



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

ПРИРАЧНИК ЗА РЕВИЗИЈА НА РЕГУЛАРНОСТ НА ЕДИНИЦИТЕ НА ЛОКАЛНА САМОУПРАВА



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

ПРИРАЧНИК
ЗА РЕВИЗИЈА НА РЕГУЛАРНОСТ НА
ЕДИНИЦИТЕ НА ЛОКАЛНА САМОУПРАВА

Скопје, април 2017

СОДРЖИНА

ВОВЕД.....	5
1. РАЗВОЈ, КАРАКТЕРИСТИКИ И СПЕЦИФИЧНОСТИ НА ЛОКАЛНАТА САМОУПРАВА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА.....	7
2. ПЛАНИРАЊЕ.....	16
2.1. Запознавање на субјектот.....	17
2.2. Аналитички постапки во фаза на планирање на ревизијата.....	19
2.3. Материјалност.....	21
2.4. Ревизорски ризик.....	25
2.5. Проценка на ризикот по компонентите.....	27
2.6. Одредување на опфат и цели на ревизијата.....	32
2.7. Запознавање со структурата на внатрешните контроли на општината предмет на ревизија.....	35
2.8. Процеси кај единиците на локална самоуправа.....	47
2.8.1. Процес на буџетирање.....	48
2.8.2. Даноците на имот.....	51
2.8.3. Комунални такси.....	52
2.8.4. Процес за утврдување и наплата на надоместокот за уредување на градежно земјиште.....	56
2.9. Ревизорски пристап.....	57
2.10. План за ревизија.....	58
2.11. Ревизорска програма.....	59
3. ИЗВРШУВАЊЕ.....	61
3.1. Внесување на податоците во апликации (ексел модели), нивно усогласување со финансиските извештаи, изработка на реклафицирани финансиски извештаи и водечки табели.....	61
3.2. Ревизорски докази.....	62
3.3. Ревизорски постапки.....	63
3.4. Потврдување/корегирање на ревизорскиот пристап.....	65
3.5. Метода на примерок во ревизијата.....	66
3.6. Директни (детални) постапки/суштински тестови.....	75
3.7. Аналитички постапки во фаза на извршување.....	80
3.8. Комуникација во текот на ревизијата.....	85
3.9. Користење на работата на внатрешни ревизори, стручни лица и експерти.....	87
3.10. Оценка на резултатите од ревизорските активности.....	88
3.11. Ревизорска документација.....	90

4. ИЗВЕСТУВАЊЕ.....91

- 4.1. Форма и содржина на ревизорски извештај.....94
- 4.2. Ревизорско мислење.....95
- 4.3. Видови на ревизии.....96
- 4.4. Ревизија на регуларност.....96
- 4.5. Ревизијата на усогласеност како посебен вид на ревизија.....110
- 4.6. Хоризонтални ревизии.....111
- 4.7. Ревизија на поединечните финансиски извештаи, сметки или
позиции од финансиските извештаи.....112
- 4.8. Писмо до раководството.....113
- 4.9. Забелешки и одговор на забелешки на нацрт ревизорскиот извештај.....113
- 4.10. Следење на ефектите од ревизијата.....113

5. КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ И ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ.....115

- 5.1. Контрола на квалитет на ревизиите.....115
- 5.2. Осигурување на квалитет.....115

6. ПРИЛОЗИ.....117

Кратенки

ДЗР	Државен завод за ревизија
ЕЛС	Единици на локална самоуправа
ЗЕЛС	Заедница на единиците на локална самоуправа
ISSAI	Меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции
INTOSAI	Меѓународната организација на врховните ревизорски институции
МЛС	Министерство за локална самоуправа
МФ	Министерство за финансии
КИ	Конечен извештај
НИ	Нацрт извештај
ФИ	Финансиски извештај

Имајќи ги предвид стратешките определби на Државниот завод за ревизија како Врховна ревизорска институција на Република Македонија во правец на осигурување дека ревизорските процеси и ревизорската методологија се во согласност со меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAI), главниот државен ревизор донесе акт со кој формираше тим за изработка на методолошки акт/прирачник за ревизија на единиците за локална самоуправа.

Со донесените прирачници како методолошки акти, се обезбедува единствен пристап во планирањето, извршувањето и известувањето во ревизиите. Со овој прирачник, се обезбедува дополнително подобрување/одржување на професионализмот и унифицирањето на ревизорската пракса спрема спецификите на Единиците на локалната самоуправа и осигурува доследен начин на обезбедување на резултати со висок квалитет од извршените ревизии на регуларност.

Овој вид Прирачник се изготвува за прв пат, со цел да се систематизираат во посебен методолошки акт ревизорските знаења, искуства и пракса за овие субјекти на ревизија.

Државниот завод за ревизија, настојува да ја применува најдобрата меѓународна пракса во спроведување на државната ревизија базирана на 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 предвид барањата на меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAI), со цел да се обезбеди нивна усогласеност со досегашното искуство на државните ревизори во ревизија на регуларност на ЕЛС, применетата ревизорска методологија и пракса.

Во овој Прирачник посебен осврт е даден на значајните процеси кои произлегуваат од специфичностите во финансирањето и функционирањето на единиците на локалната самоуправа како што се процесите на буџетирање, даноците од имот, комуналните такси и други надоместоци кои ги остваруваат општините како сопствени приходи.

Прирачникот е составен од 5 делови, во согласност со текот на процесот на ревизијата на регуларност кој е запазен и кај единиците на локалната самоуправа и тоа:

1. Развој, карактеристики и специфичности на локалната самоуправа во Република Македонија – во кој се даваат најзначајните аспекти на развојот на ЕЛС во Република Македонија, нивните надлежности, органите на општината, начинот и изворите на финансирање;

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 обезбедување, оценка на резултатите од ревизорската работа, комуникацијата во текот на ревизијата и потребната ревизорска документација;

4. Известување и следење на препораките од извршената ревизија во кој 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 рамка за посебни намени, поединечни ревизорски извештаи и специфични елементи, сметки или ставки на финансиските извештаи. Се даваат и 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 ЕЛС.

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. РАЗВОЈ, КАРАКТЕРИСТИКИ И СПЕЦИФИЧНОСТИ НА ЛОКАЛНАТА САМОУПРАВА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Локалната самоуправа е најблиска единица до граѓаните, затоа нејзините политики и активности имаат влијание на жителите, работниците, како и посетителите на дневна основа. Успешниот развој на земјите зависи од добра и успешна локална власт и ефикасна испорака на услуги на локално ниво. Како резултат на тоа, со цел да се направи разлика во животот на граѓаните, ревизијата на локалната власт игра значајна улога во националниот систем за ревизија.

Развојот на локалната самоуправа во Република Македонија, можеме да го поделиме на два периода и тоа период на развој на локалната самоуправа од 1991 година до 2001 година и период на развој по 2001 година.

Со донесување на Уставот на Република Македонија во 1991 година се утврди правото на граѓаните на локална самоуправа (член 114 од Уставот на Република Македонија 1991 година). Сепак поради различни причини (најчесто политички), Република Македонија долго време беше организирана како исклучително централизирана земја. Централизацијата често беше оправдувана со процесот на градење на државниот систем по прогласување на независноста. Во овој период локалната самоуправа функционираше без да биде законски подржана. Функционираа 34 општини кои немаа никакви надлежности, власта од ден на ден се повеќе се централизираше.

Иако во 1991 година беше донесен Уставот на независна Република Македонија во кој беа вградени основните претпоставки за изградба на локална самоуправа, во овој период отсутуваше законско решение за изградба на функционална локална власт која ќе одговори на потребите на општеството. Првиот закон за локална самоуправа повеќе партискиот Парламент го донесе во 1996 година кога беше донесен и Законот за територијалната поделба на Република Македонија и определување на подрачјата на единиците на локалната самоуправа, Законот за Градот Скопје и Законот за утврдување на односите меѓу новите единици на локална самоуправа и единиците на локална самоуправа од кои произлегуваат.

Од постојните 34 општини со новиот Закон за територијална поделба на Република Македонија воспоставени се 123 општини и градот Скопје како посебна единица на локална самоуправа. Со Законот за локална самоуправа се уредени надлежностите на единиците на локална самоуправа, учеството на граѓаните во одлучувањето, организацијата и работата на органите на локалната самоуправа, надзор на законитоста на работата на единиците на локалната самоуправа, заштита на локалната самоуправа, употреба на јазиците и други прашања од значење на локалната самоуправа.

Анализата на севкупните состојби во локалната самоуправа и преиспитувањето на дотогашното функционирање на локалната самоуправа, ги исфрли на површина недостатоците, неправилностите и недореченостите на тогашната законска регулатива во таа област. Изградбата на новиот систем на локална самоуправа, како еден од главните елементи на модерно, демократски уредено општество, во нашата земја се одвиваше бавно, нерешително и нецелосно и како резултат на тоа имавме недовршена и непотполна локална самоуправа. Недоволните и нејасно дефинираните надлежности и финансиската зависност од државата, 123-те општини и градот Скопје не беа во состојба да ги извршуваат услугите и да ги застапуваат интересите на граѓаните, во вистинска смисла на зборот.

Во 1999 и 2000 година се заврши процесот на делбен биланс помеѓу Републиката и општините, со кој е дефиниран имотот со кој располагаат општините.

Во овој период поточно во 1997 година Парламентот на Република Македонија ја ратификува Европската повелба за локална самоуправа.

Во 2001 година беа донесени и уставните амандмани за измена на Уставот на Република Македонија во делот на одредбите кои се однесуваат и на локалната самоуправа. Со усвојување на Уставните Амандмани за измена на Уставот се отвори дополнителен простор за реализација на процесот на децентрализацијата. Никој не можеше да предвиди дека тоа ќе има толку големо влијание врз развивање на свеста на луѓето за значењето на локалните вредности, како на индивидуално, така и на национално ниво. Во тој правец е и донесувањето на Законот за локална самоуправа во 2002 година, чија цел беше да овозможи, точно определување на надлежностите на општината, зголемување на непосредното учество на граѓаните во јавниот живот на општината, нов начин на правна и финансиска контрола на работењето на локалните власти, редефинирање на финансиските и други односи помеѓу централната власт и локалната самоуправа.

Основањето на општините како единици на локална самоуправа, нивните имиња, граници, називите на населените места, подрачјата на општините и градот Скопје се утврдуваат со Законот за територијалната организација на локалната самоуправа во Република Македонија. Во Република Македонија функционираа 84 општини и градот Скопје до локалните избори во 2013 година откако функционираат 80 општини и градот Скопје. Општините без разлика дали се урбани или рурални ги имаат истите надлежности, односно во Република Македонија функционира едностепена локална самоуправа.

Специфично во организацијата на локалната самоуправа во Република Македонија е градот Скопје како посебна единица на локална самоуправа.

Граѓаните во градот Скопје, правото на локална самоуправа го остваруваат преку облиците на непосредно изјаснување и преку демократски избрани органи на градот Скопје и општините во градот Скопје (десет општини).

Во градот Скопје надлежностите во областите утврдени со Уставот на Република Македонија ги извршуваат органите на градот Скопје и органите на општините на градот Скопје.

Работите од локално значење што се функционално неделиви и подеднакво значајни за целото подрачје на градот Скопје, ги вршат органите на градот Скопје.

Органи на општината се советот и градоначалникот.

Советот го сочинуваат претставници на граѓаните избрани на општи, непосредни и слободни избори со тајно гласање.

Бројот на членовите на советот се утврдува во зависност од бројот на жителите во општината и не може да биде помал од 9 ниту поголем од 33 члена.

Членовите на Советот се избираат за време од четири години, одлучуваат по свое уверување и не можат да бидат отповикани.

Советот го донесува: Статутот на општината, Буџетот на општината, ја утврдува висината на сопствените приходи во рамки утврдени со закон, основа јавни служби, именува членови на управниот одбор на јавните служби, ги усвојува годишниот извештај и завршната сметка на буџетот на општината, усвојува програми за работа и финансиски планови за финансирање на јавните служби, одлучува за давање на дозвола за вршење дејност од јавен интерес, одлучува за начинот на располагање на сопственоста, го избира лицето кое раководи со подрачната единица на Министерството за внатрешни работи и други работи утврдени со закон.

Член на советот не може да биде вработен во општинската администрација на општината во која е избран. Членовите на советот имаат право на надоместок, а висината е утврдена согласно закон.

Градоначалникот се избира секоја четврта година, на општи, непосредни и слободни избори со тајно гласање во согласност со закон. Градоначалникот ги има следните надлежности: ја претставува и застапува општината, ја контролира законитоста на прописите на советот, ги објавува прописите на советот во службеното гласило на општината, го обезбедува извршувањето на одлуките на советот, го обезбедува извршувањето на работите кои со закон и се делегирани на општината, го предлага буџетот и годишната сметка на советот, го извршува буџетот, избира директори на јавните служби кои ги основала општината, донесува правилник за систематизација на работните места и раководи со општинската администрација.

Градоначалникот својата функција ја врши професионално и за време на вршењето на функцијата не може да врши друга професионална дејност. За искажано мислење во советот градоначалникот не може да биде повикан на кривична одговорност.

На градоначалникот му престанува мандатот по сила на закон ако поднесе оставка, во случај на смрт, ако е осуден со правосилна пресуда за кривично дело на казна затвор во траење над шест месеци, ако со правосилно решение биде лишен од деловна способност, ако настапи случај на не спојливост за вршење на функцијата, во случај на неоправдано отсуство подолго од шест месеци и ако престане да биде жител на општината.

Почнувајќи од 2005 година во Република Македонија започна процесот на фискалната децентрализацијата кој се одвиваше во фази. Во Република Македонија заврши и втората фаза на фискална децентрализација кај единиците на локалната самоуправа.

Еден од уставно загарантираните критериуми на локалната самоуправа е во согласност со економската политика на земјата, локалните власти да имаат право на соодветни сопствени извори на приходи со кои ќе располагаат слободно во рамките на своите овластувања. Финансирањето на единиците на локалната самоуправа е дефинирано со Закон. Со ова законско решение се дефинирани процесот на донесување, извршување на буџетот и финансирањето на единиците на локалната самоуправа. Единиците на локалната самоуправа во Република Македонија се финансираат од сопствени извори на приходи, дотации на средства од Буџетот на Република Македонија, од буџетите на фондовите и од задолжување. Со Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа, се утврдени сопствени извори на приходи на единиците на локалната самоуправа, а тоа се:

- локалните даноци;
- локалните такси;
- локалните надоместоци;
- приходи од сопственост на општината;
- самопридонес;
- парични казни;
- донации и
- други приходи утврдени со Закон.

Локални даноци

Даноците се финансиски давања од страна на физичките и правните лица со цел на едно место да се соберат финансиски средства, кои ќе бидат употребени за задоволување на потребите на оние кои ги дале тие средства но и на останатите граѓани. Локалните даноци од другите даноци се разликуваат исклучиво по тоа што собирањето и употребувањето на собраните даночни приходи се поврзуваат на помала територија од територијата на државата. Локалните даноци како и останатите даноци ги имаат истите главни и споредни елементи.

Во групата на локалните даноци се утврдени:

- данокот на имот;
- данокот на наследство и подарок;
- данокот на промет на недвижности и
- други локални даноци.

Локални такси

Приходите по основ на локални такси се:

- комунални такси;
- административни такси и
- други локални такси утврдени со закон.

Со Законот за комуналните такси се уредуваат комуналните такси што се плаќаат за користење на одредени права, предмети и услуги од јавен интерес од локално значење од страна на правните и физичките лица кои вршат дејност и од граѓаните.

Законот пропишува рамки во кои се дадени интервалите на износите на висините на комуналната такса, а висината на секоја комунална такса одделно, ја утврдува со одлука советот на општината, во рамките предвидени во тарифата за комунални такси.

Одредени видови на комунални такси во руралните општини не се наплаќаат поради немање услови за наплата на истите. На висината на приходите по основ на комунални такси имаат влијание и слабостите и недореченостите во законското решение.

За списите и дејствата во управните работи, како и за други предмети и дејства кај општината, се плаќа административна такса согласно Законот за административни такси. Таксен обврзник е лице по чие барање се покренува постапка или се вршат дејствија предвидени со таксена тарифа, а таксите се наплаќаат по таксена тарифа која е составен дел од Законот. Ова значи дека општините остваруваат и приходи од административни такси.

Општините остваруваат и приходи по основ на такса за привремен престој (туристичка такса) која ја наплаќаат субјектите кои располагаат со објекти за сместување и ја уплатуваат на сметка во рамки на трезорот од каде се дели во сооднос 20% за Буџетот на Република Македонија и 80% за буџетите на општините.

Локални надоместоци

Приходите по основ на локални надоместоци се следните:

- надомест за уредување на градежно земјиште;
- надоместоци од комунална дејност и
- други локални надоместоци утврдени со закон.

Локалниот надоместок е паричен надоместок за покривање на трошоците поврзани со услуги кои општинските органи ги даваат на правни и физички лица, чија висина ја утврдува општината во согласност со закон.

Согласно Законот за градежно земјиште и Законот за градење, уредувањето на градежното земјиште го вршат општините врз основа на програма за уредување што ја донесува советот на општината. За уреденото градежно земјиште инвеститорот плаќа надоместок, а висината на надоместокот зависи од степенот на уреденост на градежното земјиште, со објекти на комуналната инфраструктура, која ја утврдуваат советите на општините. Приходите кои општините ги остваруваат по овој основ се наменски и се користат за уредување на градежното земјиште, бидејќи уредувањето на градежното земјиште е една од основните надлежности на локалната самоуправа.

Во групата на надоместоци од комунална дејност може да се вброи и надоместокот за јавна чистота, чија висина, согласно Законот за јавна чистота ја утврдува советот на општината.

Приходите од сопственост се:

- приходи од закупнина
- приходи од камати и
- приходи од продажба на имот со чија продажба не се нарушуваат јавните функции и надлежностите на општините.

Како извор на приход кој го остваруваат општините се јавуваат и приходите од издавање под закуп на имот во сопственост на општината.

Единиците на локална самоуправа остваруваат приходи и по основ на продажба на средства во сопственост на општината со постапка за јавно наддавање, како и приходи по основ на продажба на градежно земјиште сопственост на Република Македонија. Постапката на продажба на градежно земјиште по пат на јавно наддавање до 2011 година, се спроведуваше од страна на Министерството за транспорт и врски на Република Македонија, а од 2011 година таа надлежност се пренесува на единиците на локалната самоуправа. Приходите по основ на продажба на земјиште во сопственост на Република Македонија се делат во сооднос 20% за Буџетот на Република Македонија и 80% за општините. Со измените во законското решение од 2011 година, како една од фазите на фискалната децентрализација надлежноста за продажбата на градежното земјиште се пренесува на општините, кои ги исполнуваат условите пропишани со закон за да можат да располагаат со земјиштето.

Општините остваруваат и приходи од концесии на минерални сировини. Постапката за издавање на концесиите ја спроведува надлежното Министерство за економија, а средствата кои се остваруваат од концесии се делат во сооднос 22% за Буџетот на Република Македонија и 78% за буџетите на општините.

Приходи од персонален данок на доход

Приходите од персонален данок од доход наплатени во тековната година се распоредуваат по општини, и тоа:

- 3% од персоналниот данок на доход на лични примања од плати од физички лица наплатен во општината во која се пријавени со постојано живеалиште и престојувалиште и
- 100% од персоналниот данок на доход од физички лица кои се занимаваат со занаетчиска дејност, на чие подрачје се регистрирани за вршење на дејност.

Приходи од донации

Општините остваруваат и приходи од донации. Донациите во финансиски средства претставуваат приход на буџетот на општината. Донациите во

ствари се евидентираат во имотот на општината. Намената и начинот на користење на донациите се регулираат со договор помеѓу донаторот и градоначалникот, за што претходна согласност дава советот.

Приходи од самопридонес

За задоволување на определени потреби на граѓаните, општината може да воведо самопридонес преку референдум. Со одлука на советот на општината се уредува намената, областа, времето за кое се воведува самопридонесот, вкупниот износ на средствата кои се собираат, обврзниците на самопридонесот, лицата кои се ослободуваат од плаќање на самопридонес, висината на самопридонесот (основицата и стапката), начинот на пресметување, вршењето на надзорот од граѓаните над наменското користење на средствата и други прашања.

Приходи од дотации

Со дотации од Буџетот на Република Македонија и од буџетите на фондовите се обезбедуваат дополнителни приходи во буџетот на општината за финансирање на нејзините надлежности.

Од Буџетот на Република Македонија и од буџетите на фондовите се распределуваат следниве видови на дотации:

- приходи од данок на додадена вредност;
- наменска дотација;
- капитална дотација;
- блок дотација и
- дотација за делегирана надлежност.

Приходите од данокот на додадена вредност се обезбедуваат во висина од 4,5 % од вкупно наплатениот данок на додадена вредност остварен во претходната фискална година. Распределбата на приходите од данокот на додадена вредност се врши најмалку 50% според критериумот по жител и други критериуми утврдени согласно Уредбата за методологијата за распределба на приходите од данокот на додадена вредност што ја донесува Владата на Република Македонија на предлог на министерот за финансии. Со Уредба на градот Скопје се утврдуваат посебни критериуми со кои се коригираат значителните разлики на градот Скопје во однос на општините во Република Македонија. За кои намени ќе се користат средствата од приходите од данокот на додадена вредност одлучуваат општините. Исплатата на овие приходи е месечна, а за месец декември истата треба да биде уплатена до 15-ти декември во тековната година.

Наменските дотации се приходи од буџетот на Република Македонија кои општините ги добиваат за финансирање на конкретна надлежност. Надлежните министерства му предлагаат на Министерството за финансии распределба на наменските дотации по општини по проект и институција или програма со буџетската пресметка за следната година. Надлежните министерства и фондови го следат користењето на наменската дотација.

При констатирање на неправилности во користењето на дотацијата, надлежните министерства и фондовите ја запираат исплатата на средствата и за тоа го известуваат Министерството за финансии.

Капиталните дотации се приходи кои општините ги добиваат врз основа на Програма утврдена од Владата на Република Македонија за финансирање на инвестициони проекти. Надлежните министерства и фондовите при распределба на капиталните дотации приоритет даваат на проекти со целосно обезбедени средства, и го следат користењето на капиталната дотација. При констатирање на неправилности во користењето на капиталната дотација, надлежните министерства и фондови ја запираат исплатата на средствата и за тоа го известуваат Министерството за финансии. Кај општините кај кои ќе се утврди ненаменско користење на средствата може да се стопира финансирањето на капитални инвестиции.

Блок дотацијата се користи за финансирање на надлежности од областа на културата, детската заштита, образованието и здравствената заштита преку конкретни програми. Надлежните министерства и фондовите изготвуваат методологија за утврдување на критериумите за распределба на блок дотациите која се базира на формула со користење на соодветни показатели на потребите за секоја програма. Владата на Република Македонија донесува Уредба за методологијата за утврдување на критериумите за распределба на блок дотациите на предлог на надлежното министерство по претходна согласност на Министерството за финансии.

Висината на блок дотацијата не може да биде помала од износот на средствата од Буџетот на Република Македонија кои се користат за таа намена за таа област во претходната година од годината во која се пренесува соодветната надлежност. Блок дотацијата се искажува на соодветни позиции кај буџетските корисници во Буџетот на Република Македонија и во буџетите на фондовите.

Дотацијата за делегирана надлежност се користи за финансирање на делегирана надлежност од орган на државната управа на градоначалникот на општината. Средствата за делегирана надлежност се обезбедуваат од утврдениот износ за надлежниот орган на државната управа во Буџетот на Република Македонија. Дотацијата за делегираната надлежност се трансферира на начин кој овозможува навремено извршување на делегираните работи. Министерот кој раководи со органот на државната управа и градоначалникот на општината, склучуваат договор за регулирање на меѓусебните односи во врска со дотација за делегирана надлежност. Доколку градоначалникот на општината не ја изврши делегираната надлежност, средствата примени за финансирање на делегираната надлежност е должен да ги врати во Буџетот на Република Македонија во рок од 30 дена од денот на кој требало да започне со вршење на делегираната надлежност. Органот на државната управа го известува Министерството за финансии за склучените договори за делегирана надлежност.

Заради обезбедување рамноправни услови за функционирање на општините во градот Скопје и задоволување на заедничките потреби на граѓаните во градот Скопје се формира Заеднички фонд на градот Скопје и на општините на градот Скопје.

Распределбата на средствата од Заедничкиот фонд, градот Скопје и општините во градот Скопје ги остваруваат согласно методологијата за распределба на средствата од Заедничкиот фонд.

Општините своето финансиско работење го извршуваат преку повеќе сметки кои се отворени во рамките на трезорот и тоа:

- 630 - сметка на основен буџет;
- 637 - сметка на основен буџет;
- 930 - сметка на буџет на приходи од наменски дотации и
- 937 - сметка на расходи на буџет на наменски дотации.

На сметката 630 – сметка на основен буџет се уплаќаат приходите на единиците на локалната самоуправа. Структурата на приходите на единиците на локална самоуправа е следната:

- Даночни приходи;
- Неданочни приходи;
- Капитални приходи;
- Трансфери и донации;
- Домашно задолжување;
- Задолжување во странство;
- Продажба на хартии од вредност и
- Приходи од отплата на заеми.

Од оваа сметка средствата се пренесуваат на сметката на основен буџет 637 од каде се врши трошењето по основ на плати и надоместоци, стоки и услуги, капитални расходи, трансфери и дотации по повеќе програми чие донесување е регулирано со законската регулатива од областа на спортот, образованието, културата, детската и социјалната заштита, уредување на градежно земјиште, комунална инфраструктура и друго.

Од Буџетот на општината сметка основен буџет 630 може директно по програми донесени од советот за одредени намени да се трансферираат средства до општинските јавни институции од различни области.

Средствата по основ на наменски и блок дотации од Буџетот на Република Македонија, Програма децентрализација, преку надлежните министерства се трансферираат до општините на сметката 930 – буџет на приходи од дотации. Овие средства согласно плановите се трансферираат до општинските јавни установи од областа на образованието, културата, детската заштита, социјалната заштита и се наменети за покривање на трошоците за плата и материјални трошоци за функционирање на овие институции.

Преку сметка 937 - расходи на буџет на донации се врши исплатата на средствата кои се добиени од Министерството за внатрешни работи и се наменети за исплата на платите на вработените во противпожарните единици во општините.

2. ПЛАНИРАЊЕ

Ревизорот треба да ја планира ревизијата на регуларност на единицата на локалната самоуправа на начин кој ќе осигура нејзино спроведување на ефикасен и ефективен начин (ISSAI 100 т.48, ISSAI 200 т.82).

Ревизиите на регуларност на единиците на локална самоуправа (во натамошниот текст: општините) се утврдуваат во Годишната програма за работа на ДЗР. За секоја ревизија треба да се утврди временски период, како и ревизорскиот тим за нејзино извршување, водејќи сметка членовите на ревизорскиот тимот заеднички да имаат доволно познавања, вештини и искуство за успешно спроведување на ревизијата. Доколку има потреба може да се ангажираат надворешни експерти (ISSAI 100 т.39).

Активностите за спроведување на ревизијата започнуваат со планирањето, која не е изолирана фаза туку е континуиран и интерактивен процес кој продолжува до завршувањето на тековниот ревизорски ангажман. Обемот на активностите од фазата на планирање зависи од големината и сложеноста на општината, искуството на членовите на тимот и промените на условите во текот на ревизорскиот ангажман. Доколку кај општината се спроведува ревизија по прв пат, обемот на активностите за планирање се поголеми отколку кога станува збор за повторлива ревизија.

Со планирањето се утврдуваат целите, опфатот и пристапот на ревизијата на регуларност (ISSAI 100 т.39). Имајќи предвид дека ревизијата на регуларност опфаќа финансиска ревизија и ревизија на усогласеност, целите на ревизијата на регуларност на општината, како и кај други субјекти од јавниот сектор, ги опфаќа целите на финансиската ревизија и ревизија на усогласеност. Опфатот на ревизијата е директно поврзан за целите на ревизијата и се однесува на предметот на ревизијата, односно финансиските извештаи на општината за определена година и критериумите според кои ревизорот ќе ги оценува и ќе известува за финансиските извештаи и нивната усогласеност. Ревизорскиот пристап ќе ги утврди видот, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки кои ќе се користат за собирање на ревизорски докази во фазата на извршување на ревизијата.

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 околностите и условите во кои се спроведува ревизијата или прибирањето на ревизорските докази, можна е измена на планираното.

Фазата на планирање како и целокупната ревизија се темелат на изготвување на План за ревизија (образец 07_Т_П_О даден во прилог на овој Прирачник) 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.

Ревизорскиот тим, освен писмената комуникација, треба да дискутира и да постигне разбирање со одговорното лице на општината надлежно за предлагање и извршување на буџетот и за изготвување на финансиските извештаи (градоначалникот) и од него овластени лица, за:

- предметот на ревизијата;
- целите и опфатот на ревизијата,
- обврската за обезбедување на неограничениот пристап до релевантни информации,
- ревизорскиот извештај кој ќе произлезе од ревизијата,
- ревизорскиот процес,
- лицата за контакт,
- обврските и одговорностите на сите засегнати страни во ревизијата. (ISSAI 100 т.44)

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_О и 04_Т_П_О).

За одредени сегменти од планирањето освен со градоначалникот на општината, потребно е да се комуницира и со претставници на советот на општината, кој има управувачка одговорност во однос на донесување на буџетот и финансиските извештаи, како и други надлежности во однос на финансирањето на општината. (ISSAI 100, точка 44, ISSAI 1260, т.18 и 21).

2.1. Запознавање на субјектот

Ревизорите треба да обезбедат информации за општината заради ефикасно планирање и спроведување на ревизијата (ISSAI 100 т.45, ISSAI 200 т. 86).

Информациите од општината се однесуваат на нејзините надлежности, основање и подрачје на општината, организација и работа на органите на општината и општинската администрација, акти на органите на општината, сопственост на општината, надзор над работата на нејзините органи, финансирање на општината, внатрешни контроли, финансиски и други деловни процеси, како и потенцијалните извори за стекнување на ревизорски докази.

За стекнување на потребните информации, ревизорите треба да остваруваат комуникација со претставници на органите на општината и општинската администрација и други засегнати страни и надворешни лица доколку е соодветно, како и да ги испитуваат документите кои се од значење за разбирање на општината.

Целта на запознавање на општината 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
- дизајнирање на ревизорски пристап, односно утврдување на ревизорските постапки.

Разбирањето на внатрешните контроли кои се од значење за финансиските извештаи на општината, може да ги опфати следните области (ISSAI 200, т. 90):

- класи на трансакции кои се значајни за финансиските извештаи;
- постапки, без оглед дали се мануелни или со користењето на ИТ, согласно кои трансакциите се иницираат, евидентираат, обработуваат, коригираат и се пренесуваат во сметководството и финансиските извештаи;
- сметководствени записи кои ги поткрепуваат информациите и сметките во финансиските извештаи;
- евидентирање на настани и услови во сметководствениот систем, кои не преставуваат трансакции, а се од значење за финансиските извештаи;
- процедури за финансиско известување за подготвување на финансиските извештаи, вклучително и сметководствени проценки и обелоденувања;
- контроли за внесување на сметководствените записи, како и за нестандартни записи за невообичаени трансакции или прилагодувања;
- контроли кои се однесуваат на постапување во согласност со овластувањата;
- контроли кои се однесуваат на следење на резултатите во однос на буџетот;
- контроли за трансферите на буџетски средства на други субјекти на локално ниво;
- контроли на доверливи информации и информации од личен карактер;
- надзор од страна на надворешни субјекти кои се однесуваат на:
 - усогласеност со закони;
 - финансирање на општините;
 - други области, утврдени со закон.

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

Како дел од запознавањето на општината која е предмет на ревизија и на нејзиното опкружување, ревизорот користи и аналитички техники за да ги анализира, споредува и вреднува расположивите релевантни податоци. Откако ќе ги прибере, сумира и анализира информациите, ревизорот треба истите да ги систематизира на начин кој ќе обезбеди логичен, јасен и добро структуриран опис на општината која е предмет на ревизијата. Информациите од општината потребно е да се документираат преку ажурирање на постојаното досие и во тековното досие во кое се содржани работни белешки и материјали од постапките за запознавање на општината, писмо за потребни документи доставено до општината. Во документацијата треба да се остави траг и од дополнителната комуникација со органите на општината (ISSAI 1260 т. 16 и 23).

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 општината и одредување на подрачја со можен ризик. Согласно ISSAI 1315, цел на аналитичките постапки е да се одредат подрачја во финансиските извештаи во кои дадените вредности отстапуваат од очекуваните со цел ревизијата да се насочи на тие подрачја.

Со примена на аналитичките постапки може да се утврди постоење на невообичаени трансакции или настани, вредности, стапки и трендови кои можат да укажуваат на состојби на кои ревизорот треба да обрне внимание во ревизијата. Невообичаени или неочекувани отстапувања кои се утврдени можат да му помогнат на ревизорот да ги утврди ризиците за материјалните погрешни прикажувања во финансиските извештаи, особено оние кои се резултат на измама.

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, кои 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 општината ги изготвува за надворешни корисници, планови и извештаи од советот на општината, Министерство за локална самоуправа, ЗЕЛС итн.

Аналитичките постапки можат да се применуваат при анализа на финансиските извештаи, како и 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 надлежностите на општината и расположивоста на информациите.

Во фазата на планирање најчесто се применуваат едноставните аналитички постапки. Главно кај ревизија на општините 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 општината. Некои образложенија можат да бидат логични и уверливи, во спротивно ревизорот треба да планира понатамошни истражувања за причините на отстапувањата.

Анализа на соодноси е аналитичка постапка која 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 на позицијата на одделни приходи и расходи со вкупните приходи и расходи.

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

- за да бидат споредливи, показателите 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 претставува аналитичка постапка со која врз основа на пресметки или серија пресметки 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.

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

Ревизорот треба соодветно да го примени концептот на материјалност кога ја планира и спроведува ревизијата на регуларност на општините, како и кога го оценува ефектот на утврдените погрешни прикажувања, вклучително и пропусти, во финансиските извештаи (ISSAI 200 т. 58 - 63).

Информацијата е материјална доколку нејзиното обелоденување би влијаело на одлуките на корисниците за кои е наменета (ISSAI 100 т. 41). Материјалноста може да се определи врз основа на професионалното расудување на ревизорот и неговото разбирање за потребите на корисниците на информациите.

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 треба да утврди 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”.

Во контекст на материјалноста на ревизијата на регуларност, цел на ревизорот е да го утврди прагот на материјалност, односно 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.

Со оглед на тоа дека ревизорот треба да искаже мислење за точноста и целосноста на финансиските извештаи во целина, како и дали истите се подготвени во согласност со утврдената рамка за финансиско известување, материјалноста се определува на ниво на финансиски извештаи во целина. Но, со оглед на тоа дека за определена сметка или група на сметки и позиции во финансиските извештаи, поединечен финансиски извештај (биланс на приходи и расходи, биланс на состојба) погрешните прикажувања можат да бидат во понизок износ од износот на материјалност утврден на ниво на финансиски извештаи во целина, па сепак да имаат влијание на одлуките донесени од корисниците на тие информации, ревизорот треба да ја утврди материјалноста на ниво на сметка или група сметки и позиции во финансиските извештаи. (ISSAI 200 т. 60)

Материјалноста најчесто се определува во квантитативен (вредносен) аспект, но исто така може да се утврди и од квалитативен аспект. Инхерентните карактеристики на сметки или група на сметки и позиции во финансиските извештаи може да ја утврдат информацијата за материјална во однос на нејзината природа. Информацијата може да е материјална во однос на содржината во која таа настанува.

Во однос на утврдување на материјалноста во ревизијата на регуларност на општините, материјалноста не е ограничена само на економските одлуки на корисниците на информации содржани во финансиските извештаи, туку и на одлуките како што се дали да се продолжи со спроведување

на определени програми и нивно финансирање, па така квалитативниот аспект има значајно влијание врз ревизорското расудување во однос на материјалноста.

Утврдената материјалност влијае на видот, временскиот период, обемот на ревизорските постапки, големината на примерокот, како и оценката на резултатите од ревизијата. При определување на материјалноста треба да се земат предвид потребите на засегнатите страни, јавноста, регулаторните барања и општественото влијание.

Одредување на материјалноста

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

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 прикажување. 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.

Погрешното прикажување кое се смета за материјално за финансиските извештаи на општината, 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 општината предмет на ревизија и околностите на нејзиното работење и интересот за општината од Собранието на РМ, други органи, други субјекти и јавноста.

Значењето на материјалноста може да 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. За финансиски извештаи се пресметува само една материјалност и тоа 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 општината и нејзиното опкружување, интересот на Собранието на РМ и други заинтересирани страни. Во секој случај, од документацијата на ревизорот треба да биде јасно кои се причините за одредување на материјалноста.

Вообичаени основици за пресметување на материјалноста кај општините се: вкупниот имот, вкупните приходи или вкупните расходи. За основица треба да се избере големина која е значајна за работењето на општината предмет на ревизија. Така кај ревизија на билансот на приходи и расходи за сметката на основен буџет – 630, за основица за утврдување на материјалноста се земаат вкупните приходи, а за сметката на основен буџет – 637 како основица се земаат вкупните расходи. Кај билансот на состојба за сметката на основен буџет – 630, за основица за утврдување на материјалноста се зема вкупниот износ на побарувањата, додека за сметката на основен буџет – 637 се зема износот на вкупниот износ на имотот (актива/пасива).

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 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 основницата 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 општината во текот на ревизијата. Од работната документација треба јасно да се види нивото на кое ревизорот ја поставил материјалноста, која е основницата 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.

При одредување на материјалноста според природата, ревизорите повеќе се фокусираат на работењето на општината предмет на ревизија и поедини ставки, отколку на финансиските извештаи како целина. Се работи за квалитативни чинители кои се посебно битни во проценка на материјалноста. Материјалноста спрема 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 прикажување 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, како на пример, променет тренд на капиталните приходи после повеќе години што довело до отстапувања, за што е потребно 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).

Во праксата најчесто почетната проценка на материјалноста се спроведува почнувајќи од билансите.

Помеѓу материјалноста и ревизорските докази постои обратно пропорционален однос, односно поголем износ на материјалност, значи помал обем на ревизорски постапки и ревизорски докази. 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 и 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).

Утврдената материјалност за билансот на приходи и расходи и билансот на состојба за одделните сметки на општината се документира во Планот за ревизија (07_T_P_O).

2.4. Ревизорски ризик

Ревизорски ризик е ризик дека ревизорскиот извештај може да биде несоодветен, односно ревизорот да донесе несоодветни заклучоци во однос на ревизијата. Ревизорот спроведува процедури заради намалување или управување со ризикот. Притоа, се зема предвид дека постојат ограничувања својствени за сите ревизии поради што ревизорот никогаш не може да обезбеди апсолутно уверување за предметот на ревизијата. За да обезбеди разумно уверување потребно е ревизорот да го намали ризикот на прифатливо ниско ниво земајќи ги предвид условите во кои се спроведува ревизијата. (ISSAI 100 т. 40)

За да биде прифатлив, ревизорскиот ризик 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 ISSAI 1315.

Ревизорот одредени информации за ризикот може да ги обезбеди уште на почеток на ревизијата од самата општина, во фазата на запознавањето со нејзиното 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 е определен од **инхерентниот, контролниот ризик 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 општината, 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 неоткривање / детекција**) зависи од ревизорската активност. Ревизорот е одговорен за изборот на вистинските постапки кои му овозможуваат контрола и управување со ризикот од неоткривање.

Ризикот од неоткривање/детекција е обратно пропорционален од инхерентниот и контролниот ризик. Односно, доколку инхерентниот и контролниот ризик се високо оценети може да се процени ниско ниво на ризик од неоткривање, 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 на неоткривање да се постави на прифатливо ниво што воедно би значело и намалување на вкупниот ризик на ревизијата.

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.

$$BPP = IP * CR * RD$$

- При усвојување модел на ризик, треба да се минат следните чекори:
- да се утврди нивото на **вкупен ревизорски ризик (ВРР)**;
 - да се процени ризикот на компонентите почнувајќи од **инхерентниот ризик (ИР)** и **контролниот ризик (КР)**;
 - да се одреди **ризикот на детекција (РД)**.

Ниво на вкупен ревизорски ризик

Утврдувањето на **нивото на вкупен ревизорски ризик** е прашање на политиката на ревизорската институција. ДЗР 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 одговара и за ревизии на регуларност на општините што се предмет на ревизија, е 95%.

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 целата ревизија. 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 (ИР)

Инхерентниот ризик неизбежно се појавува кај сите општини (во помал или поголем обем) како резултат на надворешни фактори на кои тие неможат да влијаат. 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 општината, нејзините дејности и активности и 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 општината и на
- карактеристиките на ставките кои се ревидираат.

Ревизорот треба да направи анализа на **рамката во која дејствува општината**: законите особено од аспект на нивната сложеност/недоследност, буџетскиот

процес и неговото извршување, организацијата на работењето, сложеност на сметководствените начела, искуство и стручност на персоналот. Искуството на органите на општината и општинската администрација, начинот на носење на одлуки, стилот на раководење 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 една општина инхерентниот ризик се проценува на повисоко ниво кое пропорционално се намалува со запознавањето на општината при следните ревизии.

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 стоки;
- сметката "побарувања од купувачи" има поголем ризик отколку материјалните средства;
- вреднувањето на залихите содржи поголем инхерентен ризик отколку пресметката на амортизацијата, и сл.

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

Врз инхерентниот ризик има влијание и информацискиот систем. 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 употребените специфични постапки имаат потенцијално влијание врз проценка на ризикот, временскиот распоред и обемот на ревизорските 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_P_O и 09_T_P_O-1).

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 општината се деловни ризици. Во секоја добро раководена општина, главно постојат контроли за намалување на овие ризици. За идентификуваните ризици за кои општината не предвидела контроли за намалување на ризикот, се разгледува можноста за нивно превенирање, за што се комуницира со општината.

Контролен ризик (КР)

Ризикот дека грешките нема да бидат откриени и коригирани од системот на внатрешните контроли се нарекува контролен ризик.

Тој претставува:

- проценка за тоа дали внатрешната контрола на општината 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 предвид дека внатрешната контрола претставува одговор на утврдените деловни ризици, на истата треба да се гледа како на можност за намалување, но не и на нивно целосно елиминирање.

Органите на општината се одговорни за организирање и функционирање на системот на внатрешните контроли, а на ревизорот е да го оцени контролниот систем и да ја процени веројатноста системот на внатрешни контроли да не ги открие погрешните прикажувања. Вообичаено, ревизорот го тестира внатрешниот контролен систем, врши проверка на неговото постоење и 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 и**
- проценка на **контролните постапки.**

Контролното опкружување го опфаќа целокупниот став, свеста и постапките на органите на општината за внатрешната контрола и нејзиното значење за општината. Го дава тонот на организацијата влијаејќи и врз свеста за контрола на вработените во неа. Ревизорот треба да добие сознание за тоа дали општината 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. Обврската за утврдување, процена и контрола на можните ризици кај општините 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 добро дефинирани) ќе се спроведуваат ефективно во пракса.
- Доколку пак е задоволен, тој ги проценува контролните постапки за да оцени дали тие навистина функционираат.

Проценка на контролните постапки во фазата на планирање подразбира оценка на ревизорот дали се воспоставени неопходни постапки и дали истите функционираат ефективно, во континуитет и конзистентно. Тоа се политики и постапки што ги утврдуваат органите на општината, за да се заштитат од проневера, загуба, нерегуларности и грешки.

Испитувањето главно се фокусира на **клучните контроли** во секоја област/ процес, односно на оние за кои постои веројатност да спречат или да откријат значајна грешка. Потребно е 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 (10_Т_П_О и 10_Т_П_О_1).

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 општината, 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 уверување 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 извештаи 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.

$$РД = \frac{ВРР}{ИР \times КР}$$

Ризикот на детекција го изразува обемот на ревизорски докази кои треба да бидат прибрани 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.

Одредувањето на различни вредности на компонентите на моделот на ризик и негово користење е дадено во табела образложена во фаза Извршување на овој Прирачник во наслов Метода на примерок во ревизијата.

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.

Имајќи предвид дека проценката на ризикот се прави во фазата на планирање, потребно е во фазата на извршување 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 органите на општината. 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.

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 општината која е предмет на ревизија, 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 ДЗР согласно Законот за државната ревизија. 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, изразување на независно мислење за истите и оценување на усогласеноста на работењето на општината 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 (ISSAI 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 општината 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 органи за регулатива од оваа област.

Тврдењата во финансиските извештаи се тврдења од органите на општината која е предмет на ревизија, дадени експлицитно или на друг начин и се опфатени во финансиските извештаи (ISSAI 1315). Со предложување и усвојување на финансиските извештаи, градоначалникот на општината презема одговорност за информациите содржани во финансиските извештаи.

Привршењето на ревизијата, ревизорите вршат проверка дали информациите содржани во финансиските извештаи одговараат/кореспондираат со тврдењата на органите на општината.

Целите на ревизијата се состојат во проверка на тврдењата на органите на општината 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 одговорните лица на општината, ова од причина што одговорност е на ревизорот да утврди дали тврдењата 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 – евидентираниите трансакции се искажани во точни износи. На пример, „Сите расходи или приходи кои се однесуваат на општината која е предмет на ревизија се евидентирани во точни износи на сметките“.

Класификација – трансакциите вклучени во евиденцијата на општината 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 евидентираниите 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 органите на општината 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 и припаѓаат на општината 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, односно кои области на општината која е предмет на ревизија треба да се тестираат, со што ревизорот ефикасно ќе го искористи времето на располагање за ревизијата.

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 општината која е предмет на ревизија,
- резултатите од постапките на контрола,
- материјалноста и
- ревизорскиот ризик.

2.7. Запознавање со структурата на внатрешните контроли на општината предмет на ревизија

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

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

Внатрешните контроли можат да бидат превентивно насочени кон:

- **контроли на одобрување** - превентивни контроли насочени кон спречување на грешки кои може да настанат како резултат на неодобрени или на неправилен начин одобрени трансакции;
- **контроли на евидентирање на финансиските трансакции** - превентивно насочени контроли со кои се настојува да се спречат грешки кои може да настанат при обработка на трансакциите;
- **контроли на физичка заштита на имотот на општината** - 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 и
- **контроли насочени на откривање на настанатите грешки** - насочени на грешки настанати во текот на обработка и овозможување исправка на тие грешки.

Важно е органите на општината да ја разберат важноста за воспоставување и функционирање на ефикасен систем на внатрешни контроли.

Органите на општината се одговорни за воспоставување и следење на системите на внатрешна контрола. Тие имаат обврска континуирано да го следат функционирањето на внатрешните контроли и да ги прилагодуваат спрема потребите. Ревизорите пак ја оценуваат нивната ефикасност.

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 општината, 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 кои си ги поставила општината. 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:

- утврдување на ризиците кои влијаат на целите,
- утврдување на постојните контроли за спречување на утврдените ризиците,
- документирање на испитувањето,
- контроли и проверка на системот на контролите и
- вреднување на ефикасноста на постојните контроли во однос на ризиците.

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 проверка 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 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 со цел да добие мислење 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, ја создава атмосферата во општината, влијаејќи на контролната свест на вработените. Контролното опкружување има влијание врз утврдувањето на стратегиите и целите и врз структурирањето на 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 градоначалникот.

Основни елементи на контролното опкружување се:

- **личниот и професионалниот интегритет и етичките вредности** на раководството и вработените;
- **компетентност** – 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 општини 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 општината е таква да се нагласува важноста на чесност, интегритет и етика без оглед на тоа дали ставот на градоначалникот 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 направи дополнителни ревизорски постапки. За утврдените слабости во контролната средина треба согласно ISSAI 1265 навреме да се запознаат органите на општината (градоначалникот и советот на општината) и да се дадат препораки за подобрување на истите.

Во прилог на овој Прирачник даден е образец 12_П_П_О_Прашалник за контролна средина.

Управување со ризик

Управувањето со ризик како една од компонентите на системот на внатрешните контроли е процес на утврдување и анализа на значајни ризици кои може да имаат негативно влијание врз постигнување на целите на општината. 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 општината и утврдување на соодветниот одговор. Истото подразбира утврдување на ризикот, оценка на ризикот, степен на ризик на кој општината е подготвена да биде изложена и развој на одговори. Општините за реализација на своите надлежности и цели, треба да управуваат со ризиците кои што може да имаат влијание врз извршувањето на целите и постигнувањето на посакуваните резултати.

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 општината. За да бидат ефективни, контролните активности мора да бидат соодветни, да функционираат постојано според план во текот на целиот период и да бидат економични, 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 градоначалникот 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 постоење на 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 општината треба да се назначат лица одговорни за пристап,

Надзор - Врз основа на претходно воспоставени процедури раководството на општината 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 општината е одговорна за воспоставување на истите.

Во прилог на овој Прирачник даден е образец 13_П_П_О_Преглед на финансиски контроли и 14_П_П_О_Прашалник за контролни постапки .

Информации и комуникации

Општината 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.

Општината треба да преземе 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 општината треба да обезбеди функционирање на ефикасен систем на комуникација кој треба да служи за потребите на корисниците (граѓаните) и треба да биде доволно флексибилен и брз внатре во општината, како и помеѓу неа 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. 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 општината.

За таа цел, општината треба да изготви планови и програми за оценување на внатрешната контрола, при што органите на општината треба да обезбедат континуирана проверка и оценување на функционирањето на внатрешната контрола и нејзините елементи.

Видови на внатрешни контроли

Во општините 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 – Општините би требало да имаат акт / организациона шема со која се утврдени овластувањата и одговорностите и насоките на известување за сите аспекти на работење вклучувајќи ги и контролите. Пренесувањето на овластувањата и одговорноста треба да бидат јасно специфицирани.

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, извршување, 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 – Одговорните 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 личните 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 ефективноста 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 системи

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 податоци** - контроли извршени со рачна проверка на податоците обработени на компјутер,
- **програмски постапки** - претставуваат сметководствени и контролни постапки кои се вршат на компјутер со однапред утврдени, односно програмирани операции и
- **контроли на интегритет** - комбинација на рачни и програмски постапки кои имаат цел да обезбедат непрекинато и правилно функционирање на програмираните постапки.

Снимање на системот на внатрешни контроли (ССВК)

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

Постојат три методи на документирање на системот на внатрешните контроли:

1. Наративен опис/белешка – се состои од опис на секоја компонента од внатрешниот контролен систем. Во белешката треба да се наведат сите важни детали за сметководствените постапки што ги применува општината, како и поединости за одговорните вработени и работните места, односно за работите кои ги извршуваат.

Еден од начините да се направат овие постапки да одговараат на дадената ситуација е да се напише наративен опис на секој значаен контролен потсистем односно за секој процес. Слаба страна на наративниот опис е тоа што пишувањето одзема време, бара способности за оценка на она што се опишува, потребно е искуство и увид.

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. Оваа метода нуди сигурност дека документацијата е комплетна и соодветно обработена. Пропуштање или не опфаќање некои документи во системот претпоставува прекин на текот на документацијата, а со тоа и на контролните постапки. Оваа метода ги елиминира долгите наративни описи, со што се олеснува идентификацијата на прекилот на контролите и откривањето на слабостите во системот. 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 разбирање на сметководствениот систем на општината.

При секоја наредна ревизија треба да се ажурира постојниот шематски приказ или да се направи нов ако има значајни измени во системот. 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, може да се изработи и сумарен приказ на системот на интерни контроли од кои 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 општината предмет на ревизија воспоставила добар систем на внатрешните контроли. Со оценката на ризикот ревизорот ќе добие општ увид во контролното опкружување и постапките на испитување и контролите кои ги воспоставила општината предмет на ревизија.

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.

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).

Во прилог на овој Прирачник дадени се Прашалници за клучни контроли по клучни процеси за општината (од 16_П_П_О до 41_П_П_О).

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 спроведуваат раководните лица, а потоа се проверуваат контролите на пониските нивоа што ги вршат одредени вработени (пристап од врвот надолу).

Ако внатрешната ревизија ги тестирала 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 почеток до крај (финално процесирање). Сепак, понекогаш подобро и попрактично е да се започне од крајот на процесот. 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. На 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 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 биле 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 посматраниот 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 општината.

Проверката се врши на стандарден образец 42_П_П_О_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 помалку 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 поекустензивно 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 доказот за функционирање на контролата е недоволен, тестот може да не го даде потребното уверување, и во тој случај може да има потреба од повторно спроведување на тестот на контролата.

Континуирана работа на контролата - за да обезбедиме дека една контрола функционира во текот на целиот период и да се потпираме врз неа, 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 - ефективно 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, земајќи ги во предвид сите различни форми на тестирање на контролата.

Општо земено може да добиеме посигурен 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.

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

- кога општината не ги применува утврдените постапки и методи на внатрешна контрола или тие постапки и методи не ги уредила 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.

На табелата подолу се даваат 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 било каков пропуст, но доколку се најде во тој случај примерокот може да се прошири. Овој период се нарекува избор на примерок од два чекора. Првиот чекор вклучува примерок од 30 трансакции (за големо уверување) или 20 (за умерено 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 уверување) или 10 (за умерено уверување) со што го правиме вториот чекор.

Кај малите општини бројот на тестовите на усогласеност се утврдува по ревизорско уверување 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 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 земеме планираното ниво на уверување, а доколку не функционира преземаме детални постапки. Меѓутоа битно е да го користиме нашиот суд при оценувањето на резултатите и во сите фази на функционирање на контролата да ја 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.
- **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 идентификуваната контрола. На пример идентификуваме слабост на супервизорско ниво да се направи проверка и одобрување на фактура за исплата, но потоа ќе откриеме дека сите такви „неодобрени 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 ги земеме предвид импликациите врз нашиот ревизорски пристап.

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, дали се преземени дополнителни постапки како резултат на слабостите на контролата,
- потреба од препораки до раководството, како резултат на активноста на ревизорите и
- ревизорски заклучоци за степенот на потпирање на контролите донесени како резултат на тестовите на усогласеност.

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

- 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 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 општината 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. 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. Процеси кај единиците на локална самоуправа

- Процес на буџетирање,
- Даноците на имот,

- Комуналните такси и
- Надоместок за уредување на градежно земјиште.

2.8.1. Процес на буџетирање

Процесот на успешно буџетирање подразбира навремено и добро планирање и подготовка. При процесот на планирање, приготвување и изготвување на добар буџет за општината потребно е да се постават следните прашања:

- Кои се барањата и потребите на граѓаните во општината?
- На што ќе се фокусира општината во наредната година и/или наредните години?
- На кој начин ќе бидат планирани и извршени средствата на општината?

Одговорот на првото прашање е во надлежностите и целите на општината, годишните и повеќегодишните цели на општината го даваат одговорот на второто прашање, а одговорот на третото прашање го дава нејзиниот буџет.

За постигнување на ефикасноста во планирањето и изготвувањето на буџетот, потребно е да се вклучат сите нивоа и сектори во рамките на општината. Согласно законските решенија имплементирани во претходниот период, како и со фискалната децентрализација општините имаат поголема самостојност во буџетскиот процес, како во делот на подготвувањето на буџетот, така и во делот на неговото извршување. Една од најзначајните новини во овој дел е можноста општините самостојно да ги креираат своите приходи согласно утврдените законски рамки. Законската рамка за подготвувањето на буџетите на општините е утврдена со Законот за буџети и Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа.

Генерално, буџетскиот процес може да се подели во следниве фази:

Прва фаза: Одлучување за целите на општината за наредната година, врз основа на долгорочната стратегија на општината и потребите на граѓаните;

Втора фаза: Анализа и изготвување на предлог-буџетот врз основа на потребите на општината и проценката на приходите и расходите;

Трета фаза: Усвојување на буџетот;

Четврта фаза: Извршување на буџетот.

Сите учесници во буџетскиот процес - граѓаните како корисници, советот и градоначалникот како креатори на политиките, невладините организации и бизнис секторот како корисници и коректори, локалните службеници како пренесувачи на потребите и реализатори на политиките треба да имаат предвид дека пример за "најдобар" буџет не постои. Не може да се дефинира модел на буџет кој би бил најдобар за општините но затоа е потребно тој да ја оствари основната цел, односно да служи како практична основа на која општините ќе го градат сопственото (позитивно) искуство во оваа сфера и ќе го поделат со останатите општини. Со развојот на ова искуство, исто така треба да се надгради и практиката на учество на сите партиципенти,

со цел да бидат вклучени сите подобрувања и модификации коишто ќе бидат генерирани во практиката.

Основните задачи на буџетскиот процес се состојат во олеснувањето на извршување на анализата “што ќе се реализира во текот на фискалната година”, низ буџетскиот процес се обезбедува борба на мислења и приоритети во извршувањето на јавната потрошувачка. Со процедурите кои се обезбедуваат во текот на буџетскиот процес се олеснува работата на советот на општината и се вклучуваат општинските органи и советниците поединечно во донесувањето на одлуките. Советот како колективен орган може да си олесни во донесувањето на одлуките и преку консултирање на корисниците на услугите и со помош на советодавни органи кои се исклучително стручни во одделни области важни за општината.

Идентификувањето на поврзаноста на приоритетите и расходите обезбедува да се развие потребниот дијалог меѓу сите учесници за да не се сведе процесот на буџетирање на едноставна алатка во рацете на општинската администрација и градоначалникот. На овој начин се реализира основната функција на локалната власт - квалитетни и ефикасни услуги на граѓаните. Оперативното следење на реализацијата на буџетот е составен дел на буџетскиот процес поради условеноста со претходен извештај што е реализирано во тековната фискална година, споредување со потребните параметри - квалитетни услуги и приоритети и што сакаме да завршине или отпочнеме со нови активности во идната година.

Преку функциите на буџетот се поставуваат основите за развој на одделни приоритетни делови на општината, без оглед дали се работи за урбана или рурална средина. Секогаш во утврдувањето на приоритетите за локалниот економски развој мора да се врши усогласување на политиките кои се важни во донесувањето на одлуката.

Изборот на приоритетите се дефинира низ фазите на подготвување и преговарање за дефинирање на буџетот на општината. Секогаш се најавуваат значаен број на активности кои се неопходни за нормално функционирање на општината. Разни групи на граѓани имаат различни интереси. За дел, приоритет е водоснабдувањето, одведувањето на отпадните води, за други приоритет е патната инфраструктура. Од друга страна ограничените приходи реално влијаат на изборот помеѓу приоритетите.

Оттука може да се каже дека буџетирањето е начин на обезбедување на проценка на реално остварливи извори на приходи во општината, што може да ги поттикне општинските власти да бараат дополнителни приходи од различни извори (донации од земјата и странство, од Буџетот на Република Македонија), со кои во законски рамки ќе се изврши распределба и наменското трошење со утврдениот буџет.

Особено е значајно да се има предвид дека со процедурите на буџетирање е тесно поврзано и сметководството на општината. Може да се користи и како елемент на подготовка на буџетот доколку се користат податоците за идните активности, за планирањето на извршените приходи и расходи и за контрола на извршувањето на планот.

Делот на процесот кој ги опфаќа плановите на јавните служби, кои се во рамките на буџетот служи и за нивно планско работење согласно програмите за работа, но и за мониторинг и контрола над вкупното работење и евентуалните корекции во текот на фискалната година. Во овој дел може да се потенцира дека општината има право и должност да ги контролира и јавните претпријатија кои се основани на нејзиното подрачје и да ги насочува активностите кон подобрување на услугите на граѓаните.

При процесот на буџетирање мора да се води сметка за политичките и програмските насоки кои сака општината да ги постигне. Општите политики и иницијативи секогаш произлегуваат од советот или советниците одделно, како и од градоначалникот поради нивната поврзаност со граѓаните, НВО, бизнис секторот, односно со секојдневните потреби кои треба да се решаваат. Согласно овие политики се продолжува со реализацијата на постојните програми кои мора да се подобруваат или се утврдуваат нови програми кои се јавуваат како неопходност во општината. Програмските насоки секогаш ги следат одредени административни и фискални политики кои поминуваат низ процедури на утврдување на приоритетите.

Сите овие активности се поврзани со Насоките за подготовка на општинскиот буџет, т.н. Буџетски инструкции на Министерот за финансии (циркулар) и макроекономските индикатори и движења во годината за која се подготвува буџетот. Истите имаат поврзаност со генералните политики на државата во наредната фискална година.

Буџетскиот процес ги идентификува целите, ги поврзува потребите на локалната заедница, со стратегиите и политиките дефинирани од централната влада, го потенцира дејствувањето на општината и нејзините остварувања, креира комплетни мерила на перформансите, ги зема предвид мерките и алтернативите, нивните трошоци и ефективност, креира различни нивоа на услуги за различни нивоа на финансирање, ги проектира и ги предвидува активностите што треба да се завршат и ги споредува буџетските потреби со претходните актуелни расходи и постигнувања. Се тоа води кон подобра употреба на јавните ресурси и помага општинските власти да бидат одговорни кон граѓаните.

Повеќето општини, било да се урбани или рурални сакаат да го подобрат квалитетот на животот на своите граѓани, да ја зголемат економската активност или пак, да ги подобрат условите на живеење и услугите. Ограничените приходи влијаат најголемиот број на активности на општините да се концентрираат на обезбедување само на основните јавни услуги. Основен елемент во современата буџетска практика е признавањето на граѓаните како потрошувачи. Управувањето со обезбедувањето на услугите во основа се оценува според:

1. Ефикасноста: дали ресурсите се искористуваат на ефикасен начин?
2. Ефективноста: дали напорите се насочени кон решавање на проблемите?
3. Опкружување: дали активностите им пружаат на социјалните и економските системи, онолку колку што тие земаат од нив?

4. Правичност: дали постои основна правичност во креирањето и испораката на услугите?

Извршувањето на буџетот во суштина се поврзува со остварените резултати на општинските власти кои се од интерес на нејзините граѓани, затоа што тие очекуваат дека нивните даноци ќе бидат ефикасно искористени за спроведување на услуги од највисоко ниво.

Деталните чекори и активности во Процесот на буџетирање, надлежните лица и роковите за постапување се утврдени во Прилог бр 44_П_П_О (Активности во процесот на буџетирање).

2.8.2. Даноците на имот

Конкретните чекори на извршување на Законот за даноците на имот во единиците на локална самоуправа се преточува во интерни акти кои ги донесуваат градоначалниците на општините, а со кои се регулира:

- протоколот на документацијата и
- воспоставените интерни контроли во процесот на данок на имот, данок на наследство и подарок и данок на промет на недвижности.

Податоците за данокот на имот се содржани во Регистар на недвижен имот кој претставува база на податоци и истиот го води општинската администрација. Регистарот ги содржи имињата и адресите на даночните обврзници, вкупната површина на земјиштето и зградите, вредноста на имотот, даночните стапки и решенијата за платен данок. Во текот на годината перманентно се врши дополнување и измени на Регистарот по основ на ново пријавени даночни обврзници. За имот стекнат по основ на купопродажба, наследство и подарок – даночниот обврзник е должен да поднесе даночна пријава. Даночната администрација во постапката на пренос на имотот влијае кај даночните обврзници за поднесување на даночна пријава/одјава на имотот кој бил предмет на промет, наследство и подарок.

Пријавата за данок на имот се доставува во архивата на општината, се заведува со дата на денот кога е примена пријавата и архивски број. Потоа со доставна книга за даноци треба да се достави до одделението за даноци, кое ги прима и ги внесува во евиденцијата, со што пријавата автоматски добива број и се доставува на проценувач на недвижноста (најчест тек на пријавување на даноците/ можни се специфични чекори во постапувањето / дополни / образложи).

Проценувачот на недвижности оди на терен и пополнува листи за фактичката состојба на недвижниот имот. Се прави записник од увидот на лице место и се утврдуваат елементите за проценка во претходно изготвените листи. Документацијата од проценувачите се предава во даночното одделение каде податоците се внесуваат во базата на даночни обврзници. Записникот го потпишува лице проценувач.

За новите даночни пријави поднесени во Општината, доколку за тековната година веќе се изготвени и доставени решенија, се изготвуваат решенија во следната година.

Пресметката на данокот се врши со пополнување на обрасци од Методологијата за утврдување на пазарната вредност на недвижностите.

Потребно е да се врши усогласување со Агенцијата за катастар на недвижности на РМ.

Општината, податоците од состојбата на регистарот за недвижен имот, ги доставува до Централниот регистар на РМ и до Управата за јавни приходи - Генерална дирекција Скопје.

За извршените уплати на данокот на имот преку трезорската канцеларија, во даночното одделение се добива извод кој електронски се внесува во базата на даночни обврзници и се врши контрола со споредување со изводот во финансиското сметководство.

По изминување на законски утврдениот рок, се врши присилна наплата, согласно одредбите од Законот за даноците на имот.

2.8.3. Комунални такси

Кај единиците на локална самоуправа една од специфичностите е администрирањето со сопствените приходи. Постојат повеќе процеси кои го опфаќаат администрирањето со приходите. Во групата на сопствени приходи за чие администрирање се надлежни општините спаѓаат и приходите по основ на комунални такси кои се утврдени со Законот за комунални такси.

Комунални такси од кои општините во Република Македонија, градот Скопје и општините во градот Скопје остваруваат приходи се следните:

- такса за фирма, односно назив на деловна просторија;
- такса за користење на улици со патнички, товарни, моторни возила, автобуси, специјални возила и мотоцикли;
- такса за користење на површини во кампови за подигање на шатори и друга слична привремена употреба;
- такса за користење музика во јавните локали;
- такса за користење простор пред деловна просторија за вршење дејност;
- такса за истакнување објави и огласи на јавни места;
- такса за поставување на витрини за изложување на стоки надвор од деловна зграда;
- такса за користење на плоштадите и друг простор во градовите и другите населени места со цел за изложување на предмети, приредување на изложби и други забавни приредби за вршење на дејност;

- такса за користење и одржување на јавното осветлување и
- други комунални такси утврдени со закон.

Обврзник на комунална такса се физички и правни лица кои користат определени права, предмети и услуги за чие користење е пропишано плаќање на комунална такса.

Обврската за плаќање на комунална такса настанува во моментот на користењето на правото, предметот или услугата за кои е пропишано плаќање на такса.

Специфичности кај општините во градот Скопје и градот Скопје е во администрирањето со комуналните такси, бидејќи тоа е обврска на администрацијата на Град Скопје.

Градот Скопје ја утврдува таксата за фирма, односно назив на деловни простории и средствата, исто како и од таксата за користење на улици со патнички, товарни моторни возила, автобуси, специјални возила и мотоцикли се распоредуваат 50% за градот Скопје и 50% во Заедничкиот фонд за општините.

Таксата за користење на површини во кампови за подигање на шатори и друга слична привремена употреба и таксата за користење на музика во јавните локали ја утврдува градот и средствата остварени по овој основ се распределуваат во сооднос 70% за градот и 30% за општините во градот. Градот Скопје и општините во градот Скопје во рамките утврдени со закон, утврдуваат комунални такси и тоа:

- такса за користење на простор пред деловна просторија за вршење дејност,
- такса за истакнување на реклами, објави и огласи на јавни места,
- такса за поставување витрини за изложување на стоки надвор од деловната просторија и
- такса за користење на плоштадите и друг простор во градовите и другите населени места со цел за изложување на предмети, приредување изложби и други забавни приредби за вршење на дејност.

Овие комунални такси ги наплаќа градот Скопје или општините во градот Скопје, во зависност од тоа кој е надлежен за одржување на јавниот простор што се користи.

Како процеси во делот на утврдувањето и наплатата на комуналните такси ќе се осврнеме на комуналната такса за фирма односно назив на деловна просторија и таксата за користење простор пред деловна просторија за вршење дејност, од причина што овој вид на такси ги администрира општинската или администрацијата на градот Скопје за чие утврдување издава акт и ја води постапката на наплата.

Комуналната такса за фирма се плаќа за секоја фирма, односно назив на деловна просторија. За комуналната такса за фирма општината е

должна да води регистар на даночни обврзници и да издаде решение за задолжување. Градоначалникот на општината, градоначалниците на општините во градот Скопје и градоначалникот на градот Скопје според податоците од состојбата на 1 јануари секоја година за секој обврзник одделно со решение го утврдува износот на таксата што треба да се плати.

Општината е должна регистарот на даночни обврзници да го ажурира континуирано согласно податоците од Централниот регистар на Република Македонија.

Комуналната такса за фирма, односно назив на деловна просторија се утврдува различно по видови дејности и се плаќа во годишен износ, а ако се утврдува за време пократко од една година се плаќа полугодишно, односно најмалку тримесечно. Висината на комуналната такса за фирма, назив на деловна просторија ја утврдува со одлука советот на општината во рамките на износите пропишани со Законот за комуналните такси.

Обврзниците на комуналната такса се должни таксата да ја платат во рок од 30 дена од денот на доставувањето на решението.

Правото на утврдување и наплата на комуналните такси застарува за две години по истекот на годината во која требало да се изврши утврдувањето на таксата, односно да се наплати таксата.

За издадените решенија по основ на комунална такса општината е должна да воведо аналитичка евиденција во рамките на даночното сметководство по обврзник.

За ненавремено платената комунална такса општината е должна да пресмета камата и да преземе мерки на присилна наплата согласно Законот за даноците на имот.

Комуналната такса за користење на простор пред деловни простории за вршење на дејност

Процесот за утврдување и наплата на комунална такса за издавање/користење на простор пред деловни простории за вршење на дејност е еден од процесите кои се регулирани со Законот за комунални такси, Законот за градење, Законот за градежно земјиште, Законот за локална самоуправа и Законот за градот Скопје.

Постапката за користење на простор пред деловни простории за вршење на дејност и наплата на комуналната такса се регулира со акти кои ги донесуваат советите на општините, а тоа се одлука за поставување мебел и опрема за комерцијални услуги за изградени инфраструктурни објекти на подрачјето на општината и одлука за утврдување и наплата на комуналните такси.

Сезоната за издавање на простор пред деловни простории почнува од 1-ви март или 1-ви април и трае до 31-ви октомври. По барање на странките постои можност просторот да се издаде и за цела година. Постапката за утврдување на комуналната такса за користење на простор пред деловни

простории за обавување дејност е следна: странките доставуваат барање преку едношалтерскиот систем на општината. Со барањето странката доставува извод од регистарот за регистрирана дејност, употребна дозвола за објектот и елаборат за партерно уредување-скица. Барањето преку едношалтерскиот систем се проследува до надлежниот службеник. По барањето на странката се отвара предмет и се води постапка.

На терен излегуваат овластени лица/геометар за да извршат мерење и проверка на димензиите во скицата. Се составува записник. Понатаму се одредува периодот на користење на просторот по барање на странката. Во записникот се прави пресметка, а по барање на странката има можност за плаќање во готово или на рати. Ако се плаќа на рати се склучува договор кој го потпишува раководителот на организациониот дел надлежен за администрирање со даноците и градоначалникот. Врз основа на барањето се изготвува дозвола во која е наведено колку е вкупната површина која се користи во м², периодот на користење, пресметката во вкупен износ и можноста за плаќање на рати. Предметот се доставува на увид и контрола кај надлежните лица и се авторизира. По авторизација дозволите се проследуваат до странките. По еден примерок од дозволата и договорот остануваат кај странката. Еден примерок од договорот останува во одделението за финансии и еден во одделението за комунални дејности, а од дозволата еден во општинскиот инспекторат и еден во одделението за комунални дејности.

Во случај странките да не поднесат барање, а го користат просторот пред деловните простории, комуналната инспекција на терен треба да следи кои лица, правни субјекти го користат просторот. Прават прегледи по лица/субјекти кои користат простор пред деловна просторија за вршење на дејност и составуваат записници врз основа на кој се отвара предмет и се води постапка.

Општината треба да води интерен регистар на издадени дозволи за поставување на мебел за комерцијални услуги по години.

Комуналната инспекција врши контрола со увид на терен. Во случај странките да користат повеќе простор од дозволеният, се изготвува записник со нова пресметка за дополнителниот простор, се прави анекс договор кон основниот. Лицето се задолжува целиот износ да го плати веднаш и се издава дозвола за дополнителниот простор што го користи.

Висината на комуналната такса за користење на простор пред деловни простории ја пропишува советот на општината со одлука, во границите утврдени согласно Законот.

Согласно Законот за градот Скопје, општините во градот Скопје и градот Скопје, утврдуваат такса за користење на простор пред деловна просторија за вршење дејност, таксите на овој член се прибираат од градот Скопје или од општините во градот Скопје, во зависност од тоа кој е надлежен за одржување на јавниот простор што се користи.

2.8.4. Процес за утврдување и наплата на надоместокот за уредување на градежно земјиште

Помеѓу најзначајните надлежности на општините е уредувањето на градежното земјиште кое е регулирано со Законот за градежно земјиште. За активностите во делот на уредувањето на градежното земјиште општините, општините во градот Скопје и градот Скопје донесуваат Програми за уредување на градежно земјиште. Овие програми треба да содржат податоци особено за:

- просторот кој е предмет на уредување,
- обемот на работите за подготвување и расчистување на градежното земјиште,
- обемот и степенот на опремување на градежното земјиште со објекти на основната и секундарната инфраструктура,
- изворите за финансирање на програмата,
- пресметување на трошоците за уредувањето на градежното земјиште,
- висината на надоместокот за уредувањето на градежното земјиште и неговата распределба,
- начин на распределба на средствата за финансирање за изградба и одржување на инфраструктурата,
- динамика на извршување на програмата и
- објекти на инфраструктурата од јавен интерес.

За трошоците кои општината ги направила за да го уреди градежното земјиште при издавањето на одобрение за градба истата е должна да бара надоместување на трошоците од барателот на одобрението за градење.

Постапката за издавање на одобрение за градба е постапка која во сите општини се води електронски и се спроведува согласно Законот за градење и Законот за општа управна постапка.

Системот на електронско издавање на одобрение за градење има за цел да го олесни процесот. Преку истиот е овозможено следење на целокупниот процес на издавање на одобренија, преку управување со процесот и потребните чекори, документи, проследување до надлежните институции и сектори, а со тоа и запазување на законските рокови и надлежности. Процесот го опфаќа целиот циклус од поднесување на барање до издавање на одобрение за градба.

Овој процес започнува со доставување на барање за издавање на одобрение.

Барањето треба да е комплетирано со законски утврдени документи и доколку истото е комплетно се доставува на мислење до надлежни органи, а ако не е комплетно треба да се врати назад за да се комплетира.

Висината на надоместокот зависи од степенот на уреденост на градежното земјиште, а приходите кои се остваруваат по овој основ можат да се користат само за реализирање на Програмата за уредување на градежно земјиште.

За издавање на одобрение за градење странката е должна (инвеститорот) да презентира пред општинскиот надлежен орган доказ за платен надоместок или договор за регулирање на начинот на плаќање или договор со кој е утврдено дека инвеститорот ќе го уреди земјиштето на сопствен трошок, односно акт врз основа на кој инвеститорот е ослободен од плаќање на надоместокот или доставување на банкарска гаранција за плаќање на надоместокот или доставување доказ за востановена хипотека во корист на општината.

Начинот на плаќање на надоместокот за уредување на градежно земјиште општината го регулира во Програмата за уредување на градежно земјиште во делот кој се однесува на плаќање на рати, бројот на ратите и висината на надоместокот.

За побарувањата по основ на надоместок за уредување на градежно земјиште општината е должна да воспостави сметководствена евиденција по обврзник без разлика дали е правно или физичко лице и дали плаќањето е во целост или е одложено плаќање.

2.9. 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 го одбере најефективниот начин на ревизорски пристап.

Изборот на ревизорскиот пристап во ревизијата се темели на собраните информации за работењето на општината предмет на ревизија и нејзините надлежности и на стручното расудување врз основа на сите релевантни факти.

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 општината која е предмет на ревизија е познат како системски базиран пристап. Ако ревизорот утврди дека во рамките на општината која е предмет на ревизија има воспоставено оперативен внатрешен контролен систем и ако тој ефективно дејствува, тогаш деталните постапки на тестирање на финансиските состојби и на трансакциите може соодветно да бидат намалени.

Системски базиран 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 за контрола на општината 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 да просуди кој би бил најефективен метод за добивање неопходен доказ за да се постигнат ревизорските цели.

Сепак, во пракса, ревизорот ќе ја испита природата на внатрешниот контролен систем на општината 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.

2.10. План за ревизија

Изготвување на план за ревизија е завршна/финална активност од фазата на планирањето. Планот на ревизијата 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:

- општината или областа/темата која е предмет на ревизија,
- проценка на ризикот и материјалноста,
- првична проценка на системот на внатрешните контроли,

- ревизорските цели и опфатот на ревизијата,
- ревизорскиот пристап,
- временски распоред на ревизијата,
- планирани и искористени ресурси и
- организација на ревизијата.

Се изготвува континуирано (започнувајќи од фазата на запознавање со субјектот) на образец (07_Т_П_О_План за ревизија) и се прави еден план за ревизија на сметките на основен буџет – 630, основен буџет - 637, буџет на приходи од дотации- 930 и буџет на расходи од дотации-937. Заедно со пропратната /дополнителната документација, овозможува анализа на главните ревизорски области и е 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).

На крај на ревизијата надлежното лице проверува дали истата е спроведена во согласност со планот, со цел да се увери дека е извршена во согласност со стандардите, методологијата и дали се исполнети целите на ревизијата.

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

Ако новите сознанија условуваат активности кои се над првично предвидените (доколку на пр. се работи за можна измама), потребно е да се известат градоначалникот и советот на општината. 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.

2.11. Ревизорска програма

Ревизорската програма е 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, како што се материјални средства, залихи, побарувања, пари и парични еквиваленти, јавни набавки, расходи за плати и надоместоци, даночни приходи, неданочни приходи и други. 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 41_Т_И_О до 71_Т_И_О.

Обемот на ревизорската програма зависи од многу различни фактори. Треба да се разработи така да 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 на извршената работа.

Ревизорската програма како и планот за ревизија на која основа се развива, не се статични документи. Неопходно е 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 дополние на програмата за ревизија треба да биде документирана и објаснета. Исто така, раководителот на тимот треба да провери дали во програмата одредени активности се преклопуваат или повторуваат.

Ревизорската програма е инструмент со кој ревизорите и нивните претпоставени ја надгледуваат ефективноста на активностите од ревизијата. Изготвувањето на ревизорската програма е последен чекор во фазата на планирање 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 општината, 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, општината предмет на 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.

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

Извршувањето на ревизорските активности кај ревизијата на општините го опфаќа обезбедувањето на потребните информации и податоци за водењето на сметководствените евиденции и врз основа на нив изготвени финансиски извештаи. Финансиските извештаи се темелат на одредбите од Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници, Правилникот за сметководство за буџетите и буџетските корисници и Правилникот за примена на Меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор на готовинска основа.

Признавањето на приходите и расходите кај буџетот на општината и корисниците на средства од буџетот на општината се врши според сметководствено начело на парично искажување/готовинска основа.

За ревизија на буџетот на општината ревизорот потребно е да обезбеди основни финансиски извештаи кои во себе ги вклучуваат Билансот на приходите и расходите и Билансот на состојба, кои пропратени со образложенијата кон нив ја сочинуваат завршната сметка, годишна сметка што е идентично на завршна сметка дефинирано во одредбите од Законот за буџетите и годишен извештај. Исто така ревизорот има обврска да ги обезбеди и кварталните извештаи дефинирани со подзаконскиот акт донесен од министерот за финансии, а се однесуваат на извршувањето на буџетот на општината, ненамирените обврски и состојбата во делот на задолжувањето на општината.

Во делот на ревизија на финансиските извештаи на корисниците на средства од Буџетот на општината потребно е да се обезбедат основните финансиски извештаи (Биланс на приходи и расходи и Биланс на состојба) пропратени со образложение кон истите за секоја сметка поодделно.

По обезбедувањето на наведените финансиски извештаи ревизорот пристапува кон внесување на податоците во апликацијата за буџет на општината (ексел модел).

Откако ревизорот ќе ги внесе податоците во наведената апликација, врши проверка на точноста на внесените податоци и врши усогласување на податоците внесени во апликацијата со податоците во соодветните финансиски извештаи. Негова обврска е да изработи и рекласифицирани финансиски извештаи, изврши основни логички контроли на усогласеност на податоците внесени во апликацијата и да изработи водечки табели.

3.2. Ревизорски докази

Согласно 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 донесе разумни заклучоци на коишто ќе го заснова ревизорското мислење.

Ревизорски докази се сите информации кои се содржани во сметководствените евиденции на кои што се темелат финансиските извештаи. Обврската да се соберат ревизорски докази со цел да се добијат доволни, прифатливи и соодветни докази и да се обезбеди разумна основа за заклучоците на ревизорот, се спроведува преку различни постапки и тоа: инспекција и набљудување, распрашување, анализа и потврда преку проверка и тестирање на податоци.

Видови ревизорски доказ

Ревизорски докази може да бидат групирани според нивната природа (документарен, визуелен и устен) или изворот на обезбедување (обезбедени од ревизорот, од трета страна и од општините односно корисниците на средства од буџетот на општината). Воедно ревизорскиот доказ треба да ги поседува следните атрибути: релевантност, ослободен од предрасуди/непристрасност, објективност и убедливост.

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.

Ревизорскиот доказ врз кој се базира ревизорското мислење треба да ги исполнува следните барања: доволност, релевантност и разумност.

Во текот на ревизијата ревизорот обезбедува докази 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 при вршењето ревизија кај буџетот на општината и корисниците на средства од буџетот на општината, ревизорите исто така обезбедуваат ревизорски докази и врз база на тврдења дадени од страна на градоначалникот на општината предмет на ревизија, како и од одговорниот сметководител. Имено, градоначалникот и одговорниот сметководител се одговорни за објективно презентирање на финансиските извештаи на општината 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).

Напоменуваме дека кога се одредува нивото на сигурност на различните видови ревизорски докази, добрата практика препорачува да се имаат предвид следните услови за добивање на доказот:

- 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 општината,
- ревизорскиот доказ обезбеден од внатрешни извори на општината која е предмет на ревизија е веродостоен, ако сметководствениот систем и системот на внатрешните контроли се структурирани согласно со закон и истите функционираат и
- оригиналот на еден документ е поверодостоен од неговата копија.

Најверодостоен е документираниот ревизорски доказ кој се состои од документи за потврда обезбедени од општината, 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 применливо, 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

Ревизорските постапки со кои се обезбедуваат ревизорски докази 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 општините, со цел да се добие ревизорски доказ во врска со соодветноста и ефективното дејствување на сметководствениот и внатрешниот контролен систем.

Во фазата на извршување на ревизијата, ревизорите ќе пристапат кон извршување тестови на контрола, ако утврдиле во фазата на планирање на ревизијата дека може да се потпрат на внатрешните контроли кај општината. Со тестовите на контрола се потврдува дека системот на внатрешните контроли функционира согласно првична 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).

Извршување тестови на усогласеност

Следејќи го системски базираниот пристап (СБП), не е доволно само да се извршат детални процени на внатрешните контроли, туку 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 исто проверува и дали контролите резултирале во исправање на грешките. 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) 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).

Ревизорот проценува колку трансакции треба да бидат испитани за да се добие доволен доказ за задоволително функционирање на контролата. При тоа треба да има предвид:

- 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 ставките кои треба да бидат предмет на тестирање (трансакции, салда) и
- фактот дека повеќето тестови на контрола обезбедуваат доказ не дека контролата функционира, туку дека таа не потфрлила/не открила грешки („негативен» доказ).

3.4. Потврдување/коригирање 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 општините.

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 општината.

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, поради што вршиме избор помеѓу одреден број различни методи, кои може да ги обезбедат потребните ревизорски докази. Со нашето ревизорско расудување и искуство ќе 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 тестирање во целост, наспроти можноста за тестирање на избрани примероци).

Ефикасноста при избирањето примероци може да се подобри со примената на нашето знаење, искуство и расудување. Нашето знаење за работата на општината, ќе го искористиме за 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 давање мислење за финансиските извештаи на општината, треба да се обезбеди доволен, 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. 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 сортирана, тогаш ревизорските заклучоци може да бидат проширени на целокупната популација, во спротивно тие ќе бидат валидни само на селектиран примерок.

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 повообичаено 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 општината, 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 општината, 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 позиција 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 позиција или сметка (Ова, на пример, може да важи за која било трансакција чија вредност ја надминува материјалноста одредена во фазата на планирање на ревизијата.)

Ако планираме да вршиме избор на примероци за детално тестирање и ако знаеме дека најголемиот дел од вредноста на конкретната позиција или сметка може лесно да се идентификува, тогаш ќе ги тестираме сите овие ставки со голема вредност, заедно со само еден мал дел од преостанатите трансакции. 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 позиција 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 значајни 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 да 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 не репрезентативен 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.

Видови методи на 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.

Статистички метод на примерок

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. 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 при користење монетарни/вредносни единици на избор на примерок, што на ревизорот му обезбедува 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 иста вредност.

Нестатистички метод на примерок

Најчесто нестатистички методи на избор на примерок се:

- **метода на хазардна/случајна селекција.** Ревизорот го селектира примерокот без да следи некои устроени техники, избегнувајќи какво било мешање или свесно прогнозирање.
- **селекција со користење професионално расудување.** Елементите на примерокот се селектираат според професионалното расудување на ревизорот.

За изборот на примерок со нестатистички метод, ревизорот има обврска соодветно да ја документира постапката во работна белешка.

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, ревизорот потребно е 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, што 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 која што 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, многу поверојатно е, дека поголем примерок ќе биде порепрезентативен од аспект на популацијата отколку помал примерок. Сепак, ако областа која се тестира е оценета како релативно незначајна во однос на вкупните финансиски извештаи, ревизорот може да биде спремен да прифати повисок степен на ризик којшто произлегува од изборот на примерок.

Во најголем број случаи, проценетата грешка ќе претставува мал дел од материјалноста. Ревизорот потребно 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, кое можеме да го толерираме и да го прифатиме.

Ревизорот вообичаено не очекува да најде значајна грешка иако треба да биде постојано отворен во однос на можноста доказите 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 нестатистичка 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 општина.

Планираната големина на примерок може да се пресмета со примена на подолу наведената 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 подолу наведената формула и табела со утврдени големини на примерокот:

$$\text{Големина на примерок} = \left(\frac{\text{основен фактор на прецизност}}{\text{материјалност}} \right) \times 100$$

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, при што ревизорот има обврска соодветно да ја документира постапката во работна белешка. 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 претставува нивото до кое ревизорот ќе се потпре на независните 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:

$$\text{Големина на примерок} = \left(\frac{\text{Вредност на популацијата}}{\text{Прецизност}} \right) \times \text{фактор на ризик}$$

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 каде што 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 извештаи 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 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 екстраполација да се надгради со дозволиениот 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 општината да ги испита откриените грешки /отстапувања и потенцијалните можности за појава на понатамошни грешки/

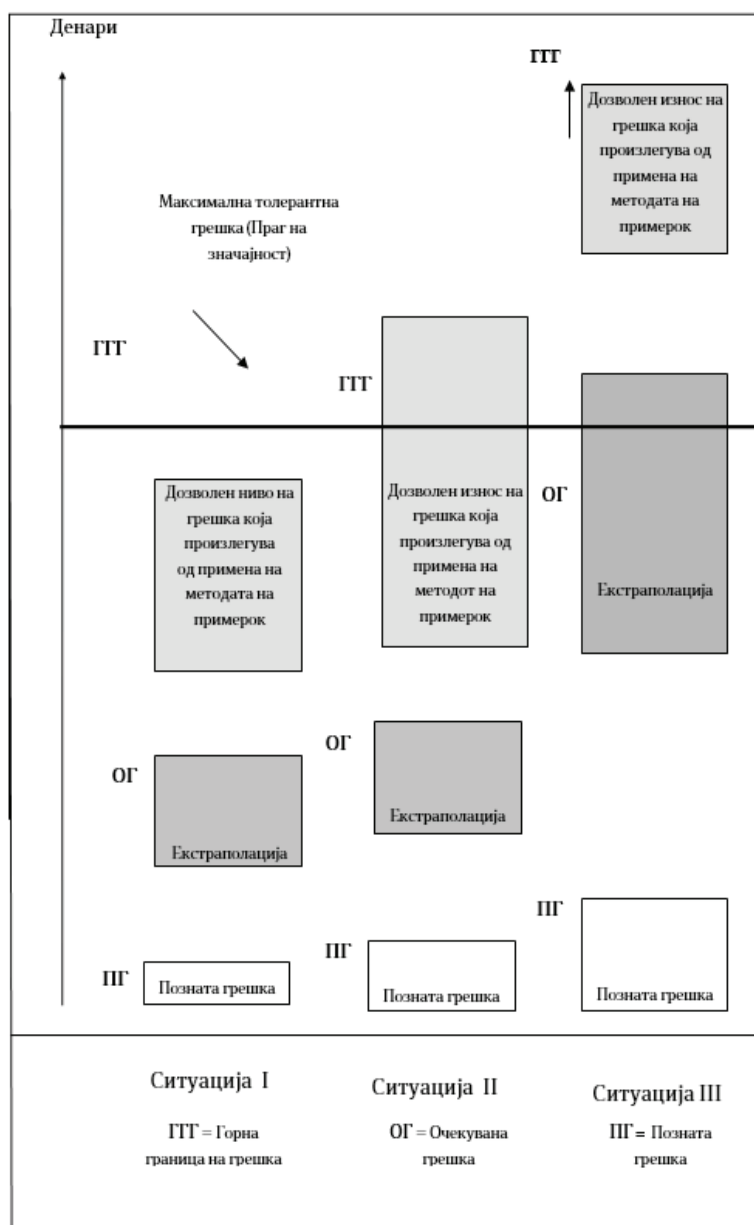
отстапувања. Ова може да резултира во договорени корекции во финансиските извештаи,

- 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 независните тестирања) е илустрирана на сликата.

Вреднување на севкупните резултати од независните тестови



Од горните ситуации може да се извлечат следните заклучоци:

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

Ситуација II: Горната граница на грешка ја надминува толерантната грешка но очекуваната (најверојатна) грешка е помала од толерантната грешка. 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

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 општината 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 41_Т_И_О до 71_Т_И_О). 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 поединости на салда и тестови на поединости 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 и системи. 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 општината.

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, нивна споредба 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 трансакциите 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), сметководствените биланси (брuto – биланс, 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 градоначалникот на општината 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

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 пракса 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 ја елиминираме потребата директно да ги тестираме валидноста, евидентирањето во поголем износ или погрешното разграничување на страната побарува и комплетноста, евидентирањето во помал износ или пак погрешното разграничување на страната должи.

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 (градоначалникот сака да прикаже дека е поуспешен 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).

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 (понекогаш каде тоа е применливо може да се користат и дополнителни бази на податоци како што е даночното сметководство/евиденција на поделните видови даноци) 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 ја подготви проценката,
- користење независна проценка за да се спореди со онаа што ја подготвило раководството на општината 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 на општината. 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.

При планирање на буџетот направена е сметководствена проценка на приходите по основна персонален данок од вршителите на надејност регистрирани на територијата на општината кој е 100% приход на општината. Наплатениот данок во текот на годината по овој основ претставува ревизорски доказ за сметководствена проценка направена од раководството.

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 градоначалникот 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 градоначалникот.

Важно е грешките и неусогласеностите да ги проследиме во моментот кога се констатирани така што градоначалникот 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 дополнуваат деталните тестови на трансакциите и салдата. Аналитичките постапки се класификуваат како „детални» постапки поради тоа што ревизорската цел 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 некоректни со останатите релевантни информации или значајно отстапуваат од предвидените износи.

Различни методи може да се користат при извршувањето на аналитичките постапки. Овие постапки опфаќаат од едноставни споредби до комплексни

анализи со користење напредни статистички техники. Аналитичките постапки може да бидат применети на финансиски извештаи, податоци и показатели за организациони единици (сектори/одделенија) и на поединечни елементи на финансиски извештаи. Изборот на постапки, методи и ниво на примена е прашање на професионално расудување на ревизорот.

Природа на аналитичките постапки

Аналитичките постапки опфаќаат разгледување податоци во финансиските извештаи за да се види дали се тие конзистентни едни со други, како и во однос на ревизорското познавање на општината и нејзините активности и надлежности.

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 општини примената на постапките може да биде ограничена на проверка на промените во сметководствените салда помеѓу претходната и тековната година. Кај други општини 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 големини);
- 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 приходите и побарувањата за наплата на истите во однос на некои просеци од слични општини;
- 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.

Примена на аналитичките постапки

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

- како постапки за проценка на ризикот за да се стекне разбирање за општината и нејзиното 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 општината и нејзиното опкружување

Ревизорот треба да применува аналитички постапки кога тие може да укажат на податоци за општината 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 општината и нејзиното 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 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 поверодостојни резултати во услови на контролно опкружување со цврсти и ефективни интерни и солидни 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 финансиската ревизија 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, која 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 критериум 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 возилата во возниот парк и трошоци за нивна регистрација. Од друга страна, не е разумно да се претпостави постоење поврзаност помеѓу бројот на даночни обврзници и висината на остварените приходи.

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 предвидување. Едноставната пресметка (предвидување) на приходите базирана врз ревидирани податоци од претходните години и промените во бројот на даночни обврзници не би била соодветна ако постојат значајни промени во даночната основица.

Конзистентност - Не може секогаш да се очекува дека поврзаноста со (во однос на) минатото ќе продолжи и во иднина. При одредувањето на директните аналитички постапки, ревизорот треба да ги земе предвид можните промени во соодносите. Како пример поврзаноста помеѓу приходите од надоместокот за уредување на градежно земјиште во претходните години, што биле стабилни може да се промени како резултат на намалена заинтересираност поради промените на условите за градење. Во овие услови ревизорот треба да ги земе во предвид променетите околности.

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 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, дали информацијата била генерирана независно од сметководствениот / финансискиот сектор и дали 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. Разликата која е помала од толерантната разлика може се уште да биде значајна ако таа е само маргинално под толерантната разлика, ако може вишокот да го промени во кусок (дефицит) или обратно, ако резултира со користење средства во поголем износ од расположливите /одобрените и ако 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 градоначалникот на општината. 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.

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 општината. 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 образложенијата приложени кон нив) 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
- дали тековните финансиски извештаи според неговите сознанија се разумни во однос на претходната година.

При разгледување на погоре наведените прашања ревизорот треба да одлучи 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 (ISSAI), како и пооделните закони кои ја уредуваат областа предмет на ревизија и работењето на општините.

Имено во извршувањето на ревизорските активности комуникацијата се воспоставува на повеќе нивоа и тоа:

- во рамките на ревизорскиот тим,
- помеѓу ревизорскиот тим и градоначалникот и раководни лица во општината,

- помеѓу ревизорскиот тим и претседателот и советниците на советот на општината и
- помеѓу ревизорскиот тим и Министерството за локална самоуправа како надзорен орган.

За да се обезбеди квалитетно и ефикасно извршување на ревизорските активности, како и да се обезбеди висок квалитет на ревизорските извештаи, потребно е воспоставување на соодветна комуникација во рамките на ревизорскиот тим. Комуникацијата помеѓу ревизорскиот тим и градоначалникот, како и раководните лица во организационите единици на општината треба да биде постојана и квалитетна. Комуникацијата започнува со доставувањето на известувањето за опфатеност на општината со Годишната програма за работа на ДЗР, писмото за ангажирање/ известување за почеток на ревизијата, 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. За одржување на првичниот состанок раководителот на ревизорскиот тим подготвува работна белешка (Образец 01_T_P_O во прилог на овој Прирачник).

Начините на комуникација во рамките на ревизорскиот тим, градоначалникот, советот на општината и надзорните/надлежните органи детално се опишани во ISSAI 1240.

Во постапката на извршување на ревизијата во општините потребно е да се оствари и комуникација со претседателот на советот на општината, претседателите на поодделните комисии (комисија за финансирање и буџет, комисија за еднакви можности на жените и мажите, координатор за еднакви можности на жените и мажите, комисија за комунални дејности, комисија за урбанизам итн) како и со советниците, во врска со прашања кои согласно законската регулатива за единиците на локалната самоуправа се во надлежност на советот на општината. Целта на комуникација е двонасочна од една страна да се добијат потребни информации за целите на ревизијата, а од друга страна да се информираат советниците и претседателот на советот на општината за одредени утврдени состојби во општината.

Честопати во законските и подзаконските акти е утврдена обврска ревизорскиот тим да комуницира и со надлежните органи за надзор и контрола над работењето на општината, како што е Министерството за локална самоуправа / Државниот инспекторат за локална самоуправа кое врши надзор над законитоста на прописите на општината, Министерството за финансии од аспект на спроведување на одредбите на Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа, итн.

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

По правило закажувањето на завршниот состанок се одвива усно од страна на раководителот на ревизорскиот тим, но доколку настанат одредени

потешкотии во тој случај комуникацијата се врши од страна на РР/ПГДР, а во одредени случаи и писмено. Доколку 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 ревизорскиот тим да обезбеди работна белешка и истата по можност да биде авторизирана од страна ревизорскиот тим и РР/ПГДР и градоначалникот, односно номинираните лица од градоначалникот (Образец 39_Т_И_О во прилог на овој Прирачник).

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

Користење на работата на внатрешни ревизори

Во текот на ревизијата државниот ревизор може да ја користи работата на внатрешните ревизори, но доколку ја користи тој и понатаму е одговорен за резултатите од нивната работа кои одлучил да ги користи, што е утврдено во ISSAI 1610.

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, при што треба да изврши оценување на објективноста на функцијата на внатрешната ревизија, компетентност на внатрешните ревизори, дали работата на внатрешните ревизори се извршува со должна професионална грижа и дали се очекува да се воспостави ефективна комуникација помеѓу внатрешните и државните ревизори особено за значајни прашања кои можат да влијаат врз ревизијата.

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, функцијата на внатрешната ревизија и на спецификите во нивната работа. Поради тоа 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, Државниот завод за ревизија при вршење на ревизијата може да ангажира стручни лица и експерти од областа предмет на ревизија. 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.

Одговорностите на државниот ревизор кога користи работа на експерти се утврдени во ISSAI 1620.

Стручните лица и експерти во фазата на извршување, може 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.

Стручните лица и експертите кои ќе бидат ангажирани за потребите на ревизијата треба да имаат 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, се оценува севкупната ревизорска работа, со цел да се формираат заклучоци врз основа на прибраните ревизорски докази и да се изрази ревизорско мислење.

Ревизорските докази треба да се оценуваат од аспект на нивната доволност и соодветност (ISSAI 1330:26).

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 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 општината, па според тоа и на ревизорското мислење. Исто така, погрешните прикажувања се значајни за преоцена 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

Резултатите од примената на аналитичките постапки 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 е уредена во ISSAI 100.41, додека 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 наменета 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_Т_И_О_Завршен меморандум, презентираан 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

Како што е утврдено со методолошките и подзаконските акти на Државниот завод за ревизија и меѓународните стандарди, извршувањето на ревизорската активност е проследена со одредени ревизорски постапки и нивно документирање во работни белешки. (Образец Работна белешка, 15_П_П_О; 01_Т_И_О, 05_Т_И_О, 36_Т_И_О, 39_Т_И_О).

Имено со ревизорската документација потребно е да се обезбедат 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.

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.

Ревизорската документација треба да биде одложена во „постојано“ и „тековно“ досие за соодветната ревизија во рамките на информацискиот систем за управување со ревизијата (АМС). (Образец 01_Т_П_О и Образец 11_П_П_О).

Процесот на ревизија на општините не се разликува значително од ревизиите на други јавни субјекти, и се користат истите стандарди за ревизија во планирањето, спроведувањето и известувањето за ревизиите на општините што се применуваат и во други ревизиите. Исто така, во зависност од мандатот на ДЗР и обемот на ревизијата, се спроведуваат истите видови на ревизиите што е дефинирано во INTOSAI рамката: финансиска, усогласеност и успешност. Сепак ревизијата на општините се разликува по својата **комплексност, специфичност и отвореност**.

Комплексноста е во големиот број на општини кои имаат широк спектар на услуги за граѓаните и многу општински надлежности кои често се преклопуваат со владините. Со изборот на релевантни теми за ревизија во општините, резултатите од ревизијата ќе имаат голема додадена вредност и влијание на локалната власт и граѓаните, а во исто време ќе се осигура подобрување на национално ниво.

Повеќе општини, претпоставува и посложена комуникација помеѓу нив. Различните искуства во целокупниот систем на локална самоуправа, што претставува и нивна **специфика**, можат да дадат и поефикасни резултати со можност на упатување на најдобрите практики, во што свој придонес може да даде и ревизијата.

Со оглед на комплексноста на функционирањето на општините, од голема важност е нивната **отвореност** заради споделување на значајни информации како и справување со проблемите интегрално, на сите нивоа, од локално до централно ниво.

Согласно основните принципи на финансиска ревизија и ревизија на усогласеност (ISSAI 200 и 400), составување и презентирање на ревизорскиот извештај претставува завршна фаза во постапката за ревизија, во која ревизорот подготвува извештај и ги презентира 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 ревизиите 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 ревидираната општина, 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 Македонија, Министерството за локална самоуправа, Министерството за финансии и јавноста ќе овозможи благовремено заштита на јавните средства, особено во делот на нивното законско и наменско 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 – Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи,
- ISSAI 1705 – Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор,
- ISSAI 1706 – Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор,
- ISSAI 1710 – Споредбени информации – кореспондирачки податоци и споредливи финансиски извештаи,
- ISSAI 1720 – Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи,
- ISSAI 1800 – Упатство за финансиска ревизија – специфични аспекти – Ревизија на финансиски извештаи со посебна намена,
- ISSAI 1805 – Ревизии на поединечни финансиски извештаи и специфични елементи, сметки или ставки од финансиски извештаи.

Основни правила за пишување на извештаи

Секој ревизор кој е вклучен во фазата на известување треба да ги има во предвид начелата кои се користат за да препознаеме квалитетно известување:

Достапност – констатациите/утврдените состојби 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 ревидираната општина 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 состојби 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.

Навременост – извештајот треба да се изработи веднаш по завршување на ревизијата, за да биде корисен.

Државниот ревизор, исто така, треба да ги има предвид следните услови за успешно пишување на ревизорските извештаи:

- одлично познавање на законската регулатива и ревизорската методологија,
- запознавање со дејноста на општината која 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 (општините кои се ревидираат, јавноста, надлежните министерства, 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 ја има предвид бројноста, односно обемот на истакнување на информациите/констатациите, бидејќи премногу информации не секогаш даваат ефекти. Тоа упатува дека ревизорот треба да ги истакне значајните состојби поддржани со заклучоци и со препораки.

Формирање на наоди и препораки - состојбите 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 состојби 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 нејасноти и двосмислености,
- ќе бидат вклучени само информации кои се значајни и 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 и користење на докази.

4.1. Форма и содржина на ревизорски извештај

Согласно ISSAI 200 и 400 – Основни принципи за финансиска ревизија и ревизија на усогласеност, формата и содржината на ревизорските мислења и извештаи треба да ги содржат следните компоненти:

- **наслов**, кој јасно укажува дека се работи за извештај на овластен државен ревизор, заради разликување од другите извештаи изготвени од други субјекти,
- **потпис и датум**, подразбира дека извештајот е соодветно потпишан со информација дека ревизорот ги имал во предвид сите сознанија за настаните и трансакциите до тој датум,
- **цели и опфат**, во секој извештај треба да се истакнат целите и опфатот на ревизијата,
- **потполност**, подразбира дека мислењата и извештаите треба да бидат прикажани соодветно на содржината изготвена од страна на ревизорот,
- **адресирање**, односно доставување на извештаите до субјектите и одговорните лица, зависно од ревизорскиот ангажман и соодветно на барањата на Законот за државна ревизија,
- **утврдување на предметот на работа**, мислењата и извештаите треба да ги утврдат финансиските извештаи или областите на кои тие се однесуваат. Ова вклучува и информации за името на општината, дата и период на кои се однесуваат финансиските извештаи и идентификација на прашањата кои биле предмет на ревизија,
- **законска основа**, претставува законска обврска за спроведување на ревизијата,

- **усогласеност со стандардите**, подразбира обврска извештаите да ја содржат информацијата дека при ревизијата се применети ревизорските стандарди,
- **навременост**, претставува обврска ревизорот навремено да изготви мислења и ревизорски извештај заради преземање на соодветни дејствија.

4.2. Ревизорско мислење

Ревизорското мислење е во стандарден формат и се однесува на: финансиските извештаи во целина, при тоа треба да биде лесно разбирливо и јасно да изразува дали финансиските извештаи се подготвени објективно, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување (ISSAI 1210 и ISSAI 1200), како и на усогласеност со законите и прописите доколку тоа претставува цел на ревизијата.

Ревизорското мислење е резултат од извршената ревизија, спроведените тестови, усогласеност на одделни трансакции со закони и други прописи, идентификување на потенцијални погрешни прикажувања и други ревизорски активности.

Во зависност од тоа што е предмет на ревизијата и утврдените состојби со ревизијата, се изразува и соодветно мислење, мислење за финансиските извештаи и мислење/заклучок за усогласеност со закони и прописи. При тоа, мислењето/заклучокот за усогласеност може да се вклучи во ревизорскиот извештај за финансиските извештаи или во посебен извештај. (ISSAI 4000 т.11).

Согласно ISSAI 200 и 400 – Основни принципи за финансиска ревизија и ревизија на усогласеност, ревизорот треба да известува за постоење на слабости во системите на финансиската контрола или сметководството. Ревизорот треба да известува за значајни неправилности, независно дали се случени или се потенцијални, како и за недоследноста во примената на законските прописи, за настани кои претставуваат измами или корупција.

Препораки

Врз основа на процената на ревизорот и потребата која произлегува од утврдената состојба ревизорот треба да даде препорака. Формулацијата на препораката треба да биде јасна и концизна. За да бидат препораките конструктивни, тие треба да бидат упатени кон разрешување на причините на идентификуваните проблеми. Воедно тие треба да бидат ориентирани кон преземање на акции и особено насочени кон страните кои имаат надлежност да делуваат/преземаат мерки, да бидат практични и до најголем степен спроведливи, ефективни во однос на трошоците и мерливи.

4.3. Видови на ревизии

Согласно ISSAI 100 постојат три главни видови на ревизија во јавниот сектор: финансиска ревизија, ревизија на усогласеност и ревизија на успешност. Согласно Законот за државната ревизија, Државниот завод за ревизија врши ревизија на регуларност и ревизија на успешност. Во праксата на Државниот завод за ревизија, во рамки на ревизијата на регуларност се врши ревизија на финансиски извештаи и ревизија на усогласеност.

4.4. Ревизија на регуларност

Нацрт/Конечниот извештај на овластениот ревизор треба да ја има следната содржина:

Резиме:

- Предмет на ревизија,
- Ревизорско мислење,
- Осврт на ревизијата од претходната година – спроведување на препораките,
- Резултати од тековната ревизија,
- Нагласување на прашање за неизвесност и континуитет,
- Останати прашања,
- Примени забелешки на нацрт извештајот на овластениот државен ревизор.

Нумерирањето на деловите кои се составен дел на ревизорските извештаи треба да биде на следниот начин:

1. Вовед

- 1.1. Предмет на ревизија,
- 1.2. Законски основ,
- 1.3. Континуитет,
- 1.4. Одговорност на раководството за финансиските извештаи,
- 1.5. Одговорност на ревизорите.

2. Цели, заснованост и период на вршење на ревизијата

- 2.1. Цели на ревизијата,
- 2.2. Заснованост на финансиските извештаи,
- 2.3. Период на вршење на ревизијата и ревизорски тим.

3. Осврт на ревизијата од претходната година – спроведување на препораките

4. Наоди и препораки

- 4.1. Внатрешни контроли
Наоди/констатации,
Препораки,
- 4.2. Усогласување со закони и прописи
Наоди/констатации,
Препораки,

4.3. Финансиски извештаи

Наоди/констатации,

Препораки,

4.4. Користење на средства согласно законски прописи

Наоди/констатации,

Препораки,

Основ за изразување мислење

5. Ревизорско мислење:

Мислење за финансиските извештаи

Мислење за усогласеност со закони и прописи

6. Нагласување на прашања за неизвесност и континуитет

7. Останати прашања

За изготвување на Нацрт/Конечен извештај се користат обрасците дадени во прилог на овој Прирачник (02_Т_ИЗ_О), кои се однесуваат за извршена ревизија на финансиски извештаи, заедно со ревизија на усогласеност.

Нумерираниите делови кои се составен дел на Нацрт/Конечните извештаи треба да ја имаат следната содржина:

Резиме

Резимето треба да ги содржи следните елементи:

Предмет на ревизијата

Во овој дел се дава краток опис во кој ќе се идентификува општината, предметот на ревизија и известувачкиот период кој е опфатен со финансиските извештаи.

Ревизорско мислење

Потребно е да се извлече резиме од ревизорските мислења дадени во точката 5 од ревизорскиот извештај.

Осврт на ревизијата од претходната година – спроведување на препораките

Во овој дел се сумираат резултатите од ревизијата во тековната година по однос на спроведување на препораките дадени во конечниот ревизорски извештај во претходниот период, со истакнување на степенот на напредокот во спроведување на препораките, нивниот статус на денот на вршење на ревизијата проследено со податоци за имплементација на препораките.

За следење на спроведување на препораките и потребата за известување од истите од големо значење е временскиот период кога е извршена претходна ревизија, односно дали законската регулатива со која е регулирано работењето на општината претрпела значителни промени и дали дадените препораки од тој аспект се применливи. Доколку има значителни промени со тековната ревизија не се навраќае на дадените препораки од претходната ревизија.

Доколку во претходниот период општината не била предмет на ревизија, тоа треба да се истакне пред се заради континуитетот во нејзиното ревидирање.

Резултати од тековната ревизија

Во овој дел треба да се истакнат клучните/значајни прашања од ревизијата и нивното влијание заедно со клучните препораки со идентификување на главните области кои треба да бидат предмет на внимание во општината. Приоритет во истакнување на констатациите треба да имаат состојбите кои имаат влијание на системот во кој таа функционира, препораките со кои се очекува напредок во нејзиното функционирање. Помалку значајните констатации можат да предизвикаат дефокусирање на вниманието на читателот на ревизорскиот извештај.

Нагласување на прашање за неизвесност и континуитет

Доколку ревизорот проценил дека е потребно да истакне значајно прашање кое е обелоденето во финансиските извештаи, ревизорот треба да го истакне во овој дел од резимето, но за тоа е потребно претходно обезбедување на соодветни ревизорски докази за да се потврди дека прашањето не е материјално погрешно прикажано во финансиските извештаи.

Останати прашања

Истакнувањето во оваа точка има за цел да направи разграничување/ разлика меѓу утврдените состојби кои се однесуваат на работењето на општината и состојбите кои се резултат од надворешни фактори или околности кои се надвор од нејзина контрола/влијание (на пример поради одредени законски решенија, колизија на законски прописи, неусогласеност на подзаконски акти или несоодветно/нецелосно регулирање на одредени прашања во законските или подзаконските акти).

Примени забелешки на нацрт извештајот на овластениот државен ревизор

Овој дел се однесува само за конечните извештаи со краток коментар дека општината која била предмет на ревизија, во законски рок доставила или не доставила забелешки на констатациите истакнати во нацрт извештајот.

1. Вовед

1.1. Предмет на ревизија

Во овој дел треба да се наведе точниот назив на општината, информација на предметната материја која била ревидирана, односно насловот на сметката и на финансиските извештаи, како и датумот и пресметковниот период кој е опфатен со финансиските извештаи.

1.2. Законски основ

Во овој дел се истакнува законскиот основ за вршење на ревизија: Законот за државна ревизија и Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија.

1.3. Континуитет

Со континуитетот се истакнува дали општината била секоја година предмет на ревизија, односно кој е последно ревидираниот пресметковен период.

Доколку е вршена ревизија на финансиските извештаи се истакнува период за кој тие се однесуваат и изразеното мислење.

Доколку не е вршена ревизија во изминатиот период, истото соодветно се обелоденува.

1.4. Одговорност на раководството за финансиските извештаи

Ревизорскиот извештај треба да го вклучи објаснувањето дека градоначалникот е одговорен за подготвување на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, како и за внатрешна контрола релевантна за подготвување на финансиските извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, независно дали е резултат на измама или грешка. (ISSAI 1700)

1.5. Одговорност на ревизорите

Во ревизорскиот извештај треба да се наведе одговорноста на ревизорот да даде мислење за финансиските извештаи, со нагласување дека ревизијата била спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. (ISSAI 1700)

Во услови кога ревизорот се воздржува од давање мислење поради неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, согласно барањата на ISSAI 1705 текстот за одговорност на ревизорите треба соодветно да се прилагоди и да се упати на утврдените состојби кои претставуваат основа за воздржување од давање на мислење.

2. Цели, заснованост и период на вршење на ревизијата

2.1. Цели на ревизијата

При извршување на ревизија на финансиски извештаи, општи цели на ревизорот се:

Да стекне 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. (ISSAI 1200)

Ревизијата на усогласеност во јавниот сектор често пати има поширок опсег отколку што е тоа случај во ISSAI 1250 – Разгледување на законите и прописите при ревизијата на финансиските извештаи.

Целите на ревизорот согласно ISSAI 1250 се:

- да се обезбедат достатни и соодветни ревизорски докази во врска со усогласеноста со одредбите на оние закони и прописи, кои што

имаат директно влијание во одредувањето на материјалните износи и обелоденувања во финансиските извештаи,

- да извршува специфични ревизорски постапки кои што ќе му помогнат при идентификување на случаи на неусогласеност со други закони и прописи кои што може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи и
- да одговори соодветно на идентификувана неусогласеност или можна неусогласеност со закони и прописи во текот на ревизијата.

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. (ISSAI 4200 (para. 30))

2.2. Заснованост на финансиските извештаи

Ревизорскиот извештај вклучува формулација со која се објаснува дали финансиските извештаи се подготвени во сите материјални аспекти во согласност со применливата законска рамка за финансиско известување и разликите во однос на презентираниите финансиски извештаи во ревизорскиот извештај, како резултат на утврдените коригирани погрешни прикажувања.

Согласно ISSAI 1450 (Оценка на погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата), оваа точка се истакнува дека финансиските извештаи кои се предмет на ревизијата се засновани на завршната сметка составена според применливата рамка за финансиско известување во Република Македонија.

Доколку со постапките на ревизијата се утврдени материјални погрешни прикажувања кои одговорните лица ги коригирале, во продолжение на текстот за заснованост на финансиските извештаи се додава формулацијата „и со прифатени и спроведени извесни корекции од страна на општината, како резултат на утврдени погрешни прикажувања“.

2.3. Период на вршење на ревизијата и ревизорски тим

Во рамките на оваа точка се презентира и периодот во кој ревизијата е извршена, како и составот на ревизорскиот тим со назначување на звањето на секој член од ревизорскиот тим.

3. Осврт на ревизијата од претходната година – спроведување на препораките

Во овој пасус се презентираат резултатите од тековната ревизијата во однос на спроведување на препораките дадени во конечниот извештај на овластениот државен ревизор во претходниот период.

По препораките во претходната ревизија, ревизорот треба во резимирана форма да даде коментар за: наодите, препораките, тековниот статус на препораката и истите да се презентираат во преглед како прилог на ревизорскиот извештај.

Во случај кога во претходниот период е извршена ревизија на резултатите од спроведувањето на препораките и статусот на нивната примена, тогаш во оваа точка ревизорот треба да се повика на тој извештај, со датум и број на истиот.

4. Наоди и препораки

Во рамките на оваа точка потребно е соодветно да се презентираат: слабостите во системот на внатрешни контроли, управување и раководење, неправилности и погрешни прикажувања во финансиските извештаи, неправилности во примена на законска регулатива и други констатации утврдени при ревизијата на финансиските извештаи, како и по однос на усогласеноста со законите и прописите кои имаат влијание на вистинитоста и објективноста на прикажаните состојби и резултатите од работењето искажани во финансиските извештаи на општината. Ревизорот може врз основа на неговата проценка и соодветно на потребите да истакне добар пример, односно пракса од работењето на општината.

Ревизорот е должен при истакнување на наодот да ги презентира сите потребни елементи: **состојба, критериум, причина и ефект.**

Елементот **состојба** претставува констатираната фактичка состојба утврдена од страна на ревизорот.

Критериумот произлегува од законската регулатива, политиките и процедурите воспоставени кај општината, стандардите и истиот дефинира каква треба да биде фактичката состојба.

Елементот **причина** ги објаснува факторите кои довеле до постоење на разлика помеѓу состојбата и критериумите. При известувањето за причината, треба да се разгледа, дали доказите обезбедуваат разумни и убедителни аргументи, бидејќи дадената причина е клучен фактор кој придонесува за разликата.

Преку **ефектот** се утврдува разликата помеѓу утврдената состојба од страна на ревизорот и очекуваната состојба (критериум). Ефектот полесно се разбира ако е даден јасно, концизно и доколку е можно во бројки (вредности, количини) кои може да се квантифициваат. Треба да се утврди вредноста на неправилноста во наодот како и вкупен износ на билансната позиција/елемент/компонента на финансиските извештаи на која се однесува неправилноста.

Вкупниот ефект на неправилностите врз финансиските извештаи (Биланс на состојба - актива/пасива и Биланс на приходи и расходи) се дава во насловот како "основ за изразување мислење", пред пасусот за мислењето (ISSAI 1705).

Во нацрт извештајот на овластениот државен ревизор, пред да се започне со утврдените состојби од извршената ревизија, во т. 4 - Наоди и препораки, треба да се информира за реализиран завршен состанок со одговорните лица на општината.

Овластениот државен ревизор има обврска да обелодени дали се добиени или не се добиени забелешки по Нацрт извештај.

Наодите се презентираат заедно со препораките. Основната категоризација на наслови на наоди, треба да ги опфати следните содржини на категории на наоди:

4.1. Внатрешни контроли

Во овој дел се презентираат наодите кои се однесуваат на слабостите во системот на внатрешни контроли, управување и раководење, контрола и известување кај субјектот.

4.1.1. Наод/констатација

Препорака

4.2. Усогласување со закони и прописи

Во овој поднаслов се презентираат неправилности во примена на законска регулатива, а не се наведени во другите категории на наоди.

4.2.1. Наод/констатација

Препорака

4.3. Финансиски извештаи

Во овој поднаслов се презентираат неправилности и погрешни прикажувања утврдени при ревизијата на финансиските извештаи.

4.3.1. Наод/констатација

Препорака

4.4. Користење на средства согласно законски прописи

Во овој дел се презентираат наодите кои се однесуваат на усогласеноста со законите и прописите, недоследности во нивната примена, проневери, корупција, наменското трошење на распределените средства и влијанието врз финансиските извештаи односно врз резултатите од ревизијата.

Основ за изразување мислење

Во случај кога ревизорот изразува мислење различно од мислење без резерва треба да ги истакне сите значајни и материјални причини и да изврши квантификација на истите (доколку е тоа можно) на поодделните билансни позиции и вкупно на ниво на финансиски извештај. Вообичаено информацијата за вкупниот ефект на финансиските извештаи се дава во посебен пасус кој претходи на пасусот на мислењето и може да вклучува повикување/врска/референца на дадено пошироко образложение во конкретните наоди презентирани во насловот наоди и препораки, како и во образложенијата кон финансиските извештаи.

Исто така овластениот државен ревизор има обврска во случај кога изразува мислење различно од мислењето без резерва за усогласеност со закони и прописи да ги наведе сите значајни состојби кои влијаат на мислењето.

5. Видови на ревизорско мислење

Мислењето на ревизорот може да биде:

- мислење без резерва,
- мислење со резерва,
- неповолно мислење и
- воздржување од 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 работењето на општината која е предмет на ревизија и
- достатни и соодветни докази се обезбедени и постои образложение по сите материјални прашања релевантни за финансиските извештаи.

Мислење за финансиските извештаи

Како применлива и прифатена **рамка за финансиско известување за општините** е рамката дефинирана со Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници и Законот за финансирање на единиците за локалната самоуправа. 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 полното име на општината) 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 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, како и кај општините) 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.

Модифицирани мислења

Согласно ISSAI 1705 воспоставени се три вида модифицирани мислења и тоа мислење со резерва, неповолно мислење и воздржување од мислење. Ревизорот ќе го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај кога:

- ќе 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.

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
Неможност да се добие достатен соодветен ревизорски доказ	Мислење со резерва	Воздржување од мислење

Соодветно, 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 општината,
- 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, 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).

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).

Мислење со резерва

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) 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“.

Пример на формулација на мислење со резерва за општините:

„Според наше мислење, со исклучок на ефектот на прашањата изнесени во точките од до, финансиските извештаи ги прикажуваат вистинито и објективно, во сите материјални аспекти, финансиската состојба на (да се наведе полното име на општината) 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“...
Пример на формулацијата на мислење со резерва за усогласеност со закони и прописи:

„Според наше мислење, со исклучок на ефектот на прашањата изнесени во точките од ... до активностите, финансиските трансакции и информации, рефлектирани во финансиските извештаи на (се пишува името на општината), во сите материјални аспекти се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.“ (ISSAI 4200, p. 66)

Неповолно мислење

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 несогласани прашања.

Ревизорот ќе изрази неповолно мислење кога ќе заклучи дека погрешните прикажувања, поединечно или збирно се материјални и преовладувачки во финансиските извештаи.

Формулацијата за неповолно мислење за општините, е со следната содржина:

„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 името на општината) на ден 31 декември 20.... година како и финансиските активности за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива“.

Формулација на мислење за усогласеност со закони и прописи – неповолно мислење:

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата изнесени во точките од до ... , активностите, финансиските трансакции и информации, рефлектирани во финансиските извештаи на (се наведува името на општината), не се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики“. (ISSAI 4200, т. 68)

Воздржување од мислење

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: општината не води соодветни сметководствени евиденции за да обезбеди доволно информации за изготвување на финансиските извештаи, го спречува ревизорот да располага со документацијата со што е спречено вршење на ревизорски тестови, неможност за добивање ревизорски докази за преовладувачки износи во финансиските извештаи, одговорните лица на општината намерно прават пречки/опструкции при вршењето на ревизијата до степен што бараните докази не можат да се обезбедат, и истите го спречуваат ревизорот да присуствува на физички попис, 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, поплава).

Формулацијата за воздржување од мислење за општините е со следната содржина:

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата објаснети во точките од.... 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 (име на општината) кои беа предмет на ревизија“.

Формулацијата 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 името на општината), се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и воспоставени политики.“ (ISSAI 4200, p. 69)

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.

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 – 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)

6. Нагласување на прашања за неизвесност и континуитет

Оваа точка се однесува на прашања кои се соодветно презентирани или обелоденети во финансиските извештаи кои, според расудувањето на ревизорот се од таква важност, што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците. Вклучувањето на ваков пасус во ревизорскиот извештај е потребен доколку ревизорот прибавил доволно соодветни ревизорски докази за да се поткрепи заклучокот дека прашањето не е материјално погрешно прикажано во финансиските извештаи.

Додавањето на ваков пасус за нагласување на некое прашање на неизвесност не влијае на мислењето на ревизорот во случај на мислење без резерва ниту пак дополнително влијае на причините поради кои е дадено мислење со резерва, воздржување од мислење или неповолно мислење.

Неизвесноста е прашање чиј исход зависи од идни дејствија/настани и кои може да влијаат на финансиските извештаи или настани кои не се под директна контрола на општината, но може да влијаат на финансиските извештаи. Како примери можат да се посочат: разрешница од судски спор, регулатива или директиви/насоки кои може да имаат значаен ефект врз работењето на општината, значајни трансакции, недостаток на фискална одржливост.

7. Останати прашања

Доколку ревизорот оцени дека е потребно да укаже на одредени прашања, освен оние кои се обелоденети во финансиските извештаи, кои се значајни за да се разберат финансиските извештаи, одговорност на ревизорот е во ревизорскиот извештај да информира за таквите прашања/состојби. Тоа можат да бидат системските слабости кои произлегуваат од извршеното ревизорско истражување и анализирање на законската регулатива и нејзината примена во системот во кој функционираат општините. Тоа е резултат на неусогласеност на законската регулатива која може да влијае на функционирањето на општината, но и на ревизорскиот процес. Системските слабости се настани на кои општините не можат да влијаат, ниту се резултат од нивното работење. Значајно е во овој сегмент ревизорот внимателно да разликува констатации кои се резултат од функционирањето на општината и системските слабости. Тоа е значајно заради фактот што истакнатите системски слабости не влијаат на ревизорското мислење.

Финансиски извештаи

Согласно ISSAI 200, финансиските извештаи за општините се презентираат веднаш по извештајот на овластениот државен ревизор и ги вклучуваат следните компоненти:

- биланс на приходи и расходи,

- биланс на состојба,
- 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 општината за значајни трансакции и настани. Сметководствените политики и објаснувачките информации се презентираат веднаш по финансиските извештаи.

Сметководствените политики и објаснувачките информации се одговорност на градоначалникот на општината која е предмет на ревизија.

4.5. 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 Државниот завод за ревизија да следи, дали активностите на општините се во согласност со релевантната законска регулатива. Овие елементи може да вклучат следење до кој степен ревидираните општини ги следат правилата, законската регулатива, 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 улогата на ДЗР, како и закони и регулатива кои се релевантни за ревидираната општина.

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, утврдување на материјалност, оценка на ризикот),
- Извршување на ревизијата и вреднување на ревизорските докази и формирање на заклучоци и
- 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:

Заклучок без резерва

“Врз основа на извршената ревизија, утврдивме дека (се наведува информацијата за предметна материја на ревидираната општина) 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 ревидираната општина) 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 ревидираната општина) 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 ревидираната општина)”.

За изготвување на Нацрт/Конечен извештај се користат обрасците дадени во прилог на овој Прирачник (02_T_ИЗ_О), за извршена ревизија на усогласеност како посебна ревизија.

4.6. Хоризонтални ревизии

Хоризонталните ревизии можат да утврдат системски недостатоци во рамките на процесите или активностите кои се во надлежност на општините и претставуваат јавен интерес од локално значење (локален економски развој, комунални дејности, заштита на животната средина, социјална заштита, јавни набавки ...).

Цел е да се оцени ефективност на заедничкиот пристап по овие прашања, да извести за состојбите и да даде препораки за нивно подобрување.

Форматот на ревизорскиот извештај 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 со ревизии на усогласеност.

4.7. Ревизија на поединечните финансиски извештаи, сметки или позиции од финансиските извештаи

Ревизијата на поединечните финансиски извештаи (Биланс на приходи и расходи или Биланс на состојба), сметки или позиции од финансиските извештаи, се однесува на идентификување на поединечни состојби на одделни позиции од финансиските извештаи.

За посебни цели и специфични елементи, сметки или позиции на финансиски извештаи, специфични проекти, грантови и други видови приливи на средства на сметки кај општините 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 општината, ревизорот треба да изрази посебно мислење за секој ангажман. Но треба да се има во предвид дека многу позиции/сметки во финансиските извештаи меѓусебно се поврзани, на пример приходи од даноци и побарувања од даночни обврзници, 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 позиции/сметки во финансиските извештаи коишто се меѓусебно поврзани и кои што може материјално да влијаат на информациите за кои што треба да биде изразено ревизорско мислење.

При формулирањето на мислењето и известувањето во финансиските извештаи за посебни цели и специфични елементи, сметки или позиции на финансиски извештаи, ревизорот треба да ги применува стандардите и упатствата од ISSAI 1700 – 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 името на општината) на ден 31 декември 20.... година во согласност со барањата од рамката за финансиско известување кои се релевантни за подготовка на таков финансиски извештај “.

4.8. Писмо до раководството

Писмото се доставува до градоначалникот на општината предмет на ревизија, во кое 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_О во прилог). Писмото до градоначалникот на општината се доставува заедно со нацрт извештајот на овластениот државен ревизор (во прилог обрасци 05_Т_ИЗ_О за писма за доставување на нацрт извештајот). На писмото до градоначалникот не е дозволено да се доставуваат забелешки.

4.9. Забелешки и одговор на забелешки на нацрт ревизорскиот извештај

Согласно Законот за државната ревизија, законскиот застапник на општината предмет на ревизија и лицето кое било одговорно 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_О 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 општината (Градоначалник), до лицето кое било одговорно на општината во периодот за кој е вршена ревизијата и до органите надлежни за надзор и контрола на работењето на општината кај која е извршена ревизијата (совет на општината и надлежни министерства). Во прилог на овој Прирачник дадени се обрасци 09_Т_ИЗ_О за писма за доставување на конечниот извештај.

4.10. Следење на ефектите од ревизијата

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 ревидираните општини.

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, органите на општината се должни да го известат ДЗР и органите надлежни 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 ревидираната општина е подобро во однос на годината во која е извршена претходната ревизија.

Повратните информации од општините за спроведувањето на препораките од ревизијата можат да се јават во различни форми, како што се:

- пишани официјални одговори за ревизорските извештаи и мислењата, со информации за тоа дали и како тие планираат да ги прифатат ревизорските препораки,
- прашалници (ИЗПМ), со кои се бара нивна реакција на различни аспекти на ревизорските наоди и препораки и
- интервјуа со вработени кај општините предмет на ревизија.

Добра пракса е да се верификува сигурноста на информациите добиени од општините. Начинот на проверување на преземените мерки по дадените препораки детално е елабориран во Прирачникот за следење на спроведувањето на препораките.

5. КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ И ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ

5.1. Контрола на квалитет на ревизиите

Обезбедување на квалитетот на извршените ревизии претставува стратешка определба на Државниот завод за ревизија.

ISSAI 40 – Контрола на квалитетот на ревизиите обезбедува насоки за врховните ревизорски институции за примена на основните принципи на контрола на квалитет, соодветно на нивниот мандат и околности. Овој стандард ги опишува основните мерки за остварување на ефикасна контрола на квалитет.

Насоки за контрола на квалитетот на ниво на поединечна ревизија на регуларност се утврдени и во:

- ISSAI 1000, ISSAI 1220 и ISSAI 1620 (во кои се дадени насоки за контрола на квалитетот во финансиските ревизии);
- ISSAI 4100, дел 5.2. и ISSAI 4200, дел 5.2. (во кои се дадени насоки за контрола на квалитетот во ревизиите на регуларност).

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_О, 38_Т_И_О и 10_Т_ИЗ_О).

5.2. Осигурување на квалитет

Оценката на функционирањето на контролата на квалитет се обезбедува преку постапка осигурување на квалитет. Активностите за осигурување на квалитет се вршат 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 слабости на контролата да се подобри работењето на ревизорите.

Осигурување на квалитет ќе овозможи ревизорите да учат на примерите на добра пракса. Исто така ќе помогне во подготовка за изработка на стратешките документи со кои се настојува да се одговори на предизвиците со кои се соочува Државниот завод за ревизија.

Избраниот примерок на извршените ревизии кои се прегледуваат треба да е репрезентативен и да ја опфаќа работата на сите сектори.

Со извршеното осигурување на квалитет ревизорскиот тим за проверка дава препораки кои ќе бидат 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.

Прилог 1 -

АНЕКСИ – Пропишани обрасци (Планирање, Извршување, Известување)

Објаснување за обележувањето:

број на образец (01 ...), 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_О_ Содржина на тековно досие

02_Т_П_О_ Писмо за најава за почеток на ревизија

04_Т_П_О_ Писмо за потребни документи

05_Т_П_О_ Првичен состанок

06_Т_П_О_ Запознавање со субјектот

07_Т_П_О_ Ревизорски план

08_Т_П_О_ Табела за утврденото ниво на материјалност за БПР и БС

09_Т_П_О_ Инхерентен ризик на ФИ

09_Т_П_О_1_ Инхерентен ризик на ГР

10_Т_П_О_ Контролен ризик на ФИ

10_Т_П_О_1_ Контролен ризик на ГР

11_П_П_О_ Содржина на постојано досие

12_П_П_О_ Прашалник за контролна средина

13_П_П_О_ Преглед на ФК

14_П_П_О_ Прашалник за контролни постапки

15_П_П_О_ Работна белешка

16_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли Набавки плаќање – евидентирање

17_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли /клучни контроли) Плати и надоместоци

20_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли /клучни контроли) Материјални средства

21_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли Инвестиции Вложување во нетековни средства

22_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли Залихи

23_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли /клучни контроли Побарувања

24_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли Побарувања за дадени аванси

25_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли /клучни контроли Парични средства на сметка и во каса

26_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли Обврски кон добавувачи и останати обврски

27_П_П_О_ Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли Долгорочни заеми кредити

- 28_П_П_О_Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли данокот на имот
- 29_П_П_О_Тестови на усогласеност данок на имот
- 30_П_П_О_Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли данокот на промет на недвижности и наследство и подарок
- 31_П_П_О_Тестови на усогласеност данок на промет на недвижности и наследство и подарок
- 32_П_П_О_Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли комунална такса за фирма
- 33_П_П_О_Тестови на усогласеност комунална такса за фирма
- 34_П_П_О_Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли комунална такса за користење на простор пред деловни простории за вршење на дејност
- 35_П_П_О_Тестови на усогласеност на комунална такса за користење на простор пред деловни простории за вршење на дејност
- 36_П_П_О_Прашалник за системот на внатрешни контроли/ клучни контроли надоместок за уредување на градежно земјиште
- 37_П_П_О_Тестови на усогласеност надоместок за уредување на градежно земјиште
- 38_П_П_О_Прашалник за системот на внатрешни/ контроли клучни контроли Процес на буџетирање
- 39_П_П_О_Тестови на усогласеност Процес на буџетирање
- 40_П_П_Прашалник за системот на внатрешни контроли (клучни контроли) во процесот на ЈН
- 41_П_П_О_Преглед за проверка на снимениот систем на интерни контроли во процесот на ЈН
- 42_П_П_О_Тестови на усогласеност (Образец)
- 43_Т_П_О_Прашалник за контрола на квалитет во фазата на планирање на ревизијата
- 44_П_П_О_Активности во процесот на буџетирање

Извршување:

- 01_Т_И_О_Работна белешка
- 02_Т_И_О_Апликација за рекласификација на ФИ (Буџет/буџетски корисници)
- 03_Т_И_О_Избор на примерок со ИДЕА софтвер (принт скрин)
- 04_Т_И_О_Избор на примерок со нестатистички метод
- 05_Т_И_О_Работна белешка (во ексел) за секоја сметка која се тестира
- 23_Т_И_О_Конфирмација
- 24_Т_И_О_Конфирмација_АНГ
- 25_Т_И_О_Извештај за проверка на физичкиот попис на залихите
- 36_Т_И_О_Работна белешка / sheet содржан во ексел документ за секоја сметка (содржан во Апликација за рекласификација на ФИ)
- 37_Т_И_О_Завршен Меморандум
- 38_Т_И_О_Прашалник за контрола на квалитет во фазата на извршување на ревизијата
- 39_Т_И_О_Работна белешка - записник за одржан работен состанок
- 41_Т_И_О_Парични средства и хартии од вредност 630
- 42_Т_И_О_Краткорочни побарувања 630

- 43_Т_И_О_ Краткорочни пласмани, кредитирање и позјмување 630
- 44_Т_И_О_ Финансиски и пресметковни односи во рамките на буџетот 630
- 58_Т_И_О_ Краткорочни обврски по основ на заеми и кредити 630
- 45_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (45 Каматни плаќања) 630
- 46_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (49 Отплата на главнина) 630
- 47_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи (711 - Данок од доход, од добивка и од капитални добивки) 630
- 48_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (713 - Даноци на имот) 630
- 49_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (717 - Даноци на специфични услуги) 630
- 50_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи (718 - Такси за користење или дозволи за вршење на дејност) 630
- 51_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи - (722 - Глоби, судски и административни такси) 630
- 52_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи (724 - Други владини услуги) 630
- 53_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи (725 - Други неданочни приходи) 630
- 54_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (731 - Продажба на капитални средства) 630
- 55_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (733 - Продажба на земјиште и нематеријални вложувања) 630
- 56_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (741- Трансфери од други нивоа на власт) 630
- 57_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – (75 и 76 - Домашно задолжување и задолжување во странство) 630
- 59_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – Плати и надоместоци (637)
- 60_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи - Резерви и недефинирани расходи (637)
- 61_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи - Стоки и услуги (637)
- 62_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи - Субвенции и трансфери (637)
- 63_Т_И_О_ Биланс на приходи и расходи – Капитални расходи (637)
- 64_Т_И_О_ Материјални средства (637)
- 65_Т_И_О_ Парични средства и хартии од вредност (637)
- 66_Т_И_О_ Побарувања (637)
- 67_Т_И_О_ Краткорочни побарувања од вработените (637)
- 68_Т_И_О_ Материјали, резервни делови и ситен инвентар (637)
- 69_Т_И_О_ Тековни обврски (637)
- 70_Т_И_О_ Извори на деловни средства (637)
- 71_Т_И_О_ Обврски по краткорочни кредити и заеми (630)

Известување:

- 02_Т_ИЗ_О_ВК_ Нацрт Извештај - Внатрешни контроли
- 02_Т_ИЗ_О_ВМ_ПУ_ Нацрт Извештај - Ревизија на усогласеност (како посебна ревизија): Воздржување од давање заклучок
- 02_Т_ИЗ_О_ВМ_ПП_ Нацрт Извештај - Ревизија на финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност: Воздржување од изразување мислење
- 02_Т_ИЗ_О_ОРУ_ Нацрт Извештај - Ревизија на усогласеност (како посебна ревизија): Заклучок без резерва, Заклучок со резерва, Неповолен заклучок,
- 02_Т_ИЗ_О_РР_ Нацрт Извештај - Ревизија на финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност: Мислење без резерва, Мислење со резерва, Неповолно мислење) за сметка 630

02_Т_ИЗ_О_РР_Нацрт Извештај - Ревизија на финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност: Мислење без резерва, Мислење со резерва, Неповолно мислење) за сметка 637

02_Т_ИЗ_О_РР_Нацрт Извештај - Ревизија на финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност: Мислење без резерва, Мислење со резерва, Неповолно мислење) за сметка 930

03_Т_ИЗ_О_Писмо до раководството на ЕЛС

04_Т_ИЗ_О_Одговор на забелешки

05_Т_ИЗ_О_Писма за достава_НИ_

09_Т_ИЗ_О_Писма за достава_КИ до ЕЛС

09_Т_ИЗ_О_Писма за достава_КИ до МЛС

09_Т_ИЗ_О_Писма за достава_КИ до МФ

09_Т_ИЗ_О_Писма за достава_КИ до Собрание

09_Т_ИЗ_О_Писма за достава_КИ со Совет на ЕЛС

10_Т_ИЗ_О_Прашалник за контрола на квалитет во фазата на известување на ревизијата



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

Палата „Емануел Чучков“

ул. Јордан Мијалков

1000 Скопје, Република Македонија

Тел: ++389 2 3211 262

Факс: ++ 389 2 3126 311

E-mail: dzr@dzr.gov.mk

www.dzr.gov.mk