



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

**ПРИРАЧНИК  
ЗА СЛЕДЕЊЕ НА ПРЕПОРАКИТЕ**

**Мај 2015**

## СОДРЖИНА

ВОВЕД.....	4
1. ВИДОВИ ПОСТАПКИ ЗА СЛЕДЕЊЕ НА ПРЕПОРАКИТЕ.....	6
1.1. Следење на ефектите од ревизијата/ИЗПМ.....	8
1.2. Постапки за follow up прегледи кои претставуваат составен дел на тековната ревизија за конечни ревизорски извештаи од минати години.....	8
1.3. Постапки за проверка на преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија (follow up проверка) во почетокот на годината во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај од мината година.....	9
1.4. Постапка за follow up проверки како посебна ревизија.....	9
2. ПЛАНИРАЊЕ НА FOLLOW UP РЕВИЗИИ.....	11
2.1. План за follow up ревизија.....	11
2.1.1. Запознавање со субјектот.....	12
2.1.2. Одредување на целите на ревизијата.....	12
2.1.3. Опфат на ревизијата.....	13
2.1.4. Одредување на ревизорски пристап.....	13
2.1.5. Организација на ревизијата.....	14
2.2. Комуникација во фазата на планирање.....	14
3. ИЗВРШУВАЊЕ НА FOLLOW UP РЕВИЗИИ.....	16
3.1. Ревизорски доказ.....	17
3.2. Ревизорски постапки и редослед на активности.....	18
3.3. Комуникација во фазата на извршување на follow up ревизија.....	19
3.4. Користење на работата на внатрешните ревизори, стручни лица и експерти.....	20
3.5. Верификација, евалуација и начин на оценување на напредокот во спроведувањето на препораките.....	20
3.6. Ревизорска документација.....	22
Ревизорската документацијата треба да биде соодветно одложена во ревизорското досие за follow up ревизијата.....	22
4. ИЗВЕСТУВАЊЕ КАЈ FOLLOW UP РЕВИЗИИ.....	23
4.1. Карактеристики на извештај.....	23
4.2. Пишување на извештај.....	25

4.3. Форма и содржина на извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up ревизија).....	26
4.3.1. Форма и содржина на извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up) кај ревизиите на регуларност .....	26
4.3.2. Форма и содржина на извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up) кај ревизиите на успешност.....	27
4.4. Форма и содржина на известување за преземени мерки по препораките на овластениот државен ревизор содржани во конечниот ревизорски извештај - ИЗПМ29	
4.5. Структура на преглед ВО ТЕКОВНА РЕВИЗИЈА на резултатите од преземените мрки за спроведување на препораките содржани во конечен ревизорски извештај од минати години.....	32
4.6. Форма и содржина на известувањето за извршена ПРОВЕРКА на преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија (follow up проверка) во почетокот на годината во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај од мината година.....	34
4.7. Одобрување и доставување на извештај односно известување.....	36
4.8. Контрола на квалитет и осигурување на квалитет кај постапки за верификација на следење на препораките (follow up проверки/ревизии и во рамки на тековна ревизија) .....	37
Прилози .....	39

## ВОВЕД

Во Меѓународниот стандард ISSAI 10 - Декларација за независност од Мексико, во рамки на принципот 3 кој се однесува на надлежностите и слободата во извршување на функциите на ВРИ, наведено е дека ВРИ се ослободени од надзор или мешање од страна на законодавната или извршната власт во планирањето, програмирањето, извршувањето и известувањето на ревизијата, **како и следењето на ефектите од ревизијата.**

Согласно принцип 7 - Постојење на ефективен механизам за следење на препораките, во истиот стандард, **ВРИ треба да има воспоставено сопствен систем на следење на препораките** со цел да се обезбеди нивна соодветна примена (имплементација) од страна на субјектите опфатени со ревизија како и оние преземени од страна на законодавецот или од соодветните управувачки структури, зависно од обликот на организација на субјектот опфатен со ревизија.

Следењето на препораките е значаен дел од транспарентноста која заедно со одговорноста се елементи на доброто владеење. Согласно ISSAI 20 – Принципи на транспарентност и одговорност – принцип 3, ВРИ треба да воспостави ефективен механизам на следење на препораките и соодветно да известува со цел да обезбеди уверување дека **препораките се соодветно реализирани од страна на субјектите опфатени со ревизија**, како и оние од страна на законодавецот. Процедурата на ВРИ за следење на препораките треба да му овозможи на субјектот опфатен со ревизија да информира за преземените мерки по дадените препораки или да даде објаснување зошто соодветните мерки не се преземени.

Согласно ISSAI 100, точка 51, ВРИ имаат улога да ги следат активностите преземени од страна на одговорните лица како одговор на прашањата покренати во ревизорските извештаи. Следењето на препораките (follow-up) се фокусира на тоа дали субјектот соодветно се осврнал на прашањата покренати во ревизорскиот извештај, вклучувајќи ги пошироките импликации. Недоволни или незадоволителни активности од страна на субјектот може да бараат понатамошни активности од страна на ВРИ.

**Следењето на спроведувањето на препораките е дел од процесот на ревизија со што се зајакнува влијанието на ревизијата, се подобрува идната ревизорска работа и воедно се поттикнува ефективната имплементација на препораките од страна на субјектите опфатени со ревизијата.** Овој процес дава информација на ВРИ, законодавецот и владата за ефективноста на извршените ревизии. Следењето на постапувањето по препораките треба да ја зголеми вредноста на ревизорската работа и да ги охрабри субјектите опфатени со ревизијата и другите корисници на извештајот да ги земат во предвид препораките со цел подобрување на состојбите во иднина (ISSAI 300, точка 42).

Следењето на постапувањето по препораките не е ограничено само на нивната имплементација, туку се занимава со прашањето дали субјектот соодветно се справил со проблемите и ја подобрил ситуацијата во разумен рок, односно дали идентификуваните слабости се коригирани, а не само дали препораките се спроведуваат (ISSAI 3000, точка 5.5).

Во следењето на постапувањето по препораките содржани во извештајот за извршената ревизија, ревизорот треба да се фокусира на наодите и препораките кои се уште се релевантни во тој момент, применувајќи непристрасен и независен пристап.

Следењето на препораките на ВРИ може да послужи за следните основни цели:

- **зголемување на ефективноста на ревизорските извештаи** - основната причина за следење на ревизорските извештаи е да се зголеми веројатноста дека препораките ќе се спроведуваат;
- **помош за законодавната и извршната власт** - следењето може да биде корисно за насочување на активностите на владата и законодавецот;
- **оценување на работата на ВРИ** - активноста на следење на препораките обезбедува основа за оценување и евалуација на работата на ВРИ и
- **поттик за учење и развој** - следење на препораките може да придонесе за зголемени познавања и подобра пракса на ревизорите.

Следењето на спроведување на препораките може да придонесе за подобро разбирање на додадената вредност на ревизијата во текот на одреден период или во предметна област.

## 1. ВИДОВИ ПОСТАПКИ ЗА СЛЕДЕЊЕ НА ПРЕПОРАКИТЕ

Заради остварување на основната цел на ревизијата – водење грижа за јавните средства и унапредување на управувањето со истите, навременото откривање на отстапувањата од прифатените стандарди и повредите на принципите на законитост, ефикасност, ефективност и економичност во раководењето со јавните средства, Државниот завод за ревизија упатува јасни и ефективни препораки, со цел да се преземат чекори со кои отстапувањата и повредите во иднина ќе се спречат или намалат.

Препораките треба да додаваат вредност на известувањето, да бидат корисни за субјектите опфатени со ревизија и остварливи во разумен рок.

Согласно Законот за државната ревизија, државната ревизија, меѓу другото, опфаќа и давање оценка за преземените мерки од страна на субјектите опфатени со ревизија, во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај.

Според тоа, следењето на преземените мерки во однос на препораките содржани во конечниот ревизорски извештај има значајна улога во процесот на ревизијата, бидејќи обезбедува повратна информација за активностите преземени од раководството на ревидираниот субјект во однос на наодите и препораките содржани во претходно издадениот ревизорски извештај, како и постигнатиот напредок со преземање на мерките.

Притоа, раководството на ревидираниот субјект е одговорно за преземање на мерки во однос на дадените препораки на ревизијата. Од тој аспект, значајно е и за Државниот завод за ревизија и за ревидираниот субјект да добијат информации какви корективни активности и во кој обем се преземени за да се разрешат одредени состојби констатирани во ревизорскиот извештај.

Државниот завод за ревизија го следи спроведувањето на дадените препораки во ревизорските извештаи преку примените информации од субјектите, како и во рамки на вршењето на редовните ревизии и посебните ревизии и проверки на спроведување на препораките.

Обезбедувањето на повратни информации од субјектите за спроведувањето на препораките од ревизијата може да се јави во различни форми, како што се:

- пишани официјални одговори од ревидираните субјекти за ревизорските извештаи, со информации за тоа дали и како тие планираат да ги спроведат ревизорските препораки,
- следење на промените на законската регулатива, поврзана со дадените препораки и
- информации за донесени интерни акти, објавени на официјалните страни на институциите.

Добра пракса е да се верификува сигурноста на информациите добиени од субјектот опфатен со ревизија. Ова може да се направи со следните постапки за верификација:

- во текот на ревизијата со следење на остварувањето на препораките од претходна ревизија,
- со проверка на спроведување на препораките дадени во конечен ревизорски извештај од мината година (таканаречена **follow up проверка**) и
- со ревизија на следење на препораките дадени во конечен ревизорски извештај од мината година (таканаречена **follow up ревизија**).

При донесување на одлуката за пристапот за следење на преземените мерки во врска со наодите и препораките во ревизорскиот извештај, треба да се земат предвид следните фактори за утврдување на начинот, периодот и опфатот на постапката за следење на преземените мерки:

- значењето на наодот/препораката содржана во ревизорскиот извештај – нивото на ризик кој се однесува на определено прашање за кое се известува во ревизорскиот извештај,
- обемот на активности и ресурси за надминување на утврдената состојба,
- последиците кои би можеле да настанат доколку корективните мерки не бидат преземени,
- сложеноста на корективните мерки,
- временскиот период за спроведување на препораката – дали ревидираниот субјект имал доволно време за да ги преземе потребните мерки за надминување на состојбите по издавање на конечниот ревизорски извештај,
- спроведените мерки се доволни – во определени случаи од одговорот на раководството на ревидираниот субјект може да се заклучи дека спроведените мерки се доволни во однос на значењето на наодот/препораката, па според тоа верификацијата на одговорот на раководството може да спроведе со ревизија во нареден период и
- надминување на првично утврдениот проблем или прашање со тек на време.

Државниот завод за ревизија има воспоставен систем на следење на препораките со кој обезбедува субјектите опфатени со ревизија на соодветен и законски начин да одговорат на констатациите и препораките содржани во конечните ревизорски извештаи. Овој систем се состои од следните активности:

- следење на ефектите од ревизијата/ИЗПМ,
- проверки на преземените мерки по дадените препораки кои претставуваат составен дел на тековната ревизија,
- постапки за follow up проверки по Конечни извештаи ( во текот на јануари / февруари наредната година) и
- постапки за follow up проверки како посебна ревизија.

Одлуката за пристапот за следење на преземените мерки во врска со наодите и препораките во ревизорскиот извештај, ја донесува ПГДР на предлог на ревизорскиот тим што ја спровел ревизијата.

### 1.1. Следење на ефектите од ревизијата/ИЗПМ

Составен дел на ревизорскиот извештај се дадените препораки. Согласно методолошките акти и воспоставената пракса, Државниот завод за ревизија за констатираните состојби дава препораки во насока на подобрување на истите. Дадените препораки се насочени кон ревидираните субјекти и надлежните органи во функција на надминување на утврдените состојби, а начинот на кој ќе се надмине состојбата е избор на самиот субјект. Препораките секогаш треба да бидат точно насочени на кого се однесуваат, разбирливи и спроведливи во одреден временски период.

Согласно Законот за државна ревизија, законскиот застапник на ревидираниот субјект е должен, во рок од 90 дена од приемот на конечниот извештај, да го извести Државниот завод за ревизија и органите надлежни за надзор и контрола за преземените мерки во врска со наодите и препораките, со пополнување на Образецот „Известување за преземени мерки по препораките на овластениот државен ревизор содржани во конечниот ревизорски извештај“ (ИЗПМ). Образецот ИЗПМ до ревидираниот субјект се доставува заедно со конечниот извештај и истиот содржи, податоци за препораките. Ревидираниот субјект е должен да го достави пополнетиот образец ИЗПМ со сите податоци и тоа статус на препораката, коментар на субјектот, преземени мерки и активности во функција на надминување на утврдените состојби како и други податоци содржани во наведениот образец детално образложен во точка 4.4 на овој прирачник.

### 1.2. Постапки за follow up прегледи кои претставуваат составен дел на тековната ревизија за конечни ревизорски извештаи од минати години

Согласно воспоставената пракса во Државниот завод за ревизија при секоја тековна ревизија ревизорот се навраќа и на дадените препораки со конечниот ревизорски извештај од претходна ревизија. Ако субјектот по претходната ревизија доставил Известување за преземени мерки по дадените препораки во рок од 90 дена од приемот на конечниот извештај, ревизорот треба да утврди дали даденото известување соодветствува со реалната состојба, односно да спроведе постапки за follow up проверки во тековна ревизија.

За спроведување на овие постапки од големо значење е временскиот период од кога е извршена претходна ревизија, односно дали законската регулатива со која е регулирано работењето на субјектот претрпела значителни промени и дали дадените препораки од тој аспект се применливи. Доколку има значителни промени со тековната ревизија не се навраќаме на дадените препораки од претходната ревизија.

Согласно Прирачникот за ревизија на регуларност, една од точките во ревизорскиот извештај е известувањето за имплементација на дадените препораки од претходната



ревизија. Ревизорот има обврска да извести за степенот на имплементација на дадените препораки подетално наведено во точка 4.5. од овој прирачник.

### **1.3. Постапки за проверка на преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија (follow up проверка) во почетокот на годината во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај од мината година**

Еден од видовите на follow up проверки за имплементацијата на дадените препораки во Конечните извештаи се проверките кои Државниот завод за ревизија ги врши во месеците јануари и февруари. Овие проверки се однесуваат на извештаи кои станале конечни до 31-ви октомври во минатата година. Останатите извештаи кои по овој датум стануваат конечни, ќе бидат предмет за follow up проверки во наредниот период.

Целите на овие проверки се ревизорот да оцени дали раководните лица на субјектите започнале со имплементирање на препораките, како и да го поттикне и зголеми интересот за преземање мерки во функција на имплементација на дадените препораки. За спроведување на постапките за овие follow up проверки писмено ги известуваме субјектите кои ќе бидат предмет на проверка.

Ревизорот треба да ги има во предвид конечниот извештај и ИЗПМ образецот добиен од субјектот и да утврди:

- кои препораки ќе бидат предмет на проверка,
- дали постојат реални услови сите препораки да бидат проверени,
- дали изминатиот временски период од доставениот конечен извештај е доволен за имплементирање на сите препораки и
- дали настанале одредени промени во дадените одговори во Образецот ИЗПМ од денот на неговото доставување до денот на вршење на проверката.

Структурата на известувањето за извршената проверка подетално е објаснета во точка 4.6. од овој прирачник.

### **1.4. Постапка за follow up проверки како посебна ревизија**

Согласно Законот за државната ревизија, Државниот завод за ревизија покрај мандатот да врши ревизија на регуларност и ревизија на успешност има мандат да дава оценка за преземените мерки од страна на субјектите опфатени со ревизија, во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај.

Постапката на follow up игра важна улога во остварувањето на целите на ревизиите. Оваа фаза го затвара циклусот на процесот на ревизија, со известување за активностите кои субјектот ги презел како реакција на ревизорските наоди и

препораки кои се содржани во конечниот извештај од претходна ревизија, како и за напредокот кој е направен во насока на имплементација на овие дејства<sup>1</sup>.

Во насока на остварување на мандатот дефиниран со Законот, во Државниот завод за ревизија се прават и follow up ревизии како посебен вид на ревизија кои се планираат со Годишна програма за работа на Државниот завод за ревизија.

Follow up ревизиите треба да бидат спроведени не подоцна од три години по завршување на ревизијата и тоа кај субјекти чии преземени мерки и активности за спроведување на препораките ќе се рефлектираат во ревизорски извештај кој обезбедува проценка дали е разрешено прашањето за кое е претходно информирано, кај субјекти кои се во фокусот на интересот на јавноста и кај кои со имплементацијата на дадените препораки ќе добиеме додадена вредност.

---

<sup>1</sup> ISSAI 300 т. 45 (За проверките од областа на ревизија на успешност)

## 2. ПЛАНИРАЊЕ НА FOLLOW UP РЕВИЗИИ

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

Согласно актот за годишно планирање на Државниот завод за ревизија, ревизијата се врши во одреден временски период со однапред планиран ревизорски тим. Активностите започнуваат со планирањето, кое не е изолирана фаза туку е континуиран и интерактивен процес. Обемот на активностите во фазата на планирање зависи од големината и сложеноста на субјектот, искуството на членовите на тимот, утврдените неправилности и дадените препораки и промените на условите во текот на ревизорскиот ангажман. Обемот на активностите во фазата на планирање кај follow up ревизии е помал бидејќи се работи за ревизија на преземени мерки и имаме претходно познавање за субјектот.

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

Со планирањето се дефинираат активностите кои треба да се спроведат во текот на фазата извршување на ревизијата. Фазата на планирање како и целокупната ревизија се темелат на изготвување на План за follow up ревизија.

### 2.1. План за follow up ревизија

Изготвување на план за follow up ревизија е завршна активност од фазата на планирањето. Планот на ревизијата ги сумира во еден документ сите до тогаш направени истражувања, проценки и другите постапки како и дел од оценките содржани во Планот од претходната ревизија чии препораки се предмет на follow up проверка.

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

- субјектот или областа/темата која е предмет на ревизија;
- ревизорските цели и опфатот на ревизијата;
- ревизорски пристап и
- организација на ревизијата,

и се изготвува на меморандум односно образец „05\_T\_Ф\_План за follow up ревизија“. Планот овозможува анализа на главните ревизорски области и е основа за редовен мониторинг, од страна на раководството на ревизијата, им помага на членовите на ревизорскиот тим да разберат што се очекува од нив и го олеснува доделувањето на работните задачи. Ревизорскиот план треба да биде одобрен од страна на ПГДР/РР.

На крај на ревизијата ПГДР/РР проверува дали ревизијата е спроведена во согласност со планот за ревизија, како би се уверил дека е извршена во согласност со

стандардите и методологијата на Државниот завод за ревизија и дали се исполнети целите на ревизијата, како дел од контролата на квалитет.

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. Можни причини се: нови информации, неочекувани надворешни влијанија или измени во планираните ресурси за вршење на ревизијата.

Доколку е потребна релативно мала корекција, ревизорот може да ги направи измените без формално одобрување (но секако со известување). Во спротивно, при позначителни измени потребно е вклучување и одобрување од лицето кое првично го одобрува планот. Оваа активност треба да се документира и да биде дел од постојната документација од планирањето.

### **2.1.1. Запознавање со субјектот**

Со извршената претходна ревизија чии препораки од конечен извештај се предмет на follow up ревизија се запознаваме со субјектот до ниво на опкружувањето во кое субјектот работи - законската рамка, изворите на приходи, надворешните влијанија, интересот на законодавната власт и јавноста за активноста на субјектот како и дејноста, историјатот, големината на субјектот, целите, стратегијата на работењето, начинот на финансирање, структура на вработените, организационата, управувачката и сопственичката структура на субјектот. Исто така се запознаваме и со сметководствените политики и со степенот на користење на информацискиот систем.

Во фазата на изготвување на Планот за follow up ревизија доколку има нови елементи за субјектот кои се однесуваат на статусни промени или други суштински промени истите треба да бидат истакнати во точката која се однесува на запознавањето со субјектот.

### **2.1.2. Одредување на целите на ревизијата**

Одредувањето на ревизорските цели 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. 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.

Целите на ревизијата се значајни, поради тоа што го утврдуваат видот и количината на доказите што треба да се обезбедат.

Со други зборови, целите го одредуваат обемот на ревизијата, ревизорските области кои треба да ги тестира ревизорот и длабочината на секое тестирање на овие области.

Целите ги дефинираме имајќи ги предвид одредбите од ISSAI 100, ISSAI 400 т.60 и ISSAI 300 т.42 и тоа:

- да се испита степенот до кој препораките по наодите презентирани во конечниот извештај на Овластениот државен ревизор се спроведени и
- да се оцени соодветноста на преземените мерки по однос на дадените препораки.

### 2.1.3. Опфат на ревизијата

Државниот завод за ревизија, настојува да ја применува најдобрата меѓународна пракса во спроведување на државната ревизија. Во таа насока, во спроведување на државната ревизија се применуваат меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAI - International Standards of the Supreme Audit Institutions), усвоени од Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI). Во текот на ревизијата во зависност од видот на извршената претходна ревизија може да:

- извршime испитување на сметководствените евиденции и поткрепувачката документација;
- спроведеме ревизорски постапки за оценка на усогласеност со ревизорските стандарди;
- спроведеме ревизорски постапки за оценка на усогласеност со законските и подзаконските акти;
- одредиме соодветни постапки во однос на ревизорските цели;
- направиме интервјуа со лицата со раководна и управна одговорност;
- извршime проценки на користените сметководствени принципи како и на оценките направени од страна на раководството и
- дадеме општа оценка на презентираниите докази за следење на препораките и оценка на конкретни финансиски трансакции.

### 2.1.4. Одредување на 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 нај ефикасниот начин на ревизорски пристап.

Изборот на ревизорскиот пристап при извршување на follow up ревизија се темели на утврдените наоди и дадените препораки на субјектот опфатен со ревизијата и неговата дејност, како и на професионалното расудување на ревизорот врз основа на сите релевантни факти.

Ревизорскиот пристап треба да даде одговор на прашањето како да се остварат поставените ревизорски цели. Одбраниот ревизорски пристап треба да е одраз на

познавањето на работењето на субјектот имајќи ги предвид очекуваните информации во однос на преземените мерки.

Кога се завршени постапките за проценка какви информации очекуваме по однос на преземените мерки по дадените препораки, ревизорот одлучува кој пристап ќе го примени. Постојат две алтернативи на пристап, системски базиран пристап (СБП) и пристап на директни тестирања.

Пристапот каде ревизорот се потпира на системот на интерни контроли на субјектот кој е опфатен со ревизија е познат како системски базиран пристап.

Кога ревизорот нема посебни барања за да го процени работењето на системите за контрола на субјектот или пак поради тоа што внатрешните контроли се премногу слаби за да се потпре на нив, се користи пристап на директни тестирања. Во пракса ревизорскиот пристап е комбинација на двата вида бидејќи тие зависат од поодделните области на ревизијата. Ревизорот исто така одлучува за ревизорските постапки, односно за тестирањето на контролите и деталните тестирања. Но без разлика на тоа дали се потпира на внатрешните контроли или не, се спроведуваат одредени детални тестирања.

Ревизорот во ревизорскиот план во точка 5. Одредување на ревизорски пристап и организација на ревизијата, внесува податоци кои се однесуваат на врската со утврдените наоди, дадените препораки од конечниот извештај чија имплементација е предмет на follow up ревизија, информации за очекувањата (и индикаторите) по однос на преземените мерки по дадените препораки, ревизорскиот пристап кој ќе биде применет и номинирање на член од ревизорскиот тим кој ќе ги спроведе ревизорските активности.

#### **2.1.5. Организација на ревизијата**

Во планот за follow up ревизија во организација на ревизијата се наведува:

- ревизорскиот тим кој ја извршува follow up ревизијата;
- временската рамка за сите фази од ревизијата.

#### **2.2. Комуникација во фазата на планирање**

Комуникацијата во фазата на планирање на follow up ревизијата се воспоставува во рамките на ревизорскиот тим и помеѓу ревизорскиот тим и лицата кои имаат раководна одговорност во субјектот, како и со лицата кои имаат управна одговорност и надлежните органи за надзор и контрола на работењето на субјектот, со цел да се информираат за предметот и целите на ревизијата.

Комуникацијата во рамки на ревизорската екипа се врши од аспект на размена на податоци, информации и документи, помеѓу ревизорите задолжени за ревизија на спроведувањето на дадените препораки согласно Планот на ревизијата.

Комуникацијата во фазата на планирање со лицата кои имаат раководна одговорност во субјектот започнува со доставување на известување до субјектот дека е опфатен со Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија, писмо за најава на ревизијата и одржување на првичен состанок (Писмо за најава за ревизија, Писмо за најава за почеток на ревизија и Работна белешка за кои се дадени обрасци во прилог на овој Прирачник).

За планираниот делокруг, временскиот распоред и организационите аспекти на ревизијата потребно е да се воспостави двонасочна писмена и усмена комуникација.

### 3. ИЗВРШУВАЊЕ НА FOLLOW UP РЕВИЗИИ

Ревизијата треба континуирано да го следи процесот и временските рокови на имплементирање на препораките во функција на одржување на ефективни контролни постапки кај субјектите. Препораките и одговорите ја формираат основата за идни следења на спроведување на препораките. Вршењето на постапки на ревизија на следење на спроведување на препораките ја зголемува корисноста на ревизорските резултати и ефективноста на државната ревизија. Извршувањето на проверките не треба да биде насочено кон обесхрабрување на субјектите опфатени со ревизија, туку ревизорските активности треба да бидат извршувани на објективен и независен начин кој ќе делува во насока на поттикнување на преземање на дополнителни мерки и активности кои ќе обезбедат корегирање на идентификуваните слабости, а со тоа и на самото спроведување на дадените препораки.

Вообичаено follow up ревизиите започнуваат со обезбедување на информации и податоци од субјектот опфатен со ревизија за преземените мерки и активности по дадените препораки.

Најефективниот начин на обезбедување податоци за извршување на follow up ревизијата е добиените одговори да бидат во пишана форма, бидејќи тоа помага во повторно јакнење и потврда на одговорноста на раководството за активностите на follow up и постигнатиот напредок. Исто така, ваквата форма обезбедува точна евиденција на дејства, одговорности и тековен статус. Усните одговори исто така, би можеле да бидат добиени и евидентирани од страна на ревизорите и онаму каде е тоа можно, авторизирани од раководството. За преземената активност или имплементација на препораки, ревизорите имаат обврска да обезбедат соодветен доказ.

Обезбедените информации и податоци потребно е да бидат предмет на евалуација и потврдување од страна на ревизорите, вршејќи потребен број на тестирања.

Посебно внимание ревизорот треба да обрне на применливоста на препораките односно дали дадените препораки се сеуште применливи и дали трошоците за нивното имплементирање не ги надминуваат придобивките од истите.

Исто така треба да се нагласи дека успешноста во follow up ревизијата е во правопрпорционална врска со квалитетот на дадените препораки.

Имено, ревизорот треба да има во предвид дека ефектот од ревизорската активност не е во бројот на дадените препораки, туку во квалитетот на дадените препораки кој преставува основен предуслов за нивната ефективна имплементација.

Кога е дадена препорака до субјектот опфатен со ревизија, раководството и лицата до кои таа препорака е упатена во основа, се одговорни за нејзината имплементација.

Но, ревизорите можат да дадат голем удел во подобрување на веројатноста дека препораката ќе биде соодветно имплементирана, водејќи грижа за:

- квалитетот на дадените препораки;
- да бидат соодветно насочени, да бидат адресирани до конкретни лица/органи;



- да не бидат општи туку да бидат конкретни и даваат јасни насоки што треба да се преземе;
- препораките да бидат убедливи;
- стилот на пишување на препораката (позитивен тон на пишување и содржина);
- препораките да не предизвикуваат трошоци на субјектот опфатен со ревизија кои ќе бидат повисоки од ефектите кои ќе се постигнат со преземените мерки и активности (разгледајте ги сите можни алтернативи и предложето го најекономичното и најефективното постапување);
- остварливост/применливост на дадените препораки.

Најдоцна 7 дена пред почетокот на follow up ревизијата субјектот опфатен со ревизијата се известува за датумот на следењето на ревизијата, составот на ревизорскиот тим и потребата од обезбедување на уредни и веродостојни докази поврзани со конкретната ревизија.

Ревизорските активности и постапки се соодветни како и кај ревизијата на регуларност и кај ревизијата на успешност (детално опишано во методолошките акти) со тоа што ревизорот ги спроведува потребните ревизорски постапки кои се поврзани со обезбедување соодветно разумно ревизорско уверување за степенот на преземените мерки по дадените препораки и за истото изготвува ревизорски извештај.

Формата на ревизорскиот извештај е опишан во делот на известувањето од овој прирачник и преставува прилог на истиот.

Во понатамошниот текст се даваат основните насоки за начинот на извршување на follow up ревизијата оставајќи доволно простор за планирање на секоја ревизорска активност од страна на ревизорот и преземање на потребните ревизорски активности во насока на обезбедување на квалитетни и ефективни follow up ревизии.

### 3.1. Ревизорски доказ

Во текот на постапките за follow up ревизија во фазата извршување, ревизорот има обврска да прибави доволни и соодветни ревизорски докази, со кои ќе потврди дека субјектот постапил по дадените препораки во ревизорските извештаи.

Ревизорските докази можат да бидат групирани според нивната природа (документарен, визуелен и устен) или според изворот на обезбедување (обезбедени од ревизорот, од трета страна и од субјектот кој е опфатен со ревизија).

Ревизорските докази дека субјектот постапил по дадените препораки треба да ги исполнуваат следните барања: доволност, релевантност и разумност.

Со доволни, релевантни и разумни докази ревизорот ќе утврди дали слабостите идентификувани во ревизијата биле коригирани од страна на субјектот, односно дали

навремено се преземени мерки од страна на раководството за нивна корекција, што ќе му помогне на ревизорот да изврши проценка на адекватноста на делувањето во остварување на подобрена ефикасност, како и да изврши идентификација на проблемите кои се јавуваат при имплементацијата на препораките.

Користејќи ги методите категоризирани во следните постапки: инспекција, набљудување, распрашување, повторно пресметување, повторно извршување, конфирмирање, аналитички постапки, ревизорот ќе добие ревизорски докази за остварување на целите на ревизијата, во насока на подобрување на ефикасноста и отчетноста преку навремено и целосно спроведување на препораките.

### 3.2. Ревизорски постапки и редослед на активности

Ревизорските докази се обезбедуваат со ревизорски постапки, кои можат да бидат:

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

Во фазата на извршување на follow up ревизија, ревизорите вршат тестирање на контролите кои се однесуваат на процесите, односно состојбите кои се наведени во ревизорските извештаи и за кои има дадено соодветна препорака, за да добијат неопходни докази дека субјектот постапил по дадените препораки, истите се во тек на спроведување или не се спроведени. Ревизорот треба да провери дали со постапувањето по препораките се постигнати целите и ефектите од дадената препорака.

Ревизорскиот пристап е комбинација на различни видови ревизорски тестови кои се користат за добивање докази за постигнување на целите на ревизијата, односно проверувањето на преземените мерки по дадените препораки.

Ревизорот во фазата на извршување треба да го прегледа, потврди или коригира ревизорскиот пристап утврден во планот за ревизија.

За обезбедување на ревизорските докази треба да се избере една или повеќе различни методи, при тоа врз основа на ревизорското искуство се врши комбинација на техниките со кои ќе се обезбеди потребното уверување.

Една од расположливите техники за обезбедување потребни докази е изборот на примерок за тестирање и за нејзината примена во ревизијата дадени се информации и насоки за постапување во Прирачникот за регуларност – фаза на извршување.

Наведениот пристап се однесува и на директните (детални) постапки/ суштински тестови кои ги применува ревизорот во извршувањето на ревизорските активности.

Активностите кои ги презема ревизорскиот тим за проверка на преземените активности и мерки по дадените препораки потребно е да се одвиваат по одреден редослед, кој генерално треба да ги следи следните чекори:

- ажурирање на дадените одговори од образецот ИЗПМ<sup>2</sup> од страна на субјектот опфатен со ревизија;
- потврдување на релеватноста на дадената препорака во услови на ново настанати состојби (статусни промени, изменети законски и подзаконски акти, итн);
- осознавање на преземените мерки и активности од страна на субјектот опфатен со ревизија и другите надлежни органи на кои е упатена препораката;
- комуникација со инволвираните страни (раководителот на субјектот, надлежните органи за управување и надзор, лицата на кои се упатени препораките, други органи);
- обезбедување на релевантни, доволни и веродостојни докази за потврдување на преземените мерки по дадените препораки;
- правилно вреднување на преземените активности по дадените препораки (утврдување на степенот на напредокот);
- комуникација за разгледување на дадените оценки за степенот на имплементација на дадените препораки;
- документирање на ревизорските активности за степенот на напредокот /преземените мерки и активности по дадените препораки.

### 3.3. Комуникација во фазата на извршување на follow up ревизија

Комуникација во фазата на извршување на follow up ревизијата се воспоставува во рамки на ревизорскиот тим и помеѓу ревизорскиот тим и лицата кои имаат раководна одговорност во субјектот, како и со лицата кои имаат управна одговорност и надлежните органи за надзор и контрола на работењето на субјектот, со цел да се информираат за утврдени состојби од извршената ревизија, за ефикасно и навремено спроведување, како и за степенот на реализација на дадените препораки.

Комуникацијата во рамки на ревизорскиот тим се врши од аспект на размена на податоци, информации и документи, помеѓу ревизорите задолжени за ревизија на следењето на дадените препораки согласно Планот на ревизијата. Добрата и јасна комуникација воспоставена помеѓу ревизорите и лицата до кои се адресирани препораките овозможува ефикасно извршување на follow up ревизијата и изготвување извештај со висок квалитет односно давање независна и објективна оценка за статусот на преземените мерки по дадените препораки.

Комуникацијата со лицата кои имаат раководна одговорност во субјектот започнува со доставување на известувањето до субјектите кои ќе бидат предмет на ревизија, писмо за најава, првичен состанок и трае во целиот тек на извршувањето на ревизијата, како и одржување на завршниот состанок.

Комуникацијата со лицата кои имаат раководна и управна одговорност во субјектот треба да е двонасочна, може да биде усмена и писмена. Доколку има потреба

---

<sup>2</sup> Известување за преземени мерки по дадени препораки.

ревизорската екипа треба да комуницира и со надлежните органи за надзор и контрола на работењето на субјектот и да ги информира за одредени значајни состојби кои се идентификувани во текот на извршувањето, а кои се однесуваат на спроведувањето на препораките утврдени со ревизорскиот извештај.

Раководителот на ревизорскиот тим се грижи за квалитетно воспоставена комуникација, формата на комуникација, времето, прашањата за кои ќе се комуницира и начинот на документирање на комуникацијата.

#### **3.4. Користење на работата на внатрешните ревизори, стручни лица и експерти**

При следење на follow up проверки/ревизии во фазата на извршување, ревизорот може да одлучи да ја користи работата на внатрешните ревизори, доколку со тоа обезбеди податоци дека субјектот постапил по дадените препораки, презел доволно корективни мерки, со што состојбата во ревидираниот субјект е на задоволително ниво. Државниот ревизор ја носи одговорноста доколку одлучи да ја користи работата на внатрешниот ревизор при вршењето на ревизијата.

При утврдување дали и во кој обем ќе се користи работата на внатрешните ревизори, државниот ревизор треба да утврди дали неговата работа во дадениот период во кој требал субјектот да постапи по препораките е адекватна за целите на follow up ревизијата.

Доколку државниот ревизор одлучи да ја користи работата на внатрешните ревизори, природата, времето и обемот на ревизорските постапки ќе зависат од процената на државниот ревизор за ризиците од материјално погрешно прикажување, функцијата на внатрешната ревизија и спецификите во нивната работа.

Во текот на следењето на follow up ревизија во фазата на извршување може да се ангажираат експерти и стручни лица, кои ќе му помогнат на државниот ревизор да добие компетентни, разумни и релевантни ревизорски докази од поедини области за кои се однесуваат препораките и од аспект на нивно спроведување. Извештајот подготвен од стручното лице или експертот, е составен дел на ревизорското досие.

#### **3.5. Верификација, евалуација и начин на оценување на напредокот во спроведувањето на препораките**

Ревизорскиот тим потребно е секогаш да постапува во насока на проверување не само на спроведувањето на препораките, туку и дали субјектот опфатен со ревизија ја надминал утврдената состојба и создал соодветно контролно опкружување кое ќе осигури дека ризиците за повторување на утврдената состојба се сведени на прифатливо ниво.

Постапувајќи во согласност со професионалниот скептицизам, ревизорот ги презема потребните активности за осознавање и верификација на преземените мерки по дадените препораки, притоа обезбедувајќи ревизорски докази кои по својата природа и квалитет ќе бидат релевантни, доволни и веродостојни за потврдување на преземените мерки по дадените препораки.

По извршената активност на верификација на преземените активности по дадените препораки, ревизорот има обврска да изврши евалуација на преземените мерки и активности по дадената препорака и да даде соодветна оценка.

Согласно воспоставената пракса и методолошки акти на ДЗР, оценувањето на преземените мерки и активности по дадените препораки, ревизорот треба да ја врши со давањето на следните оценки:

**- Спроведена / СП**

Структурите и процесите функционираат според дадената препорака која е целосно имплементирана во целната област на субјектот опфатен со ревизија.

**- Делумно спроведена /ДС**

Структурата и процесите се воведени и интегрирани во некои делови на организацијата и некои резултати кои се постигнати биле идентификувани, но не е постигнато целосно имплементирање на препораката.

**- Во тек / ВТ**

Субјектот опфатен со ревизија започнал со потребната подготовка за имплементација, како на пример вработување, обука на персоналот, развивање или стекнување на потребните ресурси за имплементација на препораката. За целосна имплементација воведена е временска рамка.

**- Не спроведена / НС**

Субјектот опфатен со ревизија не презел активности и мерки за надминување на утврдените состојби и спроведување на дадената препорака. Правењето на неформални планови за преземање на одредени мерки и активности се смета како несуштински процес.

**- Не применлива / НП**

Препораката е застарена/неприменлива како резултат на ново настанати состојби, статусни промени, измени на законски и под законски акти.

При давањето на оценка за преземените мерки и активности по дадената препорака ревизорот потребно е да има сознание дека за една препорака може да има само еден одговор од описните категории погоре, доколку препораката е дадена на тој начин што изискува конкретно постапување. Во услови кога се работи за препорака која е

содржана од повеќе конкретни барања наведени во рамките на една препорака (дадени во алинеи) во тој случај дозволиво е и потребно е да се вреднува постапувањето по секоја од дадените алинеи.

Доколку преземените мерки и активности од страна на субјектот опфатен со ревизија не можат да се вклопат во една од наведените категории или се во рамките на две или повеќе категории, тогаш се проценува која категорија е преовладувачка, притоа давајќи соодветно образложение за таквата оценка.

Дадените оценки за степенот на преземените мерки и активности по дадените препораки, ревизорот има обврска да ги дискутира со субјектот опфатен со ревизија на начин кој ќе обезбеди позитивен став од страна на надлежните органи и лица кај субјектот опфатен со ревизија и давање поттик за продолжување со преземените активности и градење соодветно контролно опкружување кое сите ризици по работењето на субјектот ќе ги сведе на прифатливо ниво.

### **3.6. 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 на работни белешки (Прилог 04\_T\_Ф\_Работна белешка).

Со ревизорската документација треба да се обезбедат докази, со кои ќе се потврди дека субјектот постапил по дадените препораки во ревизорските извештаи, поддржани со податоци за препораките чија проверка е извршена и препораки кои не се спроведени. Воедно државниот ревизор треба да обезбеди и докази дека ревизијата е планирана и извршена во согласност со меѓународните стандарди и применливите правни и регулативни барања.

Ревизорската документацијата треба да биде соодветно одложена во ревизорското досие за follow up ревизијата.

#### 4. ИЗВЕСТУВАЊЕ КАЈ FOLLOW UP РЕВИЗИИ

Ревизорскиот извештај треба да овозможи презентирање на резултатите од ревизијата на лесен и разбирлив начин, презентирајќи ги главните наоди, препораки, мислења и заклучоци базирани на информации поткрепени со комплетни и релевантни докази.

Јасен, корисен и навремен извештај кој придонесува кон подобрување на наменското и законско користење на средствата на граѓаните, како и нивна поголема економичност, ефикасност и ефективност е одраз на кредибилитетот и репутацијата на Врховната ревизорска институција. Ревизорскиот извештај треба да го олесни спроведувањето на препораките<sup>3</sup> и да овозможи остварување на основните цели на follow up ревизијата.

Фокусот на следењето на препораките од страна на ВРИ треба да биде насочен кон согледување дали субјектите опфатени со ревизија соодветно постапиле по дадените препораки. Недоволно преземени активности од страна на субјектите опфатени со ревизија за примена на препораките може да претставува основа за понатамошно известување од страна на ВРИ<sup>4</sup>.

За резултатите од следењето на препораките може да се известува поединечно или во форма на консолидиран извештај, кој може да вклучува анализа на различни ревизии, со можно потенцирање на заеднички трендови и теми во поголем број на области за кои се известува. Следењето на препораките може да придонесе за подобро разбирање на додадената вредност на ревизијата во текот на одреден временски период или на некоја предметна област<sup>5</sup>.

##### 4.1. Карактеристики на извештај

**Ревизорскиот извештај треба да биде објективен, целосен, точен, убедлив, конструктивен, навремен, јасен и концизен.**

**Објективен (балансиран и неутрален):** Објективноста бара од ревизорот да примени професионална проценка и скептицизам со цел да обезбеди дека извештајот коректно ги презентира сите факти и дека наодите и заклучоците се презентирани на релевантен и избалансиран начин.

Извештајот треба да биде балансиран по содржина и неутрален во тон. Неговата вредност е поголема кога доказите за степенот на спроведувањето на препораките се презентирани на непристрасен начин а насоките ќе овозможат значителни подобрувања во иднина за начинот на постапување заради целосна имплементација на препораките по кои не е постапено. Согледувањата на ревизорот треба да бидат

---

<sup>3</sup> ISSAI 100/51

<sup>4</sup> ISSAI 100/51

<sup>5</sup> ISSAI 300/42

темелени на разбирање на фактите и состојбите кои овозможуваат/односно оневозможуваат спроведување на препораките, што ќе придонесе кон поголемо прифаќање на извештајот од страна на субјектите опфатени со ревизија.

Кај ревизијата на успешност, објективноста треба да ги уважи позитивните аспекти на успешноста и всушност треба да презентира што е констатирано со ревизијата односно колку спроведувањето на препораките ќе придонесе за подобрување на состојбите кои биле тема на ревизија, отколку да го потенцира односно пренагласува непостапувањето по дадените препораки. Фактите треба да бидат изложени но малите непостапувања не треба да бидат истакнувани.

**Јасен (разбирливост на пораката):** Извештајот треба да биде лесен за читање и разбирање со јасно пренесена порака. Објаснување на акроними или соодветни технички изрази, избегнување на двосмислености овозможува што полесно пренесување на пораката односно колку спроведувањето на препораките ќе придонесе за подобро, поефикасно и законито работење на субјектите.

Логична организација на извештајот, точност во презентирање на фактите и конципирање на заклучоците е основа за јасен извештај и негово разбирање. Употреба на наслови и поглавја дава леснотија при читање и разбирање на извештајот. Илустративните алатки (слики, графикони и мапи) може да се користат за појасно презентирање на комплексна материја.

**Релевантен (навремен со додадена вредност):** Ревизорскиот извештај треба да биде од интерес и значење за неговите корисници. Содржината на извештајот мора да даде одговор колку спроведувањето на препораките ќе придонесе за презентирање на финансиските извештаи согласно утврдената рамка за известување, односно ќе овозможи основа во иднина активностите, финансиските трансакции и информации да се во согласност со регулативата на субјектот опфатен со ревизија, односно колку спроведувањето на препораките придонесува за развој на областа која била тема на ревизија на успешност.

Значаен аспект на релевантноста е навременост на извештајот како би можел да придонесе кон промени во законодавството, работењето на субјектите како и управувањето со програмите и активностите. Извештајот треба да содржи релевантни, навремени информации како би бил од корист за оние за кои е упатен.

**Точен:** Доказите во однос на статусот на имплементација на препораките мораат да бидат точни и сите состојби коректно презентирани во извештајот. На овој начин читателите ќе се осигураат во кредибилноста на извештајот бидејќи една неточност во извештајот може да предизвика сомнеж во валидноста на целиот извештај и да го оддалечат вниманието од неговата суштина.

**Убедлив (во содржината):** Извештајот треба да го убеди читателот во валидноста на спроведените препораки, надминувањето на констатираните наоди, разумноста на заклучоците и придобивките од имплементација на препораките.



**Конструктивност:** Извештајот треба да му помогне на раководството на ревидираниот субјект за надминување на проблемите или спречување на нивно појавување во иднина со јасно идентификување на одговорноста за слабостите и давање практични препораки за подобрување на состојбите, доколку истите не се во целост надминати. Не е соодветно да се критикува раководството за препораки кои не се спроведени за констатирани состојби и прашања кои се надвор од негова контрола.

**Концизност:** Извештајот не треба да биде подолг од потребното за да се пренесе пораката. Не потребни детали можат да го збунат читателот и оддалечат од главната порака. Извештаите кои се концизни колку што предметната материја дозволува, постигнуваат најголем ефект.

**Комплетен (ги содржи сите релевантни информации):** Извештајот треба да ги содржи сите информации и аргументи за постапувањето по дадените препораки, добиената додадена вредност од нивната имплементација, како и постапувањата кои ќе овозможат презентирање на финансиските извештаи согласно утврдената рамка за известување, а активностите, финансиските трансакции и информации да се во согласност со регулативата на субјектот опфатен со ревизија, односно колку спроведувањето на препораките придонесува за развој на областа која била тема на ревизија на успешност.

Комплетноста подразбира и јасно наведување на ограничувањата при вршењето на ревизијата, лимитирање на достапноста до податоците или други прашања.

## 4.2. Пишување на извештај

Извештајот има за цел да ги презентира резултатите од ревизијата на субјектите опфатени со ревизија, одговорните за добро управување со јавните средства и на јавноста.<sup>6</sup>

Извештаите треба да бидат доволно јасни да се разберат, ослободени од нејаснотии и двосмислености и да бидат комплетни. За погоре наведените карактеристики и квалитети на извештај придонесува и стилот на пишување кој се користи. 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.

Формата и содржината на извештајот зависат од видот на ревизијата, корисниците на извештајот, стандардите кои се применуваат и законските барања. На крајот на ревизијата ревизорот треба да подготви извештај во кој:

- состојбите за преземените мерки по дадените препораки треба да бидат изложени во соодветна форма,

---

<sup>6</sup> ISSAI 100/51

- содржината на состојбите за преземените мерки по дадените препораки, односно содржината на извештајот треба да биде лесно разбирлива, едноставна и ослободена од нејаснотии и двосмислености,
- ќе бидат вклучени само информации кои се поткрепени со веродостојни и релевантни ревизорски докази и
- состојбите за преземените мерки по дадените препораки ќе бидат независни, објективни, правични и конструктивни.

#### 4.3. Форма и содржина на извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up ревизија)

За спроведените follow up ревизии, ревизорот има обврска да издаде ревизорски извештај, при што во зависност од конечниот извештај за кој вид ревизија се однесува, со овој прирачник се пропишуваат два формати на ревизорски извештаи и тоа:

- извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up) кај ревизиите на регуларност (Прилог 06\_Т\_Ф\_Образец на извештај за Follow up ревизија -РР) и
- извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up) кај ревизиите на успешност (Прилог 07\_Т\_Ф\_Образец на извештај за Follow up ревизија -РУ).

##### 4.3.1. Форма и содржина на извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up) кај ревизиите на регуларност

Извештајот од ревизија на следење на препораките кај **ревизијата на регуларност** ги содржи следните елементи:

- Резиме
- 1. Вовед
- 2. Цел на ревизијата
- 3. Опфат и методологија
- 4. Резултати од ревизијата на следење на препораките
- 5. Заклучок

**Резимето** како еден од клучните и најчитани делови на секој извештај јасно ги презентира основот за вршење на ревизијата, осврт на ревизијата од претходна година, целта на ревизијата на следење на препораките, резиме на резултатите од ревизијата на следењето на препораките, заклучок и насоки за понатамошни активности за следење на препораките.

1. **Воведот** содржи податоци за предметот на ревизијата, законскиот основ на нејзино спроведување, континуитет при вршење на ревизијата на следење на препораките и одговорност на двете страни во ревизијата односно одговорност на раководството на субјектот и на ревизорите.
2. **Целта на ревизијата** дава одговор на степенот на спроведување на препораките по наодите утврдени во соодветниот ревизорски извештај, како и соодветноста на преземените мерки по однос на дадените препораки.
3. **Опфат и методологија** – во овој дел од извештајот се наведува се она што било опфатено со ревизијата, од аспект на субјект, предмет на ревизија, година кога е издаден конечниот извештај во кој се дадени препораките, применетата методологија односно постапки на ревизијата согласно меѓународните стандарди како и било какви ограничувања при вршењето на ревизијата. Овој дел исто така содржи податоци за временскиот период кога била вршена ревизијата на следење на препораките како и составот на ревизорската екипа.
4. **Во точката резултати од ревизијата на следење на препораките** се даваат податоци за датумот на одржување на завршниот состанок, за добиените забелешки од субјектот како и детално образложение на спроведувањето на препораките поодделно со коментар на ревизорот врз основа на кој е дадена оценка за преземените мерки по дадените препораки како и насоки за идни активности доколку препораката не е реализирана во целост.
5. **Заклучокот** - во овој дел се дава општ заклучок за преземените мерки и активности со цел оценка на степенот на спроведување на дадените препораки и соодветноста на преземените мерки по препораките содржани во конечниот извештај на овластениот државен ревизор како и насоки за идни активности за целосна реализација на препораките кои не се реализирани во целост.

#### 4.3.2. **Форма и содржина на извештај за извршена ревизија на следење на препораките (follow up) кај ревизиите на успешност**

Следењето на спроведувањето на препораките кај ревизиите на успешност опфаќа испитување на мерките и активностите кои ги презеле субјектите опфатени со ревизијата или други одговорни страни како резултат на дадените препораки од спроведената ревизија на успешност<sup>7</sup>.

Овој вид ревизија не е ограничен на имплементацијата на препораките туку се фокусира на соодветно согледување на проблемите од страна на субјектите опфатени

---

<sup>7</sup> ISSAI 300/42

со ревизијата и преземените мерки за надминување на состојбите по изминување на разумен период на време.

Извештајот од ревизија на следење на препораките кај **ревизијата на успешност** ги содржи следните елементи:

Резиме

1. Вовед
2. Цел на ревизијата
3. Опфат и методологија
4. Резултати од ревизијата на следење на препораките и
5. Заклучок.

**Резимето** на извештајот на следење на препораките кај ревизијата на успешност треба да го насочи читателот кон преземените мерки за спроведување на препораките дадени во конечниот извештај на овластениот државен ревизор со цел да се оцени придонесот на субјектите опфатени со ревизијата кон остварување на целта на ревизијата. Исто така во овој дел се презентира статусот на спроведување на препораките и изразениот заклучок.

1. **Воведот** на извештајот содржи информации за основот за вршење на ревизијата, предмет на ревизијата, континуитет, одговорноста на субјектите опфатени со ревизијата и/или другите одговорни страни и на ревизорите.
2. **Целта на ревизијата** го презентира барањето на стандардите во делот на ревизија на следење на препораките кај ревизиите на успешност односно да се оцени степенот до кој препораките по наодите презентирани во конечниот извештај на овластениот државен ревизор се спроведени, како и оценка на соодветноста на преземените мерки по однос на дадените препораки.
3. **Опфат и методологија** е дел од извештајот кој дава информации за субјектите опфатени со ревизијата како и осврт на користените техники за оценка на преземените мерки за утврдување на статусот на спроведување на препораките, временскиот период на вршење на ревизијата и составот на ревизорскиот тим.
4. **Резултати од ревизијата на спроведување на препораките** дава информации за датумот на одржувањето на завршниот состанок, дали се добиени забелешки по нацрт извештајот, кратко резиме за разгледаните забелешки и воедно го прикажува спроведувањето на препораките по поодделните области на ревизија и/или субјекти опфатени со ревизијата со образложение за констатираните состојби, преземените мерки и насоки за идни активности.
5. **Заклучокот** дава информации за степенот на спроведените препораки и соодветноста на преземените мерки и упатува на идни активности кои треба да се преземат во поодделните области на ревизија и/или од страна на субјектите опфатени со ревизијата и другите одговорни страни.

#### **4.4. Форма и содржина на известување за преземени мерки по препораките на овластениот државен ревизор содржани во конечниот ревизорски извештај - ИЗПМ**

Согласно Законот за државната ревизија, законскиот застапник на субјектот е должен да го извести Државниот завод за ревизија и органот надлежен за надзор и контрола, за преземените мерки во врска со наодите и препораките во ревизорските извештаи, во рок од 90 дена од приемот на конечниот извештај.

Со цел поедноставување и унифицирање на постапката за добивање на известување за преземените мерки по дадените препораки во конечните ревизорски извештаи, составен дел на овој Прирачник е образецот: „ИЗПМ – Известување за преземените мерки по препораките на овластениот државен ревизор содржани во конечниот ревизорски извештај“.

Образецот ИЗПМ преставува формат кој Овластениот државен ревизор го доставува заедно со конечниот ревизорски извештај до законскиот застапник на субјектот опфатен со ревизија, за да го пополни и во рок од 90 дена од приемот на конечниот извештај повратно да го извести Државниот завод за ревизија и органот надлежен за надзор и контрола за преземените мерки во врска со наодите и препораките во ревизорските извештаи.

Според тоа, пополнетиот и повратно доставениот Образец ИЗПМ, преставува методолошка алатка преку која Државниот завод за ревизија може да ги согледа ефектите од ревизијата, како и да донесе одлука за понатамошните чекори за следење на препораките, како и за понатамошни ревизии.

Со овој Прирачник се пропишува Образец ИЗПМ (даден во Прилог 11\_Т\_Ф\_ИЗПМ на овој Прирачник) со кој како и досега одговорното лице кај ревидираниот субјект повратно известува за статусот на препораките и преземените мерки за нивно спроведување со можност за давање на негови коментари, но со Образецот пропишан со овој Прирачник дадена е можност ревидираниот субјект освен за преземените мерки да известува и за планираните мерки кои ќе ги спроведе во нареден период, како и за датумот кога мерките се спроведени или се планирани да бидат спроведени, посочување на организационата единица или лице/а задолжени за спроведување на мерките по дадената препорака, како и индикатор за спроведување кој ќе служи како показател дека мерката е преземена (донесен закон или друга регулатива, усвоена процедура, назначено лице или било кој друг показател со кој ќе се потврди дека мерката е спроведена соодветно на дадената препорака).

Образецот ИЗПМ се применува за сите видови на ревизии: ревизија на регуларност (финансиска ревизија и ревизија на усогласеност) и ревизија на успешност. Во зависност од сложеноста и временскиот период за спроведување на дадена препорака, а особено кај ревизијата на успешност кај која за спроведување на препораките е потребен подолг период од 90 дена од денот на приемот на конечниот извештај или е потребна меѓу институционална координација на

соодветно ниво, во образецот ИЗПМ доколку не е можно да се внесат податоци за преземените мерки и датумот на нивно преземање, тогаш се внесуваат податоци за планираните мерки и планираниот датум за нивно спроведување.

Дел I. Основни податоци за ревидираниот субјект и ревизијата од Образецот ИЗПМ ги пополнува раководителот на ревизорскиот тим што ја спровел ревизијата.

Во Делот II од Образецот ИЗПМ се презентираат „Податоци за препораки и преземени мерки“, во кој содржините на:

- „Препорака број \_“,
- „Врска со наодот од КИ“; и
- „Содржина на препораката“,

ги пополнува раководителот на ревизорскиот тим, на ист начин како што е содржано во конечниот ревизорски извештај. Откако содржините наведени погоре ќе се пополнат за сите препораки содржани во конечниот ревизорски извештај, Образецот ИЗПМ заедно со конечниот ревизорски извештај се доставува до законскиот застапник на ревидираниот субјект. Раководителот на ревизорскиот тим образецот ИЗПМ го доставува и во електронска форма на официјалната е-маил адресата на субјектот и до контакт лицето во субјектот опфатен со ревизија.

Во писмото за доставување се посочува дека одговорното лице на ревидираниот субјект пополнетиот образец ИЗПМ во рок од 90 дена од приемот на конечниот ревизорски извештај го доставува заверен и потпишан до Државниот завод за ревизија во печатена форма и во електронска форма на е-маил адресата на ДЗР.

Одговорното лице во ревидираниот субјект за секоја препорака во Образецот ИЗПМ ги пополнува содржините од Делот II „Податоци за препораки и преземени мерки“ кои се однесуваат на:

- **Статус на препораката** – со ставање на знакот „“ на една од категориите за статус на препорака:
  - СП - спроведена,
  - ДС- делумно спроведена,
  - ВТ- во тек,
  - НС- не спроведена,
  - НП- не применлива.
- **Коментар на ревидираниот субјект** –ревидираниот субјект треба да даде коментар во врска со спроведување на препораката (направениот прогрес, кои мерки се преземени, причини за делумно спроведување или неспроведување, натамошни активности на планот на спроведување на препораката, итн.);

- **Преземени мерки** – се внесуваат преземените мерки и активности во врска со препораката, вклучително и активностите по преземените препораки кои имаат финансиско влијание/ефект (износ или вратени средства по препораките), доколку е применливо. Доколку препораката има статус „не спроведена“, субјектот ги пополнува полињата во однос на планирани идни активности.
- **Дата** – се внесува дата кога е преземена мерката за спроведување на препораката, односно планирана дата или период (месец, квартал, година) за спроведување на препораката;
- **Одговорен** - се внесува организационата единица или лице/а задолжени за преземање на мерки за спроведување на препораката;
- **Индикатор за спроведување** – се наведува показател преку кој се врши мерење на преземените активности по дадената препорака.

Точноста и веродостојноста на внесените податоци на Образецот ИЗПМ одговорното лице ја потврдува со полно име и презиме и потпис на самиот образец и датум на пополнувањето.

По приемот од страна на раководителот на ревизорскиот тим кој ја спроведува ревизијата, пополнетиот Образец ИЗПМ се одложува во ревизорското досие.

Добиениот Образец ИЗПМ во електронска форма, раководителот на ревизорскиот тим го доставува до Секторот за унапредување на ревизијата и следење на меѓународната пракса за имплементација на меѓународните стандарди (СУР). СУР врши обработка и внесување на податоците од Образецот ИЗПМ во софтверската апликација САПРИ, во модулот за следење на спроведување на препораките, со цел оваа база на податоци за дадените препораки во ревизорските извештаи и нивното спроведување постојано да се ажурира со најнови информации и да ја презентира и да ги информира секторите за ревизија за тековната состојба во однос на спроведување на препораките.

Доколку одговорното лице во ревидираниот субјект не достави пополнет Образец ИЗПМ во законски утврдениот рок од 90 дена по приемот на конечниот ревизорски извештај, СУР ќе го контактира одговорното лице/лице за контакт на ревидираниот субјект (телефонски или во електронска форма) со укажување да се почитува законската обврска. Доколку не се добие Образец ИЗПМ, за истото ќе го извести во писмена форма и надлежниот орган за надзор и контрола на ревидираниот субјект.

Во случај одговорното лице на ревидираниот субјект да не достави пополнет Образец ИЗПМ, тогаш на ревидираниот субјект ќе му се даде висок приоритет за проверка/ревизија на следење на препораките или на повторна ревизија во нареден период со која ќе се утврди спроведувањето на препораките по кои не е доставено известување.

#### 4.5. Структура на преглед ВО ТЕКОВНА РЕВИЗИЈА на резултатите од преземените мерки за спроведување на препораките содржани во конечен ревизорски извештај од минати години

Согласно Прирачникот за ревизија на регуларност (декември 2014 година), ревизорот во ревизорскиот извештај од тековната ревизија треба да даде осврт за спроведување на препораките дадени во конечниот ревизорски извештај од претходниот период во кој била спроведена ревизија. Согласно насоките во Прирачникот за ревизија на регуларност, во моделот за ревизорски извештај, во точка „3. Осврт на ревизијата од претходната година - спроведување на препораките“, треба да се наведе дека тековната ревизија на регуларност опфатила и ревизија на следење на препораките дадени во конечниот извештај на овластениот државен ревизор во претходната година (односно годината кога последен пат е вршена ревизија). Во точката 3 на ревизорскиот извештај се дава кратко образложение и анализа за статусот на имплементација на препораките и видот на преземени мерки и планови за натамошни активности. Исто така, во резимето на ревизорскиот извештај накратко се дава осврт на ревизијата од претходната година.

Постапувањето по дадените препораките и нивната имплементација се презентираат во преглед како прилог на ревизорскиот извештај.

Образецот „Преглед на резултатите од преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија, во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот извештај на овластениот државен ревизор број .... од 20..година за (се впишува полното име на субјектот“, даден е во Прилог 12\_Т\_Ф\_Преглед на резултатите од спроведување на препораките - тековна ревизија на овој прирачник.

Овој образец го пополнува и потврдува со потпис ревизорскиот тим.

Во заглавието на Образецот се впишува полното име на субјектот опфатен со ревизија како и нацрт/конечен извештај на овластениот државен ревизор кон кој како прилог се доставува Образецот.

Во Образецот содржините на:

- „Препорака број \_“,
- „Врска со наодот од КИ“; и
- „Содржина на препораката“,
- 

ги пополнува ревизорскиот тим на ист начин како што е содржано во конечниот ревизорски извештај од минати години. Понатаму во Образецот ревизорскиот тим ги внесува:



- **Статус на препораката** – со една од категориите за статус на препорака:
  - СП - спроведена,
  - ДС- делумно спроведена,
  - ВТ- во тек,
  - НС- не спроведена,
  - НП- не применлива.
- **Преземени мерки** – се внесуваат мерките и активностите кои се преземени во врска со препораката, вклучително и активностите по преземените препораки кои имаат финансиско влијание/ефект (износ или вратени средства по препораките), доколку е применливо.
- **Коментар на ревизорот** – се наведува коментарот на ревизорот врз база на извршена ревизија на статусот на препораката (направениот прогрес, кои мерки се преземени, причини за делумно спроведување или неспроведување, натамошни активности на планот на спроведување на препораката, коментар на раководството во врска со статусот на препораката, итн.).

Доколку одредени наоди во конечниот извештај на овластениот државен ревизор од претходната ревизија, за кои се дадени препораки, се повторат при тековната ревизија, повторно се дава соодветна препорака. Наодите кои се повторуваат се презентираат во ревизорскиот извештај во делот кој се однесува на наоди и препораки, со коментар дека истите се презентирани и во конечниот извештај од претходната ревизија.

Доколку претходната ревизија е ревизија за следење на препораките кај субјектот кој е опфатен со ревизија, ревизорот треба да ги има предвид имплементација на насоките за целосна реализација на препораките.

Доколку во претходниот период субјектот/предметната материја не биле предмет на ревизија во минати години, тоа треба да се истакне во точката 3. во ревизорскиот извештај заради обезбедување податоци за континуитетот во ревидирање на субјектот/предметната материја.

Примерок или копија верна на оригиналот од конечниот ревизорски извештај во кој како прилог е даден Образецот „Преглед на резултатите од преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија ...“, раководителот на ревизорскиот тим преку архивата, како и во електронска форма, ги доставува до СУР. СУР врши обработка и внесување на податоците од Образецот во софтверската апликација САПРИ, во модулот за следење на спроведување на препораките, со цел ажурирање на базата на податоци за дадените препораки во ревизорските извештаи и нивното спроведување.

**4.6. Форма и содржина на известувањето за извршена ПРОВЕРКА на преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија (follow up проверка) во почетокот на годината во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај од мината година**

Државниот завод за ревизија на почетокот на годината, во месеците јануари и февруари, врши проверки на преземените мерки од страна на субјектите опфатени со ревизија (follow up проверки) по препораките содржани во конечните ревизорски извештаи издадени најдоцна до 31-ви октомври согласно претходната годишна програма, односно за конечни ревизорски извештаи издадени од 1 ноември согласно годишната програма од пред две години.

Одлуката кои конечни ревизорски извештаи ќе бидат предмет на проверка на преземените мерки по препораките содржани во конечниот извештај на овластениот државен ревизор, ја донесува ПГДР одговорен за ревизијата на предлог на ревизорскиот тим кој ја спровел ревизијата, врз основа на критериумите наведени во Воведот на овој Прирачник.

Имено, доколку анализата на доставениот Образец ИЗПМ укажува дека ревидираниот субјект презел соодветни мерки и активности за спроведување на препораките во однос на значењето на наодите/препораките содржани во конечниот ревизорски извештај, тогаш верификацијата на спроведените мерки и активности од страна на овластениот државен ревизор може да биде спроведена во рамки на ревизија на регуларност/успешност во нареден период. Меѓутоа, доколку анализата на известувањето за преземените мерки за спроведување на препораките содржани во конечниот ревизорски извештај (Образец ИЗПМ), укажува на спротивното, како и во случај кога не е доставен Образец ИЗПМ, потребно е да се спроведе соодветна верификација на статусот на спроведување на препораките и спроведените мерки по дадените препораки во најскоро време.

Со оглед на тоа дека верификацијата на спроведените мерки може да се спроведе со проверка (follow up проверка) или со ревизија на следење на препораките (follow up ревизија), одлуката за избор на постапката за верификација ја донесува ПГДР одговорен за ревизија во консултација со ревизорскиот тим, водејќи сметка за критериумите наведени во Воведот од овој Прирачник, а посебно имајќи ги во предвид потребните ресурси во однос на користа што би се добила од спроведување на постапките на верификација.

Проверката на преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија по препораките дадени во конечниот ревизорски извештај од мината година (follow up проверка) вообичаено ја извршува ревизорскиот тим кој ја спровел ревизијата. Проверката има за цел на лице место кај ревидираниот субјект ревизорот да го потврди статусот на спроведување на препораките, односно преземените мерки за нивно спроведување. Според тоа, при спроведување на проверката, ревизорот треба да обезбеди доволни и соодветни докази кои ќе го потврдат статусот на препораките,

односно преземените мерки за спроведување на препораките (донесени правни акти, финансиски документи и друга документација и други докази со кои може да се потврдат резултатите од спроведување на препораките дадени во конечниот извештај на овластениот државен ревизор).

За спроведување на follow up проверката се известува одговорното лице на ревидираниот субјект со писмо за најава (Прилог 03\_T\_Ф\_Писмо за најава за follow up проверка).

Резултатите од спроведената проверка на преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија по препораките содржани во конечниот ревизорски извештај (follow up проверка), ревизорскиот тим ги документира на Образец со наслов „Известување за извршена проверка на преземените мерки од страна на субјектот опфатен со ревизија, во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот извештај на овластениот државен ревизор број ... од 20..година за (се впишува полното име на субјектот)“, даден во Прилог 13\_T\_Ф\_Известување за проверка на спроведување на препораките на овој Прирачник.

Во заглавието на Образецот се впишува полното име на субјектот опфатен со проверката како и „Известување за извршена проверка на преземени мерки од страна на субјектот“.

Во Образецот содржините на:

- „Препорака број \_“,
- „Врска со наодот од КИ“; и
- „Содржина на препораката“,

ги пополнува ревизорскиот тим на ист начин како што е содржано во конечниот ревизорски извештај. Понатаму во Образецот ревизорскиот тим ги внесува:

- **Статус на препораката** – со една од категориите за статус на препорака:
  - СП - спроведена,
  - ДС- делумно спроведена,
  - ВТ- во тек,
  - НС- не спроведена,
  - НП- не применлива.
- **Преземени мерки** – се внесуваат преземените мерки и активности кои се преземени во врска со препораката, вклучително и активностите по преземените препораки кои имаат финансиско влијание/ефект (износ или вратени средства по препораките), доколку е применливо.
- **Коментар на ревизорот** – се наведува коментарот на ревизорот врз база на извршена ревизија на статусот на препораката (направениот прогрес, кои мерки се преземени, причини за делумно спроведување или неспроведување, натамошни активности на планот на спроведување на препораката, коментар на раководството во врска со статусот на препораката, итн.).

Пополнетиот Образец „Известување за извршена проверка на преземени мерки од страна на субјектот“, потврден со потписи од ревизорскиот тим и ПГДР/РР кој раководи со ревизијата, со писмо за доставување (Прилог 14\_Т\_Ф\_Писмо за известување за follow up проверка) се доставува до одговорното лице на ревидираниот субјект.

Образецот „Известување за извршена проверка на преземени мерки од страна на субјектот“, заедно со писмо за доставување се одложуваат во досието за извршената ревизија.

Копии од Образецот „Известување за извршена проверка на преземени мерки од страна на субјектот“, заедно со писмото за негово доставување, раководителот на ревизорскиот тим преку архивата, како и во електронска форма, ги доставува до СУР. СУР врши обработка и внесување на податоците од Образецот во софтверската апликација САПРИ, во модулот за следење на спроведување на препораките, со цел ажурирање на базата на податоци за дадените препораки во ревизорските извештаи и нивното спроведување.

#### **4.7. Одобрување и доставување на извештај односно известување**

Постапката на одобрување и доставување на Известувањето за извршена проверка на преземените мерки од страна субјектот (follow up проверка) во почетокот на годината (јануари/февруари), во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај од мината година, детално е објаснета во точка 4.6. на овој Прирачник.

Исто така, и постапката за одобрување и доставување на Прегледот во тековната ревизија за спроведени препораки содржани во конечен ревизорски извештај од минати години, детално е објаснета во точка 4.5. на овој Прирачник.

Во оваа точка на Прирачникот ќе ја утврдиме постапката за одобрување и доставување на нацрт/конечен извештај за извршена ревизија на следењето на дадените препораки во конечниот извештај на овластениот државен ревизор (follow up ревизија).

Имено, постапката за одобрување и доставување на нацрт/конечен извештај за извршената follow up ревизија е идентична како и кај ревизијата на регуларност и ревизијата на успешност.

Според тоа, изготвениот Нацрт извештај за извршената follow up ревизија од страна на ревизорскиот тим, раководителот на ревизорскиот тим го доставува до ПГДР/РР, кој откако ќе го одобри го доставува до Стручното тело за оцена и утврдување на компактоста и квалитетот на истиот пред негово доставување до ревидираниот/те субјект/и, односно субјект/и опфатен/и со ревизијата.

Нацрт извештајот се доставува со писмо за достава на нацрт извештај (Прилог 08\_Т\_Ф\_Писмо за доставување НИ) до законскиот застапник на субјектот/ите опфатен/и со ревизијата со можност за доставување на забелешки во однос на резултатите од ревизијата на следење на препораките.

Согласно Законот за државната ревизија, законскиот застапник на субјектот на ревизија и лицето кое било одговорно на субјектот опфатен со ревизија во периодот за кој е вршена ревизијата, можат да поднесат забелешки до Државниот завод за ревизија на нацрт ревизорски извештај, во рок од 30 дена од денот на неговиот прием.

Ревизорскиот тим кој ја спровел ревизијата ги разгледува забелешките и дополнително доставената документација и подготвува одговор на забелешките, со образложение за причините за нивното прифаќање или неприфаќање (согласно Правилникот за начинот на вршење на државната ревизија). Во прилог на овој Прирачник даден е образец за одговор на забелешки на нацрт ревизорскиот извештај за спроведена ревизија за следење на препораките (Прилог Прилог 09\_Т\_Ф\_Одговор на забелешки).

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, заедно со забелешките и одговорот на забелешките ПГДР одговорен за ревизијата го доставува до Стручното тело за оцена и утврдување на компактоста и квалитетот на истиот пред негово доставување до ревидираниот/те субјект/и, односно субјект/и опфатен/и со ревизијата. По неговото одобрување, конечниот извештај се доставува до законскиот застапник на субјектот опфатен со ревизија, до лицето кое било одговорно на субјектот опфатен со ревизија во периодот за кој е вршена ревизијата и до органите надлежни за надзор и контрола на работењето на субјектот кај кој е извршена ревизијата. Во прилог на овој Прирачник даден е образец Писмо за доставување КИ (Прилог 10\_Т\_Ф\_Писмо за доставување КИ). Конечниот ревизорски извештај од извршени follow up ревизии, забелешките од ревидираните субјекти и одговорот на забелешките ДЗР ги објавува на својата веб страна.

#### **4.8. Контрола на квалитет и осигурување на квалитет кај постапки за верификација на следење на препораките (follow up проверки/ревизии и во рамки на тековна 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.

Функционирањето на системот на контролата на квалитет на ревизиите во Државниот завод за ревизија е регулирано со Упатството за контрола на квалитет на ревизиите.

За разбирање на концептот на контрола на квалитетот на ревизијата, значајно е да се потенцира дека тој е вграден во целиот процес на ревизијата, со конкретни постапки за обезбедување и потврдување на спроведените контроли на квалитет. Во контролата на квалитет на ревизијата се инволвирани сите вработени задолжени за нејзино спроведување, согласно нивните надлежности.

**Осигурување на квалитетот на ревизијата** е постапка на оценување насочена кон функционирање на контрола на квалитетот. Проверката се врши по завршување на ревизијата и ја спроведуваат ревизори независни во однос на споменатата ревизија. Намерата на проверувачите не е да се критикува работата на ревизорите, туку врз основа на утврдените пропусти на контролата да се подобри работењето на ревизорите.

Начинот на вршење на осигурување на квалитет од извршените ревизии се врши врз основа на Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.

Со оглед на тоа што освртот на спроведување на препораките дадени во конечниот ревизорски извештај од претходниот период **во ревизорскиот извештај од тековната ревизија** како и Прегледот во прилог на ревизорскиот извештај, претставуваат составен дел на тековната ревизија, контролата и осигурувањето на квалитетот на освртот на спроведување на препораките дадени во конечниот ревизорски извештај од претходниот период, **ќе се извршат во рамки на постапките за контрола и осигурување на квалитет на тековната ревизија**, согласно Упатството за контрола на квалитет на ревизиите, односно Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.

Исто така, со оглед на тоа дека Образецот „Известување за извршена проверка на преземени мерки од страна на субјектот“, заедно со писмо за доставување се одложуваат во досието за извршената ревизија, постапките за контрола и осигурување на квалитет на проверката на преземените мерки по препораките дадени во конечниот ревизорски извештај од мината година (**follow up проверка**), **ќе се извршат во рамки на постапките за контрола и осигурување на квалитет на односната ревизија**, согласно Упатството за контрола на квалитет на ревизиите, односно Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.

Постапките на контрола и осигурување на квалитет на **ревизија на следење на препораките (follow up ревизија)** се спроведуваат согласно Упатството за контрола на квалитет на ревизиите, односно Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите, со опфат на сите фази на ревизијата: планирање, извршување и известување. За секоја од поединечните фази на ревизијата во Упатствата се дадени соодветни насоки за спроведување на контролата и осигурување на квалитетот - обрасци – прашалници за оцена и контрола на квалитет, односно за осигурување на квалитетот на ревизијата, кои треба соодветно да се прилагодат на ревизијата на следење на препораките.

\*\*\*

Овој Прирачник влегува во сила со денот на неговото донесување.

Со влегување во сила на овој Прирачник, престанува да важи Упатството за пополнување и доставување на информации за преземени мерки по препораките дадени во конечните ревизорски извештаи од 26.12.2011 година и Образецот ИЗПМ-С..

## Прилози

02\_T\_Ф\_Писмо за најава follow up ревизија

03\_T\_Ф\_Писмо за најава за follow up проверка

04\_T\_Ф\_Работна белешка

05\_T\_Ф\_План за follow up ревизија

06\_T\_Ф\_Образец на извештај за Follow up ревизија –РР

07\_T\_Ф\_Образец на извештај за Follow up ревизија – РУ

08\_T\_Ф\_Писмо за доставување НИ

09\_T\_Ф\_Одговор на забелешки

10\_T\_Ф\_Писмо за доставување КИ

11\_T\_Ф\_ИЗПМ

12\_T\_Ф\_Преглед на резултатите од спроведување на препораките - тековна ревизија

13\_T\_Ф\_Известување за проверка на спроведување на препораките

14\_T\_Ф\_Писмо за известување за follow up проверка