат материјално влијание врз финансиските извештаи без разлика дали се земено поединечно или збирно и без оглед на тоа дали истите се утврдени според големината, природата или околностите.

Незначителните (тривијални) грешки треба да се документираат во работните белешки од спроведените ревизорски постапки со кои истите се утврдени така што недвосмислено ќе може да се потврди дека истите се јасно незначителни и нема потреба да се акумулираат бидејќи поединечно или збирно немаат материјално влијание на финансиските извештаи, па според тоа нема да бидат обелоденети во ревизорските извештаи.

Начинот и постапката за корекција на материјални погрешни прикажувања утврдени во текот на ревизијата се спроведува на следниот начин:

- Да се сублимираат (акумулираат) сите идентификувани погрешни прикажувања во текот на ревизијата,
- Да се достави писмено известување до субјектот, со предлог на корективни книжења за исправка на погрешните прикажувања во деловните книги,
- Да се добие писмен одговор од субјектот за спроведени/неспроведени корекции со тоа што за спроведените корективни книжења, да достави копија/скениран документ од налозите за книжење, со печат и потпис од одговорното лице, а за



не спроведените корективни книжења, субјектот да даде образложение за причината поради која не се спроведени истите,

- Да се пополни прегледот за спроведени/не спроведени корекции во деловните книги на субјектот, од страна на ревизорот,
- Да се направи евалуација (оценка) на ефектите од некорегираниите погрешни прикажувања и нивното влијание врз финансиските извештаи.

#### Разлики во мислења:

**Доколку се појават разлики во мислењата** во рамки на ревизорскиот тим, со оние кои се консултирани, или пак помеѓу раководството на ДЗР и лицето одговорно за контрола на квалитетот на ревизијата, **ревизорскиот тим ќе ги следи политиките и постапките на ДЗР за справување со и решавање на разликите во мислењата (ISA 220.22)**

За оддржаниот состанок за решавање на разликите во мислењата, раководителот на ревизорскиот тим мора да обезбеди работна белешка – Записник, авторизиран од сите учесници на состанокот (Образец 05\_Т\_П во прилог на овој Прирачник).

Доколку се утврди потреба од добивање на независно стручно мислење, Записникот, заедно со ревизорските докази, со пропратно писмо се доставуваат до раководството на ДЗР, со барање за обезбедување на експерт за добивање стручно мислење. По организирање на состанок со стручното лице, се изработува нов Записник, со вклучено мислење од експертот.

### 3.9. Користење на работата на внатрешни ревизори, стручни лица и експерти

#### Користење на работата на внатрешни ревизори

Државниот ревизор може да одлучи дека во определени случаи функцијата на внатрешната ревизија е релевантна за ревизијата. Меѓутоа, државниот ревизор и понатаму е одговорен за работата на внатрешните ревизори чија работа одлучил да ја користи. Овие одговорности на државниот ревизор кога ја користи работата на внатрешни ревизори се утврдени во ISSAI 1610 (MCP 610).

При утврдување дали и во кој обем ќе се користи работата на внатрешните ревизори, државниот ревизор треба да утврди дали нивната работа е адекватна за целите на ревизијата и доколку е, државниот ревизор ќе ја модифицира природата, времето и обемот на ревизорските постапки, или ќе го намали обемот на ревизорските постапки кои ќе ги изврши. При утврдување дали работата на внатрешните ревизори е адекватна за целите на ревизијата, државниот ревизор треба да изврши оценување на:

- објективноста на функцијата на внатрешната ревизија – без оглед на степенот на независност и објективност на функцијата на внатрешната ревизија, таа не е независна од субјектот предмет на ревизија. Државниот ревизор има

одговорност за мислењето кое ќе го изрази за финансиските извештаи, и таа негова одговорност не се намалува во случај кога се користи работата на внатрешните ревизори,

- техничката компетентност на внатрешните ревизори – дали внатрешните ревизори се членови на релевантни професионални тела, дали имаат релевантна техничка обука и вештини и дали е воспоставена политика за нивно вработување и обука,
- дали работата на внатрешните ревизори се извршува со должна професионална грижа – дали активностите на внатрешните ревизори се соодветно планирани, надгледувани, проведени и документирани, во согласност со адекватни прирачници за ревизија и други акти и
- дали се очекува да се воспостави ефективна комуникација помеѓу внатрешните и државните ревизори – одржување на редовни состаноци, пристап до релевантни извештаи и информации, особено за значајни прашања кои можат да влијаат врз работата на државните ревизори.

Природата, времето и обемот на ревизорските постапки извршени во однос на специфичната работа на внатрешните ревизори ќе зависат од процената на државниот ревизор на ризиците од материјално погрешно прикажување, како и на функцијата на внатрешната ревизија и на специфичната работа на внатрешните ревизори. Ревизорските постапки можат да вклучат:

- испитување на ставки кои се веќе испитани од внатрешните ревизори,
- испитување на други слични ставки и
- набљудување на постапките извршени од внатрешните ревизори.

Државниот ревизор во ревизорската документација треба да ги вклучи заклучоците и ревизорските постапки кои ги извршил во врска со оценувањето на адекватноста на работата на внатрешните ревизори.

### **Користење на работата на стручни лица и експерти**

Согласно Законот за државната ревизија (член 27), Државниот завод за ревизија при вршење на ревизијата може да ангажира стручни лица и експерти од областа на ревизијата. Подетални одредби во врска со ангажирањето на стручни лица и експерти од соодветна област, се регулирани со Правилникот за начинот на вршење на државната ревизија (член 10).

Доколку помошникот на главниот државен ревизор оцени дека за конкретната ревизија е потребно ангажирање на стручни лица и експерти од соодветна област на ревизијата, тоа го наведува во деталниот план за ревизија и писмено го известува главниот државен ревизор, кој одлучува за нивното ангажирање.

Одговорностите на државниот ревизор кога користи работа на експерти се утврдени во ISSAI 1620 (MPC 620).

Стручните лица и експерти се ангажираат за да му помогнат на ревизорскиот тим да добие компетентни, разумни и релевантни ревизорски докази од поедини области, кои се потребни за да се постигне ревизорската цел.

Кога се користи работата на експерт, при утврдување на природата, временскиот распоред и делокругот на ревизорските постапки, се земаат предвид:

- природата на прашањето за коешто се однесува работата на експертот,
- ризиците од материјално погрешно прикажување во прашањето на коешто се однесува работата на експертот,
- значајноста на експертот во контекст на ревизијата,
- ревизорското знаење за, и искуството со, претходна работа извршена од страна на експертот и
- дали експертот е предмет на политики и постапки за контрола на квалитет.

Експертот кој ќе биде ангажиран за потребите на ревизијата треба да има потребна компетентност, способност и објективност во однос на целите на ревизијата.

Извештајот подготвен од стручното лице или експертот, како резултат од извршената ревизија, е составен дел на ревизорското досие. Сепак, државниот ревизор има единствена одговорност за изразеното ревизорско мислење и таа одговорност не се намалува со користење на работата на експерт во ревизијата.

### **3.10. Оценка на резултатите од ревизорските активности**

При крајот на ревизијата, севкупната ревизорска работа се оценува со цел да се формираат заклучоци врз основа на прибраните ревизорски докази и да се изрази ревизорското мислење.

Ревизорските докази треба да се оценуваат од аспект на нивната доволност и соодветност (ISSAI 1330:26). Оценката на ревизорските докази е резултат на ревизорско расудување во кое треба да учествува целиот ревизорски тим. Пред изразување на ревизорското мислење потребно да се разгледаат сите значајни прашања.

Пред да ги донесат заклучоците од ревизијата врз основа на извршените ревизорски постапки и прибавените ревизорски докази, ревизорот треба да оцени дали проценката на ризиците од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдења е соодветна (ISSAI 1330:25).

При формирањето на мислење, ревизорот треба да ги земе во предвид сите релевантни ревизорски докази, без оглед на тоа дали го поткрепуваат или се спротивни на тврдењата во финансиските извештаи (ISSAI 1330:26).

Оцената ги вклучува резултатите од тестовите на контроли, аналитичките постапки и деталните тестови за кои се обезбедени ревизорски докази. Ревизорот оценува дали погрешните прикажувања заедно или поединечно имаат значајно влијание на финансиските извештаи и усогласеност со закони и прописи на субјектот предмет на ревизија, па според тоа и на ревизорското мислење. Исто така, нивната оценка е значајна за преоценка на материјалноста како и на спроведените ревизорски постапки. При оценка на влијанието се зема предвид материјалноста според вредноста, но и според природата и контекстот на погрешните прикажувања и неусогласеностите.

### **Примена на аналитички постапки во фаза на завршување на ревизијата**

Во фазата на завршување на ревизијата, ревизорот применува аналитички постапки (детално објаснети во точка 3.7. на овој Прирачник), чии што резултати ќе послужат за поткрепување на заклучоците кои се формирани во текот на ревизијата за поединечните компоненти или елементи на финансиските извештаи. Ова му помага на ревизорот да извлече прифатливи заклучоци на кои ќе го заснова ревизорското мислење (ISSAI 1520.6. A17).

### **Материјалност во фаза на оценување на резултатите од ревизијата**

Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување. Според тоа, врз основа на материјалноста на погрешните прикажувања утврдени во финансиските извештаи, ревизорот ќе изрази ревизорско мислење за финансиските извештаи.

Материјалноста како еден од фундаменталните принципи на ревизијата во јавниот сектор е уредена во ISSAI 100.41, додека поконкретно нејзината примена во планирање и спроведување на финансиската ревизија е уредена во ISSAI 200.58-63. Насоки за утврдување на материјалноста се содржани и во ISSAI 1320 и 1450.

Нивото/прагот и основните концепти за утврдување на материјалноста за потребите на Државниот завод за ревизија во процесот на вреднување на ефектите од погрешните прикажувања во финансиските извештаи, детално се уредени со Упатството за утврдување на нивото на материјалност за оцена на наодите во ревизорските извештаи.

Во однос на изразување на мислењето за усогласеноста со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики, што ќе се смета за материјално најчесто е прашање на професионално расудување на ревизорот, со оглед на тоа дека материјалноста во овој контекст има и квантитативни и квалитативни аспекти. При утврдување на материјалноста во однос на мислењето за усогласеност, потребно е да се разгледа дали утврдените случаи на усогласеност или неусогласеност може да се очекува дека ќе влијаат на одлуките на корисниците.

При утврдување на материјалноста во однос на усогласеност со релевантната законска регулатива, освен вредноста, може да влијаат и барањата на определена регулатива за нивно обелоденување во ревизорскиот извештај без оглед на нивната вредност (ISSAI 100, 1.0.10).

Како материјални без оглед на вредноста може да се сметаат случаите на:

- измама,

- намерна незаконитост или нерегуларност,
- неточна или нецелосна информација за раководството, ревизорот или законодавецот (прикривање),
- намерно занемарување да се следат барањата на раководството, авторитетни тела или ревизорите и
- настани или трансакции кои се направени без оглед на сознанието дека не постои законска основа за нивно спроведување.

Повеќе аспекти на утврдување на материјалноста за усогласеност со релевантна законска регулатива, упатства и воспоставени политики, се презентирани во ISSAI 4200.75-85.

### **Завршен меморандум**

Резултатите од ревизорските активности на крајот на ревизијата, ревизорот ги документира на образецот 37\_T\_I\_Завршен меморандум, презентирани во овој Прирачник. Целта на Завршниот меморандум е да се формулираат утврдени состојби врз основа на заклучоците утврдени во работните белешки, со препораки за нивно надминување.

Врз основа на состојбите утврдени во Завршниот меморандум, се изготвува извештајот од извршената ревизија во кој се изразува ревизорското мислење.

### **3.11. Ревизорска документација**

Извршувањето на ревизорската активност е проследено со одреден начин на постапување, обезбедување на ревизорски докази, извршување на одредени ревизорски постапки и нивно документирање. Документирањето на ревизорската активност е уредена со Правилникот за вршење на државната ревизија, методолошките акти на Државниот завод за ревизија и MCP 230 и ISSAI 1230.

Имено ревизорската документација која ги задоволува барањата на ревизорските стандарди потребно е да обезбеди:

- докази за донесениот ревизорски заклучок/мислење во врска со постигнувањето на целта на ревизијата и
- докази дека ревизијата е планирана и извршена во согласност со стандардите и применливите правни и регулативни барања.

Покрај претходно наведеното, ревизорската документација служи и за:

- планирање и извршување на ревизијата,
- зачувување на прашањата и документите кои се од постојано значење за идни ревизии,
- спроведување на проверки на контрола на квалитет,
- вршење на екстерни испитувања итн.

Ревизорската документација треба да содржи најмалку:

- информации за планирање на ревизорските активности,

- видот, времетраењето и степенот на спроведените ревизорски постапки,
- резултатите од спроведените ревизорски постапки,
- ревизорски извештај, итн.

Почитувајќи ги ревизорските стандарди и методолошките акти на Државниот завод за ревизија, раководителот на ревизорската екипа има обврска да делегира надлежности кон членовите на ревизорската екипа и да ги надгледува активностите за одложување на ревизорската документација во „постојано“ и „тековно“ досие.

Содржина на документите кои е потребно да бидат ажурирани и одложени во постојано досие и документите кои треба да бидат одложени во тековното досие и начинот на нивното одбележување и поврзување е уредено со посебно пропишани образци кои се составен дел на овој прирачник (Образец 01\_Т\_П и Образец 11\_П\_П).

#### **4. ИЗВЕСТУВАЊЕ**

#### 4.1. Вовед

Согласно основните принципи на финансиска ревизија и ревизија на усогласеност (ISSAI 200 и 400), составувањето и презентирањето на ревизорскиот извештај претставува завршна фаза во постапката за ревизија, во која ревизорот подготвува извештај и ги изложува наодите во соодветна форма, лесно разбирлива и ослободена од недвосмисленост, базирана само на информации кои се поткрепени со комплетни и релевантни докази. Тоа се постигнува преку вршење на ревизии со висок квалитет кои резултираат со јасни, веродостојни, независни/објективни, корисни/употребливи и навремени извештаи.

**Јасноста** на ревизорските извештаи се обезбедува преку подготовка на јасен и лесно разбирлив текст, дефинирање на ревизорски цели и критериуми, наоди и мислења и презентирање на јасно препознатливи препораки.

**Веродостојноста** на ревизорските извештаи се обезбедува преку усогласеност со професионалните стандарди, вклучително и **независноста и објективноста**, како и преку обезбедување наоди и мислења засновани на доволни, релевантни и веродостојни ревизорски докази.

**Корисноста/употребливоста** на ревизорските извештаи се обезбедува преку имплементирање на дадените препораки, со што ќе се подобри квалитетот на работењето на ревидираниот субјект, опфаќање теми кои се значајни за инволвираните страни, преку презентирање на актуелни состојби, кои можат да доведат и до потребни промени во законодавството или во реализирањето на буџетот. Исто така, **навременото информирање** на надлежните органи, Собранието на Република Северна Македонија и јавноста ќе овозможи благовремено заштита на јавните средства, особено во делот на нивното незаконско и ненаменско користење.

При утврдување на формата и содржината на ревизорскиот извештај треба да се имаат во предвид следните меѓународни стандарди за ревизија:

- ISSAI 200 - Основни принципи за финансиска ревизија,
- ISSAI 400 – Основни принципи за ревизија на усогласеност,
- ISSAI 1700/MCP 700 – Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи,
- ISSAI 1701/MCP 701 – Известување за клучни ревизорски прашања во извештајот на независниот ревизор,
- ISSAI 1705/MCP 705 – Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор,
- ISSAI 1706/MCP 706 – Нагласување на прашање и други прашања во извештајот на независниот ревизор,
- ISSAI 1710/MCP 710 – Споредбени информации – кореспондирачки податоци и споредливи финансиски извештаи,
- ISSAI 1720/MCP 720 – Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи,
- ISSAI 1800/MCP 800 – Упатство за финансиска ревизија – специфични аспекти – Ревизија на финансиски извештаи со посебна намена,

- ISSAI 1805/ MCP 805 – Ревизии на поединечни финансиски извештаи и специфични елементи, сметки или ставки од финансиски извештаи.

Покрај овие барања, ВРИ може да имаат и дополнителни одговорности за известување кои се утврдени со нивната релевантна законска регулатива. Ова е нагласено во практични белешки за ISSAI и во соодветните ISSAI.

Ревидираниот ISSAI 1700, важи за ревизиите на ФИ за периодите кои завршуваат со датум на или по 15 декември 2016 година.

Главните промени на ISSAI 1700/ MCP 700 се:

- Пасусот со мислење на ревизорот се наоѓа веднаш на почетокот на извештајот, по реченицата „Ние извршивме ревизија на приложените.....“.
- Нов пасус за „клучни ревизорски прашања“ кои се дадени во новиот стандард ISSAI 1700/MPC 701. Иако овој пасус не е задолжителен, по оценка на ревизорот може да се вметне во ревизијата на субјектите.
- Изјава за независност на ревизорот и придржување кон етичките стандарди;
- Известување за континуитет во работењето (Going Concern).

Други стандарди кои се променети се:

- ISSAI 1260 Комуникација со раководството,
  1. ISSAI 1570 Одржливост на работењето – Континуитет,
  2. ISSAI 1705 Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор,
  3. ISSAI 1706 Нагласување на прашање и други прашања во извештајот на независниот ревизор.

Нов стандард е ISSAI 1701/MPC 701 - Утврдување на клучни ревизорски прашања во извештајот на независниот ревизор.

### **Процес на известување во финансиската ревизија и ревизијата на усогласеност со закони и прописи**

Врз основа на извршената евалуација на ефектот од заклучоците добиени од ревизорските докази, ревизорот подготвува и издава ревизорски извештај.

Сликата бр.1 подолу го прикажува процесот на известување во финансиска ревизија и ревизија на усогласеност што може да се прилагоди на организационата структура и поделбата на одговорностите на секоја ВРИ.

Слика бр.1





### Основни правила за пишување на извештаи

Секој кој е вклучен во фазата на известување треба да ги има во предвид начелата кои треба да се користат за да препознаеме квалитетно известување:

**Достапност** – констатациите/наодите и препораките треба да бидат јасни и едноставно напишани, избегнувајќи сложени конструкции на реченици, без користење на странски или научни изрази, да се избегнуваат кратенки, а доколку се користат потребно е најпрво да се наведе полното име на поимот, а во заграда да се напише кратенката или истите да бидат наведени во листа на кратенки. Да не се користат кратенки доколку се спомнуваат еднаш или двапати во извештајот.

**Точност** – извештајот треба да се темели на доволни и релевантни докази. Методологијата и ревизорските постапки треба да бидат прикажани на јасен начин за да се елиминираат сомневањата во веродостојноста на извештајот како целина.

**Сеопфатност** - извештајот треба да ги опфати сите неопходни информации, за да осигури дека заклучоците можат да се разберат.

**Објективност** – извештајот треба да биде независен и објективен, да нема конфликт на интереси со ревидираниот субјект кој би создал сомневање во неговата објективност и би го нарушил кредибилитетот на ревизорот и ДЗР како целина.

**Веродостојност** - извештајот треба да ги содржи само оние наоди кои се поткрепени со доволни и релевантни докази, а ревизорското мислење треба да биде поткрепено со доказите кои би го оправдале.

**Јасност** – извештајот треба да има логична структура. Табелите, графиконите и дијаграмите ќе помогнат да се разберат комплексните информации.

**Концизност** – извештајот треба да ги покрива само релевантните аспекти за остварување на поставената цел на ревизијата, без вклучување на неважни информации.

**Навременост** – извештајот треба да се изработи веднаш по завршување на ревизијата, за да биде корисен.

Државниот ревизор, исто така, треба да ги има во предвид следните услови за успешно пишување на ревизорските извештаи:

- познавање на законската регулатива и ревизорската методологија,
- запознавање со дејноста на субјектот кој е предмет на ревизијата,
- целосно почитување на правилата за давање на јасни пораки на оние кои се корисници/читатели на ревизорските извештаи,
- известувањето да се прилагоди на потребите на корисниците (субјектот на ревизија, јавноста, Собранието на Република Македонија и други) и
- остварување на целта на ревизијата.

При пишување на ревизорските извештаи треба посебно да се обрне внимание на:

- структурата и содржината на текстот,
- поврзаност на доказите со заклучоците,
- формирање на наоди и препораки и
- начин/стил на пишување.

**Структура и содржина на текстот** - ревизорот треба да води сметка за структурата и содржината на текстот заради поедноставно прифаќање на неговите заклучоци.

**Поврзаност на доказите со заклучоците** - заклучоците и препораките треба да се засноваат на утврдени и документирани факти, односно докази/документи. Но, ревизорот треба да има во предвид за бројноста, односно обемот на истакнување на информациите/констатациите, бидејќи премногу информации не секогаш даваат ефекти. Тоа упатува дека ревизорот треба да ги истакне оние состојби кои би биле поддржани со заклучоци и со препораки.

**Формирање на наоди и препораки** - наодите може да бидат резултат на многу настани и да се однесуваат на точно, реално и објективно искажување на сметководствените настани или ставки, законитост во работењето, грешки во сметководствената

евиденција, начин на управување со средствата, недостиг на внатрешни контроли и слично. Но, за сите наоди треба да се обезбеди доказ, односно да се документираат.

#### **Основни правила за пишување на наодите:**

Основните принципи за финансиска ревизија и ревизија на усогласеност укажуваат дека на крајот од секоја ревизија ревизорот треба да подготви извештај во кој:

- наодите треба да бидат изложени во соодветна форма,
- содржината на наодите, односно на извештајот треба да биде лесно разбирлива, едноставна и ослободена од нејаснотии и двосмислености,
- ќе бидат вклучени само информации кои се поткрепени со компетентни и релевантни ревизорски докази,
- наодите да бидат независни, објективни, правични и конструктивни.

Ревизорот треба да користи стил на пишување кој ќе биде јасен, со кратки и едноставни реченици, избегнувајќи често користење на стручни зборови, ослободен од непотребни делови и описи. Потребно е да се тежнее кон: цврста и јасна структура на известување, избегнување на вклучување на помалку значајни настани, користење на докази.

#### **4.2. Мислење за финансиските извештаи**

При формирање на мислење за финансиските извештаи, ревизорот треба да оцени:

- Дали финансиските извештаи се подготвени во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување;
- Дали финансиските извештаи како целина се ослободени од материјални погрешни прикажувања, без оглед дали се должат на измама или грешка.

Овој заклучок треба да се заснова на (ISSAI 1700:11), односно:

- Дали се обезбедени достатни соодветни ревизорски докази како што бара ISSAI 1330; и
- Дали некорегираните погрешни прикажувања се материјални поединечно и збирно, согласно ISSAI 1450.
- Оценка на квалитативните аспекти на сметководствените практики на субјектот, вклучително и индикатори за можната субјективност во одлуките на менаџментот (ISSAI 1700:12).

При формирање на мислење за ФИ ревизорот треба да изврши евалуација на ефектите од ревизорските наоди.

Ревизорско расудување при формирање на мислење

Ревизорски докази	достатни соодветни Да Не		релевантни Да Не
Некорегирани погрешни прикажувања*	Материјални Не Да	Информации презентирани во ФИ	вистинити Да Не
Сметководствени политики	во согласност со <b>РФИ</b> <sup>13</sup> Да Не		споредливи Да Не
	соодветни Да Не		разбирливи Да Не
Значајни сметководствени политики	соодветно обелоденети Да Не	ФИ обелоденети	адекватни Да Не
Сметков.проценки	разумни Да Не	Користена терминологија	соодветно Да Не

\* Согласно ISSAI 1450 ревизорот треба да комуницира, со оние кои се задолжени за управувањето со субјектот, за некорегираниите погрешни прикажувања идентификувани во текот на ревизијата и влијанието кои тие, поединечно или збирно, може да го имаат на мислењето во ревизорскиот извештај.

Ревизорот треба да побара некорегираниите погрешни прикажувања да бидат исправени/корегирани.

Доколку раководството ги направи потребните корекции во текот на ревизијата, во сметководствената евиденција и финансиските извештаи, **истите немаат влијание на мислењето** и се наведуваат во Ревизорскиот извештај (Извршени корекции во текот на ревизијата)

При формирање на мислењето за ФИ ревизорот врши евалуација на **некорегираниите погрешни прикажувања**.

### 4.3. Видови на ревизорско мислење

Финансиската ревизија претставува независна проценка на финансиските извештаи, при што ревизорот изразува мислење со кое се обезбедува разумно уверување (високо ниво на сигурност, но не и апсолутно). Постојат два вида на мислење:

- немодифицирано мислење;
- модифицирано мислење

#### 4.3.1. Немодифицирано мислење/Мислење без резерва

Мислењето без резерва се искажува кога ревизорот смета дека:

- финансиските извештаи биле подготвени со примена на прифатлива сметководствена рамка и политики кои биле доследно применувани,
- извештаите се во согласност со законските барања и релевантните прописи,
- начинот на кој се прикажани финансиските извештаи е во согласност со познавањата на ревизорот во врска со субјектот кој е предмет на ревизија и
- достатни и соодветни докази се обезбедени и постои образложение по сите материјални прашања релевантни за финансиските извештаи.

##### Мислење без резерва за финансиските извештаи:

Општа формулација на мислење без резерва согласно Меѓународните стандарди за ревизија гласи:

„Според наше мислење, финансиските извештаи ги претставуваат вистинито и објективно во сите материјални аспекти, финансиската состојба на (назив на субјектот) на ден 31 декември .... година, како и финансиската успешност и паричните текови за годината која завршува со тој датум во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување. (ISSAI 1700/MCP 700).“

##### Јавни претпријатија и трговски друштва со доминантна сопственост на државата:

Оваа формулација на мислење која се однесува за јавни претпријатија и трговски друштва со доминантна сопственост на државата треба соодветно да се менува, во зависност од усвоената рамка за финансиско известување, која што е користена за подготвување и презентирање на финансиските извештаи за јавните претпријатија.

Кај јавните претпријатија и трговските друштва со доминантна сопственост на државата односно општината, како применлива рамка за финансиско известување во мислењето ревизорот ќе ја користи воопштената формулација „во согласност со примелнивата рамка за финансиско известување“.

##### Буџети и буџетските корисници – формулација на мислење без резерва:

Како применлива и прифатена рамка за финансиско известување за буџетите и буџетските корисници е рамката дефинирана со Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници. Ревизорот, како применлива рамка за финансиско известување во мислењето ќе ја користи воопштената формулација „во согласност со важечката законска регулатива“.

Подолу е дадена формулацијата на мислење без резерва согласно вака формулирана рамка за финансиско известување.

„Според наше мислење, финансиските извештаи ги прикажуваат вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на (да се наведе целиот назив на субјектот) на ден 31 декември 20.... година како и резултатите од

финансиските активности за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива“.

Мислење без резерва за усогласеност со закони и прописи:

Согласно ревизорските стандарди при спроведување на ревизија на финансиските извештаи треба да се направи и проверка и на усогласеноста со важечката законска регулатива, пред се од причина што незаконитостите можат да имаат и индиректно материјално влијание врз финансиските извештаи односно врз резултатите од ревизијата.

Општа формулација на мислење за усогласеност со закони и прописи, која се користи кај сите субјекти (буџетски и оние кои не се корисници на буџетски средства) е следна:

**„Според наше мислење, активностите, финансиските трансакции и информации, рефлектирани во финансиските извештаи, во сите материјални аспекти се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.“ (ISSAI 4200, Appendix 7 r.66).**

Во праксата на Државниот завод за ревизија, ревизијата на финансиските извештаи и ревизијата на усогласеност со закони и прописи се извршуваат заедно и се изготвува еден извештај со две мислења (мислење за финансиските извештаи и мислење за усогласеност со закони и прописи).

Мислењата се даваат без нумерација.

#### 4.3.2. Модифицирани мислења

Согласно ISSAI 1705/MCP 705 воспоставени се три вида модифицирани мислења и тоа:

- мислење со резерва,
- неповолно мислење и
- воздржување од мислење.

ISSAI 1700.17 укажува дека ревизорот ќе изрази модифицирано мислење во ревизорскиот извештај доколку:

- заклучи врз база на обезбедените докази дека финансиските извештаи во целина не се ослободени од материјално погрешни прикажувања;
- не е во можност да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази за да заклучи дека финансиските извештаи во целина се ослободени од материјално погрешни прикажувања.

Видот на модифицирано мислење ќе зависи од условите и распространетоста на ефектите од погрешните прикажувања, или нивните ефекти врз ФИ. ISSAI 1705 ги обезбедува барањата за модифицирано мислење и треба да се разгледуваат заедно со барањата на ISSAI 1700, бидејќи меѓусебно се поврзани.

### Одредување на видот на модифицирано мислење:

При одредување на видовите на модифицирано мислење, професионалното расудување на ревизорот игра клучна улога во утврдување на распространетоста на ефектите или можните ефекти од наодите што упатува кон модифицирано мислење за финансиските извештаи.

Во табелата подолу дадена е илустрација, како расудувањето на ревизорот околу природата на прашањето кое довело до модификација, како и распространетоста на неговите ефекти или можни ефекти врз финансиските извештаи, влијае на видот на мислењето:

Природа на прашањето кое подлежи на модификација	Ревизорско расудување за преовладување на ефектите или можните ефекти на финансиските извештаи	
	Материјални но не преовладувачки	Материјални и преовладувачки
Финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани	Мислење со резерва	Неповолно мислење
Ограничена можност да се добие достатен соодветен ревизорски доказ	Мислење со резерва	Воздржување од мислење

**Материјално погрешно прикажување** на финансиските извештаи може да произлезе во врска со:

- соодветноста на избраните сметководствени политики,
- примената на избраните сметководствени политики и
- соодветноста или адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи.

Неможноста ревизорот да прибави **достатно соодветни ревизорски докази** (познато како ограничување на делокругот на ревизијата) може да произлезе од:

- околности надвор од контрола на ентитетот,
- околности кои се однесуваат на природата и временскиот распоред на работата на ревизорот и
- ограничувања наметнати од раководството.

Кога ревизорот смета дека е неопходно да искаже неповолно мислење или воздржување од мислење за финансиските извештаи како целина, (кога се врши ревизија кај јавни претпријатија или трговски друштва) ревизорскиот извештај не треба да вклучува и немодифицирано мислење според истата рамка за финансиско известување за еден финансиски извештај или еден или повеќе елементи, сметки или ставки од финансискиот извештај. Да се вклучи немодифицирано мислење во истиот извештај во овие околности би било контрадикторно со неповолното мислење на ревизорот или на воздржувањето од мислење за финансиските извештаи во целина. (ISSAI 1705/MCP 705 точка 15).

**Модифицирано мислење за усогласеност со закони и прописи не секогаш води кон модифицирано мислење за финансиските извештаи**. Ревизорот треба да разгледа дали прашањата кои се однесуваат на неусогласеност, доколку е потребно соодветно се обелоденети во финансиските извештаи, и финансиските консеквенции од таа неусогласеност се правилно објаснети, како и тоа дали се материјални или преовладувачки како причина за изразување модифицирано мислење за финансиските извештаи.

Кога ревизорот заклучува дека неправилностите за усогласеноста се материјални, изразува:

- мислење со резерва (доколку неправилноста за усогласеност е материјална, но не преовладувачка, или доколку ревизорот не е во можност да добие достатен соодветен ревизорски доказ, и можните ефекти се материјални, но не преовладувачки) или
- неповолно мислење (доколку неправилностите за неусогласеност се материјални и преовладувачки),
- кога ревизорот не е во можност да прибави достатен соодветен ревизорски доказ за усогласеност и можните ефекти се материјални, и преовладувачки, ревизорот се воздржува од мислење. (*ISSAI 4200, т. 169, 170*)).

#### 4.3.2.1. Мислење со резерва

##### **Мислење со резерва за финансиските извештаи:**

Мислење со резерва се изразува кога ревизорот не се согласил или не е сигурен во врска со една или повеќе позиции од финансиските извештаи кои се значајни, но не и фундаментални за разбирање на извештаите. Формулацијата на мислењето вообичаено укажува на задоволителен исход од предметот на ревизијата, со јасно и концизно назначување на прашањата за кои постои несогласување или несигурност. Мислењето со резерва треба да биде изразено со **зборовите „освен за“** ефектите на прашањето на кое се однесува квалификацијата.

Мислењето со резерва (според ISSAI 1705/MCP 705 – т.7) ќе се изрази:

- кога ревизорот ќе заклучи дека погрешните прикажувања, поединечно и збирно се материјални, но не се преовладувачки во финансиските извештаи,
- кога ревизорот не е во можност да обезбеди достатен соодветен ревизорски доказ врз основа на кој ќе го базира мислењето, но можните ефекти на финансиските извештаи од неоткриените погрешни прикажувања, доколку постојат такви, врз финансиските извештаи се материјални но не се преовладувачки.

Кога ревизорот искажува мислење со резерва поради материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи треба да се користат зборовите **„со исклучок на ефектот на прашањата“**, додека кога модификацијата се јавува поради неможноста на ревизорот да обезбеди достатни и соодветни докази, треба да се користат зборовите **„освен за можните ефекти на прашањата“**.

##### **Буџети и буџетски корисници - формулација на мислење со резерва за ФИ:**



„Според наше мислење, со исклучок на ефектот на прашањата изнесени во точките.... до ....., финансиските извештаи ги прикажуваат вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на *(да се наведе целиот назив на субјектот)* на ден 31 декември 20.... година како и резултатите од финансиските активности за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива”.

Кога модификацијата се јавува поради неможноста ревизорот да прибави *достатни и соодветни ревизорски докази, формулацијата...“со исклучок на ефектот “... се модификува во ... “освен за можните ефекти на прашањата“...*

#### Јавни претпријатија - формулација на мислење со резерва за ФИ:

„Според наше мислење, со исклучок на ефектот на прашањата изнесени во точките.... до ....., финансиските извештаи ги прикажуваат вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на *(да се наведе целиот назив на субјектот)* на ден 31 декември 20.... година како и финансиската успешност и паричните текови за годината која завршува со тој датум, во согласност со применливата рамка за финансиско известување“.

*(Употребата на фразите ... „со исклучок на ефектот“... и .... “освен за можните ефекти на прашањата“... е иста како кај буџетите и буџетските корисници*

#### Мислење со резерва за усогласеност со закони и прописи:

Општа формулација на мислење за усогласеност со закони и прописи, која се користи кај сите субјекти (буџетски корисници, јавни претпријатија и оние кои не се корисници на буџетски средства) е следна:

„Според наше мислење, со исклучок на ефектот на прашањата изнесени во точките.... до .... активностите, финансиските трансакции и информации, рефлектирани во финансиските извештаи на *(се пишува називот на субјектот)*, во сите материјални аспекти се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.“ *(ISSAI 4200, p. 66)*

#### 4.3.2.2. Неповолно мислење

##### Неповолно мислење за финансиски извештаи:

Кога ревизорот не е во можност да формира мислење за финансиските извештаи во целина, поради несогласување кое е толку фундаментално што ја нарушува прикажаната состојба до степен што мислењето со резерва по определени прашања е несоодветно, се дава неповолно мислење.

Формулацијата на таквото мислење јасно укажува дека финансиските извештаи не се правично прикажани, наведувајќи ги јасно и концизно сите неусогласени прашања.

Ревизорот ќе изрази неповолно мислење кога ќе заклучи дека погрешните прикажувања, поединечно и збирно се материјални и преовладувачки во финансиските извештаи.

**Буџетите и буџетските корисници - формулацијата за неповолно мислење:**

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата изнесени во точките од.... до ...., финансиските извештаи не ги прикажуваат вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на (да се наведе целиот назив на субјектот) на ден 31 декември 20.... година како и финансиските активности за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива”.

**Јавни претпријатија – формулација за неповолно мислење:**

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата изнесени во точките од.... до ...., финансиските извештаи не ги прикажуваат вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на (да се наведе целиот назив на субјектот) на ден 31 декември 20.... година како и финансиската успешност и паричните текови за годината која завршува со тој датум, во согласност со применливата рамка за известување“.

**Неповолно мислење за усогласеност со закони и прописи:**

Општа формулација за неповолно мислење за усогласеност со закони и прописи, која се користи кај сите субјекти (буџетски корисници, јавни претпријатија и оние кои не се корисници на буџетски средства) е следна:

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата изнесени во точките .... до ... , активностите, финансиските трансакции и информации, рефлектирани во финансиските извештаи на (се наведува називот на субјектот), не се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики“. (ISSAI 4200, т. 68)

#### 4.3.2.3. Воздржување од мислење

**Воздржување од мислење за ФИ:**

Кога ревизорот не е во можност да формира мислење за финансиските извештаи во целина, поради несигурност или поради можниот ефект на ограничувањето на делокругот, кој е толку материјален и распространет и со повеќекратни неизвесности, (без оглед на тоа што ревизорот има прибавено достатни и соодветни ревизорски докази во врска со секоја од поединечните неизвесности) ревизорот ќе се воздржи од изразување мислење, притоа укажувајќи јасно и концизно на сите прашања на несигурност.

Ревизорот ќе се воздржи од мислење кога не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова мислењето, при што ревизорот

заклучува дека можните ефекти на неоткриените погрешни прикажувања, доколку постојат такви, можат да бидат и материјални и преовладувачки.

Примери на причини за воздржување од изразување мислење: субјектот не води соодветни сметководствени евиденции за да обезбеди доволно информации за изготвување на финансиските извештаи, спречување на ревизорот да располага со документацијата со што е спречено вршење на ревизорски тестови, неможност за добивање ревизорски докази за преовладувачки износи во финансиските извештаи, субјектот намерно прави пречки/опструкции при вршењето на ревизијата до степен што бараните докази не можат да се обезбедат, раководството на субјектот го спречува ревизорот да присуствува на физички попис на залихите, ревизорот не е во состојба да изрази мислење поради околности на пример на несигурни системи, прекин/губење на ревизорска трага или уништен ревизорски доказ (на пример при пожар).

**Буџети и буџетските корисници - формулацијата за воздржување од мислење:**

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата објаснети во точките .... до ...., ние не бевме во можност да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизија. Следствено ние не изразуваме мислење за финансиските извештаи на *(цел назив на субјектот)* кои беа предмет на ревизија”.

Формулацијата за воздржување од изразување мислење за јавни претпријатија е иста како и за буџетите и буџетските корисници.

**Воздржување од мислење за усогласеност со закони и прописи:**

Формулација на воздржување од давање мислење за усогласеност со закони и прописи:

„Поради ограничувањето на делокругот објаснет во точката/точките ....., ние не сме во можност да изразиме мислење за тоа дали активностите, финансиските трансакции и информации, рефлектирани во финансиските извештаи на *(се наведува називот на субјектот)*, се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.“ (ISSAI 4200, p. 69)

Формулацијата за воздржување од изразување мислење за јавни претпријатија е иста како и за буџетите и буџетските корисници.

**Разлика меѓу воздржување од мислење и неповолно мислење**

Воздржување од мислење се разликува од неповолното мислење по тоа што истото се дава во услови кога ревизорот нема доволно сознанија за прашањата кои се предмет на ревизијата. Кај неповолното мислење ревизорот мора да знае, да има сознанија дека финансиските извештаи не се објективно прикажани. Ревизорот ќе се воздржи од мислење за финансиските извештаи кога не е во можност да обезбеди соодветен ревизорски доказ врз основа на кој го базира мислењето и кога можните ефекти на финансиските извештаи на таа неможност се материјални и преовладувачки.

#### 4.4. Нагласување на прашања и останати прашања во извештајот на независниот ревизор (ISSAI 1706)

Во извештајот, ревизорот нагласува прашање кога е потребно да го привлече вниманието на корисниците на финансиските извештаи кон нешто што е веќе презентирано или обелоденето во финансиските извештаи:

- а) Прашање, кое иако е соодветно презентирано или обелоденето во финансиските извештаи, е од таква важност, што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците; или
- б) Друго прашање кое што е релевантно за корисниците за да ја разберат ревизијата, одговорностите на ревизорот, односно ревизорскиот извештајот.

Кога ревизорот вклучува пасус за нагласување на прашање во извештајот, потребно е:

- Да го вклучи истиот веднаш после пасусот за мислењето во ревизорскиот извештајот;
- Да го користи насловот “Нагласување на прашање“, или друг соодветен наслов;
- Во пасусот јасно да посочи на прашањето кое се нагласува и на тоа каде во финансиските извештаи може да се најдат релевантните обелоденувања кои целосно го опишуваат прашањето и
- Да укаже дека ревизорското мислење не е модифицирано во однос на прашањата кои се нагласени.

Ревизорот смета дека е потребно да вклучи пасус за **нагласување на прашање** во следниве случаи:

- Неизвесност во однос на идниот исход од исклучителен судски спор или регулаторно дејствие;
- Предвремена примена (кога е дозволено) на нов сметководствен стандард (на пример, нов Меѓународен стандард за финансиско известување) кој има влијание на позициите од финансиските извештаи пред датумот на неговото стапување во сила;
- Значајна катастрофа која имала, или и понатаму има, значајно влијание врз финансиската состојба на субјектот.

##### ***Пасус за нагласување на прашање:***

Ние обрнуваме внимание на постоење на неизвесност во однос на исходот од судска постапка врз друштвото од страна на претпријатието XYZ, што може да има влијание врз ФИ.

Нашето мислење **не е квалификувано** во однос на ова прашање.

#### 4.5. Пасус за останати прашања

Ревизорот смета дека е потребно да вклучи пасус за „Останати прашања“ во следниве случаи:

- Прашања кои се релевантни за корисниците да ги разберат одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот (барања на законска регулатива);
- Известување за повеќе од еден сет на финансиски извештаи;
- Ограничување на користењето на извештајот на ревизорот (извештајот е наменет за посебни корисници).

#### 4.6. Клучни ревизорски прашања (ISSAI 1701)

Целта на ревизорот е да ги одреди клучните ревизорски прашања и по формирањето на мислење за финансиските извештаи, да извести за овие прашања во ревизорскиот извештај.

Клучни ревизорски прашања се оние прашања кои според професионалното расудување на ревизорот, се од најголемо значење во ревизијата на финансиските извештаи за тековниот период. Клучните ревизорски прашања се избираат од прашањата што се комуницирале со раководството на субјектот.

##### Одредување на клучни ревизорски прашања:

Ревизорот ќе одреди **клучни ревизорски прашања**, од прашањата за кои се комуницирало со раководството на субјектот, а кои предизвикале значително внимание при вршењето на ревизијата. При одлучување за истото, ревизорот треба да го земе предвид следново:

- области со повисок проценет ризик од материјално погрешно прикажување или значителни ризици утврдени во согласност со МСР 315 (изменет)<sup>4</sup>, параграф A19-A22).
- значајни ревизорски одлуки во врска со областите во финансиските извештаи кои содржат значајни раководни одлуки, вклучувајќи сметководствени проценки за кои е утврден висок процент на неизвесност (параграф A23-A24).
- ефектот врз ревизијата на значајни настани или трансакции кои се случиле во текот на периодот (параграф A25-A26).

Ревизорот ќе одреди кои од прашањата утврдени во согласност со горенаведените, се од најголемо значење за ревизијата на финансиските извештаи за тековниот период и поради тоа се клучни ревизорски прашања.

---

<sup>4</sup> ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment

**Известување за клучните ревизорски прашања:**

Ревизорот ќе го опише секое клучно ревизорско прашање, користејќи соодветен поднаслов, во посебен дел од ревизорскиот извештај под наслов "Клучни ревизорски прашања", освен во околностите од точка 14 или 15 од ISSAI 1701.

Во воведниот текст на овој дел од ревизорскиот извештај ќе се наведе дека:

- клучни ревизорски прашања се оние прашања кои, според професионалното расудување на ревизорот, се од најголемо значење во ревизијата на финансиските извештаи (за тековниот период) и
- овие прашања се наведуваат во контекст на ревизијата на финансиските извештаи во целина и во формирањето на ревизорското мислење за истите, како и дека ревизорот не дава посебно мислење за овие прашања.

Клучните ревизорски прашања не се замена за искажување на модификувано мислење. Ревизорот нема да извести за одредено прашање во делот за клучни ревизорски прашања од ревизорскиот извештај во случај кога, како резултат на ова прашање, ревизорот треба да изрази модификувано мислење во согласност со MCP 705 (изменет) (види параграф A5).

**Пасус "Клучни прашања на ревизија":**

**"Клучни прашања на ревизијата се оние прашања кои според професионалното расудување на ревизорите се од најголемо значење во ревизијата на финансиските извештаи со ревизија на усогласеност за тековниот период. Овие прашања се сметаат како дел од ревизијата на финансиските извештаи заедно со ревизија на усогласеност во целина и во формирање на ревизорското мислење за истите, како и дека ревизорите не даваат посебно мислење за овие прашања."**

**Пасусот од извештајот на ревизорот "Одговорности на ревизорот за ревизија на финансиските извештаи" ќе го вклучува следниов опис:**

**"Од прашањата за кои се дискутирало со оние кои се одговорни за управувањето со субјектот, ги одредуваме прашањата кои биле од најголемо значење во ревизијата на финансиските извештаи за тековниот период и затоа се клучни ревизорски прашања. Ги опишуваме овие прашања во ревизорскиот извештај, освен ако со закон или регулатива не го исклучуваат јавното објавување на ова прашање или кога, во исклучително ретки околности, утврдуваме дека за прашањето не треба да се известува во нашиот извештај, бидејќи штетните последици од истото би можеле реално да ги надминат придобивките од јавната корист од таквото објавување"**

#### 4.7. Споредбени информации

Покрај констатираните отстапувања од законската регулатива и интерните акти, врз ревизорското мислење значајна улога имаат споредбените информации. Ова прашање е обработено во ISSAI 1710/MCP 710 – Споредбени информации – кореспондирачки податоци и споредбени финансиски извештаи. Доколку ревизорот обезбеди ревизорски доказ дека во финансиските извештаи за претходниот период, за кои било издадено мислење без резерва, постои материјално погрешно прикажување, и кореспондирачките податоци не се повторно правилно прикажани, ревизорот ќе издаде мислење со резерва или неповолно мислење во ревизорскиот извештај за финансиските извештаи за тековниот период.

Во случај кога ревизорскиот извештај од претходниот период вклучува модифицирано мислење, прашањето кое е причина за вакво мислење може да не биде релевантно за податоците од тековната година. Како и да е, во зависност од тоа што е применливо, потребно е да се изрази модифицирано мислење за финансиските извештаи од тековната година поради ефектите или потенцијалните ефекти на **неразрешеното прашање** на споредливоста на тековните и кореспондирачки податоци. (ISSAI 1710/MCP 710, A4)

#### 4.8. Форма и содржина на ревизорски извештај

Извештајот на ревизорот треба да ги содржи следниве елементи според ISSAI 1700.20 до ISSAI 1700.49:

##### **Наслов** (ISSAI 1700:21)

Извештајот треба да биде насловен така што јасно да укажува дека се работи за извештај на овластен државен ревизор, заради разликување од другите извештаи изготвени од други субјекти (види параграф A15)

##### **Адреса** (ISSAI 1700:21)

Извештајот треба да се доставува до субјектите и одговорните лица, зависно од ревизорскиот ангажман и соодветно на барањата на Законот за државната ревизија (параграф A 16)

##### **Мислење** (ISSAI 1700:23-27)

Мислењето треба да укаже на рамката за финансиско известување која била применета за изготвување на финансиските извештаи. Кога како рамка за финансиско известување не се користат Меѓународните стандарди за финансиско известување издадени од ОМСФИ за финансиско известување, посочувањето на рамката за финансиско известување во формулацијата на зборовите за мислењето треба да ја идентификува **законската регулатива** на рамката за финансиско известување.

Како применлива и прифатена **рамка за финансиско известување за буџетите и буџетските корисници** е рамката дефинирана со Законот за сметководството за буџетите и буџетските корисници. Ревизорот, како применлива рамка за финансиско

известување во мислењето ќе ја користи воопштената формулација „**во согласност со важечката законска регулатива**“.

**Во првиот дел „Мислење“ ревизорот треба:**

- (а) да ги идентификува финансиските извештаи на ревидираниот субјект;
- (б) да се наведе дека финансиските извештаи се предмет на ревизија;
- (в) да се наведе сметката за која се однесуваат финансиските извештаи;
- (г) да се повика на белешките, вклучувајќи образложенија на значајни сметководствени политики;
- (д) да се наведе датумот или периодот за кој се однесува секој извештај содржан во финансиските извештаи. (Види пасуси А17-А18)

Во вториот дел „Мислење“ ревизорот треба да даде мислење за ФИ и мислење за усогласеност со законите и прописите.

### Пасус - Мислење

Ние извршивме ревизија на :

- приложените финансиски извештаи на XXX, сметка на XXX, за 20XX година, кои се состојат од Биланс на состојба на ден 31 декември, Биланс на приходите и расходите за годината која завршува со тој датум, применетите сметководствени политики и образложенија кон финансиските извештаи.

#### **Мислење за финансиските извештаи:**

Според наше мислење, финансиските извешти ги прикажуваат вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на XXX на ден 31 декември 20XX година на сметката на XXX како и резултатите од финансиските активности за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива.

#### **Мислење за усогласеност со закони и прописи**

Според наше мислење, активностите, финансиските трансакции и информации, рефлектирани во финансиските извештаи на XXX за 20XX година на сметката на XXX во сите материјални аспекти се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.



## Основ за мислење (ISSAI 1700:28)

Извештајот на ревизорот, веднаш по делот за мислење, треба да содржи дел под наслов „Основ за мислење“, во кој се: (види став A27):

- (а) наведува дека ревизијата била извршена во согласност со меѓународните стандарди за ревизија; (да се види став A28).
- (б) Упатува на делот од ревизорскиот извештај каде се опишани одговорностите на ревизорот во согласност со меѓународните стандарди за ревизија;
- (в) вклучува изјава дека ревизорот е независен од субјектот согласно етичките барања на ревизијата и исполнува други етички одговорности согласно тие барања. Во изјавата се наведува правниот основ од кој произлегуваат релевантните етички барања, (види ставови A29-A34).
- (г) наведува дали ревизорот смета дека добиените ревизорски докази се доволни и соодветни за да обезбедат основ за ревизорското мислење.

### Пасус:

Ревизијата е извршена во согласност со Ревизорските стандарди на Врховните ревизорски институции (ISSAI) и Етичкиот кодекс. Одговорностите на Државниот завод за ревизија, согласно ISSAI стандардите, се опишани дополнително во делот на Одговорност на ревизорите за ревизијата на финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност. Веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основ за нашето ревизорско мислење.

## Основ за квалификувано мислење

### Основ за квалификувано мислење за финансиски извештаи

#### Ревизорот ги наведува ревизорските наоди во однос на ФИ

1. Наод .....  
Препорака.....
2. Наод .....  
Препорака.....  
.....

### Основ за квалификувано мислење за усогласеност со закони и прописи

#### Ревизорот ги наведува ревизорските наоди во однос усогласеност со закони и прописи

1. Наод .....  
Препорака.....

## 2. Наод .....

### Препорака.....

#### **Континуитет во работењето (доколку е применливо) (ISSAI 29)**

Ревизорот треба да извести, кога постои материјална неизвесност во врска со настани или услови кои можат да предизвикаат значителен сомнеж за способноста на субјектот да продолжи со временски континуирано работење.

#### **Клучни ревизорски прашања (само кога се релевантни и потребни)**

Ревизорот треба да известува за клучните ревизорски прашања согласно ISSAI 1701:30-31).

#### **Пасус**

Клучни прашања за ревизијата се оние прашања кои, според професионалното расудување на ревизорите, се од најголемо значење во ревизијата на финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност за тековниот период. Овие прашања се сметаат како дел од ревизијата на финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност во целина и во формирањето на ревизорското мислење за истите, како и дека ревизорите не даваат посебно мислење за овие прашања. Дополнително покрај состојбите опишани во Основот за квалификувано мислење, ревизијата ги идентификуваше следното прашање опишано подолу како клучно ревизорско прашање кое е комуницирано и со одговорното лице на субјектот XXXX.

(Ревизорот го наведува клучното ревизорско прашање)

#### **Други информации (доколку се применливи во согласност со ISSAI 1720)**

##### **Нагласување на прашање и**

##### **Останати прашања**

Наведените поднаслови се детално се објаснети во точка 3.3. од Прирачникот.

#### **Основ и период на извршување на ревизијата**

Ревизијата на финансиските извештаи заедно со ревизија на усогласеност на овој нацрт извештај е извршена согласно член 22 став 1 од Законот за државната ревизија и Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија согласно член 23 од Законот за државна ревизија.

Ревизијата е планирана и извршена во периодот од ..... до .....20XX година, кај (името на

субјектот) од тим на Државниот завод за ревизија во состав:

.....

.....

Од страна на Државен завод за ревизија извршена е ревизија и издаден е извештај за финансиските извештаи и за усогласеност со закони и прописи за 20XX година (претходно извршена ревизија) при што е изразено \_\_\_\_\_ мислење за реалноста и објективноста на финансиските извештаи и мислење без/со резерва за усогласеност со закони и прописи.

### Опфат и ограничување

Нема ограничувања во опфатот на ревизијата.

Има ограничувања во опфатот на ревизија во делот на .....

### Одговорност на раководството за финансиските извештаи (ISSAI 1700:32-35)

Извештајот на ревизорот треба да содржи дел под наслов „Одговорност на раководството за финансиските извештаи“. Извештајот на ревизорот не мора конкретно да се повикува на „раководство“, туку може да се употреби термин што е соодветен во контекст на законската рамка. Во некои правни системи, соодветно е да се повикуваат на лица овластени за управување. (в. § A44 од ISSAI 1700).

Овој дел од извештајот на ревизорот ја опишува одговорноста на раководството за: (в. § A45-A48 од ISSAI 1700 )

- (а) изготвување на финансиски извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување и внатрешните контроли за кои раководството утврдило дека се неопходни за да се изготват финансиски извештаи кои не содржат материјални погрешни прикажувања било поради измама или поради грешка; и
- (б) проценка на способноста на субјектот да продолжи да работи во континуитет и конзистентност во примена на сметководствена начела.

### Пасус:

Финансиските извештаи се одговорност на раководството на субјектот ХХХ. Оваа одговорност вклучува дизајнирање, имплементација и одржување на интерна контрола која што е релевантна за подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи кои што се ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали се резултат на измами или грешки; избор и примена на соодветни сметководствени политики, како и правење на сметководствени проценки кои што се разумни во околностите, согласно законот и правилникот за сметководство за непрофитни организации.

Раководството на субјектот е исто така одговорно за осигурување дека активностите, финансиските трансакции и информации, рефлексирани во финансиските извештаи се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.

## Одговорност на ревизорите (ISSAI 1700:36-39 )

### Пасус:

Цел на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да добие разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи земени како целина се ослободени од материјално погрешни прикажувања било поради измама или поради грешка, овозможувајќи му на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се изготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување и да известува за финансиските извештаи и да комуницира, во согласност со ревизорските наоди.

Цел на ревизијата на усогласеност во врска со ревизијата на финансиските извештаи е ревизорот да добие разумно уверување за тоа дали активностите, финансиските трансакции и информациите рефлектирани во финансиските извештаи се, во сите материјални аспекти, во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики и да ја известува законодавната власт и други соодветни тела за наоди и расудувања.

Разумно уверување е високо ниво на увереност, но тоа не е гаранција дека при извршената ревизија согласно со ISSAI стандардите секогаш ќе бидат откриени сите материјално погрешни прикажувања кога таквите постојат, како и сите грешки и неусогласености со закони и прописи. Погрешните прикажувања може да се резултат на измама или грешка и се сметаат за материјално значајни, ако поединечно или во вкупен износ, можат да влијаат на економските одлуки на корисниците донесени врз основа на овие финансиски извештаи.

Финансиските извештаи кои се предмет на овој извештај се засновани врз завршената сметка составена според применливата рамка за финансиско известување во Република Северна Македонија и со прифатени и спроведени извесни корекции од страна на субјектот, како резултат на утврдени погрешни прикажувања.

Одговорност на ревизорите е да изразат мислење за финансиските извештаи на XXX, врз основа на извршената ревизија. Оваа одговорност вклучува и изразување мислење за тоа, дали активностите, финансиските трансакции и информации рефлектирани во финансиските извештаи се, во сите материјални аспекти, во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.

Оваа одговорност вклучува извршување на постапки за добивање ревизорски доказ за тоа дали приходите и трошоците се користени за планираните намени утврдени од страна на законодавецот. Таквите постапки вклучуваат и проценка на ризикот од неусогласеност.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на достатни соодветни ревизорски докази како поткрепа на нашите заклучоци. Избраните постапки зависат

од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризикот од материјална неусогласеност, без разлика дали е резултат на измами или грешки.

При процена на ризикот, ревизорот ги разгледува внатрешните контроли релевантни за подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи со цел да се дизајнираат ревизорски постапки кои се соодветни во околностите, но не за целите на изразување на мислење за ефективноста на внатрешните контроли на субјектот. Ревизијата исто така вклучува оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствени проценки направени од страна на раководството на субјектот, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Комуницираме со оние кои се одговорни за управувањето со субјектот во врска со, планираниот опфат и временски распоред на ревизијата и значајните наоди во ревизијата, вклучувајќи ги и сите значајни недостатоци во внатрешната контрола што сме ги утврдиле во текот на ревизијата.

Исто така, обезбедуваме изјава од оние кои се одговорни за управувањето со субјектот дека сме ги почитувале релевантните етички барања во однос на независноста и дека ќе комуницираме со нив за сите релации и други прашања за кои разумно може да се смета дека се поврзани со нашата независност и, каде што е применливо, за соодветни заштитни мерки.

Од прашањата за кои се дискутирало со оние кои се одговорни за управувањето, ги одредуваме прашањата кои биле од најголемо значење во ревизијата на финансиските извештаи за тековниот период и затоа се клучни ревизорски прашања. Ги опишуваме овие прашања во ревизорскиот извештај, освен ако закон или регулатива не го исклучуваат јавното објавување на ова прашање или кога, во исклучително ретки околности, утврдуваме дека за прашањето не треба да се известува во нашиот извештај, бидејќи штетните последици од истото би можеле реално да ги надминат придобивките од јавната корист од таквото објавување.

Други одговорности за известување (доколку е применливо) - „Извештај за други законски и регулаторски барања“ (ISSAI 1700: 42 – 44)

Во некои случаи, ревизорот може да има одговорност да известува за други работи согласно МСР. На пример, од ревизорот може да биде побарано да известува за одредени работи ако тие привлечат внимание за време на извршување на ревизијата на финансиските извештаи. Алтернативно, од ревизорот може да се побара да изврши и да известува за дополнителни специфични постапки или да изрази мислење за специфични работи, како што се соодветноста на сметководствената евиденција, внатрешната контрола врз финансиското известување или други информации.

Доколку ревизорот опфати и други области кои се одговорност на раководството на субјектот истите ќе бидат наведени во посебен дел во ревизорскиот извештај со наслов „Извештај за други законски и регулаторни барања “

Пример “Недостатоци за внатрешни контроли“

### Извршени корекции во текот на ревизијата

Се наведуваат извршени корекции врз ФИ во текот на ревизијата.

#### Пасус за извршени корекции:

Во текот на ревизијата во сметководствената евиденција на субјектот извршени се корекции на позициите ....

Корекциите се извршени во налог бр....

### Одговор на ревидираниот субјект

#### Пасус:

Прашањата кои ги покрива овој нацрт извештај беа дискутирани на завршниот состанок со раководството и одговорните лица на субјектот ХХХ одржан на ден хх.0х.20хх година, за кои дадоа свои коментари, објаснување и начелно ги прифатија истите.

Од страна на одговорното лице на субјектот ХХХ добиени се забелешки на Нацрт извештајот на овластениот државен ревизор број ххх од хх.0х.20хх година, истите се разгледани и утврдено е дека забелешката на точките хх делумно/не/се прифаќаат, поради дополнително/недостаена/ доставена документација .....

Име на лице овластено за потпишување на ревизорскиот извештајот (зависно од политиките на ВРИ)

Потпис на ревизорот (зависно од политиките на ВРИ)

Адреса на ВРИ (ДЗР)

- Датум на ревизорскиот извештај

Формата и содржината на ревизорскиот извештај ќе се промени во зависност од видот на ревизорското мислењето.

## **Финансиски извештаи**

Согласно ISSAI 200, финансиските извештаи се презентираат веднаш по извештајот на овластениот државен ревизор и ги вклучуваат следните компоненти:

### **Кај буџети и буџетски корисници:**

- биланс на приходи и расходи,
- биланс на состојба,
- консолидиран биланс за субјекти кои се буџетски корисници преку кои се финансираат и единици корисници,
- сметководствени политики и начела,
- белешки кон финансиските извештаи.

### **Кај јавни претпријатија:**

- биланс на успех,
- биланс на состојба,
- измени за промени во главнината и резервите,
- извештај за парични текови,
- сметководствени политики и начела,
- белешки кон финансиските извештаи.

### **Белешки кон финансиските извештаи:**

Составен дел на финансиските извештаи се белешките кон финансиските извештаи кои опфаќаат сметководствени политики и објаснувачки информации. Сметководствените политики се специфични принципи, основи, конвенции, правила и практики со кој се презентираат информации за основите за мерење користени при подготовка на финансиските извештаи и специфични сметководствени политики кои се избрани/усвоени и применети од страна на субјектот за значајни трансакции и настани. Сметководствените политики и објаснувачките информации се презентираат веднаш по презентираниите финансиски извештаи.

Објаснувачките информации вклучуваат описи или подетални табели или анализи на износите прикажани во финансиските извештаи како и дополнителни информации. Објаснувачките информации се презентираат на систематски начин. Секоја ставка во рамките на билансот на состојба, билансот на приходи и расходи/биланс на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови треба да биде поврзана со соодветна информација во објаснувачките информации.

Сметководствените политики и објаснувачките информации се одговорност на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија.

За изготвување на Нацрт/Конечен извештај се користат обрасците дадени во прилог на овој Прирачник (01\_Т\_ИЗ, 02\_Т\_ИЗ и 07\_Т\_ИЗ), кои се однесуваат за извршена ревизија на финансиски извештаи, заедно со ревизија на усогласеност.

#### 4.9. Ревизијата на усогласеност како посебен вид на ревизија

При спроведување на ревизијата на усогласеност како посебен вид на ревизија потребно е да се истакне следното:

Ревизијата на усогласеност се однесува на одговорноста на ВРИ да следи дали активностите на субјектите од јавниот сектор се во согласност со релевантната регулатива. Овие елементи може да вклучат следење до кој степен ревидираниот субјект ги следи правилата, законската регулативата, буџетските насоки, политиките, воспоставени кодекси, или услови од договори.

Целите, делокругот и природата на одредена ревизија на усогласеност зависи од бројни фактори, вклучително од мандатот и уставната улога на ВРИ, како и закони и регулатива кои се релевантни за ревидираниот субјект.

При овој вид на ревизија ревизорот во насловот – Цели на ревизијата, ги идентификува **критериумите** како стандард во однос на кои информацијата на предметната материја се споредува.

Како и кај ревизијата на финансиските извештаи, така и кај ревизијата на усогласеност треба да се следат стандардните ревизорски постапки. Тие вклучуваат:

- Планирање на ревизијата (идентификување на инволвирани страни, предметна материја, критериуми, планирање на ревизијата и стратегија, разбирање за внатрешните контроли на субјектот, утврдување на материјалност, оценка на ризикот),
- Извршување на ревизијата и вреднување на ревизорските докази и формирање на заклучоци,
- Известување: формата и содржината на ревизорскиот извештај за ревизија на усогласеност може да варира во зависност од околностите (целите, вообичаена пракса на известување, и комплексноста на прашањето за кое се известува).

Подолу се дадени формулациите за форма на заклучок за ревизија на усогласеност како посебен вид на ревизија или како дел од ревизијата на успешност:

##### Заклучок без резерва

**“Врз основа на извршената ревизија, утврдивме дека (се наведува информацијата за предметна материја на ревидираниот субјект) е во согласност, во сите материјални аспекти, со (се наведуваат применетите критериуми)”** (ISSAI 4100, р. Додаток 7)

##### Неповолен заклучок

**“Врз основа на извршената ревизија, утврдивме дека, поради значењето на прашањето/та изнесени во точките од ..... до ... ), (се наведува информацијата за предметната материја на ревидираниот субјект) не е во согласност, во сите материјални аспекти, со (се наведуваат применетите критериуми)”** (ISSAI 4100, Додаток 9)

##### Заклучок со резерва

**“Врз основа на извршената ревизија, утврдивме дека, освен за (се дава опис на исклучокот), (се наведува информацијата за предметната материја на ревидираниот**



субјект)е во согласност, во сите материјални аспекти, со ( се наведуваат применетите критериуми)“, или

#### **Воздржување од заклучок**

**“Врз основа на извршената ревизија, поради значењето на прашањето/та изнесени во точките од ..... до ... погоре...), ние не сме во можност, и не изразуваме заклучок за (се наведува информацијата за предметната материја на ревидираниот субјект)“.**

За изготвување на Нацрт/Конечен извештај се користат обрасците дадени во прилог на овој Прирачник (01\_Т\_ИЗ, 02\_Т\_ИЗ и 07\_Т\_ИЗ), за извршена ревизија на усогласеност како посебна ревизија.

#### **4.10. Хоризонтални ревизии**

Хоризонталните ревизии ги утврдуваат системските недостатоци во рамките на поединечните процеси или активности.

Хоризонталната ревизија опфаќа процеси или активности кои се слични во рамки на бројни функционални групи кои се однесуваат на хоризонтални прашања кои се дел од неколку или повеќе области во јавниот сектор.

Цел е да се оцени ефективноста на заедничкиот пристап по овие прашања и извести за состојбата на управувањето.

Форматот на ревизорскиот извештај и кај овој вид ревизии треба да се прилагоди врз база на елементите од форматот на ревизијата на финансиските извештаи, форматот од ревизијата на усогласеност согласно предметната материја. Овие ревизии во основа се комбинација на финансиски ревизии, на усогласеност и ревизии на успешност и форматот на известување има формат на извештај за ревизија на успешност.

#### **4.11. Ревизија на поединечни финансиски извештаи, сметки или ставки од финансиските извештаи**

Ревизијата на поединечните финансиски извештаи, сметки или ставки од финансиските извештаи, се однесува на идентификување на поединечни состојби на одделни позиции од финансиските извештаи.

За посебни цели и специфични елементи, сметки или ставки на финансиски извештаи, специфични проекти, грантови и други видови приливи на средства на сметки кај субјектите кои се предмет на ревизија, ревизорските извештаи треба да бидат соодветно приспособени на барањата за финансиско известување предвидени во соодветните документи/упатства на донаторите.

Ако ревизорот преземе ангажман со кој треба да извести за поединечен финансиски извештај или за специфичен елемент на финансиски извештај заедно со ангажманот за ревизија на комплетен сет на финансиски извештаи на субјектот, ревизорот треба да изрази посебно мислење за секој ангажман. Но треба да се има во предвид дека многу ставки во финансиските извештаи меѓусебно се поврзани, на пример приходи од продажба и побарувања од купувачите, залихи и обврски кон добавувачите. Според

тоа, понекогаш ќе мора да се испитаат и други финансиски информации/елементи/компоненти на финансиски извештаи. Кога го определува делокругот на ангажманот ревизорот треба да ги разгледа оние ставки во финансиските извештаи коишто се меѓусебно поврзани и коишто може материјално да влијаат на информациите за коишто треба да биде изразено ревизорско мислење.

При формулирањето на мислењето и известувањето во финансиските извештаи за посебни цели и специфични елементи, сметки или ставки на финансиски извештаи, ревизорот треба да ги применува стандардите и упатствата од ISSAI 1700/MCP 700 – **Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи.**

Подолу е даден пример на пасус на **мислење за финансиски извештај – биланс на состојба** (односно поединечен финансиски извештај):

#### **Мислење без резерва**

**„Според наше мислење, финансискиот извештај биланс на состојба ја презентира вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на (да се наведе целиот назив на субјектот) на ден 31 декември 20.... година во согласност со оние барања од рамката за финансиско известување кои се релевантни за подготовка на таков финансиски извештај.**

#### **4.12. Писмо до раководството**

**Писмото се доставува до раководните структури во субјектот кој е предмет на ревизија, во кој се информира за состојби, наоди, и констатации кои немаат значајно влијание на мислењето и кои не се опфатени во ревизорскиот извештај, со препораки на ревизорот за нивно подобрување (Образец 03\_Т\_ИЗ во прилог на овој Прирачник). Писмото до раководството се доставува заедно со нацрт извештајот на овластениот државен ревизор (во прилог на овој Прирачник дадени се обрасци 05\_Т\_ИЗ за писма за доставување на нацрт извештајот). На писмото до раководството не се доставуваат забелешки од страна на раководителот на субјектот.**

#### **4.13. Забелешки и одговор на забелешки на нацрт ревизорскиот извештај**

Согласно Законот за државната ревизија, законскиот застапник на субјектот на ревизија и лицето кое било одговорно на субјектот на ревизија во периодот за кој е вршена ревизијата, можат да поднесат забелешки до Државниот завод за ревизија на нацрт ревизорски извештај, во рок од 30 дена од денот на неговиот прием.

Ревизорскиот тим кој ја спровел ревизијата ги разгледува забелешките и дополнително доставената документација и подготвува одговор на забелешките, со образложение за причините за нивното прифаќање или неприфаќање (согласно Правилникот за начинот на вршење на државната ревизија). Во прилог на овој Прирачник даден е образец 04\_Т\_ИЗ за одговор на забелешки на нацрт ревизорскиот извештај.

Врз основа на забелешките, како и во случај кога не се добиени забелешки во утврдениот рок, се изготвува конечен ревизорски извештај кој, согласно Законот за

државната ревизија, се доставува до законскиот застапник на субјектот на ревизија, до лицето кое било одговорно на субјектот на ревизија во периодот за кој е вршена ревизијата и до органите надлежни за надзор и контрола на работењето на субјектот кај кој е извршена ревизијата. Во прилог на овој Прирачник дадени се обрасци 09\_T\_ИЗ за писма за доставување на конечниот извештај.

#### 4.14. Следење на ефектите од ревизијата

Заради остварување на основната цел на ревизијата – водење грижа за јавните средства и унапредување на управувањето со истите, навременото откривање на отстапувањата од прифатените стандарди и повредите на принципите на законитост, ефикасност, ефективност и економичност во раководењето со јавните средства, Државниот завод за ревизија упатува јасни и ефективни препораки, со цел да се преземат чекори со кои отстапувањата и повредите во иднина ќе се спречат или намалат.

Препораките додаваат вредност на известувањето, треба да бидат корисни за субјектите за ревизија и остварливи во разумен рок.

Државниот завод за ревизија го следи спроведувањето на дадените препораки во ревизорските извештаи во рамки на вршењето на редовните ревизии, посебните ревизии и проверки на спроведување на препораките, како и преку примените информации од субјектите.

Во текот на ревизијата се следи остварувањето на препораките од претходните ревизии и одделно се констатира по кои препораки е постапено, а кои не се реализирани. Исто така некои препораки постои можност да не може да се реализираат поради промена на законските прописи врз основа на кои е заснована препораката.

Државниот завод за ревизија спроведува и посебни ревизии таканаречени *follow up* ревизии, во функција на утврдување на степенот на спроведувањето на препораките констатирани во ревизорскиот извештај за претходната година.

Воедно, согласно Законот за државна ревизија, законскиот застапник на субјектот е должен да го извести ДЗР и органот надлежен за надзор и контрола, за преземените мерки во врска со наодите и препораките во ревизорските извештаи, во рок од 90 дена од приемот на конечниот извештај.

Следењето на степенот на спроведување на препораките има и контролна функција бидејќи покажува дали работењето на ревидираниот субјект е подобро во однос на годината во која е извршена претходната ревизија.

Прибирањето повратни информации од субјектите за спроведувањето на препораките од ревизијата може да се јави во различни форми, како што се:

- пишани официјални одговори од ревидираните субјекти за ревизорските извештаи и мислењата, со информации за тоа дали и како тие планираат да ги прифатат ревизорските препораки,

- прашалници (ИЗПМ) за субјектите, со кои се бара нивна реакција на различни аспекти на ревизорските наоди и препораки и
- интервјуа со вработени кај субјектите на ревизија.

Добра пракса е да се верификува сигурноста на информациите добиени од субјектот на ревизија. Ова може да се направи со спроведување на ревизии/проверки за следење на спроведувањето на препораките во ревизорските извештаи кои се од постојан интерес и/или претставуваат значителен ризик.

## 5. КОНТРОЛА И ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ НА РЕВИЗИИТЕ

### 5.1. Контрола на квалитет

Контролата на квалитет е во насока на одржување и подобрување на квалитетно и професионално извршување на ревизорската активност. Таа го поттикнува Државниот завод за ревизија да воспостави и одржува правилен систем на контрола на квалитет на целокупната работа на институцијата.

Системот на контрола на квалитет треба да биде дизајниран на начин што ќе помогне во детектирање на сите можни ризици кои влијаат на квалитетот на ревизорската активност, со цел да испорачува спроведување на ревизија со висок квалитет. За остварување на ова потребно е во рамките на стратешките документи и акти на Државниот завод за ревизија да се предвиди контролата на квалитет како нејзин составен и значаен дел.

Прашањето за контрола и осигурување на квалитет е обработено во ISSAI 140 – Контрола на квалитет за ВРИ, заснован на клучните принципи дадени во „Меѓународните стандарди за контрола на квалитет – ISQC-1“ на Меѓународната федерација на сметководители – IFAC.

Стандардите и упатствата за контрола на квалитет на ниво на поединечен ангажман можат да се најдат во:

- ISSAI 2220 и ISSAI 2620 каде се дадени насоки за контрола на квалитет во финансиските ревизии,
- ISSAI 3000/79 кој ги воспоставува барањата и GUID 910/100-108 обезбедувајќи упатства во однос на контрола на квалитет за ревизија на успешност,
- ISSAI 4000/80-88 кој ги воспоставува барањата во однос на контрола на квалитет за ревизија на усогласеност.

Системот на контрола на квалитет ги користи елементите кои се составен дел на ISQC-1“ на Меѓународната федерација на сметководители – IFAC, и тоа:

- Одговорност на раководството за квалитет во ВРИ,
- Релевантни етички барања,
- Прифаќање и продолжување на односите со клиентите и специфични ангажмани,
- Вршење на ангажман и
- Мониторинг.

Државниот завод за ревизија треба да дизајнира политики и постапки кои ќе промовираат квалитет во извршување на целокупната работа на институцијата. Овие политики и постапки треба да се стремат кон признавање и наградување на работата која е извршена со висок квалитет.

Воспоставените политики и постапки треба да обезбедат разумно уверување дека сите вработени ја извршуваат работата во Државниот завод за ревизија усогласени со релевантните етички барања, додека највисокото раководство треба да служат како пример на соодветно етичко однесување. Во контекст на наведеното, Државниот завод за ревизија треба да осигури дека донесените политики и постапки се во согласност со

ISSAI 130, а тоа се: интегритет, независност, објективност, непристрасност, професионална тајна и компетентност.

Воспоставените политики и постапки за контрола на квалитет треба да осигурат дека Главниот државен ревизор навремено ќе биде известен за прекршувања на етичките барања, заради преземање на соодветни мерки.

Истовремено, овие политики и постапки треба да ја одржуваат независноста на Главниот државен ревизор и сите вработени.

Контролата на квалитет треба да обезбеди разумно уверување дека спроведувањето на ревизија е согласно компетентноста на институцијата и димензионирана според расположливото време и ресурси, задржувајќи го интегритетот на институцијата.

Доколку постои проценка дека постои материјален ризик во однос на независноста и интегритетот на институцијата, потребно е да се разгледаат ризиците кои произлегуваат од способноста на вработените, нивото на ресурси и секој етички проблем.

Во услови на ограничени ресурси, контролата на квалитет треба да обезбеди уверување дека програмата за работа е усогласена со ресурсите, а при тоа да се испорача соодветен опсег на работа до посакуваното ниво на квалитет.

Контролата на квалитет треба да утврди:

- Дали правилно се применува професионалниот расудување,
- Дали се применуваат применливите стандарди за ревизија,
- Дали ревизиите навремено се завршуваат согласно годишниот план за спроведување на ревизиите,
- Дали за спроведените ревизии постои навремено и целосно документирање,
- Дали постои верификување на констатациите и наодите пред ревизорскиот извештај да биде доставен до субјектот кој е предмет на ревизија.

Државниот завод за ревизија треба да воспостави мониторинг со кој ќе се обезбеди разумно уверување дека политиките и постапките кои се однесуваат на системот на контрола на квалитет се релевантни и соодветни и функционираат ефикасно.

Функционирањето на системот на контролата на квалитет на ревизиите во Државниот завод за ревизија е регулирано со Упатството за контрола на квалитет на ревизиите.

Согласно Упатството за контрола на квалитет на ревизиите, контролата на квалитет ги опфаќа сите фази на ревизијата: планирање, извршување, известување и следење на препораките од ревизијата. За секоја од поединечните фази на ревизијата се дадени соодветни насоки за спроведување на контролата и обрасци – прашалници за оцена и контрола на квалитет (обрасци 43\_Т\_П, 38\_Т\_И и 10\_Т\_ИЗ). Исто така, со Упатството се утврдени и обврските на ревизорите, раководителот на ревизорскиот тим и раководителот на ревизијата/ПГДР за спроведување на контрола на квалитет на ревизијата.

За разбирање на концептот на контрола на квалитетот на ревизијата, значајно е да се потенцира дека тој е вграден во целиот процес на ревизијата, со конкретни постапки

за обезбедување и потврдување на спроведените контроли на квалитет. Во контролата на квалитет на ревизијата се инволвирани сите вработени задолжени за нејзино спроведување, согласно нивните надлежности.

## 5.2. Осигурување на квалитет на ревизиите

Осигурување на квалитетот е постапка на оценување насочена на функционирање на контрола на квалитетот. Проверката се врши по завршување на ревизијата и ја спроведуваат ревизори независни во однос на споменатата ревизија. Намерата на проверувачите не е да се критикува работата на ревизорите, туку врз основа на утврдените пропусти на контролата да се подобри работењето на ревизорите.

Конкретните работи на проверката треба да ја извршат независни тимови кои треба да ги документираат резултатите. Овие постапки вклучуваат преглед на примероци на завршени ревизии секоја година. Цел на овие прегледи е да се осигура дека ревизиите се планирани и извршени во согласност со методолошките акти на Државниот завод за ревизија и да се увери дека се дадени мислења врз основа на достатни и соодветни докази. Исто така, со осигурување на квалитет на ревизиите треба да се потврди дека сите утврдени состојби за време на фазата на планирање, извршување и известување на ревизијата се содржани во работната документација.

Осигурување на квалитет ќе овозможи на сите ревизори да учат на примерите на добра пракса. Исто така ќе помогнат во подготовка за изработка на стратешките документи со кои се настојува да се одговори на предизвиците со кои се соочува Државниот завод за ревизија. На тој начин Државниот завод за ревизија може да потврди дека ги врши ревизиите во согласност со меѓународните ревизорските стандарди.

Избраниот примерок на извршените ревизии кои се прегледуваат треба да е репрезентативен и да ја опфаќа работата на сите сектори.

Проверката започнува со почетен состанок на кој ревизорскиот тим треба да образложи како ја планирал, извршил ревизијата, за констатираните состојби и за сите проблеми со кои се соочил во текот на ревизијата.

Осигурувањето на квалитет може да го изврши само оној кој не бил вклучен во вршењето на ревизијата која се прегледува и има соодветно познавање и искуство. Прегледувањето се врши со пополнување на прашалник кој содржи дали:

- Ревизијата е планирана и извршена врз основа на добро разбирање на функционирањето на субјектот, предмет на ревизија ?
- Материјалноста е правилно одредена ?
- Проценката на ризикот ги вклучува клучните ризици ?
- Пристапот на ревизијата е соодветен и дали големината на примерокот е правилно пресметана ?
- Контролите се правилно утврдени и тестирани ?
- Ревизијата е извршена како што е планирана ?
- Неправилностите утврдени во текот на ревизијата правилно се вреднувани ?
- Одговорното лице извршило надзор на планот и ревизорската работа ?
- Даденото мислење е соодветно ?

Со извршеното осигурување на квалитет ревизорскиот тим за проверка дава препораки кои би биле добра пракса за други ревизии. За областите во кои постапките во ревизијата не се правилно применувани, се даваат насоки на кој начин да се осигури правилна примена. Тоа може да значи подобрување и упатување на можност за измена на методологијата.

Начинот на вршење на осигурување на квалитет од извршените ревизии се врши врз основа на Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.



## АНЕКСИ – Пропишани образци (Планирање, Извршување, Известување)

*Објаснување за обележувањето:*

*број на образец (01.. 42), во кое досие се чува документот (тековно Т / постојано П), фаза на ревизијата (планирање П/извршување И/известување ИЗ), име на образецот*

### **Планирање:**

01\_Т\_П\_Содржина на тековно досие (за готовинска основа/пресметковна основа)

02\_Т\_П\_Писмо за најава за почеток на ревизија и назначување на контакт лице

03\_Т\_П\_1\_Изјава за конфликт на интереси

03\_Т\_П\_2\_Изјава за финансиските извештаи

04\_Т\_П\_Писмо за потребни документи (за јавни претпријатија/буџетски корисници)

05\_Т\_П\_Првичен состанок

06\_Т\_П\_Запознавање со субјектот

07\_Т\_П\_Ревизорски план

08\_Т\_П\_Табела за утврденото ниво на материјалност за БПР и БС

09\_Т\_П\_Проценка на ризици

11\_П\_П\_Содржина на постојано досие

12\_П\_П\_Прашалник за контролна средина

13\_П\_П\_Преглед на ФК

14\_П\_П\_Прашалник за контролни постапки

15\_П\_П\_Работна белешка

16\_П\_П\_Набавки плаќање – евидентирање

17\_П\_П\_Плати и надоместоци

18\_П\_П\_Примања наплата приходи - Буџетски корисници

19\_П\_П\_Примања наплата приходи – Јавни претпријатија

20\_П\_П\_Материјални средства

21\_П\_П\_Инвестиции Вложување во нетековни средства

22\_П\_П\_Залихи

23\_П\_П\_Побарувања

24\_П\_П\_Побарувања за дадени аванси

25\_П\_П\_Парични средства на сметка и во каса

26\_П\_П\_Обврски кон добавувачи и останати обврски

27\_П\_П\_Долгорочни заеми кредити

28\_П\_П\_тест на усогласеност на пресметка на данокот на имот-прашалник

29\_П\_П\_Пресметка на данокот на имот-Процес

30\_П\_П\_ тест на усогласеност на данокот на промет на недвижности и наследство и подарок

31\_П\_П\_ данокот на промет на недвижности и наследство и подарок

32\_П\_П\_ тест на усогласеност на комунална такса за фирма

33\_П\_П\_ комунална такса за фирма

- 34\_П\_П\_тест на усогласеност на комунална такса за користење на простор пред деловни простории за вршење на дејност
- 35\_П\_П\_комунална такса за користење на простор пред деловни простории за вршење на дејност
- 36\_П\_П\_тест на усогласеност на надоместок за уредување на градежно земјиште
- 37\_П\_П\_надоместок за уредување на градежно земјиште
- 38\_П\_П\_тест на усогласеност на Процес на буџетирање
- 39\_П\_П\_Процес на буџетирање
- 40\_П\_П\_Прашалник за системот на внатрешни контроли (клучни контроли) во процесот на ЈН
- 41\_П\_П\_Преглед за проверка на снимениот систем на интерни контроли во процесот на ЈН
- 42\_П\_П\_Тестови на усогласеност
- 43\_Т\_П\_Прашалник за контрола на квалитет во фазата на планирање на ревизијата

**Извршување:**

- 01\_Т\_И\_Работна белешка
- 02\_Т\_И\_Апликација за рекласификација на ФИ (за јавни претпријатија/буџетски корисници)
- 03\_Т\_И\_Избор на примерок со ИДЕА софтвер (принт скрин)
- 04\_Т\_И\_Избор на примерок со нестатистички метод
- 05\_Т\_И\_Работна белешка (во ексел) за секоја сметка која се тестира
- 06\_Т\_И\_БК\_Парични средства\_БК\_РР
- 06\_Т\_И\_ЈП\_Парични средства\_ЈП\_РР
- 07\_Т\_И\_БК\_Побарувања за дадени аванси и кауци\_БК\_РР
- 07\_Т\_И\_ЈП\_Побарувања за дадени аванси и кауци\_ЈП\_РР
- 08\_Т\_И\_БК\_Побарувања за долгорочни финансиски средства\_БК\_РР
- 08\_Т\_И\_ЈП\_Долгорочни побарувања\_ЈП\_РР
- 09\_Т\_И\_БК\_Краткорочни финансиски средства\_БК\_РР
- 09\_Т\_И\_ЈП\_Краткорочни финансиски средства\_ЈП\_РР
- 10\_Т\_И\_БК\_Краткорочни побарувања\_БК\_РР
- 10\_Т\_И\_ЈП\_Краткорочни побарувања\_ЈП\_РР
- 11\_Т\_И\_БК\_Материјални средства\_БК\_РР
- 11\_Т\_И\_ЈП\_Материјални средства\_ЈП\_РР
- 12\_Т\_И\_БК\_Нематеријални средства\_БК\_РР
- 12\_Т\_И\_ЈП\_Нематеријални средства\_ЈП\_РР
- 13\_Т\_И\_ЈП\_Платени трошоци за идни периоди и пресметани приходи\_ЈП\_РР
- 15\_Т\_И\_БК\_Залихи\_БК\_РР
- 15\_Т\_И\_ЈП\_Залихи\_ЈП\_РР
- 17\_Т\_И\_БК\_Долгорочни обврски\_БК\_РР

- 17\_Т\_И\_ЈП\_Долгорочни обврски\_ЈП\_РР
- 18\_Т\_И\_ЈП\_Долгорочни резервирања\_ЈП\_РР
- 19\_Т\_И\_БК\_Извори на капитални средства и резерво\_БК\_РР
- 19\_Т\_И\_ЈП\_Капитал и резерви\_ЈП\_РР
- 20\_Т\_И\_БК\_Тековни обврски-21\_22\_23\_БК\_РР
- 20\_Т\_И\_ЈП\_Краткорочни обврски\_ЈП\_РР
- 21\_Т\_И\_БК\_Краткорочни финансиски обврски\_БК\_РР
- 21\_Т\_И\_ЈП\_Краткорочни финансиски обврски\_ЈП\_РР
- 22\_Т\_И\_ЈП\_Одложени плаќања на трошоци и приходи на идни периоди\_ЈП\_РР
- 23\_Т\_И\_Конфирмација
- 24\_Т\_И\_Конфирмација\_АНГ
- 25\_Т\_И\_Извештај за проверка на физичкиот попис на залихите
- 26\_Т\_И\_Преглед на податоци за спроведени ЈН
- 27\_Т\_И\_02\_Програма за ревизија на јавните набавки
- 28\_Т\_И\_03\_Прашалник за системот на интерни контроли во процесот на ЈН (СИК)
- 28\_Т\_И\_03\_Преглед за проверка на снимениот систем на интерни контроли во процесот на ЈН (ССИК)
- 29\_Т\_И\_04\_ДТ\_отворена постапка
- 29\_Т\_И\_04\_чекори при спроведување на отворена постапка
- 29\_Т\_И\_05\_ДТ\_ограничена постапка
- 29\_Т\_И\_05\_чекори при спроведување на ограничена постапка
- 29\_Т\_И\_06\_ДТ\_конкурентен дијалог
- 29\_Т\_И\_06\_чекори при спроведување конкурентен дијалог
- 29\_Т\_И\_07\_ДТ\_постапка со преговарање со објавување на оглас
- 29\_Т\_И\_07\_чекори при спроведување на постапка со преговарање со објавување оглас
- 29\_Т\_И\_08\_ДТ\_постапка со преговарање без објавување на оглас
- 29\_Т\_И\_08\_чекори при спроведување на постапка со преговарање без објавување на оглас
- 29\_Т\_И\_09\_ДТ\_набавка од мала вредност
- 29\_Т\_И\_09\_чекори при спроведување на набавка од мала вредност
- 29\_Т\_И\_10\_ДТ\_поедноставена отворена постапка
- 29\_Т\_И\_10\_чекори при спроведување на поедноставена отворена постапка
- 29\_Т\_И\_11\_ДТ\_конкурентна постапка со преговарање
- 29\_Т\_И\_11\_Чекори при спроведување конкурентна постапка со преговарање
- 30\_Т\_И\_12\_ДТ\_електронска аукција
- 30\_Т\_И\_12\_Чекори при спроведување на електронска аукција
- 31\_Т\_И\_13\_ДТ\_рамковна спогодба
- 31\_Т\_И\_13\_Чекори при спроведување на постапка за доделување на рамковна спогодба
- 32\_Т\_И\_14\_ДТ\_Динамичен систем за набавки

- 32\_Т\_И\_14\_ДТ\_Динамичен систем за набавки
- 33\_Т\_И\_15\_ДТ\_секторски договори
- 33\_Т\_И\_16\_ДТ\_партнерство за иновации
- 33\_Т\_И\_16\_Чекори при спроведување на партнерство за иновации
- 34\_Т\_И\_17\_ДТ\_измена на Договор за јавна набавка во текот на неговата важност
- 34\_Т\_И\_17\_Чекори при измена на договор за јавна набавка во текот на неговата важност
- 35\_Т\_И\_18\_ДТ\_утврдување на способност
- 35\_Т\_И\_19\_Работна белешка за избор на примерок\_ЈН
- 36\_Т\_И\_Работна белешка / sheet содржан во ексел документ за секоја сметка (содржан во Апликација за рекласификација на ФИ)
- 37\_Т\_И\_Завршен Меморандум
- 38\_Т\_И\_Прашалник за контрола на квалитет во фазата на извршување на ревизијата
- 39\_Т\_И\_Работна белешка - записник за одржан работен состанок
- 40\_Т\_И\_Преглед на коригирани исправки
- 41\_Т\_И\_БК\_Даночни приходи\_БК\_РР
- 42\_Т\_И\_БК\_Неданочни приходи\_БК\_РР
- 43\_Т\_И\_БК\_Капитални приходи\_БК\_РР
- 44\_Т\_И\_БК\_Приходи од трансфери и донации\_БК\_РР
- 45\_Т\_И\_БК\_Приходи по основ на домашно задолжување\_БК\_РР
- 46\_Т\_И\_БК\_Приходи по основ на задолжување во странство\_БК\_РР
- 47\_Т\_И\_БК\_Приходи од продажба на хартии од вредност\_БК\_РР
- 48\_Т\_И\_БК\_Приходи по основ отплата на заеми 7811\_ БК\_РР
- 49\_Т\_И\_БК\_Расходи по основ на каматни плаќања\_БК\_РР
- 50\_Т\_И\_БК\_Расходи по основ на субвенции и трансфери\_БК\_РР
- 51\_Т\_И\_БК\_Расходи по основ на отплата на главнина\_БК\_РР
- 52\_Т\_И\_БК\_Социјални бенефиции\_БК\_РР
- 53\_Т\_И\_БК\_Капитални расходи\_БК\_РР
- 54\_Т\_И\_БК\_Резерви и недефинирани расходи\_БК\_РР
- 55\_Т\_И\_БК\_Трансфери во вонбуџетски фондови\_БК\_РР
- 56\_Т\_И\_БК\_Трансфери до ЕЛС\_БК\_РР
- 57\_Т\_И\_БК\_Бруто плати надоместоци\_БК\_РР
- 58\_Т\_И\_БК\_Расходи за стоки и услуги\_БК\_РР
- 59\_Т\_И\_ЈП\_Признавање на приходи\_ЈП\_РР
- 60\_Т\_И\_ЈП\_Признавање на приходи од продажба на добра и услуги\_ЈП\_РР
- 61\_Т\_И\_ЈП\_Признавање на останати приходи\_ЈП\_РР
- 62\_Т\_И\_ЈП\_Признавање на финансиски приходи\_ЈП\_РР
- 63\_Т\_И\_ЈП\_Признавање на расходите\_ЈП\_РР
- 64\_Т\_И\_ЈП\_Признавање на расходи за суровини\_ЈП\_РР

65\_Т\_И\_ЈП\_признавање на расходи за плати\_ЈП\_РР

66\_Т\_И\_ЈП\_Признавање на останати расходи\_ЈП\_РР

**Известување:**

01\_Т\_ИЗ\_НС\_Нацрт Извештај - Насловна страна

02\_Т\_ИЗ\_ВК\_Нацрт Извештај - Внатрешни контроли

02\_Т\_ИЗ\_ВМ\_РУ\_Нацрт Извештај - Ревизија на усогласеност (како посебна ревизија):  
Воздржување од давање заклучок

02\_Т\_ИЗ\_ВМ\_ФИ\_РУ\_Нацрт Извештај -Ревизија на финансиски извештаи заедно со  
ревизија на усогласеност: Воздржување од изразување мислење

02\_Т\_ИЗ\_РУ\_Нацрт Извештај - Ревизија на усогласеност (како посебна ревизија):

Заклучок без резерва, Заклучок со резерва, Неповолен заклучок,

02\_Т\_ИЗ\_ФИ\_РУ\_Нацрт Извештај - Ревизија на финансиски извештаи заедно со  
ревизија на усогласеност: Мислење без резерва, Мислење со резерва, Неповолно  
мислење)

03\_Т\_ИЗ\_Писмо до раководството

04\_Т\_ИЗ\_Одговор на забелешки

05\_Т\_ИЗ\_Писма за достава\_НИ\_ЈП\_Аге

05\_Т\_ИЗ\_Писма за достава\_НИ\_МИН

07\_Т\_ИЗ\_НС\_Конечен Извештај

09\_Т\_ИЗ\_Писма за достава\_КИ\_ЈП\_Аге

09\_Т\_ИЗ\_Писма за достава\_КИ\_МИН

10\_Т\_ИЗ\_Прашалник за контрола на квалитет во фазата на известување на ревизијата

11\_Т\_ИЗ\_Образец за разлики во мислење