



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА
ENTI SHËTETËROR I REVIZIONIT
STATE AUDIT OFFICE

ПРИРАЧНИК

ЗА РЕВИЗИЈА НА УСПЕШНОСТ

Скопје, јуни 2022 година

СОДРЖИНА

1.	ВОВЕД.....	6
2.	ОСНОВИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСПЕШНОСТ	8
2.1.	Ревизија на успешност и ревизорските стандарди.....	8
2.2.	Принципи и стандарди за ревизија на успешност	9
2.3.	Мандат за вршење ревизија на успешност	11
2.4.	Рамка за вршење на ревизијата на успешност	14
2.4.1.	Дефиниција на ревизијата на успешност.....	14
2.4.2.	Цели на ревизијата на успешност	14
2.4.3.	Принципи на ревизија на успешност.....	16
2.4.4.	Придобивки и додадена вредност од ревизијата на успешност	28
2.5.	Елементи на ревизијата на успешност.....	32
2.6.	Принципи на ревизијата на успешност.....	38
2.6.1.	Општи принципи	38
2.6.2.	Фази во ревизија на успешност	67
3.	ПЛАНИРАЊЕ.....	69
3.1.	Планирање - избор на теми на ревизии на успешност.....	69
3.2.	Планирање - дизајнирање на ревизијата.....	72
3.2.1.	Прелиминарна студија во фазата на планирање на ревизијата на успешност.....	76
3.2.1.1.	Стекнување на потребни знаења и информации за потребите на планирањето на ревизијата на успешност.....	77
3.2.1.2.	Оценка на ризик.....	82
3.3.	Дефинирање на ревизорската цел (и) и прашања	89
3.4.	Ревизорски пристап и опфат.....	91
3.4.1.	Ревизорски пристап.....	91
3.4.2.	Опфат на ревизијата.....	94
3.5.	Воспоставување на ревизорски критериуми	95

3.6.	Комуникација при планирањето на ревизијата.....	98
3.6.1.	Известување на субјектот за намера за вршење на ревизија	98
3.6.2.	Одржување на воведна средба.....	99
3.6.3.	Вршење ревизија кај други поврзани субјекти со ревизијата	99
3.6.4.	Информирање на субјектот доколку ревизијата не продолжува	99
3.7.	Ревизорска програма	100
3.7.1.	Одобрување на ревизорската програма.....	100
3.7.2.	План на активности со временска рамка за реализација на ревизијата на успешност	100
4.	ИЗВРШУВАЊЕ.....	101
4.1.	Ревизорски докази	103
4.1.1.	Природа на доказите	103
4.1.2.	Барања во однос на ревизорски докази	104
4.1.3.	Видови на докази.....	108
4.1.4.	Извори на докази.....	109
4.2.	Методологија во фазата на извршување	110
4.2.1.	Проценка на системот на внатрешни контроли	110
4.2.2.	Проценка на компјутерски обработени податоци	110
4.2.3.	Техники за прибирање на податоци	111
4.2.3.1.	Испитување на документација - досиеја	111
4.2.3.2.	Истражување со примероци	111
4.2.3.3.	Секундарна анализа / Истражување во литературата (Literature Search).....	112
4.2.3.4.	Анкети	112
4.2.3.5.	Интервјуа.....	113
4.2.3.6.	Фокусни групи.....	113
4.2.3.7.	Директно набљудување.....	113
4.2.3.8.	Компаративни анализи	113
4.2.3.9.	Претходно - последователни проучувања	113
4.2.3.10.	Квази експериментален метод	114
4.2.4.	Користење на работа на други	114

4.2.5.	Етика при собирање на податоците	114
4.2.6.	Техники за анализа на податоци.....	115
4.2.6.1.	Дескриптивна статистика за разбирање на дистрибуција на податоци	115
4.2.6.2.	Анализа на регресија.....	116
4.2.6.3.	Анализа на трошоци и користи - Cost - Benefit Analysis (CBA).....	116
4.2.6.4.	Анализа на ефективноста на трошоците - Cost - Effectiveness Analysis	117
4.3.	Ревизорски наоди.....	117
4.4.	Анализа за ревизорски наод и заклучоци.....	120
4.5.	Измена и дополнување на ревизорската програма	122
4.6.	Комуникација во извршувањето	122
4.7.	Документирање.....	123
4.7.1.	Работни белешки	123
4.7.2.	Организирање и чување на документацијата.....	124
5.	ИЗВЕСТУВАЊЕ	124
5.1.	Карактеристики на извештајот од ревизија на успешност	126
5.2.	Процес на изработка на нацрт ревизорски извештај.....	132
5.2.1.	Дефинирање на главните пораки на ревизијата	133
5.2.2.	План за подготовка на Нацрт ревизорски извештај.....	134
5.2.3.	Подготовка, коригирање и уредување на нацрт-ревизорскиот извештај.....	135
5.2.4.	Преглед и подобрување на квалитетот на нацрт-ревизорскиот извештај.....	135
5.3.	Квалитет на ревизорски извештај	137
5.3.1.	Материјалност, релевантност и објективност	137
5.3.2.	Веродостојност, валидност и конзистентност	138
5.3.3.	Транспарентност, корисност и навременост.....	138
5.4.	Структура на извештајот на ревизија на успешност	138
5.4.1.	Резиме	139
5.4.2.	Основни податоци	140
5.4.3.	Цел, опфат и методологија на ревизијата	140

5.4.4.	Ревизорски наоди.....	141
5.4.5.	Заклучоци.....	141
5.4.6.	Препораки.....	142
5.5.	Одобрување на ревизорскиот извештај.....	143
5.6.	Доставување на Конечен ревизорски извештај.....	143
6.	Контрола на квалитет и осигурување на квалитет на ревизиите	143
	Користена литература:.....	144

1. ВОВЕД

Почитувани колеги,

Пред вас е новиот Прирачник за ревизија на успешност изготвен со цел да им помогне на ревизорите од Државниот завод за ревизија при спроведување на ревизијата на успешност со висок квалитет и да ја промовира професионалната компетентност во оваа област. Прирачникот е ажуриран и дополнет како резултат на Твининг проектот МК 18 IPA FI 03 20 IMPROVEMENT OF EXTERNAL AUDIT AND PARLIAMENTARY OVERSIGHT (ПОДОБРУВАЊЕ НА НАДВОРЕШНАТА РЕВИЗИЈА И ПАРЛАМЕНТАРЕН НАДЗОР) во соработка со твининг партнерите – врховните ревизорски институции од Република Хрватска, Република Бугарија и Република Северна Македонија, а финансиран од претпристапните фондови на ЕУ.

Овој прирачник е изготвен во согласност со основните принципи, стандарди и насоки на Рамката за професионални објави на INTOSAI (IFPP), кои се однесуваат на ревизијата на успешност, современите трендови во ревизорската професија како и најдобрите меѓународни и европски практики и искуства во оваа област.

Прирачникот содржи објаснувања за процесот на ревизија на успешност и обрасци на работни документи за ревизија кои се дизајнирани да ја олеснат примената на принципите и стандардите на INTOSAI (IFPP), во практика. Прирачникот овозможува ревизорите да имаат единствен пристап при следење на одделните фази на ревизијата на успешност (планирање, извршување, известување и следење на спроведувањето на препораките), поттикнувајќи го професионалното расудување и скептицизам во текот на ревизијата како и флексибилноста и аналитичките способности неопходни кај овој вид на ревизија. Ревизијата на успешност ќе обезбеди јавна отчетност за употребата на средствата на граѓаните од аспект на економичноста и ефикасноста со која средствата се добиени и употребени и ефективноста со која целите се постигнати. Посебното обележје на ревизијата на успешност се должи на разновидноста и комплексноста на прашањата кои ги анализира ревизорот како одговор на поставените цели. Овој прирачник го води ревизорот во одделните фази од ревизијата на успешност со цел да овозможи додадена вредност од нејзиното извршување преку изнаоѓање на нови аналитички согледувања за темата на ревизијата, подобра достапност на постојните информации до сите засегнати страни и донесување на меродавен заклучок базиран на докази.

Имајќи ги во предвид комплексноста и предизвикот со кој се соочуваат ревизорите кај овој вид на ревизија, Прирачникот за ревизија на успешност ги поставува нејзините основи и не ги содржи одговорите на сите прашања кои можат да се јават во текот на спроведувањето. Овој Прирачник е „жив“ документ, кој пожелно е да се ажурира на секои 5 години, заради измени и/или дополнувања на ревизорските стандарди, како и нови аспекти во развојот на ревизорската методологија и пракса во светот, врз основа на оценка на нивната значајност. Постапката за ажурирање на

Прирачникот започнува со утврдување на Работна група за ажурирање на Прирачникот од страна на Главниот државен ревизор (ГДР) со определени задачи и рокови за нивно спроведување. Работната група вклучува најмалку еден искусен ревизор од секој сектор кој врши ревизии на успешност.

Со денот на започнувањето на примената на овој Прирачник, престанува да важи Прирачникот за ревизија на успешност донесен во декември 2014 година.

2. ОСНОВИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСПЕШНОСТ

2.1. Ревизија на успешност и ревизорските стандарди

Согласно Рамката за професионални објави на Меѓународната организација на Врховните ревизорски институции (INTOSAI) - IFPP¹ со кои се дефинираат основните принципи за ревизија на јавниот сектор (ISSAI 100), дефинирани се три вида на ревизија во јавниот сектор: финансиска ревизија, ревизија на успешност и ревизија на усогласеност².

Согласно овие стандарди, ревизијата на успешност се фокусира на испитување дали преземените активности, програмите и институциите функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и дали постојат можности за подобрување. Успешноста се оценува во однос на соодветни критериуми, при што се вршат анализи за причините за отстапувања од критериумите или за постоењето на соодветни проблеми. Целта на оваа ревизија е да се даде одговор на клучните ревизорски прашања и да се обезбедат препораки кои ќе овозможат подобрувања во иднина.

Ревизијата на успешност е процес кој овозможува врховните ревизорски институции да ја исполнат својата основна мисија: подобрување на управувањето со јавните ресурси во корист на граѓаните и општеството во целина, зајакнување на отчетноста, транспарентноста и интегритетот на јавната администрација и активно учество во можностите за подобрување на управувањето со јавниот сектор. Ревизијата на успешност може да има широк опфат на активности во јавниот сектор, но исто така може да се фокусира на спроведување на политика, програма, проект или организација, резултати поврзани со спроведувањето на специфичните цели и работење на системите.

Примери за ревизија на успешност според опфатот:

- Дејности: Политика за јавни набавки;
- Резултати: Подобрување на кадровските капацитети на државната администрација во делот на доделување на договори за јавни набавки;
- Ефект: Обезбедување на конкуренција помеѓу економските оператори, нивен еднаков третман и транспарентност во постапките како резултат на напорите на националните и локалните власти и
- Испорака на услуги: подобрување во начинот на доделување на договорите за јавни набавки како резултат на воспоставениот електронски систем за јавни набавки во Бирото за јавни набавки.

Со Основните принципи на ревизијата на успешност содржани во ISSAI 300 поблиску се дефинира ревизијата на успешност како „независно, објективно и доверливо испитување дали владините иницијативи, системи, функции, програми,

¹ The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements IFPP

² ISSAI 100/22

активности или организации функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и дали има можност за подобрување³. Овие принципи ја дефинираат и целта на ревизијата на успешност, како можност да се обезбедат нови информации, анализи или согледувања и каде што е соодветно, препораки за подобрување преку:

- нови аналитички согледувања (пошироки или подлабоки анализи или нови перспективи);
- подобрена достапност на постоечките информации за различни засегнати страни;
- обезбедување независно и авторитативно прегледување или заклучок, врз основа на ревизорски докази;
- обезбедување на препораки засновани на анализи на ревизорските наод⁴.

2.2. Принципи и стандарди за ревизија на успешност

Овој прирачник за ревизија на успешност е изработен врз основа на принципите, стандардите и насоките применливи за ревизијата на успешност од Рамката за професионални објави и искуството за ревизија на успешност во INTOSAI заедницата. ISSAI стандардите ја промовираат независната и ефективна ревизија, и даваат поддршка на членовите на INTOSAI заедницата во развивање на сопствен пристап во согласност со националната регулатива и мандат⁵.

Во следната табела се наведени принципите, стандардите и насоките вклучени во Рамката за професионални објави на INTOSAI, применливи за ревизија на успешност:

БРОЈ	НАЗИВ	СОДРЖИНА
Основачки принципи и предуслови за функционирање на ВРИ		
INTOSAI - P 1	Декларацијата од Лима (2019)	Ги дефинира основните принципи на државната ревизија.
INTOSAI - P 10	Декларацијата од Мексико за независност на ВРИ (2019)	Наведува 8 основни принципи за независност што произлегуваат од прогласувањето на Лима декларацијата.
INTOSAI - P 12	Вредности и придобивки на ВРИ (2019)	12 принципи засновани врз три цели за тоа како ВРИ треба да направи разлика во животите на граѓаните преку: <ul style="list-style-type: none"> - зајакнување на одговорност, интегритет и транспарентност на власта и јавните субјекти; - покажувајќи постојана грижа за граѓаните и другите заинтересирани страни и - претставувајќи модел на организација која управува преку личен пример.

³ ISSAI 300/9

⁴ ISSAI 300/10

⁵ ISSAI 300/1

INTOSAI - P 20	Принципите на транспарентност и одговорност (2019)	Принципи за достапноста на информации за ВРИ, транспарентност во работните процеси и производи од ревизиите, отворена комуникација со медиумите, видливост во јавноста и други.
Основни принципи и стандарди релевантни за вршење ревизија		
ISSAI 100	Основни принципи за ревизија во јавниот сектор (2019)	Основни принципи за сите ревизии во јавниот сектор, рамка и елементи на ревизија во јавниот сектор, организациски барања кои се однесуваат на контрола на квалитетот и етиката, цели на ревизиите во јавниот сектор, видови на ревизија, улоги на ревизорот, целни корисници, соодветни критериуми упатства за ISSAI.
ISSAI 130	Кодекс на етика (2019)	Изјава за вредностите и начелата кои треба да ги водат ревизорите во секојдневната работа, како и етичките барања содржани во клучните зборови: интегритет, независност и објективност, доверливост и компетентност.
ISSAI 140	Контрола на квалитет во ВРИ (2019)	Помага на ВРИ да воспостави и одржува систем на контрола на квалитет, што опфаќа управување со ВРИ, етички барања, прифаќање и одржување на односот со клиентот и специфични ангажмани, човечки ресурси, спроведување на ангажман и следење на системот на контрола на квалитетот.
ISSAI 300	Принципи за ревизија на успешност (2019)	Основните принципи за ревизија на успешност кои обезбедуваат рамка за вршење на овој вид ревизија, општите принципи за ангажмани во ревизијата на успешност и начелата поврзани со процесот на ревизија.
ISSAI 3000	Стандард за ревизија на успешност (2019)	Ги опишува карактеристиките и принципите за ревизија на успешност, помага во управување и спроведување на ревизии на успешност, обезбедува основа за добри практики за ревизија на успешност и воспоставување рамка за натамошно развивање на методологија и професионален развој. ISSAI 3000 треба да се чита и разбира во координација со ISSAI 100 и ISSAI 300.
Упатства за ревизија на успешност		
GUID 3910	Основни упатства за ревизија на успешност (2019)	Упатства наменети за разбирање на она што ја дефинира високо квалитетната работа во ревизијата на успешност. Ги сумира клучните принципи за вршење ревизија на успешност. Му помага на ревизорот да ги толкува основните концепти за ревизија на успешност што се користат во ISSAI 3000. Обезбедува насоки за олеснување на разбирањето и примената на барањата во стандардот за ревизија на успешност. Се применува заедно со GUID 3920 за подлабоко разбирање и примена на клучните концепти во текот на процесот на ревизија.

GUID 3920	Процес на ревизија на успешност (2019)	Упатства кои му помага на ревизорот да ги толкува барањата на ISSAI 3000 и му дава совети како да се усогласи со нив и како да примени професионално расудување. Се применува заедно со GUID 3910.
--------------	--	--

2.3. Мандат за вршење ревизија на успешност

Закон за државната ревизија

Законот за државната ревизија го регулира:

- мандатот на Државниот завод за ревизија за вршење на ревизија на успешност. Согласно законот, ревизијата на успешност е дефинирана како процена на економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето и користењето на средствата во дефинирана област на активности или програми;
- Државниот завод за ревизија, во рамки на својот законски мандат самостојно ги избира и испитува сите владини активности од различни аспекти, и транспарентно ги објавува резултатите од спроведените ревизии со цел нивна достапност до јавноста и
- пристапот до сите информации потребни за извршување на ревизиите и право да бараат објаснувања од претставниците на субјектот на ревизија за сите прашања кои се од значење за вршење на ревизијата.

Законот за државната ревизија пропишува ревизорите при извршување на должностите да ги применуваат вредностите и принципите утврдени со Етичкиот кодекс на INTOSAI⁶.

Законот поставува и барања кои обезбедуваат независност и објективност на ревизорот во извршувањето на неговите должности.

Однос на ревизија на успешност со финансиска ревизија и ревизија на усогласеност

Ревизијата на успешност се разликува од финансиската ревизија и ревизијата на усогласеност. Ревизијата на успешност е сеопфатна, отворена за размислување и толкување и вообичаено е фокусирана на специфични функции, активности, програми или операции на субјектот предмет на ревизија.

Извештаите за резултатите од ревизијата на успешност се разновидни и содржат повеќе коментари, анализи и логични аргументи од оние на финансиската ревизија. Ова бара од ревизорот да има познавање и да примени различни методи на истражување и оценка, како и да обработи повеќе информации. Наодите од ревизијата на успешност произлегуваат како резултат на разумна проценка на успешноста на дел или на севкупното работење, според одредени критериуми. Започнување со анализа на економичноста, ефикасноста и/или ефективноста е можна откако Владата ќе донесе одлука за одредена политика. Поради тоа,

⁶ Закон за државната ревизија

ревизиите на успешност вообичаено се последователни ревизии. По правило, политичките одлуки и цели на законодавната и извршната власт не можат да бидат доведени во прашање со ревизијата на успешност, но истата може да ги испита и оцени:

- организацијата, процедурите и условите под кои се донесени политичките одлуки или поставените цели;
- постоење на спротивставени цели;
- начинот на водење на политиките, преземените дејствија за спроведување на одлуките и постигнување на целите;
- последиците од донесените одлуки и недостатоците што се појавуваат како резултат на спротивставени цели.

Некои ревизии на успешност може да вклучуваат прашања за усогласеност со законската регулатива, доколку е потребно и соодветно при испитување на економичноста, ефикасноста и ефективноста на предметот на ревизијата.

Ревизија на успешност се разликува во многу аспекти од финансиската ревизија и ревизијата на усогласеност. Главните разлики помеѓу овие видови ревизија се презентирани во следната табела:

Карактеристики	Ревизија на успешност	Ревизија на усогласеност	Финансиска ревизија
Цели	Да се процени дали владините иницијативи, нејзините системи, активности, програми, акции и организации се спроведуваат и функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и дали има простор за подобрување. (ISSAI 300/9) Основната цел на ревизијата на успешност е да го промовира управувањето со економичноста, ефикасноста и ефективноста на конструктивен начин. Ревизијата на успешност секако придонесува и за отчетноста и транспарентноста. (ISSAI 300/12)	Да се оцени дали активностите на субјектите од јавниот сектор се во согласност со нормите кои го регулираат нивното работење. (ISSAI 400/13) Регулативата може да вклучува правила, закони и прописи, буџетски одлуки, политики, воспоставени кодекси, договорени услови или општи принципи кои го регулираат доброто финансиско управување и однесувањето на јавните службеници во јавниот сектор. Поголем дел од надлежностите произлегуваат од основните заклучоци и одлуки на националното законодавство, но тие може да се утврдуваат на пониско ниво во организациската структура на јавниот сектор. (ISSAI 400/29)	Цел на финансиска ревизија е преку собирање на доволни и соодветни докази да се обезбеди разумно уверување за корисниците, во форма на ревизорско мислење и/или извештај за тоа дали финансиските извештаи или други форми на претставување на финансиски информации се објективни и/или во сите материјални аспекти се претставени во согласност со применливата рамка за финансиско известување и законска рамка. (ISSAI 200/8)
Предмет	Предметот на ревизија во ревизијата на успешност се дефинира со	Предметот на ревизија во ревизијата на усогласеност се дефинира	Предмет на ревизија во финансиска ревизија е финансиската состојба,

	целите на ревизијата и ревизорските прашања. Предмет на ревизија може да бидат конкретни програми, субјекти или фондови или одредени активности (со исход, резултати и учинок), постоечки состојби (вклучително причини и последици), како и нефинансиски и финансиски информации за овие елементи. Ревизорот го разгледува или оценува предметот на ревизија за да го утврди степенот до кој „се“ или „не се“ исполнети утврдените критериуми. (ISSAI 100/30)	со опфатот на ревизијата. Тоа може да бидат активности, финансиски трансакции или информации. Кај аранжманите со потврда за усогласеност порелевантно е фокусот да биде на информациите за предметот на ревизија, кои може да бидат изјави за усогласеност во согласност со воспоставената и стандардизирана рамка за известување. (ISSAI 100/30)	работењето, паричниот тек или други елементи кои се утврдуваат, разгледуваат и презентираат во финансиските извештаи. Информациите за предметот на ревизија се финансиските извештаи. (ISSAI 100/30)
Потребна квалификација на ревизори	Економски, правни, социјални и општествени науки и др.	Економски и правни науки.	Економски и правни науки.
Пристап и методологија	Различни во зависност од ревизијата, субјектите и предметот на ревизијата.	Стандардизирани или различни во зависност дали ревизијата се врши одделно или заедно со ревизија на финансиските извештаи.	Стандардизирани.
Докази	Различни видови докази, често од квалитативна природа. Доказите повеќе имаат убедлив карактер отколку потврден.	Заклучоци / мислења, кои обично ги исполнуваат стандардизирани барања. Доказите имаат потврден карактер.	Финансиски извештаи, сметководствени документи, документи за овластување итн. Доказите имаат потврден карактер.
Ревизорски критериуми	Определени врз основа на расудување на ревизорот и единствени за секоја поединечна ревизија во зависност од субјектот и предметот на ревизијата.	Определени со закон и прописи со помала можност за расудување на ревизорот.	Стандардно определени и погодни за сите ревизии.
Известување	Ревизиите на успешност се вообичаено ангажмани со директно известување. (ISSAI 100/30) Во ангажманите со потврда, одговорната страна го разгледува предметот на ревизија наспрема критериумите и презентира информации во врска со истиот. Исходот од разгледувањето на	Ревизиите на усогласеност може да бидат ангажмани со потврда или ангажмани со директно известување или двата ангажмани заедно. (ISSAI 100/30). Стандардизирана содржина, вклучувајќи мислење за усогласеност со законите, прописите и правилата.	Финансиските ревизии се секогаш ангажмани со потврда, бидејќи се базираат на финансиски информации презентирани од страна на одговорните лица. (ISSAI 100/30) Периодичен извештај со стандардизирана содржина и мислење за финансиските извештаи.

	предметот на ревизија во однос на критериумите се презентира во ревизорски извештај, во форма на наоди, заклучоци, препораки или мислење. (ISSAI 100/29) Извештаите не се периодични.		
--	---	--	--

2.4. Рамка за вршење на ревизијата на успешност

2.4.1. Дефиниција на ревизијата на успешност

Спроведувана од страна на ВРИ, ревизијата на успешност претставува независна, објективна и сигурна проверка со која се утврдува дали владините институции, системи, процеси, програми, активности или организации функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност, и дали има простор за подобрување на успешноста⁷.

2.4.2. Цели на ревизијата на успешност

Главната цел на ревизијата на успешност е *конструктивно промовирање* на економично, ефективно и ефикасно управување. Исто така, ревизијата на успешност придонесува за подобрување на *отчетноста* и *транспарентноста*.

Ревизијата на успешност ја унапредува *отчетноста* преку помагање на оние кои се задолжени за управување, раководење и надзор, да го подобрат работењето. Истото се врши преку проверка за утврдување дали законодавната или извршната власт ефикасно и ефективно ги подготвува и спроведува одлуките, и дали даночните обврзници или граѓаните ја добиле соодветна вредност за вложените пари. Ревизијата на успешност не ги доведува во прашање намерите и одлуките на извршната власт, туку проверува дали недостатоците во законите и прописите или во нивниот начин на имплементација, спречуваат постигнување на одредени цели. Ревизијата на успешност се фокусира на области кои можат да обезбедат додадена вредност за граѓаните и кои имаат најголем потенцијал за подобрување.

Ревизијата на успешност обезбедува конструктивни иницијативи за преземање соодветни мерки од страна на одговорните лица.

Ревизијата на успешност ја промовира *транспарентноста* преку обезбедување увид во управувањето и резултатите на различните владини активности за парламентот, даночните обврзници и другите извори на финансирање, за оние кои се директно

⁷ ISSAI 300/9

засегнати од владините политики, како и за медиумите. На тој начин ревизијата на успешност директно дава свој придонес во обезбедување корисни информации за граѓаните, а истовремено служи и како основа за учење и подобрување. Во ревизијата на успешност, ВРИ имаат слобода да одлучуваат, во рамките на својот мандат, што, кога и како да се ревидира и не треба да бидат спречени да ги објавуваат своите наоди⁸.

Ревизијата на успешност може да помогне на законодавната или извршната власт во донесувањето идни одлуки за развој и подобрување со:

- Независна анализа на валидноста и веродостојноста на системите за мерење на успешноста, како и оценка на причините и проблематичните области поврзани со ефективно спроведување на активностите.
- Обезбедување нови информации за активностите на субјектот предмет на ревизија, формулирани врз основа на анализа и оценка;
- Воспоставување и промовирање на добри практики на економично, ефикасно и/или ефективно управување со активностите на субјектот кој е предмет на ревизија и имплементација на владините политики и програми.

Вршењето на ревизија на успешност може да има цел да се потврди релативноста и веродостојноста на индикаторите за мерење на успешноста, доколку ги има, донесени од страна субјектот предмет на ревизија.

Главните прашања на кои треба да се одговори во ревизијата на успешност се:

- Дали се преземаат соодветни активности?
- Ако е така, дали работите се прават на вистински начин?
- Ако не, кои се причините?

Пример:

Агенцијата ХХ ја спроведува државната политика во областа „У“. За техничка и информативна поддршка на нејзината активност, потребни се „Z“ број на компјутери со соодветни технички параметри. За оваа намена спроведена е јавна набавка. Во текот на нејзиното спроведување, биле исполнети сите барања според Законот за јавни набавки. Избрана е понуда со техничка спецификација која ги исполнува условите по најниска цена. Испораката е завршена навремено. Шест месеци по добивањето на испораката, 40% од испорачаната опрема не се користи поради следниве причини: една петтина од опремата не е распределена по вработени, а 20% од персоналот не е обучен да работи со вградениот софтверски пакет.

Наод/Заклучок:

Постапката за доделување на договор за набавка на компјутери е правилно спроведена: во согласност со законските одредби, процедури, анализа на исплатливост на набавката.

⁸ ISSAI 300/12

Не се преземени соодветни активности: не се создадени услови за употреба на опремата и не е спроведена обука на вработените. Постои ризик за спроведување на активноста и реализација на целите.

Насоки за ревизорот /ревизорско размислување:

Ревизорот може да смета дека избраната мерка е неефективна кога не е насочена кон постигнување на една или повеќе цели или е некомпатибилна со целите на субјектот предмет на ревизија. Мерката е неефективна дури и кога е оценета како неизводлива, кога не се обезбедени неопходните услови, предуслови и ресурси за нејзино спроведување. Ревизорот може да смета дека целта не може да се постигне доколку не се определени конкретни рокови за тоа, не се утврдени мерки или не постои одредба за искористување на ресурси.

Ревизијата на успешност не е ограничена само на барање одговори на прашањата „што и како е направено за да се постигнат целите на политиките и програмите?“, туку треба да се истражат многу други прашања, како што се: „што не е направено?“, „зошто не е направено?“ или „кои се последиците од тоа што нешто не е направено или не е правилно направено?“. Давањето препораки до раководството на субјектот предмет на ревизија има за цел да ги насочи нивните напори кон „што може да се направи?“ со цел да се подобрат управувачките и организациските процеси за да се постигнат поставените цели, финансиски заштеди или да се обезбеди поголем квалитет на услугите.

2.4.3. Принципи на ревизија на успешност

Принципите на ревизија на успешност се економичност, ефикасност и ефективност и согласно стандардите се дефинираат на следниов начин:

- Принципот на економичност значи минимизирање на трошоците за ресурсите. Ресурсите кои се користат треба да бидат навремено достапни, во соодветна количина, со соодветен квалитет и по најдобра цена.
- Принципот на ефикасност значи најдобро искористување на расположливите ресурси. Овој принцип се однесува на односот меѓу користените ресурси и добиените резултати во смисла на квантитет, квалитет и времетраење.
- Принципот на ефективност се однесува на исполнување на поставените цели и постигнување на планираните резултати.

Ревизиите на успешност често вклучуваат анализа на неопходните услови кои треба да обезбедат поткрепа на принципите на економичност, ефикасност и ефективност. Овие услови подразбираат добра пракса во управувањето и процедури за обезбедување правилна и навремена испорака на услуги. Каде што е соодветно, треба да се земе во предвид и влијанието на законската или институционалната рамка за работењето на субјектот на ревизија.

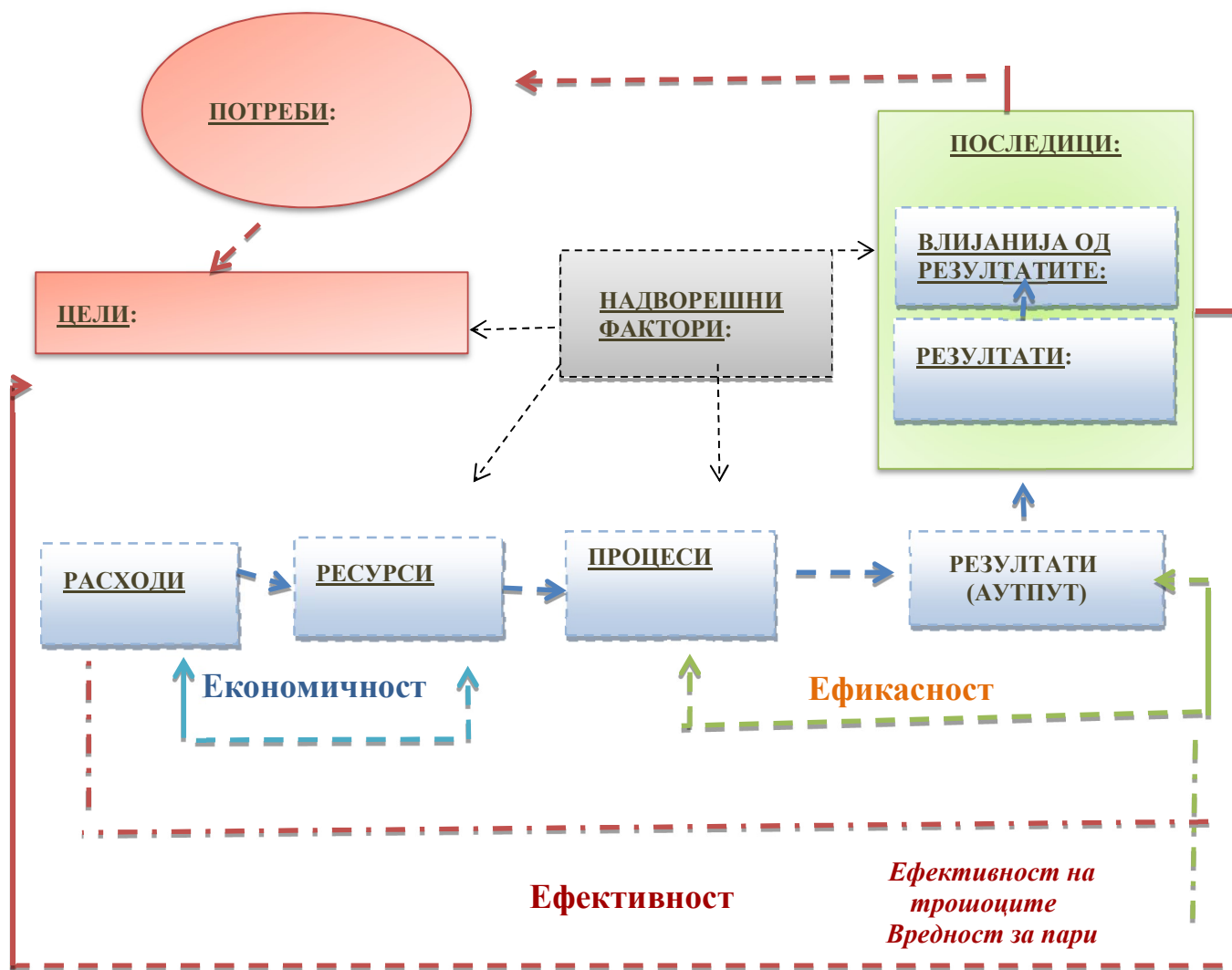
Фокусот на ревизијата на успешност се политиките, програмите, организацијата, активностите и системите за управување. Ревизијата на успешност се фокусира на активностите и резултатите и е поврзана со принципите на економичност, ефикасност и/или ефективност од јавен интерес, бидејќи не е задолжително да се испитаат сите три истовремено во рамките на една ревизорска задача. Во основата, ова е истражување базирано на информации преку примена на аналитички и креативни постапки. Ова подразбира поголем степен на професионална ревизорска проценка и примена на индивидуален пристап, што се одразува во употребата на специфични критериуми и методи во различни ревизии, подготовка на извештај, кој има различна форма, структура и содржина во зависност од целите на ревизијата и во однос на другите видови на ревизија.

Независно од активностите од јавен интерес кои се предмет на ревизија, истите може да се сметаат како збир на финансиски, организациски и човечки ресурси мобилизирани за да се постигне цел или група цели во одреден временски период. Употребата на логички модели може да им помогне на ревизорите да ја идентификуваат и воспостават врската помеѓу економичноста, ефикасноста и ефективноста.

Односот меѓу економичноста, ефикасноста и ефективноста е илустриран на Слика бр. 1.

Активноста на јавната организација не е ограничена во нејзината институционална рамка и постигнувањето на нејзините цели не е цел сама по себе. Сите спроведени активности и програми се насочени кон решавање на конкретни општествени проблеми и задоволување на јавните потреби. Резултатите од активноста на секоја јавна организација предизвикуваат ефекти и надворешни влијанија, кои можат да бидат од позитивен или негативен карактер, вклучително и во други области. Надворешните влијанија⁹, исто така, може да бидат предмет на ревизија на успешност. Споредбата на направените јавни расходи за постигнување на поставените цели со ефектите и влијанијата од овие расходи овозможува да се донесе заклучок за додадената вредност на ревизијата за општеството.

⁹ Во теоријата на јавните добра тие се дефинирани како надворешни ефекти (екстерналии), односно со позитивно и негативно влијание, што е регулирано со соодветни финансиски и административни инструменти од страна на државата.



Слика бр.1 - Однос меѓу економичноста, ефикасноста и ефективноста

Како што може да се види од логичкиот модел на „Слика бр.1“ субјектот предмет на ревизија се зема како систем. Секој субјект има одредена мисија - причина/ цел за неговото создавање, обезбедување или снабдување со добра или услуги што општеството или дел од него ги препознава како вредни, т.е. извршува одредена дејност. Пример е даден во Прилог бр. 3.

Со цел да ги постигне своите цели, субјектот предмет на ревизија комуницира со надворешното опкружување. Субјектот покрај тоа што е извор на влијание и ресурси потребни за создавање на одреден производ (или услуга), истиот се менува под влијание на надворешното опкружување. Овие надворешни влијанија може да потекнуваат и од економската и од социјалната сфера, на различни нивоа (микро, средно и макро) и за различни деловни субјекти.

Разгледувањето на организацијата како систем претпоставува дека таа работи со одредени ресурси, кои во дадена технологија (процес) се комбинираат, како резултат на што е создавање на специфични резултати - производи или услуги. Оваа логичка

секвенца на организација и управување со процеси (процедурална структура) е позната како „систем за влезно-излезен модел“, чија поедноставена форма е претставена на Слика бр.2.



Слика бр. 2 - Системски влезно-излезен модел на организацијата

Проучувањето на предметот на ревизија како систем е сложен процес кој вклучува оценка на:

- ✓ параметри за влез (ресурси) и излез (резултати);
- ✓ цели, средни и конечни резултати и ефекти (внатрешни и надворешни ефекти);
- ✓ формирање оценки на различни нивоа (микро, средно и макро);
- ✓ различни аспекти на влијанието (економски, социјални, од областа на животна средина, транспарентност и отчетност, инклузивност итн.);
- ✓ објективни квантитативни и квалитативни показатели и субјективни проценки на потрошувачите на јавни добра и услуги.

На овој начин, истакнати се можните прашања за истражување во рамките на секоја конкретна ревизија за спроведување на одделни компоненти на шемата и тоа:

- како или по која цена се стекнати ресурсите;
- дали обезбедените ресурси се соодветни за постигнување на резултатите од дадената активност;
- дали се користат сите обезбедени ресурси и соодветно за нивната намена;
- како се управува со дејноста - организирана, планирана, координирана, регулирана итн.;
- дали начинот на управување обезбедува постигнување квалитетни резултати;
- дали се врши мониторинг и контрола на дејноста;
- дали е направена периодична анализа и извештај за дејноста (внатрешна и надворешна (од други тела/институции) анализа и кои се констатациите;
- дали постојат конкретни квантитативни и квалитативни показатели за оценување на резултатите;
- каква е поврзаноста на постигнатите резултати во однос на претходно планираните;
- кои се придобивките за општеството од одредена политика итн.

А) Анализа на економичноста

Според ISSAI 300, „економично“ значи минимизирање на трошоците за ресурси. Ресурсите кои се користат треба да бидат навремено достапни, со правилни количина и квалитет и по најдобра цена.

Во контекст на заедничкото разбирање за економичноста во ревизијата на успешност, може да се истражат различни области:

- обемот на расходи (буџетски средства) за обезбедување ресурси на активноста (трошоци за стекнување на ресурси);
- видот и обемот на стекнатите ресурси, поврзани со спецификите и обемот на извршените активности;
- споредба на добиените користи со вложените ресурси итн.

Водечки прашања за идентификување на економичноста:

- дали ресурсите се стекнати по разумна цена;
- која е алтернативната цена на овие ресурси;
- дали ресурсите се набавени навремено - ниту порано ниту подоцна;
- дали се користат сите стекнати ресурси;
- дали стекнатите ресурси се соодветни за спецификите на спроведената активност или програма;
- дали трошоците направени за ресурси се пропорционални со трошоците за слични активности, програми или функции;
- дали управувањето со ресурсите ги исполнува законските барања и други.

Како дел од целокупната проценка на економичноста, ревизорот треба да обрне внимание на присуството на показатели за неекономичност. Ова е исклучително важно, бидејќи при идентификување на такви карактеристики во дадена област, потребно е таа област да се определи со висок ризик и задолжително да се вклучи во опфатот на ревизијата. Постапките за набавка обично се област каде често се идентификуваат знаци на неекономичност.

Примери кои укажуваат на неекономичност:

- акцент се става на еден фактор (на пр. цена) на сметка на занемарување на другите фактори (на пр. квалитетот или навременоста);
- не е постигнат потребниот баланс помеѓу цената, квалитетот и времето на испорака;
- не постојат однапред одредени барања за квалитетот на потребните ресурси (недостасуваат прелиминарни истражувања, не се почитуваат тендерските и договорните постапки во врска со техничките карактеристики во спецификациите);
- времето за испорака на ресурсите е неправилно договорено (ресурсите се примаат порано отколку што е потребно, што бара трошоци за складирање или подоцна - што може да го забави процесот на обезбедување на услугата. Итна набавка на ресурси, од друга страна, претставува ризик од зголемени трошоци и /или прифаќање материјали со понизок квалитет);
- недостаток на координација помеѓу централизирани и децентрализирани испораки и други.

Во рамките на овие општи укажувања, може да се користат различни **индикатори за мерење на економичноста**. На пример, субјектите што изготвуваат програми ги фокусираат своите напори за планирање и мониторинг главно на индикаторите за следење на успешноста. Трошоците најчесто се однапред пресметани и извештаите на ревидираните субјекти ретко ја оценуваат економичноста т.е. ревизорот треба сам да го идентификува системот на показатели кои ќе му помогнат да ја одреди економичноста.

Оценката на економичноста треба да се направи врз основа на одредени **критериуми**. Како такви, може да се користат некои од горенаведените водечки прашања за идентификување на економичноста. Најдобро е ако постои утврден стандард или ограничување на трошоците, чие почитување (достигнување или оптимизирање) при оценка може да послужи како критериум. Ако овие недостасуваат, ревизорот може да погледне **поопшти показатели** како што се:

- висината и динамиката на расходите (за различни видови материјални расходи на дејноста, надворешни услуги, работна сила);
- структура на расходите;
- промена на структурата на расходите;
- вреднување на стекнатите (купени) ресурси, кои не се користат во дејноста (на пр. техничка опрема) и
- други.

Насоки за ревизорот /ревизорско размислување

При анализата на показателите за економичност, се препорачува врз основа на примарните информации од субјектот, ревизорот да изготви табели, дијаграми, графикони со кои ќе се прикаже динамиката и трендовите на трошоците за стекнување ресурси. Ова ја подобрува читливоста на ревизорскиот извештај и ја зголемува веродостојноста на доказите.

Исто така, препорачливо е, доколку е можно, да се опфати подолг временски период, како и споредби со други организации или добри меѓународни практики со цел да се постигне поголема економичност.

Б) Анализа на ефикасноста

Според ISSAI 300, „ефикасност“ значи најдобро искористување на расположливите ресурси. Тоа е поврзано со економичноста и во проучувањето на ефикасноста на една активност или програма, се бара оптимален сооднос меѓу вложените ресурси и постигнатите резултати. Ревизијата на ефикасност се фокусира на тоа дали ресурсите се искористени оптимално и на задоволителен начин или дали може да се постигнат исти или слични резултати во однос на квантитетот, квалитетот и времето на извршување со помалку ресурси. Ефикасноста ја оценува врската помеѓу вложените ресурси и резултатите. Клучните прашања се: "Дали вложените ресурси даваат најдобар резултат во однос на квантитетот и квалитетот?" или "Дали е можно

да се постигне истиот резултат со помалку инвестиции?" Ревизијата на ефикасност може да се фокусира на:

- техничка ефикасност (на пример: дали може да се оптимизираат процесите за да се подобрат перформансите?),
- ефикасност на распределба (на пример: дали може да се постигне подобра ефикасност ако ресурсите се распределуваат на поинаков начин, ако се пренасочат кон мерки со најголем придонес за постигнување на посакуваниот резултат?) или
- ефикасност според обем (на пример: дали истиот резултат може да се постигне со помалку ресурси, со споделување на средства или процеси, па дури и со спојување на организации?).

Ефикасноста се однесува на процесите што водат од вложените ресурси до производот. Ревизиите за ефикасност можат да ги идентификуваат недостатоците во процесите или нивното извршување, што ќе овозможи разбирање дали процесите се ефикасни, дури и без нејзино мерење.

Водечки прашања за идентификување на ефикасноста:

- дали преку искористените човечки, финансиски и други ресурси се постигнуваат посакуваните резултати?
 - дали според квантитет, ресурсите се доволни за реализација на резултатите?
 - дали резултатите се правилно испланирани (има ли систем за следење на индикаторите)?
 - дали резултатите се правилно планирани за одреден временски период?
 - дали преземените активности од субјектот предмет на ревизија водат кон реализација на планираните резултати?
 - дали постои систем за следење и контрола на активностите на субјектот?
 - дали постои систем за обезбедување и оцена на квалитетот?
 - дали се преземени активности за отчетност и анализирање на резултатите од вршењето на дејноста?
 - какви мерки се преземаат како резултат на анализите?
 - дали се имплементирани препораките од институции кои вршеле контролни активности? и
 - други.
-

Како и кај економичноста, при извршување на оцена на ефикасноста, ревизорот треба да бара знаци на неефикасност за да ги вклучи овие области на ризик во опфатот на ревизијата. Во принцип, може да се користат сите водечки прашања за економичноста, се додека двата концепти се поврзани, но има и голем број специфичности.

Примери кои укажуваат на неефикасност:

- пропусти во работењето на системите за внатрешна контрола;
 - несоодветна, неразвиена или во фаза на воспоставување, организациска и управувачка структура;
-

- несоодветно планирање (недостаток на индикатори за резултати);
 - недостаток на координација помеѓу централното раководство на субјектот и нејзините организациони (подрачни) единици;
 - значително зголемување на трошоците (или дел од нив) во ревидираниот период во споредба со претходните периоди;
 - значајно намалување на обемот на производството или извршените услуги;
 - недостаток на анализи на активностите на субјектот предмет на ревизија и други.
-

Оценката на ефикасноста има релативен карактер, поради што честопати, потребно е да се направат споредби. На пример споредба на:

- слични активности во споредливи субјекти,
- еден процес (на едно место) со истиот процес во претходна фаза,
- процес во даден момент со истиот процес во претходни периоди,
- ефикасноста на организацијата наспроти прифатлив сет од карактеристики за ефикасни организации.

Доколку со ефикасноста се бара поврзаност меѓу ресурсите и резултатите, при мерењето кај оваа категорија може да се земат предвид различните односи меѓу нив и нивните карактеристики и да се изведат соодветни **критериуми и индикатори**, како што се:

- потрошувачка на материјали - проценета според нивото на материјалните трошоци за производство на единица производ (услуга) парично изразена;
 - интензитет на трудот – определена врз основа на количината на потрошен труд за производство на единица производ за единица време;
 - продуктивност – определена врз основа на вложените човечки ресурси за производство на единица производ или услуга;
 - интензитет - производство на стоки или услуга по единица време и други.
-

Насоки за ревизорот /ревизорско размислување

Ефикасноста првенствено е насочена кон евалуација на процесот на создавање производ или услуга, како што е користење и преобразба на ресурсите во производ или услуга. Затоа како цел на ревизијата може да се дефинира оценката на ефикасноста на процесот.

Употребата на општите индикатори за ефикасност треба да се прилагоди на спецификите на предметот на ревизијата.

Онаму каде што е можно, се препорачуваат споредби со други организации или добра меѓународна практика за оценка на ефикасноста.

В) Анализа на ефективноста

Според ISSAI 300, „ефективноста“ се однесува на исполнување на поставените цели и постигнување на планираните резултати. Ефективноста влијае на односите помеѓу поставените цели, постигнатите резултати и ефекти.

При ревизија на ефективноста може да се опфатат неколку аспекти:

- оценка во однос на степенот на постигнување на поставените цели;
- оценка на ефектот (влијанието) од реализацијата на целите;
- проценка на влијанието на преземените активности од страна на субјектот предмет на ревизија за постигнување на резултатите, не земајќи ги во предвид другите околности кои се надвор од неговата контрола.

Вообичаено, ревизиите на успешност се фокусираат на резултатите. Не сите ревизори ги оценуваат ефектите и влијанијата, особено придружните ефекти.

Водечки прашања за идентификување на ефективноста:

- дали се постигнати планираните резултати?
 - дали за резултатите се изготвуваат периодични извештаи?
 - дали постигнатите меѓу цели одговараат на поставените цели?
 - доколку меѓу целите не се исполнети, какви мерки се преземени за да се осигура исполнувањето на крајната цел?
 - дали постои систем за мониторинг и контрола?
 - дали тековниот мониторинг го проценува ризикот за постигнување на крајната цел?
 - дали крајната цел е остварлива со ресурсите на субјектот (делегирани овластувања, човечки и финансиски ресурси и др.)?
 - до кој степен се постигнати целите на субјектот (програмата)?
 - дали субјектот предмет на ревизија презел правилни активности за да ги постигне своите цели (програми)?
 - и други
-

Кога се спроведува ревизијата, важно е да се идентификуваат знаците кои укажуваат на неефективност, што ќе го насочи ревизорот кон определување на ризичните области. Откривањето на знаците на неефективност е тешко, бидејќи не е можно во секое време да се процени степенот до кој се постигнати целите.

Примери за индикации за неефективност:

- лошо планирање (на пример - недостаток на индикатори за следење на ефекти);
 - недефинирани меѓу цели;
 - дефинираните меѓу цели не одговараат на крајната цел (не водат до нејзино исполнување);
 - неопределени меѓу периоди или фази за спроведување на активноста (програмата);
-

- раководството на субјектот не презема мерки во врска со индикациите за неефективност, наведени во аналитичките извештаи и периодичните оценки;
 - недостаток на координација помеѓу централното раководство на субјектот и нејзините организациони (подрачни) единици;
 - недостаток на систем за мониторинг;
 - недостаток на анализи на активностите на субјектот предмет на ревизија
 - и други
-

Показатели за ефективност

Оценката или мерењето на ефективноста се врши со споредување на резултатите и поставените цели.

Со цел да се процени степенот до кој се постигнати целите, тие мора да се формулираат на начин што ќе овозможи таква оценка.

При ревизија на ефективноста, потребно е да се одреди до кој степен искористените средства и механизми од страна на субјектот предмет на ревизија придонесуваат за постигнување на целите. Ова бара собирање докази дека резултатите и ефектите се навистина резултат на активностите и напорите на раководството на субјектот предмет на ревизија, а не резултат на надворешни фактори.

Насоки за ревизорот /ревизорско размислување

Се препорачува индикаторите за ефективност да бидат дополнети со индикатори за економичност и ефикасност. Нелогично е да се проучува ефективноста (целите) без да се земе предвид цената (трошоците) што општеството ги плаќа за нив.

Врската меѓу трите „Е“ произлегува не само од нивната логичка поврзаност, туку и од потребата ревизијата да обезбеди заштита на интересите на даночните обврзници: од една страна, тоа се нивните интереси и потреби загарантирани со постигнување на целите, а од друга - ова е економично и ефикасно трошење на нивните пари. Заедничка оценка за ова е пристапот „Вредност за пари“ - вредноста на парите на даночните обврзници или оценката на корисниците за ефектите од постигнувањето на целите.

Г) Оценка на економичноста, ефикасноста и ефективноста

Ревизиите за економичност се фокусирани на тоа дали предметот на ревизијата: следи добра практика за јавни набавки; стекнува соодветни ресурси во однос на квалитет, количина и цена; правилно ги одржува своите ресурси. Ревизијата за ефикасност најчесто е ограничена на прашањето дали ресурсите се искористени оптимално или задоволително, односно дали истите резултати може да се

постигнат со помалку ресурси или дали истите ресурси може да се искористат за да се постигнат подобри резултати. Ревизијата на ефективност има за цел да даде одговор дали се постигнати целите на политиката и дали тоа се должи на водената политика од страна на субјектот предмет на ревизијата.

Табела бр.1

	Прашања (критериуми)
Економичност	<p>Прашање</p> <p>Дали е обезбедена потребната техничка опрема за извршување на активностите на Агенцијата XX по најниска цена и навремено?</p> <p>Индикатори</p> <p>Релативно учество на трошоците за набавка на техничка опрема (големина и динамика) во вкупните трошоци; единечна цена на опремата по ставки во спецификацијата; цена која е најекономична за производот/услугата (споредба со цена на берза, на други производители и добавувачи и набавувачи); цена за испорака; време на испорака итн.</p>
Ефикасност	<p>Прашање</p> <p>Дали обезбедената техничка опрема овозможува постигнување подобри резултати со активностите кои ги врши Агенцијата XX?</p> <p>Индикатори</p> <p>За резултати: број на опслужени клиенти (динамика, стапка на раст); време за услуги на клиентите (намалено времетраење); квалитетот на услугата (индикации за подобрување) и др.</p> <p>За ресурси: проценка на искористеноста на опремата; проценка на вредноста на ново набавената техничка опрема и др.</p>
Ефективност	<p>Прашање</p> <p>Дали е постигнат планираниот квалитет и квантитет на услугите што ги нуди Агенцијата XX?</p> <p>Индикатори</p> <p>Планирани / испорачани услуги; оценка од корисниците за квалитетот на услугите; промена на оценката од корисниците при промена на квалитетот на услугите и др.</p>

Една состојба може да генерира заклучоци во различни насоки, што може да биде погрешно ако процесот не се проучи во целина. Поради оваа причина, ревизорот треба да биде внимателен во првичните оценки на ревизијата на успешност (во која основен аспект е на пример, економичност), бидејќи поради меѓусебната поврзаност на трите аспекти на ревизијата на успешност, недостатокот на детален преглед на процесот може да доведе до ограничени или погрешни хипотези и недокажани заклучоци.

Табела бр.2

Состојба	Економичност	Ефикасност	Ефективност
Агенцијата ХХ има спроведено постапка за доделување на договор за јавна набавка на опрема за техничка и информативна поддршка на дејноста на субјектот. Во текот на нејзината имплементација, беа исполнети сите барања согласно одредбите од Законот за јавни набавки. Избрана е техничка понуда што одговара на бараните параметри по најниска цена. Испораката е завршена навремено.	Постојат индикации за економичност поради навремена испорака на техничка опрема со потребниот квалитет и по најниска цена.	Состојбата е предуслов за постигнување на однапред планирани резултати, додека се минимизираат трошоците.	Создадени се доволно предуслови за да се постигнат целите на субјектот.
Шест месеци по испораката на техничка опрема, 40 проценти од испорачаната опрема не се користи. Како резултат на тоа, бројот на опслужени клиенти во еден ден, наместо да се зголемува, што е и целта поради која опремата е купена, нивниот број останува непроменет.	Постојат индикации за висок степен на неекономичност во работењето поради нецелосна искористеност на опремата во која се инвестирани јавни средства.	Направени се трошоци, а не се постигнати очекуваните резултати.	Целите на Агенцијата ХХ во однос на услугата која ја нуди, не се постигнати.

Во извршувањето на ревизијата на успешност, често пати може да се опфатат елементи од финансиската ревизија и ревизијата на усогласеност, како што се усогласеност со процедурите и барањата за внатрешна контрола. Наведените области имаат цел усогласување со важечките закони и процедури на субјектот, управување со ресурсите на субјектот и обезбедување соодветни и точни финансиски извештаи.

Други аспекти кои се опфаќаат со ревизијата на успешност се на пример:

- Ефективност во управувањето: примена на добри практики за управување (принципи на добро управување);
- Релевантност: потребите на општеството во однос на ефектите;

- Ефективност при трошењето: постигнати ефекти во однос на вложени ресурси;
- Обезбедување на производи/услуги: обем, дистрибуција, квалитет на производи/услуги;
- Постигнување цели: постигнати ефекти во однос на поставени цели и други.

2.4.4. Придобивки и додадена вредност од ревизијата на успешност

Ревизиите на успешност им обезбедуваат на субјектите предмет на ревизија и на другите засегнати страни информации и уверување за квалитетот на управувањето со јавните ресурси, а на раководителите на субјектите од јавниот сектор им помага во идентификување и промовирање на подобри практики за управување. Поради тоа, ревизиите на успешност може да доведат до подобрување на отчетноста, економичноста и ефикасност при стекнување ресурси, подобрена ефективност во постигнувањето на стратешките и програмските цели во јавниот сектор, повисок квалитет во обезбедувањето услуги и подобро планирање и контрола во управувањето. Значајна одговорност на ревизорот е преку секоја ревизија на успешност да обезбеди исполнување на една или повеќе од наведените цели.

Ревизијата на успешност овозможува подобро управување за остварувањето на поставените цели. Затоа ревизијата за да додаде вредност треба да се насочи кон подобро управување преку обезбедување сигурни, објективни и независни информации, со истакнување на недостатоците (на пример недостатоци во: планирањето и спроведувањето на програмите, користените информациски системи и квалитетот на расходите или управувањето општо). Покрај тоа, извештаите за ревизија на успешност им овозможуваат на заинтересираните страни, вклучително и Собранието, извршната власт и пошироката јавност, вредни информации и независна оценка за управувањето со програмите и степенот на имплементација на целите пропишани во политиките. На ваков начин, квалитетно извршена ревизија придонесува за исполнување на принципите за добро управување¹⁰.

Корисниците на резултатите од ревизијата на успешност очекуваат сигурни, убедливи и корисни извештаи. Поради тоа, ревизиите на успешност треба да се планираат и изведуваат земајќи го предвид очекуваниот резултат. Во оваа смисла, добра практика е да се направи оценка на вистинското влијание на ревизијата врз ефектите од политиките и резултатите од работењето на субјектот предмет на ревизија.

¹⁰ Принципи на добро управување се (<https://www.coe.int/en/web/good-governance/12-principles>) 1. Владеење на правото; 2. Ефикасност и ефективност; 3. Известување; 4. Одржливост и долгорочна ориентација; 5. Отвореност и транспарентност; 6. Граѓанско учество; 7. Човекови права, културна различност и социјална кохезија; 8. Етичко однесување; 9. Стабилно финансиско управување; 10. Компетентност и капацитет; 11. Одговорност; 12. Иновации и отвореност за промени

Ревизијата на успешност се фокусира на области кои им се корисни на граѓаните (јавноста) и каде што има најголем потенцијал за подобрување¹¹.

Како ревизијата на успешност може да додаде вредност

Табела бр.3

Активност за ревизија на успешност која додава вредност	Релевантен принцип од INTOSAI P 12	Како може ВРИ да ја извршува оваа активност
<p>Интегритет</p> <p>Помага во обезбедување независна гаранција за постигнување на најдобри резултати</p>	<p>Принцип 2.</p> <p>Спроведување на ревизии со кои се обезбедува отчетност од страна на државните органи и субјекти од јавниот сектор за начинот на располагање и трошење на јавни средства.</p>	<p>Истражување дали финансиските субвенции доделени од Владата овозможуваат поддршка и охрабрување на купувачите за инвестирање на пазарот на недвижности (пр: проект „Купи куќа – купи стан“)</p> <p>Ревизија спроведена од Национална канцеларија за ревизија (Велика Британија, 2019 година) за искористеноста на владината мерка за доделени заеми.</p>
<p>Одговорност</p> <p>Помага да се побара одговорност/отчетност од извршната власт за постигнатите резултати</p>	<p>Принцип 2.</p> <p>Спроведување на ревизии со кои се обезбедува отчетност од страна на државните органи и субјекти од јавниот сектор за начинот на располагање и трошење на јавни средства.</p>	<p>Оценка дали Министерството за здравство во постапката за доделување договор за јавна набавка ја избрало најповолна понуда при купување на медицинска опрема.</p>
<p>Транспарентност</p> <p>Со објавување на нови информации, ВРИ може да обезбеди публицитет за тоа како се користат ресурсите</p>	<p>Принцип 4.</p> <p>Известување за резултатите од ревизијата и овозможување отчетност на државните органи и субјектите од јавниот сектор пред јавноста.</p>	<p>Објавување на податоци (регионални) за резултати кои претходно биле достапни само за интерна употреба. На пример податоци за време на чекање за добивање термин за лекарски преглед (ревизија на системот „Мој термин“).</p>

¹¹ ISSAI 300/12

<p>Нови сознанија</p> <p>Применување на аналитички техники кои што државните органи се уште не ги применуваат</p>	<p>Принцип 7:</p> <p>Да се биде сигурен извор за независно и објективно проучување и насока за поддршка на позитивни промени во јавниот сектор.</p>	<p>Користење на повеќекратна регресивна анализа (сет од статистички активности за утврдување однос меѓу зависна променлива и една или повеќе независни променливи) за да видите кои фактори имаат статистички значаен ефект врз успешноста на вработените.</p>
<p>Споделување добри практики од земјата и странство</p> <p>Обезбедување преглед на соодветна активност врз основа на спроведени ревизии на слични активности во други министерства. ВРИ можат да ги анализираат сопствените ревизорски извештаи за да идентификуваат теми, слични состојби, трендови, основни причини и препораки за ревизија и да ги дискутираат со клучните засегнати страни. ВРИ, исто така, можат да користат меѓународен ангажман во ревизијата на субјектите од јавниот сектор за да ги применат научените лекции од други земји.</p>	<p>Принцип 7:</p> <p>Да се биде сигурен извор за независно и објективно проучување и насока за поддршка на позитивни промени во јавниот сектор.</p>	<p>Споредување на управувањето со истата активност во различни земји (начинот на собирање на пластичниот отпад во други земји од регионот, вработување на младите луѓе преку користење на мерките за вработување спроведени од АВРСМ и други земји).</p> <p>Пристап до вработување на младите луѓе, преку градење патеки, адаптирање државна поддршка. (Француски суд на ревизори), 2016 година</p>
<p>Давање практични препораки</p> <p>Вклучување препораки во извештаите за ревизија на успешност кои му овозможуваат на субјектот предмет на ревизија да го подобри своето работење.</p>	<p>Принцип 3.</p> <p>Да им се овозможи на оние кои се задолжени за управување со јавниот сектор да ги исполнат своите одговорности во согласност со утврдените состојби и дадените препораките од ревизијата и да преземат соодветни корективни активности.</p>	<p>Оценка на главните причини за појава на недостатоци во постапувањето, а потоа врз основа на обезбедените докази се даваат препораки за негово подобрување.</p>

<p>Појаснување на сложени теми</p> <p>Обезбедување лесно разбирливо резиме на сложени теми</p>	<p>Принцип 4.</p> <p>Известување за резултатите од ревизијата и овозможување отчетност на државните органи и субјектите од јавниот сектор пред јавноста.</p>	<p>Пишување публикации за ревизијата на ефективност на едноставен и јасен начин, користејќи јазик кој што е разбирлив за сите потенцијални корисници.</p>
---	---	---

Придобивки од ревизијата на успешност

Табела бр.4

<p><u>Економичност</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • намалување на трошоците преку имплементирање подобри процедури за договарање, купување на големо и др.; • намалување на трошоците преку заштеда во користењето на човечки и/или други ресурси; • воведување на такси/даноци/надоместоци кои претходно не постоеле или ревизија на постојните такси/даноци/надоместоци; • рационално/подобро користење на капацитетите;
<p><u>Ефикасност</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • добивање поголеми (повеќе) производи од исти влезни ресурси; • отстранување на двојно вложените напори во одредени активности (дуплирање) или недостаток на координација;
<p><u>Ефективност</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • подобро определување/оправдување на потребите; • поставување и донесување на појасни цели и политики; • поставување подобри под-цели и цели (операционализација на целите); • подобро постигнување на целите со промена на резултатите или подобрување на поставените цели;
<p><u>Подобар квалитет на услугите</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • пократки листи на чекање; • скратено време на реакција; • поправедна распределба на придобивките; • подобар пристап до информации; • поширок спектар на услуги и поголем избор; • поддршка на јавноста, клиентите, индустријата и др.; • еднаквост на пристапот до програмите;
<p><u>Подобро планирање, контрола и управување</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • воведување / подобрување на институционалното планирање; • појасни приоритети и подобро дефинирани цели; • подобро насочени стимулации; • подобра контрола и управување со човечки ресурси, материјални средства, проекти и други ресурси; • построга контрола против измами; • подобри сметководствени системи; • подобри информации за финансиското управување; • зголемена безбедност на ИТ системите и компјутерската опрема;
<p><u>Подобра отчетност</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • подобра видливост на процедурите и резултатите; • подобра отчетност за расходите кон законодавниот дом и општеството;

	<ul style="list-style-type: none">• подобри системи на сметководство (примена на добри практики);• подобра надворешна контрола и мониторинг од страна на министерствата;• подобри и / или поточни индикатори за ефективност;• подобра споредба помеѓу слични субјекти;• повеќе информации за постигнатите резултати во одредени сектори;• појасна презентација на информациите.
--	--

2.5. Елементи на ревизијата на успешност

Елементите на ревизијата на јавниот сектор се: ревизор, одговорна страна, предвидени корисници, предмет/тема на ревизија и критериуми¹², може да имаат различни карактеристики во ревизијата на успешност. Ревизорите треба експлицитно да ги утврдат елементите на секоја одделна ревизија и да ги разберат нивните импликации, за да можат соодветно да ја спроведат ревизијата.¹³

*Трите страни во ревизијата на успешност*¹⁴

ISSAI 300/16 Ревизорите имаат поголема слобода во изборот на предметот и утврдувањето на критериумите, што има влијание на тоа кои ќе бидат релевантни одговорни страни и планирани корисници. Иако ревизорите даваат препораки, треба да се погрижат да не ги преземаат одговорностите на одговорните лица. Ревизорите во ревизиите на успешност работат во тим во кој членовите имаат различни и комплементарни вештини.

Ревизорот е главниот фактор преку чија компетентност и професионални квалитети се остваруваат целите на ревизијата. Тој има широки овластувања да го избере предметот и критериумите за ревизија според кои се одредуваат релевантните одговорни страни и корисниците на извештајот. Ревизорот мора да ги процени потребите и интересите на главните корисници и одговорните страни со цел правилно да ја изврши ревизијата и да се осигура дека ревизорскиот извештај е корисен и разбирлив, а во исто време да може да ја одржи својата независност.

Ревизијата на успешност е истражувачка активност и поради своите специфичности, бара од ревизорите да имаат посебни компетенции, аналитички вештини и креативност. Ревизорите кои вршат ревизија на успешност треба да ги имаат следните квалификации:

- познавање на стандардите што се применуваат во ревизијата на успешност и прирачникот за нивна примена;
- соодветни вештини и искуство потребни за да се примени ова знаење при вршење на ревизијата;

¹² ISSAI 100/24

¹³ ISSAI 300/15

¹⁴ ISSAI 300/16, 17, 18

- познавање на спецификите на работата на субјектите вклучени во ревизиите, нивните програми и функции;
- добри аналитички и комуникациски вештини;
- други вештини во зависност од природата на конкретната ревизија.

Ревизијата на успешност треба да биде резултат на тимска работа, бидејќи прашањата што се разгледуваат се комплексни и сложени. Секој член на тимот за време на ревизијата треба да се стреми да ги надополни своите знаења и вештини со цел да се зголеми компетентноста на тимот во целина.

Важно е да се обезбеди постепено градење на компетенции и капацитети за вршење на ревизија на успешност и да се стимулира стекнувањето и размената и знаење во ДЗР.

ISSAI 300/17 Улогата на одговорната страна може да ја делат повеќе поединци или правни лица, со одговорност за различни аспекти на предметот на ревизија. Некои страни може да се одговорни за активностите кои предизвикале проблеми. Други може да се во можност да иницираат промени за спроведување на препораките од ревизијата на успешност. Трети, пак, може да се одговорни за обезбедување на информации или докази за ревизорот.

Пред сè, одговорните страни, се тие од кои се очекува да постапат по заклучоците и препораките во ревизорскиот извештај. Одговорните страни се различни лица, кои се одговорни за одредени аспекти на предметот на ревизијата, преку извршување на оперативни и/или управувачки функции. Најголемата одговорност секогаш припаѓа на одредена одговорна страна (на пр. министер) кој известува пред законодавниот дом за потрошените средства и постапувањето во одредена област. Ревизорите во ревизиите на успешност често имаат значајно дискреционо право при изборот на предметот и определување на критериумите за ревизија, што има влијание на тоа кои ќе бидат релевантни одговорни страни и целни корисници. Ревизорот мора да ги земе во предвид улогите на целните корисници при планирањето и извршувањето на ревизијата, а во исто време треба да ја задржи својата независност¹⁵.

Утврдувањето на одговорните страни треба да се направи во рамките на подготвените предлози за теми за ревизија на успешност, при што доколку е потребно, нивото на опфат може да се промени за време на спроведувањето на ревизијата.

Дефинирањето на целите и интересите на одговорните страни е значајно за правилно определување на целите и целокупниот пристап во ревизијата, како и во однос на одржувањето ефективна комуникација за време на ревизијата.

Одговорните страни претставуваат дел од изворите на информации, но не и единствен извор на информации во ревизијата, што е важно во планирањето на обемот и опфатот на ревизорската работа. Појаснувањата на позициите и мотивите

¹⁵ GUID 3910/22-23

на одговорните страни е исклучително важно во формулирањето на наодите, заклучоците и препораките што треба да се вклучат во ревизорскиот извештај.

ISSAI 300/18 Целни корисници се институции и/или лица за кои ревизорот го подготвува извештајот од ревизијата на успешност. Законодавната власт, извршната власт, владините агенции, како и јавноста се целни корисници. Одговорната страна, исто така, е корисник на извештајот.

Во многу случаи, законодавната или извршната власт се основните целни корисници на ревизорскиот извештај, но може да има други целни корисници кои не припаѓаат во наведените групи. Граѓаните можат да ги употребат резултатите од ревизијата за да го направат својот избор врз основа на веродостојни информации, што може да ги направи да бидат целни корисници. Засегнатите страни, организациите за креирање политики, академската заедница и медиумите, исто така, можат да бидат целни корисници под одредени услови¹⁶.

Препорачливо е да се одредат кои се релевантните целни корисници пред донесување на Годишната програма на ДЗР. Листата на целните корисници треба да се ажурира во фазата на планирање на ревизијата. Правилното дефинирање на опфатот на целните корисници и нивните интереси е важно во однос на правилната проценка на суштината и придобивките од ревизијата.

Потребите и интересите на корисниците може да влијаат на изборот на целите на ревизијата и видовите анализи што треба да ги изврши ревизорскиот тим, со што ќе се осигури дека ревизорскиот извештај е корисен и разбирлив.

Посебна група на целни корисници се експертите во специфична област на ревизија. Извештаи кои се кредибилни имаат корист од нивната поддршка. Од друга страна, постои ризик извештајот да го загуби својот кредибилитет доколку експертите ги креираат ревизорските заклучоци и препораки.¹⁷

Важно е при планирање на ревизијата да се определи можноста за користење надворешна експертиза при нејзиното извршување. Понекогаш има мал број експерти во областа на ревизијата и/или тие се поврзани со субјектот предмет на ревизија. Во овие случаи, може да биде корисно да се организира поширока дискусија која вклучува различни групи експерти во соодветната област или блиски до неа. Во такви случаи, може да се направи длабинско проучување во научната литература, монографии, публикации и друго, што ќе послужи како основа за запознавање на ревизорите со проблематиката и овозможува понатаму да се даде оценка.

За време на прелиминарното истражување, исклучително е важно ревизорот да работи со засегнатите страни внатре и надвор од ДЗР. Примери за внатрешни засегнати страни се познавачите на методологијата или правни експерти. Внатрешните експерти можат да бидат вклучени во дискусиите во различни фази на ревизијата (на пример, во дефинирање на области за ревизија, прашања и

¹⁶ GUID 3910/20

¹⁷ GUID 3910/21

критериуми за ревизија, матрица за планирање и друго). Обично надворешните експерти се признати експерти во областа која е предмет на ревизија. За да го направите ова ефективно, може да направите анализа на овие засегнати страни (Види табела бр.6 дел Планирање, точка 3.2.).

Предмет и критериуми во ревизијата на успешност

ISSAI 300/19, 20 Предметот на ревизијата на успешност не треба да е ограничен на специфични програми, субјекти или фондови, туку може да вклучува активности (со нивните резултати, остварувања и влијанија) или постоечки состојби (со причините и последиците). Вакви примери можат да бидат: давање услуги од страна на одговорни лица или ефекти од одредена владина политика и законски одредби врз администрацијата, засегнатите страни, бизнис заедницата, граѓаните и општеството. Предметот на ревизијата на успешност е определен преку целта на истата и се формулира во ревизорските прашања.

Предметот на ревизијата, треба да ги одразува ризикот и материјалноста во ревидираната област. Ова е особено важно со цел да се додаде вредност со ревизијата и да се осигури дека истата е релевантна. Утврдувањето на предметот на ревизијата често се врши врз основа на анализа на ризици. Иако предметот на ревизијата се однесува на она што се ревидира, опфатот ги дефинира границите на предметот на ревизијата.¹⁸

Во ревизијата на успешност, ревизорот понекогаш е вклучен во изработката или во изборот на критериуми кои се значајни за ревизијата. Ревизорите треба да воспостават критериуми кои соодветствуваат на ревизорските прашања и се однесуваат на принципите на економичност, ефикасност и ефективност.

Критериумите на ревизијата на успешност се разумни и специфични ревизорски стандарди за извршување, во однос на кои се проценува и оценува економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето.

Критериумите обезбедуваат основа за оценување на доказите, за дефинирање на ревизорските наоди и за донесување заклучоци за ревизорските цели, и се важен елемент во дискусиите во рамките на ревизорскиот тим и со раководството на ВРИ, како и во комуникацијата со субјектите на ревизија.

Доверба и уверување во ревизијата на успешност

ISSAI 3000/32 Ревизорот на транспарентен начин го објавува уверувањето за резултатите од ревизијата во однос на предметот на ревизијата наспроти критериумите.

Ревизорската активност е еден вид услуга за осигурување, т.е. ревизорот обезбедува сигурни и веродостојни информации до целните корисници (најчесто

законодавната или извршната власт) за активностите на одговорната страна (субјектот предмет на ревизија). Во овој контекст, за презентирање на „веродостојни и валидни информации“ треба заклучоците од субјектот на ревизија да бидат јасно и логички поврзани со целта(те) и критериумите на ревизијата, како и да бидат поткрепени со доволни и соодветни ревизорски докази. За да се постигне ова, заклучоците мора да бидат напишани на начин што го зголемува нивото на сигурност кај целните корисници за оценка на субјектот предмет на ревизија.

Во ревизијата на успешност, за разлика од финансиската ревизија, не е можно да се изрази формално мислење за уверување во однос на предметот на ревизијата. Во овие случаи, ревизорот им го обезбедува потребното ниво на сигурност на корисниците со тоа што јасно и прецизно објаснува како наодите, критериумите и заклучоците се формирани и формулирани на балансиран, разумен и логичен начин, а комбинацијата на наодите и критериумите води до севкупен заклучок и препорака¹⁹.

За уверување на целните корисници на извештаи треба да им се обезбеди разумна сигурност дека заклучоците се сигурни и валидни. Заклучокот во ревизијата на успешност претставува одговор на главното ревизорско прашање.

Донесувањето на заклучок во ревизијата на успешност е дедуктивен процес кој бара значајно субјективно расудување. Затоа е многу важно сите аспекти на заклучоците да бидат поддржани со констатации базирани на докази релевантни за критериумите определени со ревизијата. Од друга страна, при изразување на заклучокот треба да се земат во предвид сите констатации.

Ревизорот треба на транспарентен начин да го објави уверувањето за резултатите од ревизијата споредено со утврдените критериуми. Уверувањето значи дека корисниците на ревизорскиот извештај можат да бидат сигурни во констатациите, заклучоците и препораките вклучени во истиот. Ревизорот им обезбедува уверување на корисниците кога на балансиран и разумен начин објаснува како се разработени констатациите, критериумите и заклучоците и зошто истите доведуваат до соодветни заклучоци.

Ревизорот треба на транспарентен начин во извештајот да ги претстави целта(те) на ревизијата, опфатот, применетата методологијата и собраните податоци, како и значајните ограничувања, за да не ги доведе во заблуда корисниците.

Осигурување на уверливост се постигнува со почитување на барањата на меѓународно признатите стандарди за ревизија и овој Прирачник. Воспоставениот систем за контрола на квалитетот обезбедува нивна доследна имплементација во фазата на планирање, извршување и известување.

Насоки за ревизорот / ревизорско размислување:

Довербата и уверувањето во ревизијата на успешност се постигнуваат преку:

- *обелоденување на условите под кои е изразено ревизорско мислење (балансиран и образложен начин за тоа како се разработени констатациите, критериумите и заклучоците; зошто констатациите водат до обелоденетите*

¹⁹ ISSAI 100/32

заклучоци; целта(те) на ревизијата, опфатот, методологијата и собрани податоци и други значителни ограничувања во извештајот за да не се доведат во заблуда корисниците);

- *усогласување со барањата на меѓународните стандарди за ревизија и внатрешните акти на ДЗР од страна на сите учесници во процесот на ревизија во рамките на ревизорската институција;*
- *обезбедување ефективна контрола на квалитетот во извршувањето на ревизиите.*

Одговорноста за стекнување уверување во нацрт - ревизорскиот извештај е на ревизорите кои ја извршуваат ревизијата. Сите членови на ревизорскиот тим имаат придонес и одговорност да одговорат на главното и специфичните ревизорски прашања. Одговорот на секое од поставените прашањата е краток заклучок донесен врз основа на наодите. Наодите се резултат на извршени ревизорски постапки за анализа и оценка на утврдените состојби споредени со одделните критериуми за ревизија. Во нацрт - ревизорскиот извештај се означуваат критериумите за ревизија и нивните извори, бидејќи уверувањето на целните корисници во наодите и заклучоците од ревизијата во голема мера зависи од нив.

Независно дали предметот на ревизијата е поврзан со економичноста, ефикасноста или ефективноста, резултатите од ревизијата на успешност може да се прикажат во ревизорскиот извештај на различни начини:

- *преку преглед на аспектите на економичноста, ефикасноста и ефективноста, каде што целите на ревизијата, предметот, обезбедените докази и утврдените констатации дозволуваат такви заклучоци;*
- *преку обезбедување конкретни информации во извештајот за различни прашања, вклучувајќи ги и целите на ревизијата, ревизорските прашања, обезбедените докази, критериумите, наодите и конкретните заклучоци.*

Вообичаено, при ревизија на успешност, од ревизорот не се очекува да даде категорично мислење за увереност во однос на степенот до кој е постигната економичноста, ефикасноста и/или ефективноста за предметот на ревизијата, како што е тоа случај при давање мислење во финансиската ревизија.

Потребата да се постигне доволно ниво на уверливост кај целните корисници, исто така, мора да се земе предвид во одлучувањето при изготвување на балансиран извештај, донесување убедливи заклучоци и формулирање препораки. Ревизорите треба конкретно да опишат како се утврдени наодите, како истите водат до заклучоци и до генералниот заклучок, кој претставува одговор на главното ревизорско прашање.

Ова значи да се објасни како и зошто се користени прифатените критериуми и да се посочи дека се земени предвид различните ставови на засегнатите страни. Принципите на известување даваат дополнителни насоки за овој процес.

2.6. Принципи на ревизијата на успешност

2.6.1. Општи принципи

Општите принципи даваат насоки за одредени аспекти на ревизијата на успешност кои се релевантни во текот на целиот ревизорски процес.

Општи принципи на ревизија на успешност се: независност, професионално однесување, интегритет, доверливост и транспарентност, цели, ревизорски пристап, критериуми, ризици, комуникација, компетентност, професионално расудување и скептицизам, контрола на квалитет, важност, документирање .

Независност и етика

ISSAI 130/вовед Етичкото однесување е од клучно значење за (ВРИ) при воспоставувањето на угледот и довербата што мора да ја поттикнат кај засегнатите страни. Етичкиот кодекс им обезбедува на ВРИ и на нивните вработени сет на вредности и принципи врз кои можат да го засноваат своето однесување.

Етичкиот кодекс на INTOSAI ги дефинира следниве основни вредности што треба да се почитуваат при спроведување на ревизија:

- а) интегритет - да дејствува искрено/чесно, сигурно, со добра волја и во интерес на јавноста;*
- б) независност и објективност - да избегнуваат околности или влијание што може да го нарушат или се смета дека го нарушуваат професионалното расудување, како и да дејствуваат непристрасно и без предрасуди;*
- в) компетентност - да стекнат и одржат знаење и вештини соодветни на нивните улога и да се дејствува според важечките стандарди со должно внимание;*
- г) професионално однесување - да се почитуваат применливите закони, прописи и конвенции и да се избегнува однесување кое може да го наруши угледот на ВРИ;*
- д) доверливост и транспарентност – соодветно да се заштитат информациите истовремено балансирајќи со потребата од транспарентност и отчетност.*

Усогласеноста со овие принципи е обезбедена со Кодексот на етика на ДЗР.

Интегритет

ISSAI 130/24 Барања на ниво на ВРИ:

- (а) ВРИ да нагласува, демонстрира, поддржува, промовира и придава особено значење на интегритетот;*
- (б) ВРИ да осигури дека внатрешната опкружување е поволно за вработените да пријавуваат не почитување на етичките вредности;*
- (в) ВРИ да реагира на нарушување на интегритетот на брз и соодветен начин.*

ISSAI 130/25 Барања на ниво на вработени во ВРИ:

(а) Раководството на ВРИ да биде пример за интегритет;

(б) Вработените во ВРИ да даваат добар пример постапувајќи чесно, доверливо, совесно и во интерес на јавноста. Во својата работа, тие треба да бидат доверливи, во согласност со политиките и стандардите поставени од ВРИ;

(в) Вработените во ВРИ да ги исполнуваат своите одговорности и да ги користат овластувањата, информациите и ресурсите со кои располагаат единствено во корист на јавниот интерес. Тие не смеат да ја користат својата позиција за да добијат услуги или лични придобивки за себе или за трети страни;

(г) Вработените во ВРИ треба да бидат запознаени со слабостите на интегритетот и пристапите за нивно намалување и да постапуваат соодветно.

Со цел да се промовира интегритетот, ДЗР треба да има и да одржува систем за контрола кој се состои од балансиран сет на мерки и контроли кои обезбедуваат усогласеност со етичките вредности.

За да се одржи довербата во јавноста, од ревизорите се очекува да се однесуваат беспрекорно, со тоа што нема да се вклучат во несоодветни активности.

На ниво на поединец, ревизорите треба да бидат внимателни во околностите кои може да го изложат на слабости неговиот интегритет, поврзани за работењето на ВРИ и останатото опкружување, да ги избегнуваат и соодветно разоткријат истите²⁰.

Овие околности може да се однесуваат на:

- лични, финансиски или други интереси или взаемни односи кои се во судир со интересите на ВРИ (етичка политика на раководството и Етички кодекс на ВРИ);*
- прифаќање подароци или парични награди;*
- злоупотреба на овластувањата за лични придобивки;*
- околности кои влијаат на личниот живот (финансиска состојба, лични взаемни односи и др.);*
- ангажирање во политички активности, учество во групи кои вршат притисок, лобирање и др.;*
- пристап до чувствителни и / или доверливи информации и*
- пристап до и употреба на вредни ресурси на ВРИ.*

Вработените треба да бидат запознаени со политиките, прописите и правилата на ВРИ за интегритет и да бидат одговорни за нивно подржување и почитување. Почитувањето на политиките, прописите и правилата на ВРИ не е само формален процес, туку ги зема предвид целите на тие политики, прописи и правила.

Вработените треба да знаат со кого да се консултираат за прашања поврзани со интегритет, каде да се обратат за совет или за пријавување на загриженост или

²⁰ ISSAI 130/27-28

сомнеж за прекршување на интегритетот.

Доколку вработените сметаат дека има слабости во системот за контрола на интегритетот во рамките на ВРИ, истото треба да го пријавуваат кај раководството на ВРИ.²¹

Независност

ISSAI 3000/21. Ревизорот треба да ги следи процедурите за независност и етика на ВРИ, кои пак се во согласност со релевантниот ISSAI за независност и етика.

Независноста на ВРИ е поврзана со нејзината способност слободно да спроведува ревизија во согласност со нејзиниот мандат за ревизија без надворешно влијание. За да биде независен и да се третира како таков, ревизорот треба да избегнува ситуации што влијаат врз неговата објективност.

Независноста се состои од:

- а) Независност во претставување на фактите - му овозможува на ревизорот да извршува активности без да биде засегнат од влијание што го загрозува неговото професионално расудување и што му овозможува да постапува чесно, применувајќи објективност и професионален скептицизам.
- б) Независност на ревизорот како појава/фигуративна независност - отсуство на околности кои би предизвикале разумната и информирана засегната страна, која поседува релевантни информации да се сомнева во интегритетот, објективноста или професионалниот скептицизам на ревизорот или да заклучи дека е компромитиран.²²

Независноста е важна во контекст на ревизија на успешност заради клучните одлуки донесени од ревизорите како што се:

- (а) препознавање и одлучување за предметот на ревизијата;
- (б) воспоставување на целта на ревизијата;
- (в) утврдување на применливи критериуми;
- (г) одредување на методолошкиот пристап кон ревизијата;
- д) проценка на ревизорските докази и формирање заклучоци;
- ѓ) разгледување на ревизорските критериуми и наодите со субјектот/ите предмет на ревизија;
- (е) проценка на позициите на разните засегнати страни и
- ж) пишување на објективен и балансиран извештај.

Ревизорот треба да биде свесен за проблемите или ситуациите што можат да ја загорзат независноста на ВРИ и/ или членови на ревизорскиот тим.

Освен потврдувањето на независност на ВРИ во процесот на ревизија, ревизорот

²¹ ISSAI 130/ 30, 31,33

²² GUID3910/10

треба да воспостави отворена и добра комуникација со одговорната страна заради разбирање на независноста на ревизорите.²³

Ревизорите треба да бидат објективни и непристрасни во своето мислење, без предрасуди, компромиси и судир на интереси.

Независноста на надворешниот ревизор се однесува на независност од други лица кои можат да имаат финансиски или друг интерес за предметот на ревизијата. Независноста бара интегритет и објективен пристап за време на целиот процес на ревизија. Концептот бара ревизорот слободно и објективно да ја извршува својата работа.

Во сите фази на ревизијата, важно е ревизорите при извршувањето на процесите да пристапат со љубопитност и непристрасно. Во овој поглед, важно е тие да останат свесни за можностите од измама и погрешно известување, што може да доведе до негативни последици. Независноста на ревизорот е важна во целиот процес на ревизија, поради фактот што директно влијае на неговото расудување.

Обезбедувањето независност му овозможува на ревизорот да го каже своето мислење без никаква пристрасност или надворешен притисок. Затоа, во случаи кога ревизорот не е во состојба да заземе независен пристап кон процесот на ревизија, наодите и заклучоците може да не се валидни и да не ја обезбедат потребната доверба.

Независноста му овозможува на ревизорот да примени интегриран пристап и да го вклучи секое прашање за кое смета дека треба да се разгледа во рамките на ревизијата. Во овој поглед, ова му овозможува да собира информации и детално да ја анализира постојната состојба во субјектот предмет на ревизија.

Важно е ревизорот да одржува независен пристап за да ги исполни интересите и очекувањата на засегнатите страни, обезбедувајќи им ја потребната доверба и сигурност за резултатите од ревизијата. Ова, исто така, придонесува за стекнување доверба и углед за работата на ревизорите и ДЗР во иднина.

Во случај ревизорот да изрази високи резултати во однос на постигнатата економичност, ефикасност и ефективност на управувањето со одреден субјект предмет на ревизија, а потоа субјектот не ги исполни очекувањата или не ги исполни своите обврски, довербата во работата на ревизорот и ДЗР би биле оштетени.

Независноста на ревизорот, исто така, има директно влијание врз констатациите и заклучоците вклучени во ревизорскиот извештај. Во случај неговата проценка да е нарушена, тој може да не успее да изрази непристрасно и веродостојно мислење, што како резултат може да доведе до негативни ефекти за субјектот, програмата, проектот, активноста, поголема штета на целокупниот екосистем на долг рок и сл.. Затоа, раководството на ДЗР, како и ревизорите, треба да ги преземат сите мерки за да се осигурат дека не постои, ниту се случил настан за време на ревизијата, што би ја попречило способноста на ревизорите да дадат објективен и непристрасен

²³ GUID 3910/11-13

заклучок за управувањето и степенот на извршување од страна на субјектот предмет на ревизија. Во случај на настан кога ревизорот смета дека неговата или нејзината независност е загрознена, тој или таа идеално треба да го пријави тоа кај претпоставените за да може да се преземат соодветни чекори.

Ревизорите не треба да бидат вклучени или да постои сомнеж дека се вклучени на било кој начин во управувањето со субјектот предмет на ревизија. Со цел да се гарантира исполнување на ова барање, Законот за државната ревизија предвидува доколку ревизорот претходно бил во работен однос или законски застапник на субјектот предмет на ревизија, не смее да врши ревизија кај тој субјект најмалку следните 5 години²⁴.

Ревизорот не треба да дозволи воспоставување премногу блиски односи со субјектите што се предмет на ревизија со цел да остане објективен и да се перципира како таков.

Ревизорот треба доследно да ги применува основните принципи, стандарди и упатства на IFPP, Рамка за професионални објави на INTOSAI.

Постојат шест основни закани за независноста за кои ревизорот треба да биде свесен при вршење на ревизија²⁵.

Сопствена корист	Оваа закана настанува кога ревизорот може да има директна или индиректна полза или корист од односот со одговорната страна
Застапување	Оваа закана настанува кога ревизорот промовира став или мислење до тој степен што неговата непристрасност и/ или објективност може да биде или изгледа дека е нарушена.
Зближување	Оваа закана настанува кога врз основа на близок однос со одговорната страна (семејство, пријатели), ревизорот ќе стане премногу субјективен кон сопствените интереси.
Заплашување	Оваа закана настанува кога ревизорот може да не дејствува објективно и да не применува професионален скептицизам поради закани (реални или перципирани) од одговорната страна.
Самопроценка	Оваа закана настанува кога треба да се оцени резултат или проценка од претходен ангажман за ревизија за да се дојде до заклучоци во тековниот ревизорски ангажман.
Учество на раководството на субјектот предмет на ревизија	Оваа закана настанува кога субјектот предмет на ревизија станува премногу вклучен во ревизијата, на пример како член на ревизорскиот тим.

Преку соодветни механизми за контрола, заканите може да се елиминираат или намалат на прифатливи нивоа. Ваквите мерки се неопходни кога, врз основа на

²⁴ (чл. 21, точка 1 од Законот за државната ревизија).

²⁵ GUID 3910/14

идентификуваните закани, разумно може да се заклучи дека е компромитирана примената на етичките стандарди или барањата за независност.

Во случај ревизорот да не ги исполнува условите за независност, ВРИ треба да процени дали е неопходно да се изрече дисциплинска санкција, вклучувајќи ја и можноста за престанок на работниот однос.

Во случаи кога има недостаток на независност, ревизорот може негативно да влијае на следните одлуки:

- *идентификување и утврдување на темата на ревизијата;*
- *определување на цели и прашања за ревизија;*
- *определување на важечките критериуми;*
- *определување на методолошки пристап во ревизијата;*
- *оцена на ревизорските докази и формулирање заклучоци;*
- *донесување одлука за оценка на состојбите во однос на критериумите за ревизија;*
- *оценка на мислењата на различни засегнати страни и*
- *пишување правичен и балансиран извештај.*

Примери на контролни механизми што овозможуваат одржување ревизорска независност:

а) ангажирање на друго лице да ја прегледа извршената ревизорска работа или, доколку е потребно, да даде совети без да се загрози независноста на ревизорот. Ова може да биде надворешно лице на ВРИ или вработен во институцијата за ревизија, кое не е поврзано со ревизорскиот тим. Ова лице треба да биде независно од одговорната страна и да не се смета за дел од ревизорскиот тим иако извршил увид или дал совет,

б) консултација со трета страна, на пр. комисија од независни ревизори, професионално регулаторно тело или колега од професијата;

в) ротирање на ревизорите по неколку години кај различни субјекти, со цел да се спречи заканата од создавање на блиски односи со нив;

г) барање од сите членови на тимот за ревизија да ја потврдат својата независност пред да започнат со работа на ревизорската задача и за време на нејзината имплементација;

д) отстранување на член од ревизорскиот тим доколку неговите или нејзините лични интереси, односи или активности ја загрозуваат независноста²⁶;

е) пред да се додели ревизорски ангажман, ревизорите писмено изјавуваат дека немаат интерес и поврзаност со ревидираните организации. Истите околности ги наведуваат и лицата за контрола на квалитетот и надворешните експерти кои се вклучени во врска со ревизијата.

²⁶ GUID3910/17-19 Уредено со ЗДР и Колективниот договор

Професионално однесување

ISSAI 3000/75

Ревизорот одржува висок стандард за професионално однесување.

Очекувањата на засегнатите страни и општеството сугерираат дека ревизорот се придржува до високите стандарди за професионално однесување. Ова го вклучува следното:

- *почитување на сите важечки закони, прописи и професионални обврски;*
- *не презема работи за кои не е надлежен да ги врши;*
- *добро ги разбира уставните, правните и институционалните принципи и стандарди кои ги регулираат активностите на субјектот кој е предмет на ревизија;*
- *избегнување на однесување што може да ја дискредитира извршената ревизорска работа;*
- *примена на систематски ревизорски пристап и соодветна грижа во сите фази на ревизорскиот процес;*
- *одржување висок професионализам и континуиран развој на личните професионални вештини, следење и почитување на трендовите во професионалните стандарди и применливото законодавство и*
- *да ги почитува етичките правила, принципи и барања*²⁷.

Под „должно внимание“ се подразбира вниманието со кое разумниот професионалец би пристапил кон својата работа. Ова вклучува внимателно и правилно планирање на ревизорската задача, собирање и оценка на докази и известување за констатации, заклучоците и препораките. Ревизорскиот тим на ВРИ треба да постапува со должно внимание и грижа за усогласеноста со стандардите за ревизија²⁸.

Ова исто така вклучува активности, за кои разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности, кои во тоа време му биле достапни на ревизорот, најверојатно ќе заклучи дека тие негативно влијаеле или го нарушиле добриот углед на институцијата за ревизија и ревизорската работа.

Ревизорите треба да бидат објективни и реални и да се воздржат од давање преувеличени изјави и заклучоци кога претставуваат утврдени состојби или кога ги игнорираат и прават неразумни споредбите за работата на другите.

Во врска со примената на условот за професионално однесување, ревизорот треба да ја знае и следи политиката за интегритет и Кодексот за етика на ДЗР.

ISSAI 3000/77:

Ревизорот поддржува иновации во текот на ревизорскиот процес

Методологијата во областа на ревизијата, оценувањето и општествените науки

²⁷ ISSAI 3000/76

²⁸ ISSAI 3000/70

постојано се развива. Се развиваат и воведуваат нови пристапи, методи, техники и технологии за собирање докази. Ревизорот треба да биде претприемчив, отворен и да се стреми да ги примени новите техники и технологии воведени од ВРИ при извршување на своите ревизорски задачи. Важни квалитети што ревизорот може да ги прикаже во врска со подржувањето на иновациите се креативноста, флексибилноста и генијалноста.

Примери за иновации во ревизијата:

- методи и техники за анализа и екстракција на податоци за добивање трендови, насоки и информации од големи бази на податоци;
- употреба на софтвер за ревизија и работни документи во електронски формат;
- имплементирање на системи за управување и споделување информации кои можат да бидат корисни за повеќе од еден тим за ревизија;
- иновативни, економични, одржливи и веб-базирани пристапи за размена на мислења, документи и искуства;
- употреба на мобилни и други уреди за снимање објекти;
- заеднички ревизии на одредени теми и експериментирање со нови пристапи, техники и производи.

Доверливост и транспарентност

ISSAI 130/70 Барања на ниво на ВРИ

- а) ВРИ треба да балансира помеѓу доверливоста на информацијата поврзана со ревизијата и други прашања и потребата за транспарентност и отчетност;*
- б) ВРИ треба да воспостави соодветен систем за поддржување на неопходната доверливост особено по однос на чувствителни податоци;*
- в) ВРИ треба да осигура дека сите страни со кои има договорни односи се предмет/подлежат на соодветни договори за доверливост.*

ISSAI 130/71 Барања на ниво на вработени во ВРИ

- а) Вработените во ВРИ треба да се запознаени со законските задолженија, политиките и упатствата на ВРИ кои се однесуваат како на доверливоста така и на транспарентноста;*
 - б) Вработените во ВРИ, во отсуство на специфични овластувања, не треба да откриваат каква и да е информација, добиена како резултат на нивните активности, освен во случаи кога постои законско или професионално право или обврска тоа да биде направено;*
 - в) Вработените во ВРИ не треба да користат доверлива информација за лична корист или за корист за трети страни;*
 - г) Вработените во ВРИ треба да одржуваат професионална доверливост за време и по престанокот на работниот однос.*
-

За време на целиот процес на ревизијата, ревизорот треба да се придржува кон политиките за соодветно обезбедување и заштита на информациите на ДЗР и воведените контроли за отстранување и намалување на прифатливи нивоа на потенцијалните ризици за нарушување на доверливоста.

Примери за алатки за контрола при потенцијални ризици за нарушување на доверливоста, кои ВРИ може да ги користи:

Политики за комуникација со заинтересираните/засегнатите страни вклучително и медиумите.	Обезбедување на услови за чување на информацијата во каква и да била форма (хартиена, електронска, аудио и др.)
Редовно нагласување на значајноста на доверливоста.	Соодветна дистрибуција на правилата за пристап до архивите, ИТ системите и други посебни места.
Добивање на соодветни гаранции или осигурување за усогласеност на вработените со политиките/правилата за доверливост.	Политика, правила и стандарди за безбедност на информацијата.
Упатства за тоа каква информација, документи и материјали е неопходно да бидат третирани како доверливи, како и нивото на кое тие треба да бидат третирани како такви. Тоа од своја страна би можело да вклучува систем од класификации и дефиниции за доверлива информација.	Процедури за уништување на податоци како во хартиена така и во електронска форма
Консултации во врска со примената на правилата за доверливост и законските барања поврзани со условите за нејзино откривање.	Упатства и препораки за случаи, каде професионалната должност за одржување на доверливост би можела да отстапува во однос на другите законски барања на националното законодавство и назначување на специјални процедури за известување во такви случаи.

Ревизорите треба да ја заштитат информацијата и да не ја откриваат на трети лица, освен во случаите кога имаат овластување за тоа или имаат законско или професионално право или обврска тоа да го направат.

Примери за контролни/заштитни мерки, кои би можеле да бидат воведени на индивидуално ниво²⁹:

Професионалното расудување за почитување на доверливоста на	Да се осигури високо ниво на заштита на носителите на електронски
---	---

²⁹ ISSAI 130/75

информацијата, особено да се земе во предвид доверливоста на информацијата во случаите кога се дискутираат прашања поврзани со работењето со други вработени.	податоци како лаптопи или преносни хард дискови.
Во случај на сомневање дали наводните прекршувања на прописите треба да бидат откриени на соодветните органи (или лица), да се побара правна консултација во рамките на ВРИ во врска со определување на соодветен начин на дејствување за конкретните околности.	Да се обезбеди заштита на лозинките
Во однос на личниот живот, да се зачува дискретност во рамките на семејството, социјалното или друго опкружување, вклучително и социјалните медиуми.	

Ревизорски цели

Целта на ревизијата го одредува пристапот и дизајнирањето на ревизијата. Ревизорите треба да постават јасно дефинирана цел на ревизијата која се однесува на принципите на економичност, ефикасност и ефективност. Ревизорските цели може да се формулираат во едно сеопфатно (главно) ревизорско прашање кое може да се разложи на попрецизни потпрашања или може да се дефинираат неколку ревизорски цели, кои не секогаш има потреба да се разложуваат во потпрашања.

ISSAI 3000/35. Ревизорот треба да определи јасно дефинирана/и цел/и на ревизијата, кои се поврзани со принципите на економичност, ефикасност и ефективност,

ISSAI 3000/36. Ревизорот треба да ја развие целта/те на ревизијата доволно детално со цел да биде свесен по однос на прашањата на кои ќе биде одговорено и за да се дозволи логичко разработување на програмата за ревизија.

ISSAI 3000/37. Ако целта на ревизијата е формулирана како ревизорски прашања, разработени во под-прашања, ревизорот треба да осигури дека тие се тематски поврзани, се надополнуваат, не се преклопуваат и сите заедно се сеопфатни во однос на главното прашање на ревизијата.

Целта/те на ревизијата може да биде разгледувана како ревизорски прашања за предметот на ревизијата, на кои ревизорот бара одговори врз основа на добиените ревизорски докази.

Добро дефинираната(те) цел(и) на ревизијата се однесуваат на владините иницијативи, системи, операции, програми, дејности или организации кои се поврзани со предметот на ревизијата. Формулирањето на ревизорските прашања е повторувачки процес во кој, прашањата се конкретизираат и прецизираат

неколкукратно, земајќи ја во предвид суштествената/значајната информација за предметот на ревизијата како и нејзината веродостојност.

Многу од целите на ревизијата можат да се сведат до едно ревизорско прашање (главно прашање), кое може да биде поделено на попрецизни (специфични прашања, потпрашања). Наместо да се определи/формулира една цел на ревизијата или едно општо прашање, ревизорот може да избере да разработи неколку цели на ревизијата кои не секогаш е потребно да бидат поделени на прашања и потпрашања. Целта/целите на ревизијата ја претставуваат целта на ревизијата и што ревизорот се стреми да постигне преку неа. Ревизорската/те цел/и треба да се формулираат на начин што ќе овозможат да се донесе заклучок за нивното спроведување по завршување на ревизијата.

Добра пракса е ревизорските цели да се определат во раната фаза/етапа од процесот на планирање, за да може полесно се определат предметите и темите во ревизорскиот извештај. Ревизорските цели го определуваат предметот на ревизијата, кој е формулиран во ревизорските прашања и објаснува зошто се спроведуваа соодветната ревизија. Целите и опфатот на ревизијата се взаемноповрзани и треба да се разгледуваат заедно³⁰.

Основната цел на ревизијата ги определува пристапот и дизајнот на ангажманот. Целите на ревизијата може да бидат дескриптивни (какви се состојбите?), нормативни (состојбите се такви, какви треба да бидат?) и аналитички (зошто состојбите се такви и какви треба да бидат?). Правилно определените ревизорски цели овозможуваат ревизија со додадена вредност. Во сите случаи ревизорите треба да имаат во предвид за тоа на што се однесува ревизијата, кои субјекти и органи учествуваат и за кого ќе бидат релевантни крајните препораки. Добро дефинираните цели на ревизијата се однесуваат на една организација или препознатлива група на политики, системи, операции, програми, активности или организации.

Ревизорските цели може да бидат поделени на попрецизни под цели. Тие треба да бидат тематски сврзани, да се надополнуваат, да не се преклопуваат и колективно сеопфатни за да се постигне главната цел на ревизијата.

Ревизорскиот пристап е централен елемент на секоја ревизија. Тој ја утврдува природата на проверката која треба да се направи, го дефинира потребното знаење, информации и податоци кои треба да се обезбедат и анализираат, како и ревизорските постапки кои треба да се спроведат. Ревизијата на успешност вообичаено следи еден од трите пристапи, пристап ориентиран кон резултати, проблеми или пристап ориентиран кон системи или пак, комбинација од истите.

³⁰ GUID3910/35-36

Пристап при ревизија на успешност

ISSAI 3000/40

Ревизорот избира ревизорски пристап ориентиран кон резултати, ориентиран кон проблем или ориентиран кон системи или нивна комбинација.

Начинот на кој се определени целите, главното ревизорско прашање и опфатот на ревизијата зависи од избраниот ревизорски пристап.

Ревизорскиот пристап ја определува природата на ревизијата. Тој обезбедува значајна врска помеѓу целта/целите на ревизијата, ревизорските критериуми и работата на прибирањето на доказите. Вообичаено при ревизијата на успешност се користи еден од трите пристапи или комбинација од нив:

- Пристап ориентиран кон резултатите , при кој се прави проценка дали поставените цели и резултатот од активностите се постигнати така како што се планирани и дали програмите и услугите се остваруваат според планираното;
- Пристап ориентиран кон проблемите, при кој се проверуваат, потврдуваат и анализираат причините за определени проблеми или отстапувања од ревизорските критериуми;
- Пристап ориентиран кон системите, при кој се проверува дали системите за управување (на пример за финансиско управување) функционираат правилно.³¹

А) Пристап ориентиран кон резултати

Акцентот кај овој пристап е на овие прашања:

Каква е имплементацијата/исполнувањето или какви резултати се постигнати? ³²

Постигнати ли се барањата или целите и очекуваниот резултат?

Кај пристапот ориентиран кон резултатите се проучува реалната имплементација/исполнување – производите, услугите и ефектите, во однос на целите и задачите кои се користени за формулирање на критериумите. Поради тоа, наодите/состојбите вообичаено се дефинираат како отстапувања од определените критериуми. Препораките, доколку ги има, често се насочени кон коригирање на таквите отстапувања. Овој пристап е насочен директно кон постигнатите резултати со вложените ресурси. Прифатливо е кога постојат соодветни критериуми за мерење на количеството, квалитетот и вредноста на вложените ресурси, производи, резултати и влијанието.

³¹ GUID 3910/50

³² GUID 3910/51

Почетната точка на пристапот ориентиран кон резултатите е нормативна и задолжително бара определување на критериуми, кои овозможуваат оценка на резултатите. Тие може да бидат изведени од определените цели, задачи, стандарди и барања, закон, добра пракса или друго, определени во прелиминарното истражување. Ако ревизорот има тешкотии при определување на критериуми, тој треба да соработува со експерти од соодветната област, така што применетите критериуми да бидат целосни/комплетни, објективни, релевантни, разумни, сигурни и остварливи. Ревизорските критериуми овозможуваат да се прават оценки на утврдените факти поврзани со предметот на ревизијата.

Б) Пристап ориентиран кон проблемите

Кај овој пристап во основа се анализираат проблемите, кои се јавуваат на самиот почетокот на ревизијата и се бараат одговори на прашањата:

Дали проблемот е вистински?

Каков/Што е проблемот?

Кои се причините за него?

До кој степен раководството е во состојба да го реши?

Какви/Кои се усвоените програми/планови/мерки/активности, ако постојат и се предвидени за решавање на проблемот?

Овој пристап се занимава првенствено со испитување и анализа на проблемот, вообичаено без споредба со претходно однапред определените ревизорски критериуми. Со него се испитуваат постоечки проблеми поврзани со економичноста, ефикасноста и/или ефективноста или симптоми на такви проблеми, со анализа на нивните причини од различни точки на гледање.

За да се пристапи до проблемот, тој најпрво треба да се разбере, после кое треба да се побараат причините за неговото појавување и последиците кои ги предизвикал. Се формулираат и проверуваат/тестираат хипотези за можните причини и последици, бидејќи гледната точка е аналитичка, со цел да се обезбеди актуелна информација за утврдените проблеми и начините за нивно решавање.

Кај пристапот ориентиран кон проблемите почетна точка за ревизијата се недостатоците и проблемите (или симптомите за проблемот), а не заклучоците. Симптомите на проблемот често се нејасни, субјективни и тешки за дефинирање и разбирање.

Се применуваат аналитички пристапи/постапки и различни инструменти кога целта е да се добие ажурирана информација за посочените проблеми и насока како тие проблеми да се надминат. Ревизорот може да користи разнобразни методи и не е ограничен во својата анализа. Кај овој пристап може да се користат, како техника за давање на одговори на ревизорски прашања, така и техника концентрирана врз тестови на хипотези.

Се разгледуваат сите суштински материјални причини (само општите цели се земаат за дадени). Како резултат допуштени се препораки за промени во законските акти/регулатива и во структурата на ревидираните субјекти, ако се докаже дека постоечката структура е причина за сериозни проблеми³³.

Примери за можни симптоми на проблеми:

- растечки расходи кои водат до зголемено побарување на ресурси;
 - изразен дисбаланс помеѓу вложените ресурси и целите;
 - недостаток од јасно распределување на одговорностите помеѓу извршните тела/институции;
 - нејаснотии и противречности во законските акти/уредби;
 - долг период на чекање;
 - големи залихи;
 - изразен недостаток на компетентност и критичност во стилот на управување;
 - недостатоци во давањето на услугите и опслужувањето на клиентите;
 - голем број на жалби/поплаки од граѓаните/населението;
 - промени во надворешните услови;
 - индикатори за негативни споредни ефекти од управувањето/владеењето со програмите.
-

В) Пристап ориентиран кон системите

Пристапот ориентиран кон системите е насочен кон оценка на функционирањето на системите на управување како услов за ефективни и ефикасни политики. Примери за такви системи се системите за финансиско управување, системите за евалуација, контролните системи или информациски и комуникациски системи. Кај оваа ревизија може да се користат дескриптивни прашања како:

Каква/Која е целта на системот?

Кои се одговорните лица кои дејствуваат во рамки на системот?

Какви се одговорностите на секое лице?

Какви правила, регулативи и процедури се применливи?

Кои се соодветните информациски текови?

Тие исто така може да бидат надополнети и со прашања за оценка, како:

- До кој степен постои издржан план?
- Постои ли систем за мониторинг со добар квалитет?
- Дали се прави споредба помеѓу информацијата од системот за мониторинг и тоа што е зацртано во планот и доколку е неопходно дали тоа води до корекции?

³³ GUID 3910/52

- Дали системски се документира информацијата односно планирањето, мониторингот и внесените промени, така што ќе се обезбеди/гарантира отчетност/транспарентност пред повисоките административни нивоа ?
- Дали периодичната проценка на процесите се прави на соодветен начин?

Трите специфични пристапи може да се користат во комбинација помеѓу себе или поодделно и се поврзани со целокупното планирање и спроведување/извршување на ревизијата на успешност.

Ревизорски критериуми

ISSAI 3000/45 Ревизорот воспоставува соодветни ревизорски критериуми, кои соодветствуваат со ревизорската цел(и) и ревизорските прашања и се однесуваат на принципите на економичност, ефикасност и/или ефективност.

Критериумите на ревизијата на успешност се разумни и специфични ревизорски стандарди за извршување, во однос на кои се проценува и оценува економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето.

Критериумите се одредници кои се користат за оценка на предметот на ревизијата. Кај ревизијата на успешност критериумите се разумни и специфични за секој одделен ревизорски стандард за успешност, според кои можат да бидат измерени и оценети економичноста, ефикасноста и ефективноста.

Критериумите играат многу важна улога при извршувањето на ревизијата:

- Обезбедуваат основа за определување на ревизорските процедури за собирање на докази;
- Обезбедуваат основа за оценка на доказите, формулирање на наоди и заклучоци;
- Помагаат да се создаде формата и структурата на ревизијата;
- Ја помагаат комуникацијата помеѓу ревизорските тимови и лицата кои вршат контрола на квалитет;
- Ја помагаат комуникацијата помеѓу ревизорскиот тим со раководството на ревидираниот субјект.

Критериумите обезбедуваат основа за оценка на доказите, разработка на утврдените состојби и заклучоци во однос на целите на ревизијата. Тие исто така се значаен елемент во дискусиите во рамките на ревизорските тимови и со субјектот на ревизијата.

Критериумите можат да бидат квалитативни и квантитативни и треба да определат како ќе биде оценето извршувањето/успешноста на ревидираниот субјект. Критериумите може да бидат општи или специфични, насочени кон:

- усогласеноста со барањата на легислативата или претходно определените цели;

- каква се очекува да биде имплементацијата според принципите за добро управување/влдаеење, научните знаења и најдобрите практики во соодветната област или
- што би можело да се подобри при постоечките услови.

За да се дефинираат критериуми може да се користат различни извори, вклучувајќи ја и рамката за мерење на имплементацијата/извршувањето/успешноста. Треба да е јасно наведено кои извори се користени и критериумите треба да бидат релевантни и разбирливи за корисниците, како и целосни, сигурни и објективни во однос на предметот и целите на ревизијата.

Критериумите треба да бидат дискутирани со субјектите на ревизијата, но на крај одговорноста е на ревизорот да одбере соодветни критериуми. Определувањето/дефинирањето на критериумите за оценка во фазата на планирање на ревизијата може да ја зголеми нивната сигурност и прифаќање, особено кај ревизии кои се однесуваат на сложени области/прашања. Во одредени случаи, кога не е можно прелиминарно да се определат критериуми, тие може да се определат во текот на ревизорскиот процес.

Додека кај некои видови на ревизија има недвосмислено законски определени критериуми, тоа вообичаено не е така кај ревизијата на успешност. Целите на ревизијата, ревизорските прашања и пристапот ги определуваат релевантноста/соодветноста и видот на соодветните критериуми, додека довербата на корисниците/засегнатите страни кон наодите и заклучоците од ревизијата на успешност во голема мера зависи од критериумите. Последователно, од решавачко значење е да се изберат доверливи и објективни критериуми.

Кај пристапот ориентиран кон проблемите во ревизијата на успешност, појдовна точка е знаење или сомневање за отстапување од тоа како нештото треба или би можело да биде. Последователно основната цел не е само да се провери проблемот (отстапувањето од критериумите и неговите последици), туку и да се идентификуваат причините. Во таков случај важно е да се реши како да се истражуваат и потврдат причините за време на разработката на дизајнот на ревизијата. Заклучоците и препораките се засноваат, првенствено врз процесот на анализа и потврдување на причините, иако тие секогаш се вкоренети во регулаторните критериуми

Ревизорски ризик

ISSAI 3000/52 Ревизорот активно управува со ревизорскиот ризик за да избегне развивање на неточни или нецелосни ревизорски наоди, заклучоци и препораки, обезбедувајќи неизбалансиран информации или не успевајќи да додаде вредност.

GUID 3910/61. Ревизорски ризик претставува можноста наодите, заклучоците и препораките на ревизорот да бидат неправилни или нецелосни, а како резултат на фактори како што се недоволноста или несоодветноста на доказите, на неправилен процес на ревизија или намерно испуштање на информации или информации со заблуда како резултат на погрешно прикажување или измама.

GUID 3910/62. Справувањето со ревизорскиот ризик е вградено во целокупниот процес и методологија на ревизијата на успешност. За да управува со ревизорскиот ризик, ревизорот треба:

- а) Да ги идентификува ризиците;
- б) Да ги процени ризиците;
- в) Да развие и примени стратегии, заради превенција и намалување на ризиците;
- г) Да го набљудува ревизорскиот ризик и стратегиите за негово намалување низ ревизијата и да направи прилагодувања како што е потребно во согласност со променливите околности (т.е. да го примени пристапот на управување со ризик кога го решава ревизорскиот ризик).

Комуникација

ISSAI 3000/55 За време на целиот процес на ревизијата ревизорот одржува ефективна и соодветна комуникација со субјектот предмет на ревизија и соодветните заинтересирани страни односно клучните аспекти на ревизијата.

ISSAI 3000/59 Ревизорот треба да обезбеди дека комуникацијата со заинтересираните страни на ниеден начин нема да ја компромитира независноста и непристрасноста на ВПИ.

ISSAI 3000/61 ВПИ треба јасно да ги предочи стандардите кои се примениле при извршувањето на ревизијата на успешност.

Исто така тие треба да одржуваат ефективна комуникација со субјектите предмет на ревизија и останатите засегнати страни во текот на ревизијата.

GUID 3910/63. Развивањето на добри и соодветни надворешни релации често е клучен фактор за постигнување на ефективни и ефикасни ревизорски проверки на програмите во јавниот сектор.

Напредокот и резултатите од ревизијата ќе се подобри кога ревизорскиот тим ќе поддржува добри контакти и зајакнува/ гради доверба преку одржување на целокупен професионален пристап при вршењето на ревизијата. Треба да се знае дека ВПИ е таа која бара пристап до извори, податоци и аргументи при една ревизија. Без добра комуникација би било тешко да се создаде благопријатна атмосфера за тоа³⁴.

Комуникација со субјектот на ревизија

GUID 3910/64. Процесот на комуникација помеѓу ревизорот и субјектот предмет на ревизија започнува во фазата на планирањето на ревизорската задача и продолжува за време на целиот процес на ревизија, преку конструктивен процес на интеракција, бидејќи се оценуваат различни наоди, аргументи и точки на гледишта. GUID 3910/65. Откако ќе се донесе одлука за вршење на ревизијата, ревизорот треба што е можно поскоро да го извести субјектот предмет на ревизија за предметот на ревизијата, ревизорските цели, критериуми, ревизорските прашања,

³⁴ GUID 3910/63

времетраењето на ревизијата, како и државните институции, организации и/или програми кои ќе бидат опфатени со неа.

GUID 3910/66. Информацијата за овие клучни аспекти му помага на ревидираниот субјект да добие јасна претстава, пред започнувањето на ревизијата, за што се однесува ревизијата, зошто таа се врши, какви резултати може да се очекуваат и како ревизијата ќе влијае врз неговото работење (на пример време, документација, ресурси). Понатаму, тоа создава основа за размена на ставови, избегнување недоразбирања и олеснување на процесот. Тоа не значи дека субјектот на предмет ревизија ги диктира условите или дека на некаков начин го контролира ревизорскиот процес, туку вклучува воспоставување на конструктивен процес на интеракција. По правило, помошта од страна на претставници од субјектот предмет на ревизија е од клучно значење за ефикасноста на ревизијата. Активниот дијалог со субјектот предмет на ревизија, експерти и др. за време на ревизијата помага за потврдување на разбирањето на ревизорот и прелиминарните ревизорски констатации.

GUID 3910/67. Следните теми можат да послужат како примери за дополнителен дијалог помеѓу ревизорот и субјектот предмет на ревизија:

- а) ревизорскиот опфат, ревизорските критериуми, методологијата и очекуваниот процес на ревизија;
- б) функции и лица од значење за собирање на податоци/информации, лица за врска со ВРИ, очекуван вид и обем на документите кои ВРИ може да ги побара;
- в) како да се одржи континуирано информирање на менаџментот на субјектот предмет на ревизија за развојот на ревизијата и новите констатации;
- г) можноста за спроведување на ревизијата како што е планирана (на пример ресурси, временски распоред, опфат).

GUID 3910/68. Кога за време на ревизијата се формулираат значајни ревизорски констатации, ВРИ треба навремено да ги запознае лицата кои се задолжени за управување со ревидираниот субјект.

GUID 3910/69. Конечно, треба да се запомни значењето на повратната информација од субјектот предмет на ревизија за тоа колку добро се одвивала комуникацијата за време на ревизијата и за можностите за нејзино подобрување. Исто така е значајно да се следи дали субјектот предмет на ревизија смета дека извештајот од ревизијата е точен, балансиран и корисен³⁵.

Комуникација со други засегнати/заинтересирани страни

GUID 3910/70. Добрите надворешни односи исто така се значајни од краткорочна перспектива на добивање пристап до информации и стекнување на добро разбирање на предметот на ревизија; еднакво е значајно и од долгорочна перспектива за ВРИ да се здобие со доверба, почитување и кредибилитет кај заинтересираните страни.

³⁵ GUID 3910/64-69

GUID 3910/71. Некои од клучните заинтересирани страни се:

- а) законодавната власт;
- б) извршната власт (различна од раководството на субјектот предмет на ревизија);
- в) граѓаните;
- г) академската заедница и
- д) невладините организации.

GUID 3910/72. За време на комуникацијата со заинтересираните страни, ревизорот неопходно и задолжително треба да биде ослободен и независен од секакви влијанија кои би можеле да ја компромитираат објективноста на ВРИ и секој поединечен ревизор.

ISSAI 3000/63 ВРИ осигурува дека ревизорскиот тим колективно ја поседува неопходната професионална компетентност за да ја изврши ревизијата.

Компетентност на тимот - ревизорскиот тим треба да ја поседува потребната професионална компетентност за вршење на ревизијата. Ова вклучува солидно познавање на ревизорските активности, примена на соодветни методи и техники за проверка или оценување на информациите, како и лични квалитети, како што се аналитички и комуникациски вештини и вештини за пишување.

GUID3910/74. Ревизијата на успешност е сложена истражувачка активност, а професионалните вредности заземаат централна позиција. Овие вредности ја вклучуваат значајноста на тоа на ревизорот да има можност да развива добри вештини со цел да се постигне добар квалитет на ревизорски резултати/ резултати од ревизијата. Ова вклучува создавање на опкружување кое стимулира и кое понатаму промовира подобрувања во квалитетот.

GUID3910/75. Лицата, кои се назначуваат за ревизори, раководители на тим за ревизија или овластени ревизори, раководители на сектори (performance audit manager) за вршење на ревизија на успешност треба да поседуваат/располагаат со широк спектар на вештини и знаења во различни дисциплини, вклучително:

- а) планирање на истражувањето;
- б) социјални знаења/науки;
- в) методи за научни истражувања и евалуација и искуства неопходни за примена на таквото знаење,
- г) добри познавања за управување со организации;
- д) познавање на организациите во јавниот сектор, нивните програми и функции;
- е) лични квалитети, како интегритет, креативност, знаења за професионална оценка, аналитички способности, како и способност за тимска работа;
- ж) способност за јасна и ефективна комуникација, како во писмена така и во усна форма;
- з) во зависност од природата на специфичната ревизија да поседува специфични знаења (статистички, ИТ, инженерски) или експертски знаења во врска со одделниот предмет на ревизија.

GUID 3910/76. Специјалните/специфичните знаења за одделни области при ревизија на успешност се од основно значење, но напредните способности за сметководство и финансиска ревизија вообичаено не се неопходни при вршење на

ревизија на успешност. Значајно е овие знаења и способности (компетентноста) да се градат постепено, чекор по чекор, и да се стимулира размена на знаења и учење/искуства во рамките на организацијата. Учењето и обуките за време на работењето му помага на ревизорот да развие професионални знаења и вештини, неопходни за вршење на ревизија на успешност.

3910/78. Обуките може да се однесуваат на теми како: најнови тенденции во развојот на методологијата на ревизијата на успешност, планирање и извршување на истражувања, управување и контрола на работата, квалитативни методи за истражување, анализа на студии на случај, статистичко определување на примерок, квантитативни техники за собирање на податоци, планирање на оценката/евалуацијата, анализа на податоци и пишување на текстови на јазик разбирлив за читателот, меѓу другото. Исто така може да се опфатат аспекти поврзани со ревизорската работа, како јавна администрација, јавни политики и структура, политика за јавна администрација, економија, социологија или информациона технологии. Ревизорите, извршувајќи ревизија на успешност, неопходно е односно се должни/имаат обврска со Стратегијата за развој на ДЗР и со Годишните програми за КПУ професионално да се едуцираат во текот на годината и да ги одржуваат своите квалификации преку само учење. Добра пракса е од ревизорите да се бара да ги одржуваат своите знаења преку посетување на определен број на часови за учење/едуцирање во текот на годината или во рамките на 2-годишен период.

Ревизијата на успешност е тимска работа. Поради тоа, не е задолжително секој член на ревизорскиот тим да ги поседува сите неопходни знаења за вршење на конкретна ревизија. Неопходните квалификации може да бидат развиени во текот на работниот процес, се додека ревизорот јасно го демонстрира својот потенцијал за мислење и соодветно однесување, неопходни при ревизија на успешност.

Ревизорот треба да се стреми кон соодветна професионална специјализација, која ќе му овозможи исполнување на своите задачи. ДЗР назначува ревизори согласно со процедурите за избор и обезбедува можности за професионален развој (континуирано професионално усовршување) и едукација/обуки.

Користење на работата на надворешни експерти

GUID3910/81. Често пати во ревизијата на успешност се користат експерти за да се надолжат поставените вештини на ревизорската екипа и за да се подобри квалитетот на ревизијата. Експерт, доколку е потребен, претставува лице или фирма кои поседуваат специфични вештини, знаење и искуство од одредена област која е различна од ревизијата. Пред да се користат експертите, ревизорот треба да се осигури дека експертот ја поседува потребната компетентност која се бара за целите на ревизијата и дека тој/таа е информиран за условите и етиката кои се бараат. Експертот мора да биде добро запознаен со правилата за доверливост. Секој надворешен експерт кој е ангажиран со ревизијата, исто така треба да биде независен од ситуации и односи кои би можеле да ја нарушат неговата објективност. Иако ревизорот во ревизија на успешност може да ја користи работата на експертот

како доказ, ревизорот ја задржува целата одговорност за заклучоците во ревизорскиот извештај.

Професионално расудување и скептицизам ги води ревизорите во текот на сите видови ревизии. Кај овој вид на ревизија, ревизорите покрај професионалниот скептицизам, треба да бидат отворени за различни мислења и аргументи. Тие исто така треба да бидат креативни, флексибилни, информирани и практични во нивните напори при собирањето, толкувањето и анализирањето на податоците.

ISSAI 3000/68

Ревизорот применува професионално расудување и скептицизам кога ги разгледува прашањата од различни аспекти, одржувајќи отворен и објективен однос кон различните мислења и аргументи.

Професионалното расудување претставува примена на стекнатите вештини, знаења и искуства при носењето на информирани одлуки во сите фази од ревизорскиот процес односно реакцијата на соодветни околности и ризици поврзани со ревизијата. Во ревизијата на успешност ревизорскиот тим собира голем број на информации специфични за ревизијата и во голем степен/мера го користи своето професионално расудување при анализа на соодветните прашања³⁶.

Професионалното расудување од ревизорите бара:

- да се спроведува континуирана комуникација и да се соработува во рамките на ревизорскиот тим, за да се постигне неопходната компетентност како целина;
- да се соработува со другите заинтересирани/засегнати страни и надворешни експерти за добивање на дополнителни информации и користење на искуство во области каде постои неопходност од дополнителна специјализирана експертиза;
- да се соработува со раководството и лицата кои вршат/се одговорни за контрола на квалитет заради ефективно и ефикасно исполнување на ревизорскиот ангажман/задача.

Во ревизијата на успешност професионалното расудување има широка примена, вклучително и во случаите кога се наложува:

- да се оцени ризикот од нарушување/загрозување на независноста на ревизорот;
- одлучувањето за субјектот на ревизија и предметот на ревизија;
- дали е постигнато неопходното разбирање за предметот на ревизијата;
- определување на целта, прашањата и опфатот на ревизијата;
- дефинирање на ревизорските критериуми;
- определување на карактерот, времетраењето и опфатот на ревизорските процедури;
- определување на неопходност/потребата за ангажирање на надворешен експерт и корисноста од добиеното експертско мислење;

³⁶ ISSAI 3000/ 70

- при определување на суштинските констатации/при утврдување на материјалните наоди/состојби кои треба да се вклучат во нацрт ревизорскиот извештај;
- проценка дали се собрани доволни и соодветни докази и дали е потребна дополнителна ревизорска работа за да се одговори на ревизорските прашања и да се направат/изготват заклучоци по одделните ревизорски цели;
- формулирање на заклучоци и оценки засновани/базирани на ревизорските докази, собрани согласно ревизорските критериуми и цели;
- формулирање на адекватни/соодветни препораки и др.

Професионалното расудување се применува и од лицата кои се надлежни/одговорни за вршење на контрола на квалитет и надзор при исполнување на ревизорската задача.

Согласно ISSAI 3000/66, ВРИ треба да гарантира дека работата на ревизорските тимови на секое ниво и во секоја фаза од ревизијата е подложна на соодветна проверка.

Надзорот над ревизијата вклучува обезбедување на доволно инструкции и насоки за ревизорскиот тим на кој му е доделен ревизорскиот ангажман. Од ревизорот кој го врши надзорот врз ревизијата се очекува да поседува компетентност и знаења за методологијата на ревизијата, планирањето и следење на работата; управување со проект, стратешко размислување, предвидливост и способност за решавање на проблеми. Нивото на надзор кој ќе ги применува ревизорот може да варира во зависност од вештината и искуството на ревизорскиот тим и сложеноста/комплексноста на предметот на ревизија.³⁷

Професионален скептицизам значи одржување на професионална дистанца/растојание од ревидираниот субјект и одржување на будност/внимание и прашален став при оценката на доволноста и соодветноста на ревизорските докази кои се користени во текот на целиот процес на ревизијата. Од исклучителна важност за ревизорот е да одговара со професионален скептицизам и да користи критички став, за да се дојде до рационални проценки со отфрлање на личните преференции и оние на трети лица³⁸.

Професионалниот скептицизам од аспект на ревизијата на успешност е особено значаен за:

- проценка на интегритетот на раководството во врска со стилот на управување и контролното опкружување;
- одржување на будност/внимателност за случаи на неусогласеност со закони и законски одредби;
- преиспитување на одговорите примени по прашања од страна на раководството и лицата одговорни за управување, како и на информациите собрани и примени од изворот на субјектот кој е предмет на ревизија;

³⁷ ISSAI 3000/67

³⁸ ISSAI 3000/ 71

- повторно разгледување на оценката на ризикот во согласност со воспоставените суштински и значајни неусогласености во примената информација.

Професионалниот скептицизам се применува и оценува во секоја фаза од ревизијата, при што особено е важно да се демонстрира кога ревизорот:

- спроведува дискусии во рамки на ревизорскиот тим, со раководството на субјектот на ревизијата и лицата одговорни за управувањето/раководењето;
- врши оценка на логиката следена при анализата, разгледува алтернативни ставови и гледни точки, и по потреба го менува мислењето во текот на процесот на исполнување на ревизорската задача, без притоа да се потпира само на доказите кои ги собрал како поткрепа за неговите заклучоци;
- прави критичка анализа на ставот на раководството на субјектот на ревизијата и на разните претпоставки, и не ги зема само за дадени;
- ја оценува доверливоста на изворот на доказите.

Ревизорот треба да биде отворен за различни точки на гледиште и аргументи, како и да ги разгледува прашањата од различни перспективи. На тој начин се обезбедува избегнување на погрешни проценки и било каква пристрасност³⁹

ISSAI 3000/73:

Ревизорот го проценува ризикот од измами при планирањето на ревизијата и останува буден/внимателен за ризикот од измами во текот на целиот процес на ревизија.

При извршување на ревизијата, ревизорот треба да е свесен за веројатноста од измами поврзани со предметот на ревизијата (на пример јавни набавки, неповратна помош-грантови или финансирање).

За разлика од грешките, измамата претставува свесно и често намерно сокривање на факти од страна на еден или неколку претставници на ревидираниот субјект или трети страни. Основната одговорност за превенција и откривање на измамите лежи како во лицата надлежни за функциите на раководење/управување во ревидираниот субјект така и во неговото раководство. Задачата на ревизорот е да утврди и да го оцени ризикот од измама и каде тој е значаен, како и да определи ревизорски процедури како одговор на тој ризик⁴⁰

Подетални инструкции/насоки за активностите на ревизорот во врска со ризикот од измами се дадени во Насоките за откривање на измами, неправилности и корупција.

Супервизија, контрола на квалитет и осигурување на квалитет

ISSAI 3000/66 ВПИ осигурува дека надзорот врз работата на ревизорите на секое ниво и во секоја фаза од ревизијата е правилно вршен за време на ревизорскиот процес.

³⁹ GUID3910/90

⁴⁰ ISSAI 3000/74

Надзорот на ревизијата вклучува осигурување на доволно укажувања и насоки за ревизорскиот тим, кој ја спроведува ревизијата. Ревизорот кој го извршува надзорот врз ревизијата се очекува да е компетентен и да има познавања за методологијата на ревизијата, планирањето и извршувањето на работата, управувањето со проектот, стратегиско мислење, предвидливост и способност за разрешување на проблемите.

Нивото на надзор, што го извршува ревизорот, може да варира во зависност од вештините и способноста на ревизорскиот тим и сложеноста на предметот на ревизија.⁴¹

GUID3910/82. Надзорот врз работата на ревизорите е од клучно значење за исполнувањето на ревизорските цели и постигнување на висок квалитет во ревизијата. Соодветен надзор е потребен во сите случаи, независно од нивото на компетентност на секој ревизор поединечно. Тоа вклучува доволно упатства и насоки за ревизорскиот тим за адресирање на ревизорските цели и следење на применетата методологија, доволно информации за суштинските проблеми што се среќаваат за време на ревизијата и преглед на извршената работа. Поконкретно оваа контрола опфаќа:

- а) осигурување дека сите членови на ревизорскиот тим добро ги разбрале ревизорските цели;
- б) осигурување дека ревизорските процедури се правилно и соодветно почитувани;
- в) осигурување на способноста, веродостојноста и доволност на сите ревизорски докази како и нивно соодветно документирање;
- г) осигурување за почитување на националните и меѓународните ревизорски стандарди;
- д) следење на развојот на ревизорскиот ангажман за да се осигури почитување на буџетот и временскиот распоред планирани за извршување на ревизијата;
- ѓ) проценување на компетентноста и знаењата на одделните членови на ревизорскиот тим, дали тие располагаат со доволно време за извршување на работата, дали ги разбираат добиените инструкции/упатства и дали задачите се исполнуваат во согласност со планираниот пристап за ангажманот;
- е) разгледување на одредени суштински проблеми за време на исполнувањето на ревизорската задача, оценка на нивната значајност и соодветна промена на планираниот пристап;
- ж) по потреба, поддршка на ревизорот за надминување на предизвиците во ревизијата;
- з) директна поддршка за решавање на тековни проблеми;
- с) идентификување на прашања кои треба да бидат консултирани со или разгледани од искусни членови на ревизорскиот тим;
- и) преглед на ревизорската работа.

⁴¹ ISSAI 3000/67

GUID3910/83. Карактерот/природата и опфатот на надзорот, прегледот на ревизорската работа и нивното документирање се различни и зависат од бројни фактори како на пример големината на ревидираниот субјект, значајноста и сложеноста на ревизорската работа и искуството на службениците.

GUID3910/84. Резултатите од ревизорската работа подлежат на преглед/проверка од страна на раководителот на ревизорскиот тим и на раководителот на сектор/овластен ревизор во текот на ревизијата и особено пред завршување на ревизорскиот извештај. На тој начин се осигурува примена на повеќе од едно ниво на испитување и професионална проценка и се осигурува/гарантира дека:

- а) ревизорската работа е извршена во согласност со ревизорската програма;
- б) карактерот, времето и опфатот на извршените процедури се во согласност со ревизорските програми;
- в) резултатите од ревизорските процедури/постапки и прибраните докази се јасно одразени/пресликани во ревизорската документација, а изведените заклучоци соодветствуваат на резултатите од извршената проверка;
- г) во случај на потреба, извршени се консултации и дадените препораки се соодветно документирани и исполнети;
- д) прибраните докази се доволни и квалитетни/соодветни за да ги поткрепат констатациите, заклучоците и препораките во извештајот.

Контролата на квалитет треба да овозможи висок квалитет во извршувањето на ревизијата во согласност со професионалните стандарди за ревизија и релевантните закони и прописи. Ревизорите треба да применуваат прописи за заштита на квалитетот, осигурувајќи исполнување на применливите барања и ставајќи акцент на изработка на соодветни и балансиран извештаи со додадена вредност кои даваат одговор на ревизорските прашања.⁴²

Ревизијата на успешност е процес во кој ревизорскиот тим собира доволно специфични ревизорски информации и применува висок степен на професионално расудување и дискреција во врска со релевантните прашања. Ова треба да се има во предвид при контрола на квалитет. Потребата од воспоставување работна атмосфера со взаемна доверба и одговорност, и обезбедување поддршка за ревизорските тимови, треба да се смета за дел од управувањето со квалитет.

Меѓутоа, постапките за контрола на квалитет на ниво на поединечна ревизија не можат да гарантираат квалитетна изработка на ревизорските извештаи. За ревизорите подеднакво важно е да бидат компетентни и мотивирани. Затоа контролните механизми треба да се надополнат со поддршка, како обука на работно место и давање насоки на ревизорскиот тим.

ISSAI 3000/79 ВПИ воведува и поддржува систем за контрола на квалитет, кон кој треба да се придржуваат ревизорите за да се осигури почитување на сите барања и да се нагласи неопходноста/потребата од соодветни, балансиран и точни извештаи, кои се корисни и дават одговор на ревизорските прашања.

⁴² ISSAI 300/32

Контрола на квалитет (за време на ревизијата)

GUID 3910/100. Системот или процесот на контрола на квалитет вклучува политики и процедури, разработени од страна на ВРИ, со цел ВРИ да обезбеди разумно уверување дека таа и нејзините вработени ги почитуваат професионалните стандарди и применливите законски и подзаконски барања/акти. Целта е да се обезбеди/осигура дека сите ревизорски ангажмани се вршат на високо ниво. Процедурите за контрола на квалитет опфаќаат аспекти како на пример давање на упатства, преглед и контрола на ревизорскиот процес и потребата од користење на консултантски услуги, за да се најдат решенија за сложени и спорни прашања.

GUID 3910/101. Ефективниот систем за контрола на квалитет претставува неразделен дел од стратегијата, културата, политиките и процедурите во ВРИ. На тој начин квалитетот е вграден во извршувањето на ревизорските ангажмани и изготвувањето на извештаите, наместо да бидат дополнителен процес откако ќе се изготви извештајот. Одржувањето на систем за контрола на квалитет претпоставува тековен мониторинг/набљудување и посветеност кон внесување на континуирани подобрувања.

GUID 3910/102. Процесот на контрола на квалитет е неразделен дел од секоја ревизија на успешност, со цел да се сведе на минимум ризикот од грешки и да се осигури последователност во нејзиното извршување. Процедурите за контрола на квалитет се документираат и да ги вклучуваат сите фази од ревизијата и проверките кои се извршуваат (на пример преглед/проверка од раководството, проверка од страна на колеги на нацрт документите, редактирање на извештаите).

GUID 3910/103. Клучен аспект при секоја ревизија на успешност се формалните и неформалните консултации во рамки на ревизорскиот тим, помеѓу различни тимови или со внатрешни или надворешни експерти. Користењето на консултантски услуги е важен елемент од ангажманите за добивање на уверение кое гарантира подобар квалитет и подобра примена на професионалното расудување паралелно со намалување на ризикот од грешки. Тоа допринесува за изготвување на солидни заклучоци како и на адекватен, точен и балансиран извештај кој има додадена вредност. Добра пракса е клучните консултации што се извршени, природата на примените совети и начинот на кој тие се искористени од ревизорскиот тим да бидат документирани.

GUID 3910/104. Еден од клучните/основните елементи на контрола на квалитетот се лицата одговорни за контрола на квалитет за даден ангажман. Тоа се надворешни даватели на услуги, за ревизорскиот тим, кои извршуваат објективен оценка на основните аспекти, вклучувајќи ги утврдените ризици и основните проценки на ревизорскиот тим како и на неговите заклучоци изведени при изготвувањето на ревизорскиот извештај.

Дополнителни подетални инструкции/насоки за имплементација на процедурите за контрола на квалитет се содржани во Упатството за контрола на квалитет на ревизиите.

Осигурување на квалитет (по завршување на извештајот)

GUID 3910/107. Процесот на осигурување на квалитет (ОК) дозволува независна оценка на ревизорските ангажмани откако тие ќе бидат комплетирани наспроти конкретни критериуми. Основната цел на процесот на осигурување на квалитет е да осигура набљудување на изградениот систем за контрола на квалитет на ВРИ и да оцени дали има изградени и разработени соодветни контроли. Подолу се посочени примери на критериуми:

- а) До кој степен извештајот го одразува контекстот во рамки на кој е извршено проучување на соодветните области?
- б) До кој степен извештајот е добро структуриран и напишан и дали вклучува едно ефективно резиме?
- в) Колку јасно е изразена аргументацијата за опфатот на ревизијата?
- г) Дали е јасно опишана ревизорската методологија?
- д) Дали и колку заклучоците и препораките содржани во извештајот се балансирани, логични, последователни и поткрепени со цитираните ревизорски докази?
- е) Колку успешно се изведени заклучоците во однос на ревизорските цели и колку успешно ревизијата ја презентирала информацијата која треба да помогне во подобрувањето на општествените/јавните услуги?
- ж) Дали колку постои соодветна и доволна документација/информација за компетентноста за членовите на ревизорскиот тим, за извршените ревизорски процедури, за доказите како поткрепа на утврдените состојби, за направените консултации и третманот на добиените совети и за супервизијата?

Подетални процедури за осигурување на квалитет се содржани во Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.

Материјалност

ISSAI 3000/83 Ревизорот го разгледува нивото на материјалност во сите фази на процесот на ревизија, вклучително и финансиските, општествените и политички аспекти на предметот, со цел испорачување на колку што е можно повеќе додадена вредност.

Материјалноста треба да се разгледува во сите фази на процесот на ревизија. Кај овој вид ревизија, ревизорите треба да посветат внимание не само на финансиските, туку и на социјалните и политичките аспекти на предметот/темата на ревизијата на успешност, со цел да се обезбеди поголема додадена вредност на ревизијата преку дополнителна анализа на одредена тема или нова перспектива, подобрена достапност на постојните информации за различни засегнати страни, презентирање на независно и меродавно гледиште или заклучок и давање препораки врз основа на анализа на наодите од ревизијата.

Материјалноста е од релативно значење за одредено прашање во однос на контекстот на неговото разгледување, која може да се промени или да повлијае на

одлуките на корисниците, како на пример законодавната или извршната власт. Материјалноста може да се разгледува во контекст на квантитативни и квалитативни фактори како нивото, природата и ефектот врз субјектот предмет на ревизијата и интересот изразен од страна на целните корисници. Како дополнување на вредноста на материјалноста, таа опфаќа прашања со социјално и политичко значење поврзани со усогласеноста, раководството, управувањето и отчетноста. Материјалноста може да се менува тековно и да зависи од гледните точки на целните корисници и одговорните страни. Во квалитативните фактори може да се вклучат, на пример:

- а) дали утврдената констатација е резултат на намерно дејствие (измама) или ненамерно такво дејство;
- б) опфатот со кој определена програма или субјект е значаен во однос со карактеристиките, јавната перцепција и чувствителноста кон дадена програма или субјект на ревизија;
- в) дали се засегнати здравјето и безбедноста на населението;
- г) дали утврдените состојби/наоди влијаат на транспарентноста и отчетноста;

Материјалноста е применлива за сите аспекти при ревизија на успешност. Следствено, ревизорот треба да ја разгледува материјалноста при изборот на теми за ревизија на успешност, при изборот на ревизорските цели, прашања и опфат, при определување на ревизорските критериуми, оценка на доказите, документирање на утврдените состојби и изготвувањето на заклучоците и препораките. Поради тоа, материјалноста има значење во врска со одлуките на ревизорот по однос на карактерот, видот и продолжувањето на ревизорските процедури.

Утврдените состојби се сметаат за материјални, кога може разумно да се каже, дека тие сами по себе или во комбинација може да имаат влијание врз одлуките на целните корисници на ревизорскиот извештај.

Оценката на ревизорот за материјалноста е прашање на професионално расудување и на тоа влијае начинот на кој ревизорот ги разбира општите потреби од информација на целните корисници земено заедно.

Квантитативни фактори се поврзани со нивото на наодите/утврдените состојби, претставен односно изразен во бројки. Ревизорот треба да го земе во предвид сумарниот/вкупниот ефект на одделните незначителни наоди/утврдени состојби⁴³.

Документирање

ISSAI 3000/86 Ревизорот ја документира ревизијата на еден доволно комплетен и детален начин.

Ревизорот ги зачувува сите релевантни документи, собрани и создадени за време на ревизијата. При извршување на ревизорскиот ангажман се документира:

- а) добиеното разбирање за предметот на ревизијата;
- б) определување на критериуми

⁴³ GUID 3910/109-113

- в) оценката на ризиците;
- г) детали за разработката на ревизорската програма, планот и методологијата (вклучително и изборот на примерокот);
- д) резултатите од исполнувањето на ревизорските процедури, работата на терен и анализите;
- ѓ) сите промени и уредување на ревизорскиот извештај;
- е) комуникацијата во рамки на ревизорскиот тим;
- ж) комуникации и повратниот одговор/и од субјектот на ревизијата;
- з) извршената супервизија, контролните проверки и други мерки за контрола на квалитет;

Специфичните околности кај ревизијата на успешност ги определуваат специфичната цел и контекстот на ревизорската документација. Тоа подразбира важни електронски соопштенија, испратени до или создадени од претставниците на субјектот на ревизијата или од трета страна, а кои се однесуваат на ревизијата и ревизорскиот извештај.

Се документира кој ја извршил соодветната ревизорска задача и рокот во кој таа била завршена. Документацијата од ревизорската работа треба да биде доволна така што ќе овозможи на искусен ревизор, кој не работел/учествувал во ревизијата, да се ориентира, за:

- а) карактерот, роковите и обемот на извршената работа;
- б) формираните наоди/утврдени состојби и собраните докази;
- в) важните прашања, произлезени за време на ревизијата (на пример промени во ревизорскиот опфат или пристап, одлуките во врска со нови фактори на ризик утврден за време на проверката, активности/дејствија преземени како резултат на несогласувања помеѓу субјектот на ревизијата и ревизорскиот тим), изготвените заклучоци, професионалните проценки за материјалноста при формулирање на тие заклучоци.

GUID3910/115. Доколку при ревизија на успешност ревизорот користи лични податоци или друга доверлива информација, тој треба да осигура соодветно чување на тајноста на истите. Мерките за чување на информацијата зависат од нејзиниот карактер и чувствителност.

GUID 3910/116. Во општи случаи, при определувањето на природата и обемот на документацијата за определена област на ревизијата или чекор според определена процедура, ревизорот подетално ќе ја документира кога:

- а) постои висок ризик (кога тој е поврзан со извршувањето на ревизијата или кога дадена утврдена состојба/наод е значаен, чувствителен или спорен);
- б) при извршување на ревизорската работа или при оценка на резултатите постои поголема потреба од примена на ревизорското професионално расудување;
- в) доказите се од суштинско значење (на пример за исполнување на целите на ревизијата).

GUID 3910/117. Се препорачува документирањето да се извршува на начин кој вклучува систем за поврзување помеѓу ревизорскиот извештај и работните документи/белешки.

GUID 3910/118. Потребно е ревизорот да усвои/примени соодветни процедури за зачувување на доверливоста и складирање на работните документи. Ревизорот исто

така треба да ги зачува/архивира работните документи за период кој е доволно долг за да се исполнат законските, регулаторните, административните и професионалните барања за зачувување на документацијата и ќе овозможи следење на исполнувањето/имплементација на препораките.⁴⁴

2.6.2. Фази во ревизија на успешност

Ревизијата на успешност се состои од следните последователни четири фази:

- Планирање
- Извршување
- Известување
- Следење на спроведување на препораките.

Фаза планирање ја сочинуваат два главни чекори:

- Процес на избирање на теми на ревизијата и
- Дизајнирање на ревизијата

Процес на избирање теми на ревизијата е дел од процесот на стратешко планирање на ревизијата, каде се анализираат потенцијалните области и се врши истражување, со цел да се утврдат ризиците и проблемите. Голем е бројот на можни теми и програми. При изборот на тема треба да се имаат предвид ограничувањата за спроведување на ревизиите во смисла на расположливи капацитети како човечки и финансиски ресурси, временската рамка и професионалните вештини. Кога се избира темата за ревизија треба да се земат предвид можните влијанија што ќе ги има таа ревизорска тема во обезбедување на користи за управувањето со јавните финансии, субјектот предмет на ревизија или заинтересираната јавност.

Дизајнирање на ревизијата претставува клучен чекор во планирањето на ревизија на успешност и ќе помогне за стекнување на потребното знаење за извршувањето на ревизијата. Дизајнирањето на ревизијата е важен дел за спроведување на контрола на квалитет во ДЗР.

1. Фаза извршување - претставува собирање и анализа на податоци и информации за да се обезбедат доволно и соодветни ревизорски докази со цел утврдување наоди, донесување заклучоци како одговор на ревизорските цели и прашања, како и давање на применливи препораки кога е соодветно.

2. Фаза известување - претставување на резултатите од ревизијата со изработка на извештај од извршената ревизија на успешност. Извештајот треба да му овозможи на читателот да разбере зошто и како ревизијата била спроведена и да

⁴⁴ GUID 3910/115-118

понуди практични препораки кои ќе овозможат корисни промени во управувањето со средствата, програмите и активностите. Професионалниот пристап на државната ревизија се гради преку јасни концизни и навремени извештаи кои придонесуваат кон подобрување на економичноста, ефикасноста и ефективноста при користењето на јавните средства и ресурси. Ревизиите на успешност се вообичаено ангажмани со директно известување. Во случај на ангажмани со директно известување, ревизорот е тој што го мери или оценува предметот на ревизијата според критериумите. Во овој тип на ангажман, ревизорот не дава експлицитна изјава за уверување за предметот на ревизијата. Во такви случаи, ревизорот за корисниците обезбедува неопходно ниво на уверување на начин што дава јасно и прецизно објаснување како се изработени наодите, критериумите и заклучоците на балансиран и разумен начин, како и причината зошто комбинацијата на наодите и критериумите резултира со севкупниот заклучок или препорака.

3. Следење на спроведувањето на препораките (follow up) - има за цел да утврди дали преземените активности од страна на субјектот или на друга одговорна страна, како одговор на наодите и препораките ги решиле предметните проблеми и / или слабости. Следењето не е ограничено само на спроведувањето на препораките, туку се фокусира на тоа дали субјектот соодветно пристапил кон проблемите и ја подобрил утврдената состојба во разумен временски период. При следење на постапувањето по препораките од ревизорскиот извештај, ревизорот треба да се фокусира на наодите и препораките кои сè уште се релевантни во тој момент и да има непристрасен и независен пристап.

Во процесот на ревизијата на успешност важно е да се вклучат размислувањата за влијанието од самата ревизија. Ова може да се направи со тоа што ќе се одговорот неколку главни прашања во фазите на ревизијата на успешност:

- Какво е очекуваното влијание од оваа ревизија на успешност?
- Дали избраната тема ќе придонесе да се постигне посакуваното влијание од ревизијата?
- Дали дизајнирањето на ревизијата ќе доведе до постигнување на посакуваното влијание од спроведувањето на ревизијата?
- Дали заинтересираните страни се вклучени за време на целиот ревизорски процес?
- Дали препораките дадени со ревизијата ќе доведат до позитивно влијание, вклучувајќи ги ранливите категории (инклузивност)?
- Дали на заинтересираните страни им се пренесени главните пораки?
- Дали се создадени услови за соодветен follow-up и имплементирање на препораките?

Поодделните специфичности, карактеристични за секоја фаза кај ревизијата на успешност се обработени во поглавјата кои следат.

3. ПЛАНИРАЊЕ

3.1. Планирање - избор на теми на ревизии на успешност

Ревизорот ги избира темите за ревизија преку процесот на стратешкото планирање на ВРИ, со анализа на потенцијалните теми и спроведување на истражување за да се идентификуваат ревизорските ризици и проблеми.

Упатството за стратешкото планирање на ревизиите на ДЗР ги дава главните насоки во утврдувањето на стратешките цели и приоритетни области кои го насочуваат ревизорот кон изборот на теми што се значајни, што може да бидат предмет на ревизија и вклучени во годишното планирање и годишната програма за работа на ДЗР.

Ревизорот избира ревизорски теми кои се значајни и подложни на ревизија и конзистентни со мандатот на ВРИ (ISSAI 3000/90).

Ревизорот го спроведува процесот на избор на ревизорски теми со цел максимизирање на очекуваното влијание од ревизијата, имајќи ги предвид ревизорските капацитети (ISSAI 3000/91).

Ревизорските теми треба да се изберат преку процесот на стратешко планирање и спроведување на истражувања со кои ќе се идентификуваат ризиците и проблемите и ќе се земе во предвид материјалноста како основ за избор на теми за Годишната програма за работа на ДЗР. Ризиците може да се поврзани со слаби резултати/извршувања кои се од јавен интерес или пак да имаат влијание врз одредени групи на граѓани. Факторите кои можат да посочат/укажат на висок ризик се:

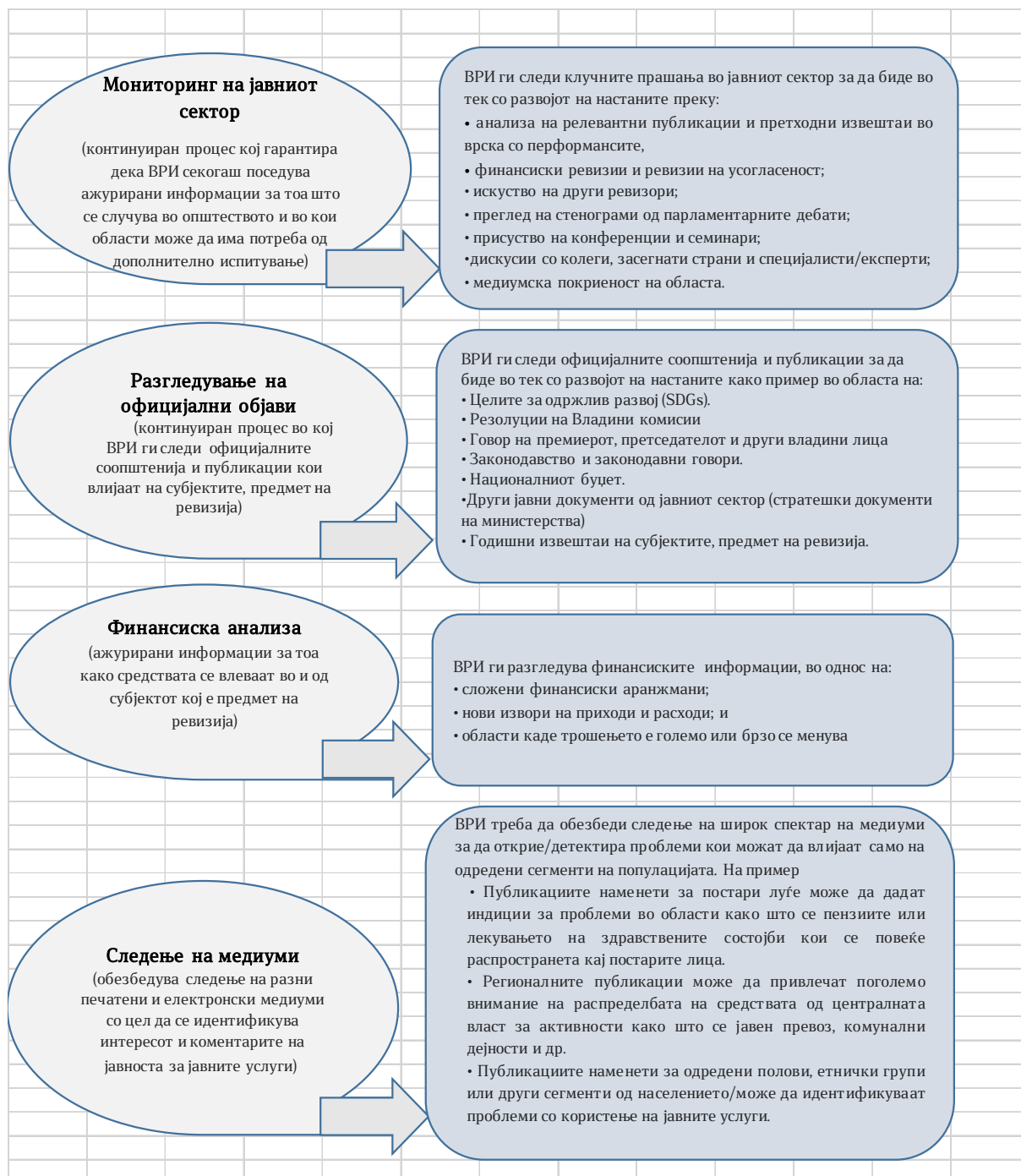
- предвидени/користени значајни финансиски/буџетски средства, измени во буџетот или буџетски ограничувања;
- области, кои по традиција, се склони на ризик (на пр. економски, социјални и демографски трендови, ИТ системи, набавки, прашања од областа на животната средина и здравството);
- воведување на нови сложени програми, преземање на итни активности или промена на условите (на пр. услови и барања);
- сложени раководни структури на управување каде постои несоодветно разграничување на надлежности;
- промени во раководните структури и/или значајни реалокации на ресурси.

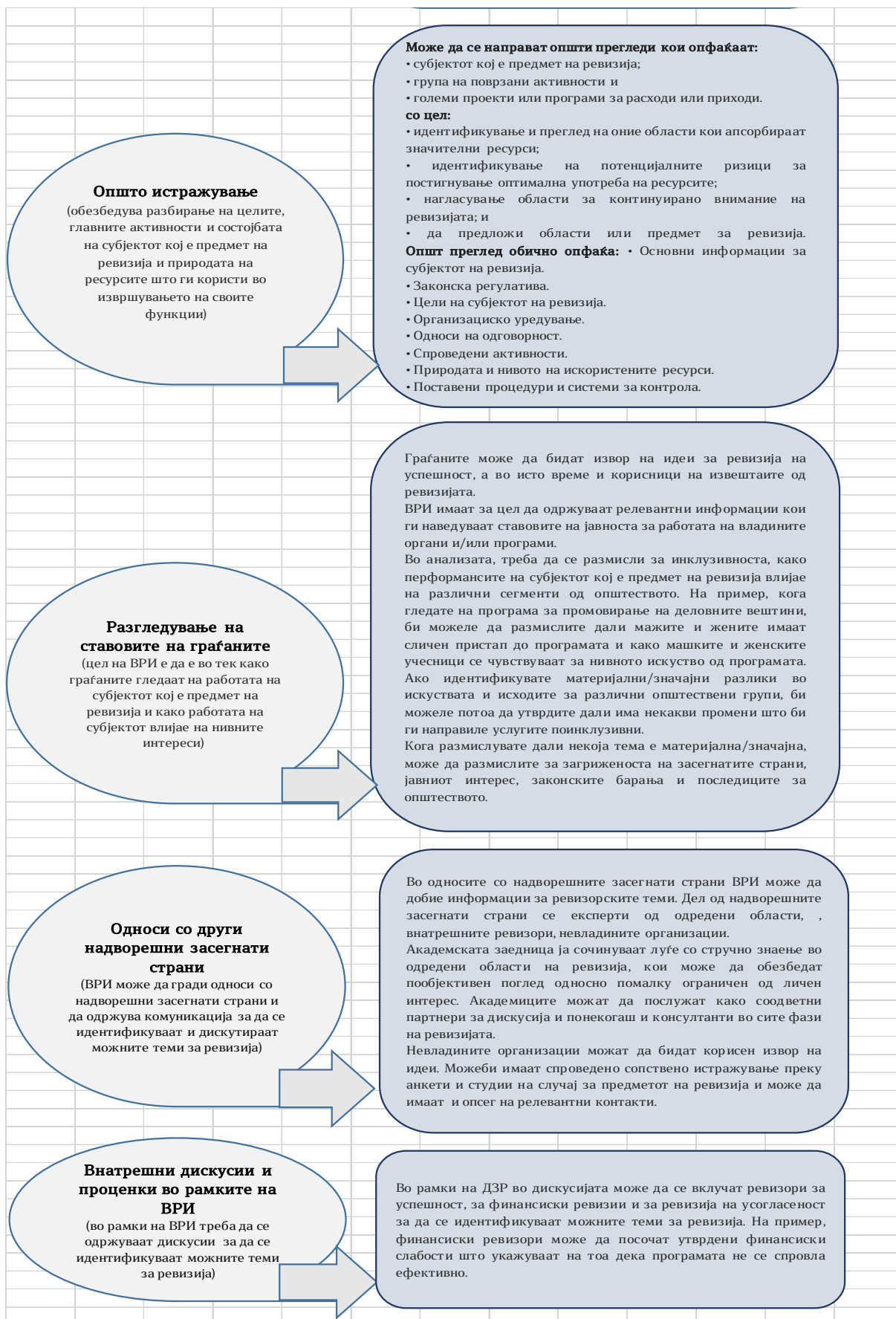
Многу е значајно ВРИ да ги оценат промените и новите ризици во ревизорското опкружување и да одговорат на нив навремено.

За идентификување на можните теми за ревизија се користат разни **методи** меѓу кои:

- Мониторинг на јавниот сектор;
- Разгледување на официјални објави;
- Финансиска анализа;

- Следење на медиуми;
- Општо истражување;
- Разбирања за очекувањата на засегнатите страни
- Односи со други надворешни засегнати страни
- Внатрешни дискусии и проценки во рамките на ВРИ





За да постојат добри ревизорски предлози важно е да се соберат и споделат соодветни и веродостојни информации. Важно е да се размисли за ресурсите при извршување на ревизијата. ВРИ мора да ги обезбеди потребните капацитети за спроведување на ревизии на успешност според ISSAI.

Штом ќе се избере соодветната тема за ревизија на успешност и ќе се вклучи во годишната програма за ревизија, ревизијата треба да се испланира на таков начин што ќе се обезбеди висок квалитет и ќе биде спроведена на економичен, ефикасен, ефективен и навремен начин и во согласност со принципите на добро управување.

При избор на теми за ревизија на успешност, не заборавајте да:

- изберете теми за ревизија преку процесот на стратешко планирање со анализа на потенцијални области и теми и со спроведување на истражување;
- осигурите дека темите за ревизија се значајни, може да се ревидираат и се во согласност со мандатот на ДЗР;
- изберете теми за ревизија што ќе имаат максимално влијание при тоа земајќи ги предвид капацитетите на ДЗР за ревизиите;
- користите широк извор на информации за опкружувањето за да ги изберете најсоодветните теми за ревизија;
- користите соодветни критериуми за да ви помогнат да оцените и изберете теми за ревизија

3.2. Планирање - дизајнирање на ревизијата

По изборот на тема за ревизија, вториот чекор од планирањето на ревизијата е дизајнирање на ревизијата.

Целта на фазата дизајнирање е да се утврди дали постојат услови за ревизија и доколку е така, да се изработи: матрица на планирањето, ревизорска програма и план на активности.

ISSAI 3000/96 Ревизорот ја планира ревизијата на начин на кој придонесува кон ревизија со висок квалитет, ревизија која се спроведува на економичен, ефикасен и ефективен начин, навремено и во согласност со принципите на добро проектно управување.

За да се постигне висококвалитетна ревизија во ограничен временски рок, ревизорот треба да ја земе предвид ревизијата на успешност како проект кој вклучува планирање, организирање, обезбедување, управување, водење и контролирање на ресурсите за да се постигнат конкретни цели. Управувањето со ревизијата на успешност како проект бара развој на методологии и стратегии за управување со проекти. Доброто планирање помага да се утврди дали ревизијата е

исплатлива и остварлива, поставува јасни и разумни цели, дефинира реален ревизорски пристап и ги утврдува потребните ресурси. Доколку ревизијата не е добро испланирана, постои ризик ревизорската работа да не биде ефикасна или ефективна.

Фазата на дизајнирање треба да ги вклучи следните елементи:

- Подложност на ревизија
- Разбирање на она што се ревидира
- Дефинирање на цел(и) на ревизијата и ревизорски прашања
- Дефинирање на опфатот на ревизијата
- Поставување на критериумите за ревизија
- Избор на методи за собирање ревизорски докази
- Прегледување и одобрување на ревизорската програма од раководството на ДЗР
- Управување со ревизорските ризици
- Комуницирање во фазата на планирање

Подложност на ревизија претставува важно барање во процесот на планирање. Во овој дел се дефинира дали една тема е соодветна за ревизија. На пример, ревизорот ќе треба да размисли дали постојат соодветни ревизорски пристапи, методологии и критериуми и дали информациите кои се потребни се достапни и може да се добијат на ефикасен начин. Доколку ревизорот утврди дека ги нема потребните информации тогаш ова може да биде причина да не се спроведе ревизијата во оваа област. Од друга страна, недостатокот на информации и податоци може да биде значаен наод и предмет на ревизија и не треба да го спречи ревизорот од спроведување на понатамошни истражувања.

Дури и ако избраната тема е конзистентна и подложна за ревизија во дизајнирањето, може да се увиди дека проблемот што се очекувал веќе е решен од страна на субјектот предмет на ревизија или од страна на друга институција.

При дизајнирање на ревизијата, **препорачливо е ревизорот да размисли за потребите и интересите на примарните корисници**, вклучувајќи ги и одговорните страни. Потребите и интересите на корисниците на ревизорскиот извештај може да влијаат врз изборот на ревизорски цели и видовите на анализа кои ги спроведува ревизорскиот тим, земајќи ги во предвид интересите на примарните корисници се осигурува дека ревизорскиот извештај е корисен и разбирлив.

Преку анализата на засегнатите страни важно е да се размисли не само за нивната улога во ревизијата туку и да се процени нивото на интерес и дали тоа е приоритет за ревизијата.

Табела бр.6

Засегната страна	Улога	Интерес на засегнатите страни	Ниво на интерес	Приоритет во ревизија
Владата на РСМ	Креирање на политиките	Информација за исполнување на политики и проблеми при постигнување на целите	Висок	Оптимална искористеност и ефикасна наплата на концесиските надоместоци, согласно начелата на одржлив развој
НВО	Грижа за интересите на граѓаните/општеството	Информаци и за заштита на животната средина	Висок	- искористување на добрата од општ интерес; - заштита на животната средина; - нарушување на јавниот интерес, безбедноста и здравјето на населението.

Планирањето е динамичен процес кој го насочува процесот на спроведување на ревизијата.

Фазата на планирање обезбедува информации од сегашноста и минатото, кои се потребни за разбирање на субјектот/ентитетите, програмата или проектот, со цел да се изгради знаење кое секогаш вклучува истражувачки напори, проверки и анализи дали потребните податоци и докази се достапни, доволни, релевантни. Важно е да се развие добро разбирање за ревидираната програма или деловното работење на субјектот на ревизија, како и за нејзиниот контекст и можните влијанија за да се олесни идентификувањето на значајните ревизорски прашања и да се исполнат доделените ревизорски одговорности. Ревизијата на успешност е процес на учење кој вклучува прилагодување на методологијата, како дел од самата ревизија.

Правилното планирање на ревизорската работа помага да се осигура дека се посветува доволно внимание на важните области од ревизијата, дека се идентификувани потенцијалните проблеми и дека работата ќе биде завршена во најкус можен рок. Планирањето исто така помага правилно да се распредели работата на членовите на тимот и да се координира работата.

Планирањето на ревизијата треба да биде документирано и да вклучува:

- знаење и информации потребни за разбирање на ентитетот/ентитетите и нивната околина, проблемите, ризиците, можните извори на докази, материјалноста и релевантноста на ревизорскиот интерес;
- утврдување на целта/целите на ревизијата, прашањата/задачите, пристапот на ревизијата, критериумите, опсегот и ограничувањата и периодот на ревизијата;
- ревизорски процедури кои треба да се користат за собирање доволни и соодветни ревизорски докази кои одговараат на цел(те) и прашањата на ревизијата
- техниките што ќе се користат при обезбедување на информации и нивна анализа;
- барања поврзани со човечките ресурси, нивните надлежности како и потребата од вклучување независни лица/експерти;
- клучни временски рамки и посочување на главните контролни чекори за ревизија, проценки за можните трошоци на ревизијата и
- ревизорски ризици.

Ефективниот дизајн завршува со изработка на матрица на планирањето детална ревизорска програма која вклучува вид на ревизијата, темата на ревизијата, цел(и), ревизорски пристап, прашања, критериуми, ризици, докази и извори на докази, и методи за собирање и анализа на информации, опфат (вклучувајќи и ограничувања) и план на активности кој вклучува временска рамка и ресурси (луѓе и пари). Развивањето на добара ревизорска програма, матрица на планирањето, план за активности е од клучно значење за поставување на основите за оценување на економичноста, ефикасноста и ефективноста во ревизијата на успешност.

Дизајнот на ревизијата вклучува многу последователни чекори кои треба да се ревидираат во текот на ревизијата поради промената на информациите, ресурсите и временските рокови.

За да направи добар дизајн на ревизија на успешност ревизорот треба да знае:

- Како се спроведува прелиминарна студија на ревизорската тема?
- Како да го одреди пристапот за ревизија на успешност?
- Како да ги развие цел(те) на ревизијата?
- Како да ги формулира ревизорските прашања?
- Како да го одреди опфатот на ревизијата?
- Како да ги избира критериумите за ревизија?
- Како да ја развие методологијата за ревизија?
- Како да управува со ризикот за време на дизајнот на ревизијата?

- Како да ги одреди временските рамки и ресурсите за ревизија на успешност?
- Како да го документира планот за ревизија?
- Како да ги вклучи внатрешните и надворешните засегнати страни и раководството при дизајнирање на ревизија на успешност?

Доколку не е добро испланирана постои ризик ревизијата да не биде ефикасна или ефективна при нејзиното спроведување.

3.2.1. Прелиминарна студија во фазата на планирање на ревизијата на успешност

За да осигура дека ревизијата е правилно планирана, ревизорот треба да стекне достаточна знаење за програмата која е предмет на ревизија или за деловните активности на субјектот кој е предмет на ревизија, пред истата да започне. Неопходно е пред почнување на ревизијата, да се спроведе истражувачка работа за градење на знаење, да се тестираат разни дизајни за ревизија и да се провери дали неопходните податоци се достапни. Оваа прелиминарна работа се нарекува прелиминарна студија.⁴⁵

Снимањето претставува општа проценка на опкружувањето и работењето на субјектот/субјектите опфатени со ревизијата, без да се прават детални испитувања. Во оваа фаза ревизорите прибираат информации со цел да ги појаснат почетните одлуки донесени врз основа на предлозите за ревизијата на успешност, за опфатот, временската рамка и ресурсите, како и да ги предложат целите на ревизијата, областите кои ќе треба детално да се анализираат, критериумите и ревизорскиот пристап. Ревизорскиот тим ја дизајнира ревизијата на начин кој ќе го намали ризикот од невистинити согледувања и погрешни заклучоци и ќе обезбеди соодветно ниво на уверување.

За таа цел потребно е:

- да се соберат информации за да се зголеми знаењето на ревизорите за темата на ревизија/ предмет на ревизија;
- да се утврдат целите поврзани со темата на ревизија;
- да се разбере улогата, одговорноста, процесите и активностите на јавните институции и тела поврзани со постигнувањето на целите;
- да се идентификуваат значајните ризик фактори, проблеми и ризици и како со нив се управува вклучувајќи ги и ризиците од измама и корупција;
- да се проучат потребите, стандардите, показателите/одредниците и други работи кои што можат да се искористат при изборот на ревизорски критериуми;

⁴⁵ ISSAI 3000/99

- да се испита можноста за собирање на информации и податоци за време на фазата на спроведување со цел да се добијат достаточни и соодветни ревизорски докази.

При спроведување на прелиминарна студија, ревизорот ќе треба да собере информации од различни **извори**, меѓу кои:

- а) законска и подзаконска регулатива;
- б) стратешки документи и планови на институции и организации, извештаи од мисии и годишни извештаи;
- в) изјави на министри (министерства), владини материјали и одлуки;
- г) претходни ревизорски извештаи, прегледи, евалуации и студии;
- д) политики, директиви и планови;
- ѓ) научни студии и истражувања (вклучувајќи ги и оние од други земји);
- е) записници од состаноци на раководства и одбори;
- ж) органограми, внатрешни упатства и процедури за работа;
- з) планови и извештаи за евалуација на програмите и внатрешната ревизија;
- с) мислења на експертите од областа;
- и) комуникација со субјектите предмет на ревизија и клучните засегнати страни партнери;
- ј) информациски системи за управување;
- к) официјални статистики;
- л) извештаи од други ВРИ и
- љ) медиумски извори.

3.2.1.1. Стекнување на потребни знаења и информации за потребите на планирањето на ревизијата на успешност

Снимањето претставува процес каде што е можно да се тестираат/истражуваат различни идеи, алтернативни проблеми, прашања и методи. Тоа за ревизорот обезбедува доволно уверување за да се продолжи со ревизијата, или пак да се прекине со понатамошната работа.

Собирањето на информации⁴⁶ е важен дел од „процесот на учење“ каде ревизорот се обидува да ја разбере областа што се истражува како и нејзините проблеми. Овие информации обично се собираат за да се разбере и опише предметот на ревизијата, да се измерат и оценат потенцијалните резултати, да се откријат добрите практики

⁴⁶ ISSAI 300/37

и недостатоците, да се опишат и анализираат односите меѓу причините и последиците, да се проверат претпоставките и аргументите.

Во прелиминарната студија, за прибирање на потребните информации и стекнување со потребните знаења можат да се применуваат најразлични постапки и техники. Пристапите, моделите и методите кои се користат варираат од ревизија во ревизија.

За време на прелиминарната студија потребно е да се утврди дали постојат услови за успешна ревизија. Тоа значи дека, работата завршена во процесот на избор на тема на ревизијата се надградува со собирање на дополнителни информации што им овозможуваат на ревизорите подобро да ги разберат:

- природата на ревизорската област, мисијата и целта на субјектот, предмет на ревизија;
- правната рамка поврзана со темата на ревизијата, клучните барања на регулативата кои се важни за темата на ревизија и дали правната средина претставува некаков ризик заради недостатоците во законите и регулативите;
- внатрешни и надворешни фактори на опкружувањето што влијаат на предметот на ревизијата, субјекти и програми кои се разгледуваат, надворешни ограничувања кои влијаат врз процесот на доставување на резултати и производи;
- организациските структури, улоги и функции, организациски цели, партнери/соработници, активности и процеси, ресурси (човечки, административни и финансиски) алоцирани кон ревизорската средина и трендови;
- потребите и интересите на примарните корисници на ревизорските извештаи вклучувајќи ги и одговорните страни во ревизијата;
- степенот до кој активностите ги опфаќаат сите засегнати страни;
- стратегиите, политиките и приоритетите во постигнување на целите на субјектот/субјектите предмет на ревизија;
- финансиските ресурси – извори и средства, приходи и расходи, големи инвестиции итн., дистрибуција на финансиски ресурси и карактеристики од нивното управување;
- клучните системи, деловните процеси и процедури, целите и логиката на интервенирање и поврзаноста со индикаторите;
- клучните процеси за управување и контрола вклучувајќи ги и системите за управување со ризици и ИТ системи;
- информатичките системи за целите за управување и контрола;
- вградените механизми кои обезбедуваат одговорност и транспарентност на активностите во ревизорската област, активност итн.;
- значајните фактори на ризик во смисла на организациската структура, оперативните цели, ресурси, системи за управување, политики, програми, активности за мерење на извршувањата;
- елементите на тоа што функционира добро и не функционира во предметот на ревизија;

- критериумите што постојат или може да се развијат за да се оцени успешноста;
- постојните ограничувања кои може да спречат спроведување на ревизија и
- добра пракса.

Како резултат на снимањето, ревизорот подобро ја разбира темата на ревизија, дефинирајќи ги слабостите/проблемите/ризиците кои не се нагласени. Информациите што се собрани се добра основа да може ревизорот да ги анализира најважните ризици за постигнување на добро финансиско управување. Ова е корисно при изборот на ревизорски проблем(и) и прашања на кои треба да се стави акцент и во кој контекст треба да се ревидираат. Предметот е поврзан со прашањето „што се ревидира“ и се дефинира во опфатот на ревизијата. Информациите што се добиени им даваат основа на ревизорите да ги воспостават ревизорските цели и ревизорските прашања кои треба да се одговорат и за логичниот развој на осмислување на чекорите на ревизијата (Прилог бр. 3 Чекори во ревизијата).

Најчесто користени **техники/методи** во оваа фаза се:

- запознавање на субјектот/субјектите, програмите или активностите кои се предмет на ревизија;
- идентификување на организацијата на субјектот/субјектите и нивното опкружување;
- проучување на значајноста на програмите и потребите на потенцијалните корисници на ревизорскиот извештај;
- проучување на законската регулатива од областа предмет на ревизија;
- утврдување на потенцијалните извори на податоци кои можат да бидат употребени како ревизорски докази и нивната релевантност;
- разбирање на тековите/мапирање (органограм, шематски приказ) на клучните управувачки системи и текови на информации;
- проучување на резултати од претходни ревизии, експертизи, научни трудови, истражувања и слично;
- интервјуа со лица релевантни за темата предметот на ревизијата;
- истражувања со прашалници;
- процена на ризиците со кои е соочен субјектот/субјектите поврзани со темата предметот на ревизијата;
- проучувања на „добрата практика“ поврзана со предметот на ревизијата;
- набљудување, фотографирање, снимање и слично;
- користење на експерти од односната област;
- користење на фокусни групи (граѓански здруженија, НВО и др).

За собирање на информации се користат повеќе методи, чии предности и слабости се дадени во табелата подолу:

Табела бр. 7

Метода	Кога се употребува	Предности	Слабости
Истражувања со прашалници и листи за проверка	Кога има потреба да се добијат голем број на информации, брзо и лесно.	<ul style="list-style-type: none"> - може да се прави анонимно; - не е скапо за администрирање; - лесно е за споредба и анализа; - може да се добијат голем број на податоци. 	<ul style="list-style-type: none"> - може да не се добие повратна информација; - начинот на изразување при одговарањето може да доведе до пристрасност во одговорите; - во истражувањето може да има потреба од експерт за примероци; - не ја дава целосната слика.
Интервју /разговори	Кога се сака да се постигне целосно разбирање за нешто, или да се дознае повеќе од добиените одговори во прашалникот.	<ul style="list-style-type: none"> - се добиваат целосни и детални информации; - се развива однос со субјектот; - се постигнува поголема флексибилност во однос на прашалникот. 	<ul style="list-style-type: none"> - Може да биде тешко за анализа и споредба; - бара повеќе ресурси (време, персонал); - лицето кое го спроведува интервјуто може да биде пристрасно во однос на одговорите на субјектот.
Преглед на документација	Кога е потребен прецизен впечаток за тоа како функционира една програма, субјект.	<ul style="list-style-type: none"> - дава сеопфатни историски информации; - не ја прекинува рутината на субјектот; - веќе постојат информации; - мал процент на пристрасност во врска со информациите. 	<ul style="list-style-type: none"> - често одзема многу време; - информациите може да бидат нецелосни; - треба да се биде сосема јасно што се бара; - добивањето на податоци, се ограничува на она што веќе постои.
Набљудувања	Да се добијат попрецизни информации и сознанија како функционира програмата, особено процесите	<ul style="list-style-type: none"> - набљудување на активностите на програмата во моментот додека се случуваат. 	<ul style="list-style-type: none"> - може да биде тешко да се интерпретира добиеното сознание (виденото); - може да биде комплицирано да се изврши категоризација на спроведените набљудувања; - може да влијае врз однесувањето на учесниците во програмата; - може да биде скапо.
Фокусни групи	Истражување на тема во подробности преку групна дискусија, на пример за реакции на некое	<ul style="list-style-type: none"> - брзо и сигурно добивање на впечатоци; - може да биде ефикасен начин да се добијат голем број 	<ul style="list-style-type: none"> - може да биде тешко да се анализираат реакциите; - треба добар водител, помошник за групна дискусија;

	<p>искуство или предлог, чести жалби.</p>	<p>подробни информации за кусо време. - може да ги пренесе клучните информации за програмите; - се добиваат квалитативни податоци;</p>	<p>- тешко е да се соединат повеќе лица.</p>
--	---	--	--

Информациите можат да се соберат врз основа на физички докази, документи (вклучувајќи и писмени изјави), усни сведочења/записници од разговори/интервјуа, или со други средства во зависност од целите на ревизијата.

Сите податоци и информации треба грижливо да бидат собрани и документирани. Истите можат да послужат и како докази во подоцнежните фази од ревизијата.

Од особена важност е да се оцени веродостојноста на прибраните информации, односно дали тие даваат субјективна или објективна слика (една стручна експертиза е порелевантна од обичен текст објавен на интернет).

За време на прелиминарната студија, многу е важно да се добие уверување дека ревизорскиот тим ја документирал **својата независност** и почнува да работи директно со засегнатите страни внатре и надвор од ВРИ. За таа цел, можеби ќе треба да се идентификуваат внатрешните засегнати страни (на пример, правни експерти и технички експерти), нивната улога и интереси, очекуваниот степен на нивна вклученост во ревизијата и колку се тие важни во однос на информациите што можат да ги дадат.

На почетокот, ревизорскиот тим пред да започне со собирање информации или податоци потребни е да одржи првичен состанок со субјектот/субјектите предмет на ревизија. За време на првичниот состанок со субјектите, предмет на ревизија, ревизорскиот тим ќе разговара за предметот на ревизија, ќе се претстави пред одговорните лица на субјектот, ќе ја побара потребната документација/информации за ревизијата и ќе разговара за канцелариите и локациите каде што ревизорскиот тим ќе ја извршува ревизијата. Првичните состаноци со одговорните лица на субјектите, предмет на ревизија за време на прелиминарната студија овозможува подобра комуникација и навремено добивање на потребните информации. Ревизорскиот тим подготвува Записник од одржаниот состанок.

Чекори кои ревизорот ги спроведува во прелиминарната студија

- ✓ Прегледајте ја претходната работа на вашата ВРИ и спроведи истражување со прегледување на документацијата од субјектот кој е предмет на ревизија, вклучувајќи ги политиките и извештаите за успешност.
- ✓ Консултирајте се со советници и организации (НВО, граѓански организации) кои имаат искуство со темата на ревизија.
- ✓ Анализирајте ги извештаите на медиумите за прашања релевантни за ревизорската тема.

- ✓ Прегледајте ги релевантните владини иницијативи за да ги разберете нивните цели, пристапи и финансирање.
- ✓ Прегледајте ги извештаите за успешноста и отчетноста на програмата, подготвени од надлежните агенции. Ова може да му даде на ревизорскиот тим подобро разбирање на функционалните и финансиските поединости и да открие ризични области.
- ✓ Одржете „иницијални состаноци“ со клучните внатрешни засегнати страни за да разговарате за можните пристапи, прашањата за истражување, опциите за дизајн и потенцијалните контакт лица, стручни за ревизорската тема.
- ✓ Одржете состанок со субјектот кој е предмет на ревизија за да разговарате за потребните информации и да го подобрите вашето разбирање дали темата може да се ревидира или дали за тоа постојат услови за успешна ревизија.

3.2.1.2. Оценка на ризик

Анализата на ризик е процес и претставува важна алатка за ревизорите. Таа може да помогне при идентификување и разбирање на постојните закани по доброто финансиско управување и да ја насочи ревизијата кон областите каде што недостатокот или неефикасното управување со ризик може да доведе до неисполнување на целите и да има проблеми со економично и ефикасно користење на јавните средства.

Ризикот претставува веројатност дека одреден настан или активност може негативно да влијае на организацијата, како што се финансиски загуби, губење на угледот или неможност одредена програма да ја исполни својата цел на економичен, ефикасен и ефективен начин.

Ризикот е составен од два дела: можност да се случи нешто непосакувано и доколку се случи, негативните последици од истото. Ризиците се анализираат земајќи ги предвид веројатноста и влијанието како основа за да се утврди што треба да се преземе понатаму. Некои од ризиците може да се контролираат и управуваат, некои не. Ризиците се оценуваат на инхерентна и резидуална основа. Во основа, за ефикасно управување со ризик потребно е да се има разбирање за важните ризици, проценка на нивните приоритети и строг пристап за нивно следење и контролирање. Клучните ризици се оние ризици, кои, доколку соодветно се управуваат ќе придонесат институцијата успешно да ги исполни своите цели или пак, доколку не се управуваат соодветно институцијата нема да може да ги исполни целите.

Фактори на ризик се настани, карактеристики, системски промени или други услови кои може да го променат профилот на ризик, што бара подлабоко познавање на областа за да се постигне поопсежна проценка на потенцијалните ризици. Факторите на ризик можат да се директни причинители на ризик(ци) и/или може да влијаат на веројатноста од настанување на ризикот. Ова се можни закани што можат да се појават од разни надворешни и внатрешни извори. На пример, можат да бидат: (Во Прилог 4 е дадена листа на ризик фактори)

- политички/стратешки – измени во владините политики, цели и приоритети, јавно мислење и очекувања, странско влијание итн.; различноста, постојаноста и јасноста на целите на субјектот;
- природни – време, природни катастрофи или болести, еколошки промени, загадување на вода и воздух;
- правна рамка – нова/изменета законска регулатива, недостатоци во регулативите, сложеноста на регулативата во одредена област (посложена регулатива – поголема можност за грешки или неправилности). Овие грешки може да се појават заради недоразбирање, погрешно толкување или злоупотреба;
- технички – напредна технологија, технички недостатоци;
- структурни – поместувања во основите начини на функционирање на државата, индустријата, пазарот, јавниот сектор, драстични измени во хиерархиската поставеност, сложена организациска структура и несоодветно распределување на одговорностите;
- финансиски – неуспех на деловни/јавни средства, пречекорувања на буџетот или недоволно трошење за големи износи, флукуација на пазарот на акции, промени во каматните стапки, недостаток или располагање со недоволно средства;
- углед – корумпирани практики, губење на довербата на јавноста/вработен или загрозен углед;
- оперативни – нарушување на набавките и операциите, губење на пристап до значајни ресурси, дефект/не функционирање на клучни операции, постоење и соодветна примена на соодветни мерки за ефикасно функционирање, нов или редизајниран процес;
- информациски – недостаток или задоволителни информациски системи за управување, сложеност и квалитет на управувањето со информации;
- човечки – недоволно административни капацитети, слободни места на долг рок, неетичко однесување, слаба организациска култура;
- раководство – лош тон на врвот и двосмислени пораки, раководен тон на врвот кој е автократски, висок степен на измени во раководството е знак на слабо лидерство вклучувајќи ги и раководителите на единици, недостаток на мерки за интерно известување или успешност и одложување или недостаток на одлуки од раководството;
- програма – сложеноста на програмата, пречекорување на буџетот, долго чекање на клучни активности, одложување или неуспех во постигнувањето на целите;
- производи – производи или услуги кои се дизајнираат или редизајнираат, одолговлекување на достава на услуги или висок степен на грешки, услугата е многу скапа и одзема време, незадоволство кај корисниците;
- контролирана средина – раководството не треба да го разгледува внатрешниот систем за контрола на годишно ниво и да ги ажурира внатрешните контроли, документите се одобрени без да ги разгледа раководството, не се проверуваат трансакциите, недостаток или слабо

управување со ризик, недостаток од повратни информации и известување, процесот на јавни набавки не е транспарентен итн.

Информациите што се добиени во процесот на прелиминарната студија им овозможуваат на ревизорите да се здобијат со основа за анализирање на најзначајните фактори на ризик кои можат да влијаат на доброто управување со финансиите. Алатките како ПЕСТ и СВОТ анализа, анализа на режими на ефекти на неуспех (FMEA/FMECA) и други, може да помогнат при откривање на заканите. Важно е да се земе во предвид влијанието на факторите на ризик и дали од страна на владата/раководството (одговор на настанот) се преземени соодветни активности/мерки за да се ограничи негативното влијание и нивните ефекти. Идентификувањето на заканите им е од помош на ревизорите за да можат соодветно да ги оценат ризиците кај субјектот предмет на ревизија. Како општи фактори тие можат да посочат на високо ниво на ризик и треба да се земе предвид како приоритетна работа кога се избираат темите за ревизија, особено кога има повеќе фактори на ризик кои значајно можат да влијаат во некоја област. Раководството има одговорност за управување со ризикот во соодветниот субјект. Управувањето со ризик треба да е важен дел од внатрешниот систем за контрола. Доволно добар процес за управување со ризик е знак на намалена веројатност од неисполнување на целите и/или неекономично и неефикасно постигнување на истите. Можеби ќе биде од корист ако на факторите на ризик се гледа како на „фактори за избори“ бидејќи ќе може да го насочат ревизорот да размисли за тоа кои цели/процеси се најсоодветни да бидат предмет на ревизија. Сите фактори на ризик нема да бидат подеднакво важни, па така најважно е да се изберат оние фактори на ризик кои имаат најголема смисла во контекст на темата/ предмет на ревизија.

Од една страна, ако се ограничат факторите на ризик кои се земени предвид ќе се ограничи и ефективноста на ревизијата, а од друга страна пак, ако се премногу на број ќе ја зголеми сложеноста и времето што е потребно и нема да придонесе до значајно подобри резултати.

Инхерентните ризици произлегуваат од самата природа на активноста/процесот/трансакцијата/операцијата без да се земе предвид внатрешниот контролен систем и може да се поврзат со законитоста, отчетноста/ транспарентноста, економичноста, ефикасноста или ефективноста.

Управувањето со ризикот се однесува на сите инхерентни ризици кои може да влијаат врз успешноста, клучните контроли и активностите за да се намали влијанието и веројатноста до едно прифатливо ниво или доколку е можно, да се елиминира ризикот.

Главната цел на процената на ризиците е да се добие уверување дека релевантните системи за управување и контрола функционираат ефикасно и овозможуваат да не се случи грешка или неправилност.

Ризиците и нивното влијание ќе бидат формулирани во соодветните области кои треба да дадат одговор на целта/целите на ревизијата, разработени преку соодветни ревизорски прашања.

Табела бр.8

Фактори на ризик	Прашања/задачи
Отсуство на соработката и координацијата меѓу надлежните институции реализатори на проектот.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Дали се креирани јасни политики за проектот? ○ Дали постои законско разграничување на надлежностите помеѓу институциите? ○ Кој вид на соработка е воспоставен? ○ Кои се ефектите од недоволната соработка? ○?
Невоспоставена соодветна евиденција за бројот и големината на институциите од областа.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Кој е надлежен за воспоставување на евиденцијата? ○ Дали постои законска обврска за водење на регистар на институции? ○ Кои се последиците од невоспоставената евиденција? ○?
Не се врши евалуација на програмите.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Кои се главните цели дефинирани во програмите? ○ Кој ги спроведува овие програми? ○ Кој ги финансира нив и како? ○ Дали и на кој начин се врши евалуација на програмите.? ○?
Не се врши контрола на користењето на средствата во програмата.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Дали се определени лица за следење на реализацијата на програмата? ○ Како се трошат средствата? ○ Дали средствата се потрошени економично и ефективно? ○?

Процената на ризиците вклучува проценување на:

- фактори кои со своето постоење и влијание го отежнуваат доброто управување, без разлика колку субјектот се труди да го постигне, и
- колку се добри контролите при управување со организацијата, програмата тема на ревизија.

Инхерентните ризици се идентификуваат и проценуваат со тоа што се бараат одговори на следниве прашања:

- Што може да се случи што би имало негативно влијание? (ризикот е утврден)
- Која е веројатноста да се случи ова? (се оценува колкава е веројатноста на појава на ризик)
- Кои би биле последиците? (проценка на можниот ефект од појавата на ризикот)
- Дали може да се управува со ризикот? (очекувани контролни активности и/или преземени мерки)
- Кои се клучните контроли што се воспоставени? (се проценува ризикот)
- Дали е исплатлив пристапот за управување со ризик?;

- Дали се соодветни контролните активности и мерките што се спроведени и дали се спроведени за време на ревидираниот период? (проценка на нивната соодветност).

Веднаш штом ќе се идентификуваат важните настани (ризичи) тие треба да се проценат и оценат. Инхерентниот ризик треба да се процени во смисла на **влијание и веројатност**. **Влијанието** ги дефинира последиците (финансиски или нефинансиски) за организацијата доколку се појави ризик. **Веројатноста** ги дефинира можностите да дојде до појава на одреден ризик. Проценката на влијанието од ризиците е посложена отколку проценката на веројатноста, но и двете претставуваат важни елементи во проценката на ризикот.

Воспоставените контролни активности се проценуваат дали се точни (постојат и функционираат) и дали се соодветни. Контролната активност со која се минимизира ризикот се смета за „соодветна“. За да се претпостави дека „постои“ контролната активност, ревизорот мора да се осигура дека таа е применета во време на периодот на ревизијата. При проценката на соодветноста и постоењето, ревизорот мора да изврши контролни тестови, суштински тестови или тестови за двојна корист.

При прелиминарната студија треба да се процени значајноста на ризиците, веројатноста за нивно настанување, како и можните последици. Ревизијата треба да се фокусира на **ризичите кои имаат голема веројатност за настанување и чие влијание би било материјално или значајно**, земајќи ги во предвид преземените мерки за минимизирање на овие ризици од страна на субјектот или инволвираните во одредена област согласно темата на ревизијата.

Идентификуваните клучни ризици може да се групираат на различни начини, во зависност од ревизорската област и темите на ревизијата, на пример по процеси, цели, аспекти (економичност, ефикасност, ефективност), итн. (Прилог 6- Примери за ризици групирани по категорија).

Сите ризици категоризирани како „високи“ и „средни“ повторно се разгледуваат за да се идентификува кој од нив е значаен и клучен за ревизорската цел. Идентификацијата на ризикот и проценката треба соодветно да се документира (07_P_ Документирање на анализата и оценката на клучните ризици).

Можниот фокус на ревизијата се утврдува врз основа на идентификуваните клучни ризици, фокусирајќи се на областите со највисок ризик и најголемо влијание врз темата/ предметот на ревизија. Со цел да се одреди опфатот на ревизијата, прашањата кои се формулираат се оценуваат во контекст на нивната материјалност, важност и можност за ревидирање. Исто така, се земаат предвид и можни ограничувања. Се дискутираат и документираат сите ревизорски прашања и потпрашања.

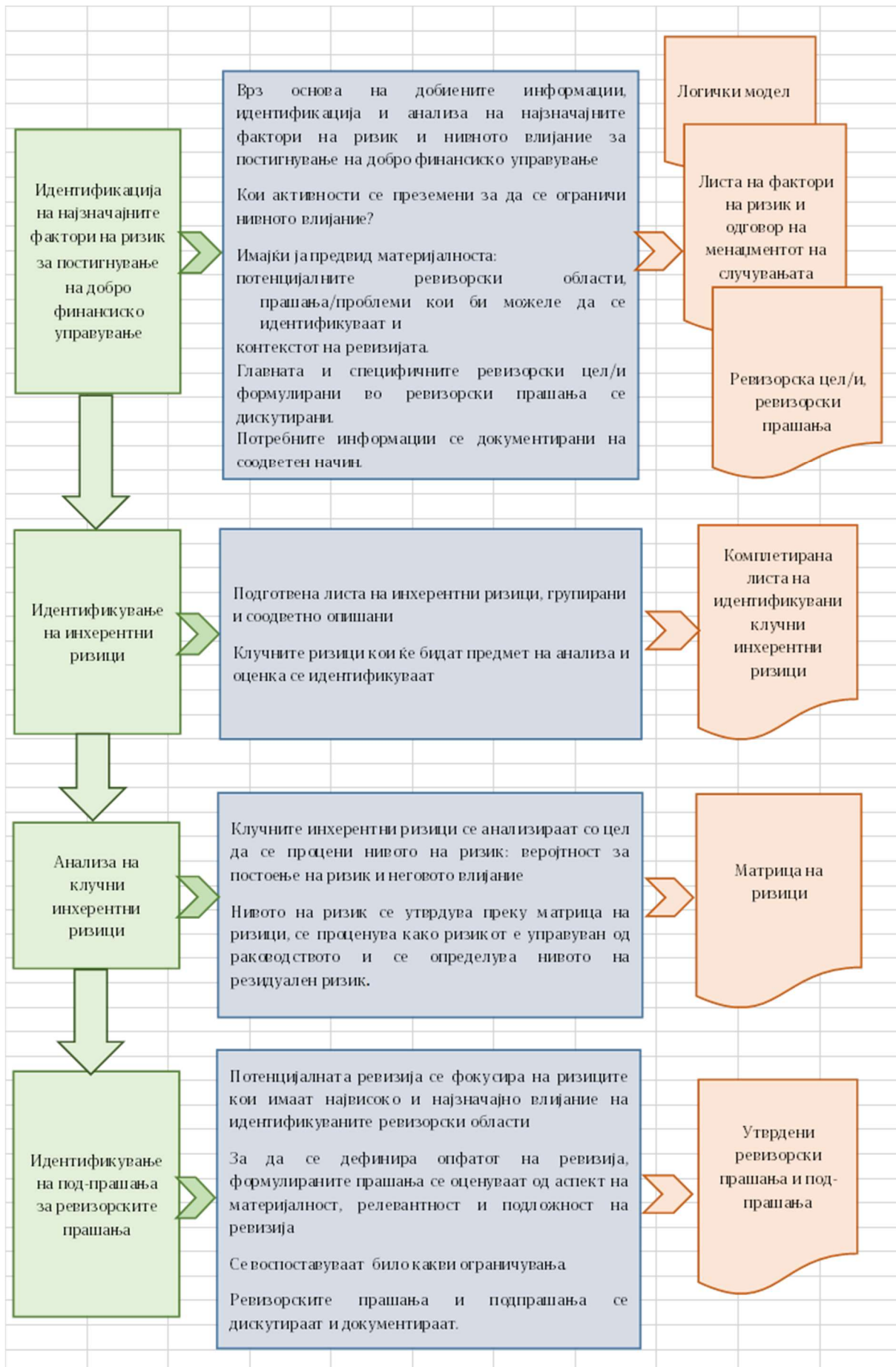
Ревизорот го утврдува предметот на ревизијата на успешност ISSAI 3000/29

Предметот се однесува на информации, состојба или активност што ќе се мери или оценува според одредени критериуми. Предметот се однесува на прашањето „што се ревидира“ и е дефиниран во опфатот на ревизијата. Предмет на ревизија на успешност може да бидат програми, системи, субјекти или фондови и може да

опфаќаат активности (со нивните резултати и влијанија) или постојни ситуации, вклучувајќи ги причините и последиците.

Опфатот на ревизијата е опсег на ревизијата и е директно поврзан со целите на ревизијата. Опфатот на ревизијата го дефинира предметот кој ревизорот ќе го процени и за кој ќе извести, документите или записите што треба да се испитаат, периодот што се разгледува, локациите што ќе бидат вклучени и субјектите кои ќе бидат опфатени со ревизијата.

Предметот на ревизија се одредува од целта на ревизијата и е формулиран во ревизорските прашања. Идентификувањето на областите, прашањата и потпрашањата соодветно се документираат на работен документ (04_P_ Области и специфични прашања) (ISSAI 100/26; ISSAI 300/19; ISSAI 3000/30)).



Ревизорот го проценува ризикот од измама кога ја планира ревизија и треба да биде свесен за можноста од измама во текот на ревизорскиот процес. (ISSAI 3000/73)

Измамата се дефинира како намерен чин извршен од страна на едно или повеќе лица од вработените, раководството, оние кои се задолжени за управување или пак трети страни кои се инволвирани во измама за да се стекнат со неправедна или незаконска предност⁴⁷, како:

- а) губење на доверба;
- б) скриено договарање при доделување на грантови и придонеси;
- в) скриено наддавање или доделување на договори;
- г) измама;
- д) нечесни дејствија;
- ѓ) лажно претставување;
- е) лажно прикривање;
- ж) нелегални дејствија;
- з) намерно давање на лажни изјави;
- с) нерегуларности;
- и) мито;
- ј) тајни провизии и
- к) кражба.

3.3. Дефинирање на ревизорската цел (и) и прашања

Ревизорската цел(и) ја утврдува причината(ите) за спроведување на ревизијата и на нејзе може да се гледа како на сеопфатно ревизорско прашање кое се однесува на темата за кое ревизорот бара одговор. При одредувањето на ревизорската цел(и), ревизорот мора да утврди каде се најголемите проблеми или ризици, каде ревизијата може да има додадена вредност. Добро формулираните ревизорски цели треба да се што е можно попрецизни и разбирливи и да обезбедат доволно информации на субјектот предмет на ревизија и на другите партнери/соработници за фокусот на ревизијата.

Целта(ите) е една почетна точка за составување на ревизорски прашања преку кои ќе се насочува работата на ревизорот. Како резултат на ова, многу е важно како ќе се формулира целта(ите), што влијае врз резултатите од ревизијата. Целта(ите) на ревизијата треба да е дизајнирана на таков начин што ќе се максимизираат

⁴⁷ GUID 3910/91

користите и ефектите од ревизијата, ќе се вклучи концептот на материјалноста и ќе се оцени економичноста, ефективноста и ефикасноста на темата за ревизија (види GUID 3910/35-42 и GUID 3920/24-30). При поставувањето на цел(ите) на ревизијата, треба да се земете предвид мандатот на ВРИ и причините за ревизијата. Во зависност од потребите на ревизијата, ревизорите имаат флексибилност да ја претстават целта(ите) на ревизијата како фраза или како прашање.

Целта на ревизијата може да биде дадена во форма на едно главно ревизорско прашање и претставува основа за развивање на подетални/специфични прашања. Прашањата треба да се јасни и едноставни, прецизни, остварливи и објективни. Се препорачува ревизорот да избегнува повеќе цели кога се поставува повеќе од едно главно прашање со цел да се добијат јасни заклучоци.

Целта на ревизијата често се базира врз целокупната перспектива, т.е., перспектива од врвот надолу. Главно се фокусира на потребите, намерите, целите и очекувањата од легислативата и централната власт. Сепак, можно е да се додаде перспектива насочена кон целните корисници, да се фокусира на управување со услугите, времето на чекање и други прашања кои се важни за граѓаните или инволвираните корисници.

Ефектите од поставената ревизорска цел(и) се протегаат низ секоја фаза од ревизијата, одредувајќи го пристапот и дизајнот на ревизијата, опфатот, извршувањето на ревизијата, временската рамка.

Ревизорската цел(и) и опфатот на ревизијата се меѓусебно поврзани и треба заедно да се разгледуваат.

При развивање на целта(ите) треба да се земат предвид следните фактори:

✓ Дали целите на ревизијата се поставени со јасни и едноставни зборови?
✓ Дали целите се специфични, остварливи, праведни и објективни, неутрални за политиката и мерливи?
✓ Дали целите се поставени на начин што ви овозможува да се добие недвосмислен заклучок?
✓ Дали целите обезбедуваат доволно информации за субјектите и засегнатите страни кои се предмет на ревизија за лесно да ја разберат причината за ревизијата, фокусот на ревизијата и целта на ревизијата?

Креирање на ревизорски прашања

Откако ќе ги развие цел(ите) и пристапот на ревизија, ревизорот треба да формулира конкретни ревизорски прашања кои ќе ја водат ревизорската работа. Ова е повторлив процес во кој ревизорот постојано ги специфицира и усовршува прашањата, земајќи ги предвид познатите и новите информации за темата, како и можноста за добивање одговори. Во фазата на планирање, целта на формулирањето на ревизорските прашања е систематски да се насочи внимание на она што ревизорот треба да го знае за да ја постигне целта на ревизијата. Ова ќе помогне да се дефинира и структурира ревизијата.

Важно е ревизорските прашања да бидат:

- ✓ тематски поврзани;
- ✓ комплементарни;
- ✓ да не се преклопуваат и
- ✓ сеопфатни/исцрпни насочени кон цел(ите) на ревизијата.

Формулирањето на ревизорските прашања е повторлив процес во кој ревизорот постојано ги специфицира и усовршува прашањата, земајќи ги предвид познатите и новите информации на темата, како и можноста за добивање одговори.

Целта е да се опфатат сите аспекти на целта на ревизијата со конкретни ревизорски прашања. Сите термини употребени во прашањата треба да бидат јасно дефинирани. Прашањата треба да се во неутрална форма, дури и ако ревизорот очекува да најде на проблеми во однос на прашањата.

Ревизорските прашања може да бидат аналитички, нормативни или описни.

И покрај тоа што е препорачливо ревизорските прашања да се формулираат на нормативен или аналитички начин, сепак понекогаш може да биде корисно во ревизијата да се додадат описни прашања, особено кога се подготвува ревизија во област каде што недостасуваат информации за економичноста, ефикасноста или ефективноста.

Целта(ите) на ревизијата мора да му дадат доволно информации на субјектот кој е предмет на ревизија и на другите засегнати страни за фокусот на ревизијата. Добро дефинираните цели на ревизијата се однесуваат на еден субјект или група на владини активности, системи, операции, програми, активности или организации што може да се идентификуваат како предмет на ревизија.

3.4. Ревизорски пристап и опфат

3.4.1. Ревизорски пристап

Целта(ите) на ревизијата го одредува пристапот и дизајнот на ревизијата.

Општо, ревизорски пристап е централен елемент на секоја ревизија и претставува важна врска помеѓу цел(ите) на ревизијата и ревизорските прашања. Исто така, ревизорскиот пристап ги дефинира потребното знаење, информации и податоци кои треба да се обезбедат и анализираат, како и ревизорските постапки кои треба да се спроведат.

Ревизорите треба да изберат пристап **ориентиран кон резултати, проблеми или системи, или комбинација од истите** за што подобро осмислување на ревизијата.⁴⁸ Сите три пристапи може да се применуваат од две различни перспективи: „одгоре - надолу“ (top-down) или „оддолу - нагоре“ (bottom-up). Ревизиите кои се вршат од

⁴⁸ ISSAI 300/26

перспектива „одгоре - надолу“ се фокусираат главно на барањата, намерите, целите и очекувањата на законодавната и централната власт. Пристапот од перспективата „оддолу - нагоре“ се фокусира на проблеми од значење за поединецот и заедницата. Целта на ревизијата влијае врз тоа кој ревизорски пристап ќе биде избран.

Пристапот насочен кон резултатите бара да се одговори на прашањата:

Какви резултати се постигнати?

Дали ревидираните субјекти ги постигнале целите?

Ревизорскиот пристап ориентиран кон резултатите проценува дали се постигнати резултатите или целите или услугите функционираат како што се дизајнирани. Во овој пристап, наодите ќе се изразат во форма на отстапување од утврдените критериуми за успешност. Препораките ќе имаат за цел да ги елиминираат овие отстапувања со решавање на нивната причина(и). Во пристапот ориентиран кон резултатите, ќе ги проучувате перформансите на економичност, ефикасност и ефективност и ќе ги поврзете вашите набљудувања со целите, задачите, регулативите или ревизорските критериуми. Ако критериумите е тешко да се одредат, можеби ќе треба да работите со експерти за да развиете веродостојни критериуми.

Пристап ориентиран кон проблемите бара одговор на прашањата:

Кои се причините за проблемот?

До кој степен извршната власт може да го реши проблемот?

Ревизорскиот пристап ориентиран кон проблеми, обично започнува со прелиминарен проблем кој може или не треба дополнително да се проверува во текот на ревизијата. Според тоа, овој пристап става посебен акцент на испитувањето, верификацијата и анализата на причините за проблемите во успешноста. Овој пристап може да се користите кога постои јасен консензус за проблемот, дури и ако нема јасна изјава за посакуваните цели или резултати. Ако го користите овој пристап, заклучоците и препораките ќе се засноваат на процесот на анализа и потврдување на причините користејќи критериуми кои ви дозволуваат да процените како специфични фактори придонесуваат за идентификуваниот проблем. Главна задача во ревизорскиот пристап ориентиран кон проблемите е да се анализираат причините за проблемот од различни перспективи.

Пристапот ориентиран кон системите бара одговори на прашања како што се:

- Кои се улогите и одговорностите на поединците?
 - Кои се релевантните текови на информации?
 - Дали постои систем за следење со добар квалитет?
 - Дали процесите се оценуваат периодично и соодветно?
-

Пристапот ориентиран кон системите го испитува соодветното функционирање на системите за управување. Ако го користите овој пристап, може да откриете дека одредниците за успешност и принципите на добро управување ќе бидат корисни

како критериуми за процена на условите за економичност, ефикасност или ефективност, дури и кога нема јасен став за проблемот или кога резултатите или целите не се јасно наведени. За да им се помогне на корисниците на извештаите да ја разберат важноста на слабостите за успешното управување со системите, важно е да се идентификуваат причините за слабостите и како тие влијаат на активностите. Доколку добро се користи, овој вид на ревизија се обидува да одговори на широк спектар на прашања, да се опише како функционираат активностите, причината за какви било слабости и степенот до кој работите би можеле да се подобрат.

Како што е наведено во ISSAI 3000/40, исто така е можно да се комбинираат ревизорските пристапи. На пример, ревизијата на имплементирање на целите на одржлив развој, би била комбинација од ревизорски пристапи ориентирани кон резултатите и системски ориентиран пристап.

Исто така соодветни ревизорски техники се разликуваат во зависност од критериумите кои треба да бидат тестирани.

Прашањата кои ревизорот треба да ги има во предвид при определување на пристапот и техниките се следните⁴⁹:

Проучувања ориентирани кон целите за постигнување на резултати или проучувања ориентирани кон резултати <i>Главна прашање - дали програмите ги постигнуваат сеопфатните/општите цели?</i>
како се добиени програмските цели ?
која е состојбата со напредокот на програмата?
дали целите се постигнати во одреден временски период?
<i>Програмски логичен модел</i>
дали целите обезбедуваат разбирање на програмата за производите и услугите што се обезбедуваат и за нивните корисници?
дали целите овозможуваат одредување на мерливи резултати?
дали хиерархиските нивоа се соодветно поставени?
Студии засновани на процеси <i>главна прашање - како функционира програмата?</i>
кои се чекорите и постапките во работниот процес?
дали ресурсите се користат економично и ефикасно?

⁴⁹ ISSAI 3000

кој е општиот процес низ кој минуваат корисниците со програмата?
кои се вообичаените жалби?
кои се силните и слабите страни на програмата (според корисниците на услугите и вработените)?
Студии за /Проучување на влијанието
кои се нето ефектите од програмата?
Исплатливи (cost-benefit) и ефикасни (cost-effectiveness) студии / проучувања
дали користа од програмата ги надминува трошоците и дали целите се постигнати со најниска можна цена?
Проучувања /Студија на показателите
дали активностите се спроведуваат во согласност со најдобрата пракса?
Мета - евалуациски проучувања/студии
<i>дали квалитетот на спроведената евалуација е прифатлив?</i>

Детален опис на техниките за прибирање на податоци / докази е даден во делот извршување на ревизијата во точка Техники за прибирање на податоци и точка Техники за анализа на податоци.

3.4.2. Опфат на ревизијата

Од како ќе се одреди ревизорската цел, потребно е да се определи опфатот на ревизијата. Опфатот ја претставува рамката или ограничувањата на темата на ревизијата. Опфатот јасно одредува до кој степен ќе извршиме испитувања на клучните области / прашања. Со опфатот на ревизијата се осигурува дека фазата на испитување е јасно одредена, овозможува донесување на одлуки за потребните ресурси и ревизорските процедури кои треба да се преземат. Опфатот на ревизијата исто може да се одреди преку прашања кои нема да се опфатат во извршувањето на ревизијата. Исто така потребно е да се наведе периодот на опфат со ревизијата како и субјектите кои ќе бидат опфатени со ревизијата на успешност.

Опфатот ја дефинира границата на ревизијата.

При дефинирањето на опфатот на ревизијата треба да се одговорат четири прашања:

- **КОЈ?** – кој субјект/и ќе бидат опфатени

Совет: Ревизорот може да се води од знаењето добиено преку анализата направена на субјектот/ите. Да се размисли кој во субјектот/ите е поставен најдобро за да се добијат соодветни и доволно докази за да се одговорат ревизорските прашања.

- **ШТО?** – кои програми, проекти, активности се важни за ревизијата и која тема ќе се проценува и за која ќе се известува

Совет: Предизвикот за ревизијата е опфатот да биде доволно голем за да ги опфати областите/политиките/програмите/прашањата кои се под закана од лоша успешност, но доволно мал за да може да се управува. Треба да се земат предвид материјалноста, важноста и можноста за ревизија.

- **КОГА?** – кој период ќе го покрие ревизијата

Совет: Треба да се уважат различни размислувања за да се дефинира точниот временски период кој ќе се покрие со ревизијата, но крајната цел треба да биде што е можно поблиску до крајниот рок на ревизијата.

- **КАДЕ?** – каде ќе се спроведе ревизијата

Совет: Ревизорот може да планира да вклучи разни нивоа од власта/организациите и разни региони во земјата каде што има документи и записи кои треба да се прегледаат. Сето ова зависи од ресурсите што се на располагање.

Мора да се земе предвид секое значајно ограничување на опфатот на ревизијата и да се извести за истото. За да се избегнат премногу комплицирани или пак опширни ревизии, со опфатот на ревизијата може да се изземени одредени активности или субјекти од ревизијата дури и ако активностите или субјектите се важни за целта на ревизијата.

На пример, може ќе треба да се ограничи опфатот врз основа на сите оние извори и податоци кои се на располагање, вештини и пристап до експерти на таа тема, трошоците поврзани со патување и временската рамка на ревизијата.

Добра практика е да се дискутира опфатот на ревизијата со субјектот во најкус можен рок. Во некои случаи може да биде и од корист јасно да се потенцира што нема да биде покриено со ревизијата. На овој начин може да се намалат заблудите или лажните очекувања.

Целта(ите) на ревизијата, ревизорските прашања и опфатот се взаемно поврзани и треба да се земат предвид заедно. Дури и најмалите измени во целта(ите) или пак во ревизорските прашања може да влијаат врз општиот опфат на ревизијата.

3.5. Воспоставување на ревизорски критериуми

Ревизорот воспоставува соодветни ревизорски критериуми кои соодветствуваат на ревизорската цел(и) и ревизорските прашања и се поврзани со принципите на економичност, ефикасност и/или ефективност. ISSAI 3000/45

Со ревизорските критериуми се идентификуваат потребните или посакуваните состојби или очекувања во врска со ревизорската тема, претставувајќи ги разумните и одржливите стандарди за успешност според кои ревизорот ќе може да направи проценка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на активностите. Ревизорските критериуми се показатели или стандарди кои се користат да се оцени

темата со цел да се одреди дали програмата ги исполнува или ги надминува очекувањата. Па во таа смисла, критериумите даваат контекст за оценување на доказите и разбирање на наодите, заклучоците и препораките во ревизорскиот извештај.

Ревизорските критериуми може да се општи или специфични, може да рефлектираат нормативен модел за темата што се разгледува, може да ги претставуваат најдобрите или добрите практики или пак очекувањето „што треба да биде“ според законите, регулативите или целите, „што се очекува“ според научното знаење и најдобрите практики или „што може да биде“ (доколку има подобри услови).

Природата на ревизијата и ревизорските прашања одредуваат кои критериуми се најсоодветни.

Карактеристики на прифатливи критериуми



Source: GAO and GUID 3910: Central Concepts for Performance Auditing, 2019

Понекогаш е лесно да се дефинираат, на пример кога целите поставени од законодавството или владата се јасни, прецизни и важни. Сепак, ова не е често случај. Целите може да бидат општо формулирани, да се збунувачки или непостоечки. Оваа ситуација не треба да го попречува ревизорот во извршувањето на ревизијата. Под вакви услови, ревизорот може да воспостави критериуми кои го рефлектираат идеалот или очекуваниот резултат наспроти кои може да се мери успешноста на субјектот. Во многу случаи, развивањето на систем за ревизорски критериуми може да биде дел од корисноста на ревизијата. Една опција е да се воспостават критериуми кои ќе им овозможат на експертите да одговорат на прашањата како што се „кои треба да се најдобрите резултати според моменталните услови и според она што може да се спореди со најдобрите практики?“ *Доколку, од друга страна, ревизорот користи критериуми за успешност или стандарди*

воспоставени од страна на субјектот предмет на ревизија, тој или таа треба да внимава. Исполнувањето на овие стандарди не значи добро работење и ревизорот треба да е свесен дека субјектот може да воспостави неразумно ниски стандарди за да се осигура дека ќе ги исполни. (05_P_ Критериуми и индикатори)

Примери за извори на ревизорски критериуми:

- закони и регулативи применливи за работењето на субјектите;
- политички цели или изјави на законодавството;
- одлуки донесени од страна на законодавната или извршната власт;
- клучни индикатори за успешност поставени од страна на субјектот или владата;
- техничко развиени стандарди или норми;
- стандарди од истражувања, литература или професионални и/или меѓународни организации;
- процедури за функционирање;
- дефинирани деловни практики;
- документи за планирање, договори и буџети;
- показатели или индикатори за успешност воспоставени од страна на субјектите предмет на ревизија или други важни субјекти или сектори – ист субјект, различни години, различни субјекти иста дејност;
- општо управување и литература на темата;
- посочување на што може да биде (доколку има подобри услови);
- критериуми користени при слични ревизии или од страна на други ВРИ, осигурувајќи се дека овие критериуми сè уште се валидни.



Документирање на дизајнот на ревизијата и ревизорскиот план

Важно е ревизорите да подготват ревизорски план во писмен формат според кој ќе се одвива нивната работа и да се осигура дека ревизијата соодветно е дизајнирана.

Развивање на матрица за дизајнирање на ревизија

Матрицата за дизајн на ревизијата е клучна алатка за добивање на преглед на и документирање на дизајнот на ревизијата. При дизајнирањето на ревизијата, ревизорот мора да ги поврзе ревизорската цел(и), опфатот на ревизијата и прашањата, ревизорските критериуми и методите за собирање на податоци и анализа.

Целта на матрицата за дизајн е да ја разјасни можноста за добивање на заклучоци од ревизорската цел и да го осигура логичниот ланец на резонирање и анализа од ревизорската цел до ревизорските критериуми и методите кои се користени. Матрицата му помага на ревизорот да наметне логична и средена шема на дизајнот на студијата и да се осигура дека се покриени сите аспекти од ревизорската цел. Најважно е дека матрицата за дизајн изискува од ревизорот во фазата на планирање да појасни кои извори на докази за ревизорските критериуми ќе се тестираат.

Многу е важно ревизорот во матрицата за дизајн јасно да определи кои анализи се потребни за да се добијат доволно соодветни ревизорски докази со цел да се дадат наоди. Со ова се бара од ревизорот да опише каков вид на информации и податоци треба да се соберат, специфичните извори, техниките кои се потребни за собирање на податоци и видот на методите што ќе се користат за да се анализираат тие податоци (08_P_ Матрица на планирањето).

3.6. Комуникација при планирањето на ревизијата

Ревизорите треба да одржуваат ефективна и соодветна комуникација⁵⁰ со субјектите предмет на ревизија и останатите засегнати страни во текот на ревизијата. Ревизорите треба да ги идентификуваат одговорните лица и другите клучни засегнати страни, и да преземат иницијатива за воспоставување ефективна двонасочна комуникација. Преку добра комуникација, ревизорите може да го подобрат пристапот до изворите на информации, податоци и мислења од субјектот на ревизија.

3.6.1. Известување на субјектот за намера за вршење на ревизија

Ревизорите треба да ги известат субјектите на ревизија за клучните аспекти на предметот/темата на ревизијата.

⁵⁰ ISSAI 300/29

Процесот на комуникација започнува со писмено известување (01_P_Писмо за најава за почеток на ревизија) за најава за почеток на ревизија кое се испраќа до субјектот предмет на ревизија. Известувањето треба да биде испратено, согласно законската и подзаконската регулатива на Државниот завод за ревизија. Известувањето треба да ги содржи следните информации:

- темата на ревизијата (програма, активност, договор);
- ревизорскиот тим кој ќе ја врши ревизијата;
- период на извршување на ревизијата;
- потребна техничка поддршка на ревизијата и
- други информации и документација кои треба да ги обезбеди субјектот/субјектите предмет на ревизија.

3.6.2. Одржување на воведна средба

Ревизорскиот тим треба да организира и одржи воведна средба со раководството и одговорните лица на субјектот за почетокот на извршување на ревизијата. Средбата има за цел да го запознае раководството со процесот на ревизијата и да се воспостави позитивна комуникација. Средбата му дава можност на раководството и одговорните лица да постават прашања за ревизијата и да предложат аспекти на кои ќе треба да им се даде дополнително внимание.

Воведната средба треба да го постигне следново:

- да му овозможи на ревизорскиот тим да се запознае со одговорните лица и лицата кои ќе бидат инволвирани со ревизијата;
- да го уреди начинот на комуницирање;
- да се објасни процесот на ревизијата;
- да даде можност на раководството и одговорните лица на субјектот да коментира за важните аспекти и проблеми од темата на ревизија.

Воведната средба треба да биде документирана во работна белешка.

3.6.3. Вршење ревизија кај други поврзани субјекти со ревизијата

Во текот на ревизијата, може да се јави потреба од вклучување на други субјекти. За потребата од вршењето на ревизијата кај други субјекти потребно е да се испрати известување за вршење ревизија (02_P_ Писмо за најава). Доколку во текот на ревизија има потреба од дополнителна документација се доставува Барање на документација (03_P_Барање за потребни документи).

3.6.4. Информирање на субјектот доколку ревизијата не продолжува

Доколку со прелиминарната студија, ревизорскиот тим констатира дека нема да се продолжи со ревизијата истото го истакнува во Ревизорската програма. За одлуката да не се продолжи со ревизијата се известуваат субјектот/субјектите на кои е најавена намерата за вршењето на ревизијата.

3.7. Ревизорска програма

Ревизорската програма⁵¹, во понатамошниот текст - Програма, (09_P_Ревизорска програма), во ревизијата на успешност ги дава главните насоки за постапување во фазата на извршување и известување на ревизијата. Програмата ги содржи конкретните постапки и чекори, начинот на кој ќе се врши ревизијата и ќе се прибираат ревизорските докази.

Програмата треба на јасен и концизен начин да ја дефинира целокупната работа во рамките на секоја одделно утврдена област и тоа: значајни ризици, дефинирање на прашања/задачи кои ќе бидат предмет на ревизија, критериумите, опфатот, техниките за прибирање и анализа на докази, утврдување на ограничувачките фактори при извршување на ревизијата како и очекуваните резултати.

Програмата се изработува посебно за секоја ревизија. Чекорите и постапките за изработка на документот Ревизорска програма се објаснети во Образецот 09_P_Програма за извршување на ревизија на успешност.

3.7.1.Одобрување на ревизорската програма⁵²

Ревизорската програма ја изработува ревизорскиот тим. Ревизорската програма се одобрува од страна ГДР.

Ревизорска програма е подложна на измени и дополнувања. Постапката за изменување и дополнување на ревизорската програма е детално објаснета во фазата на извршување на ревизијата во точката Измена и дополнување на ревизорската програма.

3.7.2. План на активности со временска рамка за реализација на ревизијата на успешност

За успешно извршување на севкупната ревизија на успешност потребно е да се изработи детален План на активности со временска рамка за реализација на ревизијата на успешност по области/ризичи. Во овој документ потребно е да се одредат: и временските рокови, ревизорите, задачите кои ќе ги извршуваат како и евентуалното користење на експерти или други надворешни лица.

Деталната временска рамка за севкупната ревизија на успешност треба да биде опфатена во посебен документ – (10_P_План за распределба на задачите).

⁵¹ ISSAI 300/37

⁵² ISSAI 140/1

4. ИЗВРШУВАЊЕ

Фазата на извршување на ревизијата започнува по одобрување на Ревизорската програма, а со цел остварување на поставените задачи и формирање заклучоци за степенот на економичноста, ефикасноста и/или ефективноста во користењето на јавните средства.

Целта на фазата на извршување е да се соберат и анализираат информации врз основа на кои ќе се формулираат наодите и заклучоците за поставените/ дефинираните ревизорски прашања.

Ревизорот обезбедува доволно и соодветни ревизорски докази за да ги формулира ревизорските констатации/наоди, да донесе заклучоци како одговор на ревизорските цел(и) и прашања и да даде препораки каде што е соодветно и дозволено во согласност со мандатот на ВПИ. (ISSAI 3000/106)

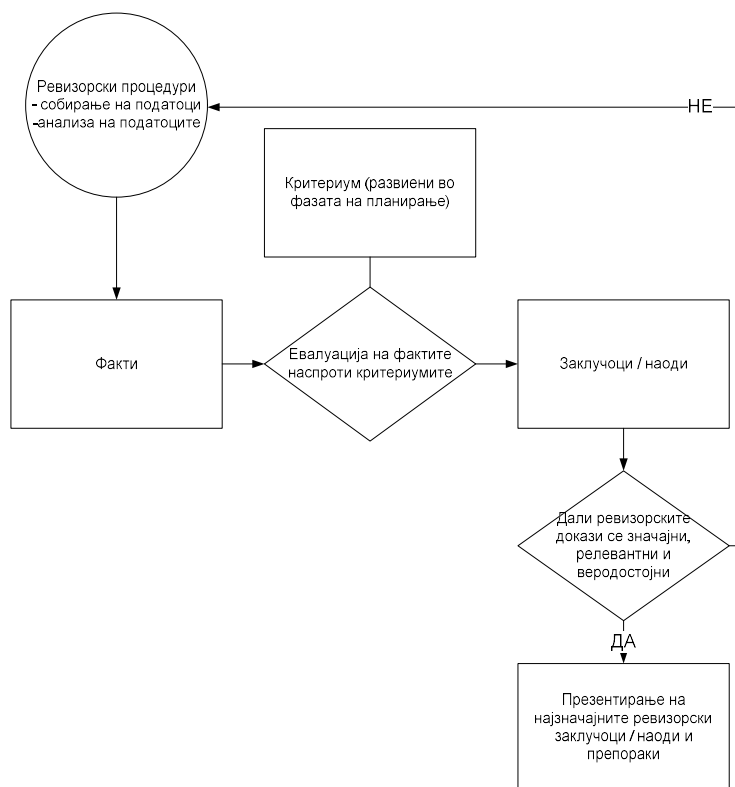
Ревизорот ги анализира собраните информации и осигурува дека констатациите/наодите од ревизијата се разгледуваат во контекст и одговараат на исполнување на ревизорските цел(и) и ревизорските прашања, како и да ги преформулира истите доколку е потребно. (ISSAI 3000/112)

Извршувањето вклучува повеќе ревизорски постапки: собирање и анализирање податоци, оценување факти/состојби со претходно утврдени критериуми, изготвување на првични заклучоци / ревизорски наоди и документирање на доказите.

Во фазата на извршување од суштинско значење за ревизорите е професионалното расудување и непристрасен став кон информациите и аргументите како и проценка на квантитетот и квалитетот на доказите кои ќе овозможат донесување на правилни заклучоци во врска со ревизорските прашања и одредување на значењето на констатациите. Генерално, организирањето на ревизијата, треба да ги задоволи барањата за добро управување со ревизијата.

Во фазата на извршување на ревизијата работата на ревизорите и документацијата од извршената работа треба да биде надгледувана од страна на одговорни лица.

Извршувањето на ревизијата е претставено на следниот графички приказ:



Посочените постапки може да се вршат последователно или истовремено. Во пракса, информациите често се собираат, анализираат и истовремено се оценува нивната доволност и соодветност. При собирањето податоци, корисно е да се започне со идентификување на елементите на потенцијалните наоди. Ова може да помогне навремено да се откријат недостатоците во доказите и потребата од дополнителни податоци што треба да се соберат. Процесот е повторлив.

Кога се собираат податоци, ревизорскиот тим можеби ќе треба да се наврати на некои од донесените одлуки во фазата на планирање на ревизијата. На пример, кога се идентификуваат нови потенцијални извори на информации, кои можат да се користат како доказ или ако се оцени дека некои од собраните информации не се веродостојни или корисни за одговарање на ревизорските прашања, можно е да треба да се коригира опфатот на ревизијата, ревизорските прашања, да се променат критериумите и методите за собирање и анализа на информации⁵³.

За значајните промени во Ревизорската програма раководството на ДЗР треба да биде информирано, а истите треба да бидат прифатени и одобрени. За промените треба да бидат информирани и другите внатрешни засегнати страни и субјектите кои се предмет на ревизија.

⁵³ GUID 3920/44-47, 72

4.1. Ревизорски докази

4.1.1. Природа на доказите

Врз основа на добиените податоци и информации собрани по утврдена ревизорска методологија, ревизорот утврдува наоди во насока да одговори на поставените цели и ревизорски прашања и да извлече заклучоци.

Ревизорски докази се сите информации добиени од извршувањето на ревизорските постапки или од други извори што ги користи ревизорот за да дојде до заклучоци на кои се заснова неговото мислењето.

Податоците, информациите и ревизорските докази се меѓусебно поврзани, и тоа:



Податоците се неструктурирана состојба која се однесува на одреден временски период. Тие сами по себе немаат значење и смисла, доколку не се систематизирани и интерпретирани во конкретен контекст поврзан со целите и прашањата на ревизијата. Со интерпретацијата во определен контекст, податоците се претвораат во информација. Овие информации може да се користат како ревизорски доказ кога претставуваат основа врз која може да се формулираат наодите и заклучоците за поставените цели и ревизорски прашања. Собирањето податоци, информации и нивната анализа од страна на ревизорите мора целосно да се подредени на целите на ревизијата, ревизорските прашања и критериумите што ќе се користат при оценката.

Природата на доказите варира, со тенденција доказот да биде убедлив. Природата на ревизорските докази е одредена исклучиво од предметот на ревизијата и ревизорските прашања кои се разликуваат од една до друга ревизија и е резултат на расудување на ревизорот. Некои ревизорски докази се сметаат за поубедливи, а други се убедливи според својата природа, но истите во голема мера зависат од

креативноста и флексибилноста на ревизорите во потрага по вистинскиот вид на доказ.

4.1.2. Барања во однос на ревизорски докази

При ревизијата на успешност, природата на потребните ревизорски докази се одредува според предметот на ревизијата, целта (ите) на ревизијата и ревизорските прашања. Поради оваа разновидност, природата на ревизорските докази треба да се специфицира за потребите на поединечната ревизија.

Стандардите на ISSAI за извршување на ревизијата на успешност наведуваат дека неопходно е да се обезбедат доволни и соодветни докази како поткрепа на ревизорското просудување и заклучоци кои се однесуваат на субјектот(ите), програмата и активностите кои се предмет на ревизија. Ревизорските докази мора да бидат и доволни и соодветни за да се убеди информирано лице дека наодите од ревизијата се разумни⁵⁴.

Доволност е мерка за количината на ревизорски докази што се користат за поддршка на наодите и заклучоците од ревизијата.

Соодветноста се однесува на квалитетот на ревизорскиот доказ, што значи дека е релевантен, валиден и веродостоен.

- **Релевантност** - е поврзана со тоа дали ревизорскиот доказ е значаен и логично е поврзан со целта(ите) на ревизијата и ревизорските прашања што се разгледуваат.
- **Валидност** - се однесува на тоа дали доказите формираат смислена или разумна основа за мерење на предметот кој се оценува. Со други зборови, валидноста се однесува на степенот до кој доказите го прикажуваат она што ревизорот тврди дека го презентираат;
- **Веродостојноста** - се однесува на тоа дали ревизорските докази се поткрепени со потврдени податоци добиени од различни извори или од повеќекратни тестирања.

Оценката на доволност и соодветност на ревизорските докази мора да се направи заедно, бидејќи тие се меѓусебно поврзани. Колку докази се доволни делумно зависи од нивната соодветност. Високо соодветни докази може да доведат до намалување на квантитет на ревизорски докази (на пример, извод од трезорска сметка/банка е високо соодветен доказ во случај кога се следат трансакциите од/до сметката на одреден субјект). Од друга страна, големиот број докази добиени од различни извори или од повеќекратни тестирања обезбедуваат висок степен на веродостојност, со што се постигнува и висок степен на соодветност.

Оценувањето на доволност и соодветност на доказите за време на ревизијата е клучна одговорност на ревизорскиот тим. Ова бара примена на професионално

⁵⁴ ISSAI 300/38, ISSAI 3000/106 и ISSAI 3000/107-111, GUID 3920/71-74

расудување и вештини за критичко размислување⁵⁵. Професионалното расудување на ревизорите е од клучно значење, бидејќи не постојат прецизни упатства за мерење на потребната тежина на доказите. Важно е да се земат предвид изворот, содржината, периодот на настанување на доказите и за кого истите се однесуваат итн. Бидејќи целите на ревизијата може многу да варираат, нивото за оценка на доволност и соодветност на доказите ќе варира.

Во процесот на прибирање на ревизорски докази, важна е и проценката на разумноста.

Разумноста е поврзана од една страна со трошоците неопходни за собирање и анализа на ревизорски докази и од друга страна нивната корисност за формирање на констатациите и заклучоците од ревизијата. Потребата за прецизност секогаш треба да се проценува со она што е разумно - економично и соодветно за целите на ревизијата. Ревизорите треба внимателно да ги оценат потребните докази за да избегнат собирање непотребни информации и разјаснување на неважни детали, бидејќи тоа има негативно влијание врз економичноста и ефикасноста на ревизијата. Во фазата на планирање треба да се направат детални проценки од потребите за информации со цел да се избегне преоптоварување на ревизорите со прекумерни податоци. Ревизорите треба секогаш да се обидуваат да бидат практични во своите напори да прибираат и анализираат податоци за кои сметаат дека ќе им бидат најпотребни.

Концептите на ризик и материјалност, исто така, му помагаат на ревизорот да ги оцени ревизорските докази. Во следната табела можете да најдете неколку корисни упатства/насоки:

Табела бр. 9

<i>Достаточни и соодветни ревизорски докази</i>	
Доволност	Соодветност
✓ Колку е поголем ревизорскиот ризик, толку е поголем квантитетот и квалитетот на потребните докази.	✓ Осигурете се дека вашите докази се релевантни - т.е. имаат значајност и се однесуваат за темата за ревизија.
✓ Колку е поважен наодот, толку е поголем квантитетот и квалитетот на потребните докази.	✓ Проверете дали вашиот доказ е валиден - т.е. се заснова на точни информации и логичка анализа.
✓ Поквалитетни/посигурни/поцврсти докази бараат помал квантитет на докази.	✓ Погрижете се вашите докази да бидат веродостојни - т.е. резултатите се конзистентни и може да се проверат.
✓ Присуството на голем број ревизорски докази не го компензира недостатокот на релевантност, валидност или веродостојност.	✓ Документарниот доказ е често посигурен од сведочењето на сведоците, но веродостојноста варира во зависност од изворот и целта на документот.
✓ Доказите добиени во вид на интервјуа/разговори се поткрепуваат со дополнителни докази од друг извор и се наведува точниот извор.	✓ Доказите на сведоци кои се потврдени во писмена форма се поверодостојни од усните.

⁵⁵ GUID 3920/77

- ✓ Вообичаено се потребни повеќе докази кога субјектот и/или други засегнати страни имаат различни ставови за предметот.
- ✓ Само еден доказ од заинтересиран извор не е доволен, освен ако доказите не се многу веродостојни.
- ✓ Недоволната репрезентативност на примерокот во тестовите бара дополнителни докази.
- ✓ Кога собраните докази се неконзистентни, треба да се соберат дополнителни докази.
- ✓ Собирањето дополнителни докази е неопходно за да се утврди дали пропустот/недостатокот е изолиран случај или систематски проблем.
- ✓ Собраните докази мора убедливо да го претстават проблемот (состојбата), да објаснат зошто се случило (причината) и да ги покажат последиците (ефектот).
- ✓ Не е разумно да се собираат дополнителни докази ако придобивката е мала.
- ✓ Доказите засновани на повеќе извори се поверодостојни од доказите засновани на еден извор.
- ✓ Доказите од сведочења/изјави/ тврдења добиени во средина каде што луѓето можат слободно да зборуваат се повалидни и поверодостојни од доказите добиени кога луѓето се чувствуваат исплашено.
- ✓ Доказите добиени од информирана, веродостојна и непристрасна трета страна се повалидни и веродостојни од доказите добиени од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија или други кои имаат директен интерес во субјектот кој е предмет на ревизија.
- ✓ Доказите добиени кога внатрешната контрола е ефективна се поверодостојни од доказите добиени со слаба или непостоечка внатрешна контрола. Слабите внатрешни контроли може да влијаат на веродостојноста и конзистентноста на доказите од субјектот.
- ✓ Доказите обезбедени преку директен физички преглед, фотографирање, пресметки и проверки спроведени од ревизорот се поверодостојни од доказите собрани индиректно.
- ✓ Оригинаалните документи се поверодостојни од копираните документи.

Дополнето и адаптирано со GUID 3920 / 75-76 и државните ревизорски стандарди (US GAO)

Кога се собираат докази од сведоци преку писмени и/или усни прашања, важно е да се земе предвид кредибилитетот на соговорниците - нивната позиција, знаење, искуство, интереси и степенот до кој може да се потпре на одговорите во однос на нивната комплетност и отвореноста. Описите на активностите на една личност и/или активностите на другите луѓе можеби не се доверлив извор, па затоа е важно да се разгледаат од друга перспектива. Во една организација често има тензии и различни интереси, на пример, помеѓу одделенијата, помеѓу раководителите и вработените. Ревизорите секогаш треба да ја земат предвид и да ја проценат веродостојноста на таквите информации, бидејќи тие може да ги одразуваат интересите и разбирањата на соговорникот наместо да претставуваат објективен факт. Дури и кога лицето искрено одговара или документите што ги дава се поврзани со предметот на ревизијата, информациите може да не ја опишуваат целосно и правилно ситуацијата, бидејќи луѓето може да имаат различни толкувања и преференции што може да влијаат на толкувањето на фактите. Исклучително ретко се случува од едно интервју или од еден документ да се обезбедат доволно и соодветни докази. Може да има специфични околности во кои

соговорникот или документот е единствено авторитетен во однос на ревидираната активност, но важно е да се покаже голема претпазливост и професионално расудување при оценувањето на таквите околности. Користејќи повеќе интервјуа со луѓе на различни позиции и одговорности, ревизорите можат да развијат разбирање што го надминува она што го имаат самите соговорници.

Предизвик со кој често се соочуваат ревизорите е како да се обезбедат доволно докази дека нешто не постои. Во вакви околности особено е важно ревизорите да користат докази од повеќе различни извори, односно да го потврдуваат и да го документираат својот пристап во потрагата по докази – проверка на документација и разговори со одговорни лица.

Во отсуство на доволни и соодветни докази, ревизорот треба да размисли дали тоа се должи на недостатоци во внатрешната контрола или други слабости и дали недостатокот докази може да биде основа за формулирање на наодите од ревизијата⁵⁶.

Важно е да се има предвид дека доказите во ревизиите на успешност честопати се недоволно уверливи (доведе до заклучок дека...) и описни (илустративни) наместо експлицитни (да/не или правилно/погрешно). Кога се работи за области каде што доказите се убедливи наместо експлицитни, може да биде корисно да се разговара со експерти од областа во фазата на планирање или на почетокот на фазата на извршување. Разговорите може да се однесуваат на природата на доказите кои треба да се добијат, начинот на кои тие ќе бидат анализирани и толкувани од страна на ревизорите. Барањето информации од различни извори е важно бидејќи различни организации, засегнати страни, експерти и други страни имаат различни гледишта и можат да презентираат различни аргументи. Овој пристап го намалува ризикот од погрешно разбирање на доказите и може да го забрза процесот на ревизија⁵⁷.

Доколку се утврди дека постојат ограничувања или несигурности при оценката на ревизорските докази потребно е да се преземат некои од чекорите за намалување на ревизорските ризици. Овие чекори можат да бидат:

- ✓ барање дополнителни независни и потврдни докази од други извори;
- ✓ во извештајот да се опишат сите ограничувања или несигурности во однос на валидноста или веродостојноста на доказите, доколку тоа е неопходно за да се избегне заблуда на засегнатите страни во однос на наодите или заклучоците;
- ✓ редефинирање на ревизорските прашања или опфатот на ревизијата за да се елиминира потребата од користење на специфични докази што предизвикуваат несигурност. Не треба да се заборави дека за позначајните промени треба да се информирани и субјектите кои се предмет на ревизија.

⁵⁶ GUID 3920/73

⁵⁷ GUID 3920/71

Бидејќи ревизорите ретко имаат можност да ги разгледаат сите податоци кои се однесуваат на субјектот кој е предмет на ревизија, од голема важност е прибирањето на податоци и техниките за тестирање со примерок внимателно да се изберат. Во случај кога компјутерски базираните системи на податоци се важен дел од ревизијата и сигурноста на податоците е битна за остварување на целите на ревизиите, ревизорите ќе треба да се уверат во доволноста и соодветноста на податоците⁵⁸.

4.1.3. Видови на докази

Ревизорските докази се организираат во четири вида на докази: физички, документиран, докази од изјави на сведоци и аналитички:

Табела бр.10

Видови на докази		Ревизорски постапки за добивање докази	Документација
Физички	Добиени од ревизорската анализа на информации и податоци. Најубедлив доказ, за кој ревизорот мора да биде свесен дека неговото присуство може да има влијание врз квалитетот на доказите.	Непосреден увид или набљудување на луѓе, имот или настани.	Белешки, фотографии, графикони, мапи, цртежи, примероци или аудио-визуелни материјали.
Документиран	Добиени со анализа на постоечките информации во ревидираната организација и/или трето лице. Електронски формат или хард-копија. Корисните информации не можат секогаш да бидат документираны, затоа е неопходна употреба на други методи.	Преглед на документи, извештаи, прирачници, весници, интернет, поштенски или веб-базирани анкети.	Извештаи, политики и процедури, писма, договори, резултати од истражувањето.

⁵⁸ ISSAI 300/38

Изјави од сведок	Добиени со собирање и анализирање информации обезбедени усно или писмено од поединци преку методи како што се интервјуа, истражување, прашалници или фокус групи. Истите треба да се потврдат со изјави доколку тие се користат како доказ.	Прашања или интервјуа на ревидираниот субјект на вработените или трети лица, фокус групи, експертски панели.	Резиме на информациите добиени преку овие методи.
Аналитички	Креирани од ревизорот кој применувал различни аналитички процедури. Доказ кој се добива со користење на професионално расудување за да се оценат физичките, документарните и усните докази.	Анализа преку проценување, ре класификација, пресметка и споредба.	Резиме на аналитички податоци, вклучувајќи анализа за сооднос, регресивна и компаративна анализа.

4.1.4. Извори на докази

Постојат три вида извори на докази во ревизиите на успешност и истите се обезбедуваат на следниот начин:

Табела 11

Извори на докази	Опис
Генерирани директно од страна на ревизорите	Интервјуа, анкети прашалници, фокус групи, непосреден увид и физичко набљудување. Ревизорите можат да утврдат техники со кои ќе се обезбеди најдобар квалитет на докази за конкретната ревизија. Од нивните вештини во дизајнирање и примена на методи ќе се утврди квалитетот на доказите.
Обезбедени од страна на субјектот	Информации од базите на податоци, документи, изјави, активности датотеки. Треба да се утврди веродостојноста на податоците кои се значајни за ревизорските прашања преку разгледување и потврдување, тестирање на интерните контроли на субјектот и општи и апликативни контроли преку компјутерски обработени податоци.

Обезбедени од трети страни	Докази потврдени од други страни, чиј квалитет е добро познат (статистички податоци). Степенот до кој информациите можат да се користат како ревизорски докази зависи од степенот до кој може да се утврди неговото значење за квалитет на ревизорските наоди.
----------------------------	---

4.2. Методологија во фазата на извршување

Ревизиите на успешност може да се извршуваат врз основа на различни методи и техники за собирање на податоци и техники за анализа на истите. Информациите и податоците се собираат за да се разбере и опише предметот на ревизија, да се оцени и измери резултатот, да се откријат недостатоците, да се опишат и анализираат односите меѓу причините и последиците, да се провери претпоставката, да се објасни успешноста и да се проверат аргументите и предлозите. Анализата на податоците од хронолошки аспект следи по процесот на собирање на податоци. Ревизорите треба да знаат кои техники за анализа ќе ги користат пред дизајнирање на „нивната стратегија“ за собирање на податоците (освен предвидените во Ревизорската програма). Во спротивно, ревизорите може да се доведат во ситуација собраните податоци да не можат да ги анализираат.

Собирањето на докази во фазата на извршување се однесува на податоци и информации кои се подетални, за разлика од прелиминарното истражување, кога ревизорот е заинтересиран за добивање повеќе општи информации и податоци.

Не е возможно да се опишат сите техники на собирање и анализа на податоци кои треба да се користат. Некои од нив имаат за цел да овозможат познавања и добро разбирање, додека пак други се користат за верифицирање и селекција на основни факти.

4.2.1. Проценка на системот на внатрешни контроли

Пред отпочнување на процесот на собирање на податоци, ревизорот треба да направи генерална оценка на системот на внатрешна контрола, вклучувајќи и информатичка технологија, со цел да се идентификуваат ризиците со кои може да се намали квалитетот на податоците, информациите и доказите.

4.2.2. Проценка на компјутерски обработени податоци

Онаму каде компјутерските обработени податоци се значајни за наодите на ревизијата, можеби треба да се преземат дополнителни мерки со цел да се добие доволен, компетентен и релевантен доказ дека податоците се валидни и веродостојни.

Ревизорите не само што треба да бидат свесни за употреба на информатичката технологија, туку тие треба да развиваат стратегии и техники за обезбедување сигурност во засегнатите страни околу успешноста од употреба на информатичка технологија, безбедност на информациските системи, постоење на соодветни контроли во процесите и комплетна точност на резултатите.

Исто така кога Проценката на веродостојноста на информациските системи е главната цел на ревизијата, ревизорите треба да спроведат проверка на општите и апликативните контроли на системот, како и да обезбедат дека сите аспекти на информацискиот систем, вклучувајќи ги и потребните контроли, се ефективно спроведени.

Во услови кога информациските системи се посоефицирани и има потреба од специјализирани вештини за прегледување на истите, во ревизијата може да се вклучат ревизори за ревизија на информациски системи.

Ревизорите може да користат компјутерски потпомогнати ревизорски техники (СААТ's) за собирање на податоци, валидација на процесите во програмите и за анализа на податоците.

4.2.3. Техники за прибирање на податоци

Ревизорите мора да бидат креативни флексибилни и внимателни во нивната потрага по докази. Потребно да се избераат оние ревизорски техники кои на најдобар начин ќе овозможат ефикасно и ефективно собирање на податоци.

Иако ревизорите треба да имаат за цел примена на најдобра пракса за одредени прашања како што е достапноста на податоците, но тоа може да го ограничи изборот на техники за прибирање на податоци, затоа препорачливо е да се биде флексибилен и прагматичен во овој поглед.

Собирањето на податоците е повторлив процес, по кој следи одлучување за комплетноста и соодветноста на собраните податоци. Понатаму неопходно е истите да се испитаат и анализираат и да се донесе одлука за тоа дали се потребни дополнителни податоци.

За да се добие целосна претстава од истражувањето, изборот на техниките за собирање на податоци ќе зависи од прашањата опфатени со ревизорската програма, ресурсите и времето на располагање за извршување на оваа фаза од ревизијата.

4.2.3.1. Испитување на документација - досиеја

Техниката – испитување на документација обезбедува мошне ефикасен начин на прибирање на податоци. Прибраната документација со прелиминарното истражување содржи голем број податоци, како што се одлуки на одговорни лица, корисници на програми, евиденција на програми на владата и друга документација. Во фазата на извршувањето на ревизијата битно е да се утврди природата, локацијата и валидноста на прибраната документација, со цел понатамошните испитувања да бидат направени на ефективен начин.

4.2.3.2. Истражување со примероци

Техниката на изборот на примерок често се користи за да се добие доказ за точноста и веродостојноста на податоците неопходни за ревизорските докази. *Ревизорските наоди, заклучоци и препораки мора да бидат засновани на докази.* Бидејќи ревизорите ретко имаат можност да ги разгледаат сите информации за субјектот кој

е предмет на ревизија, од суштинска важност е собирањето на податоците како и техниките за избор на примерок, внимателно да бидат избрани.

Ревизорот треба да донесе заклучок за тоа дали методот со избор на примерок претставува соодветен начин за добивање на некои од потребните податоци за ревизијата. При тоа ги зема во предвид следните фактори:

- број и релевантна големина кај популацијата;
- комплексноста на прашањата што треба да се одговорат во примерокот и
- релевантноста и сигурноста на доказите добиени со алтернативни тестови и постапки како и релевантни трошоци и потребно време за добивање на секој доказ.

Додека ревизорот се обидува да донесе заклучоци за целата популација преку тестирање на примерокот со ставки избрани од него, битно е примерокот да биде репрезентативен за популацијата од која е извлечен.

Во ревизијата техниките со примероци најчесто се користат тогаш кога не можат да се добијат основни факти на некој друг начин и тогаш кога постои барање за структурна споредба и добро основана генерализација. Со оглед на ограничените ресурси, примероците не често се големи и обично е потребно да се ограничи бројот на прашања што треба да се одговорат.

4.2.3.3. Секундарна анализа / Истражување во литературата (Literature Search)

Секундарните анализи се прават со цел да го ажурираат и зголемат оперативното познавање на ревизорот за некоја област. Секундарните анализи најчесто се однесуваат на преглед на извештаи и документи од општи истражувања, книги и документи од предметната област или на поспецифични истражувања во областа вклучувајќи ги ревизиите од минати години и евалуации кои ги спровела ВРИ или други субјекти.

4.2.3.4. Анкети

Анкетите претставуваат систематско прибирање на информации од дефинирана популација, обично по пат на интервјуа или прашалници применети на примерок од единки во популацијата.

Анкетите се користат за прибирање на детални и специфични информации од група на луѓе или организации. Тие се особено корисни кога некој има потреба да ги квантифицира информациите добиени од голем број на поединци, а се однесуваат на специфични прашања или теми. Постои широк круг на расположливи техники за анкетирање. Анкетите може да се вршат преку пошта, интернет, e-mail, телефон и лични интервјуа.

4.2.3.5. Интервјуа

Интервјуто претставува постапка на поставување на прашања и добивање на одговори со цел да се извлечат одредени информации. Интервјуата може да бидат:

- неструктурирани - делумно конципирани прашања, и
- структурирани - целосно конципирани прашања.

Интервјуата може да бидат користени во фазата на планирање како и при самото извршување на ревизијата со цел да се добијат документи, мислења и идеи кои се поврзани со целите на ревизијата, да ги потврдат фактите и да ги поткрепат податоците добиени од други извори или да ги истражат потенцијалните препораки.

4.2.3.6. Фокусни групи

Фокусните групи претставуваат селектирана група на поединци собрани заедно со цел да дискутираат за специфични теми и прашања. Тие првенствено се користат со цел прибирање на квалитативни податоци, односно информации кои можат да обезбедат увид во вредностите и мислењата на овие поединци во постапката или активноста која е предмет на ревизија.

4.2.3.7. Директно набљудување

Оваа метода се користи со цел стекнување на сознанија и разбирање на начинот на кој еден процес, операција се спроведува, да се добијат мислења за областа, да се направи споредба и да се додадат информации доколку произлезат од самото набљудување.

4.2.3.8. Компаративни анализи

Компаративната анализа (benchmarking) претставува постапка за споредување на организациски методи, процеси, постапки, производи и услуги во однос на оние кои организациски постојано се разликуваат во истата категорија на извршување.

Компаративната анализа (benchmarking) може да се користи со цел:

- да се стимулира објективно разгледување на процеси, практики и системи;
- да се развијат критериуми и да се идентификуваат потенцијално подобри начини на работење;
- однапред да се даде поголем кредибилитет на препораките од ревизијата.

4.2.3.9. Претходно - последователни проучувања

Кај претходно-последователните проучувања, се споредува состојбата пред да отпочнат програмите со состојбата по имплементација на програмите. Влијанието се проценува по пат на споредување на овие два сета на мерења. Главен недостаток на овој концепт е што разликите помеѓу пред и последователните мерења (параметри) не може со сигурност да бидат припишани на програмот, односно

неопходно е понатамошно истражување на причините за резултатот од мерењата кои произлегуваат од примената на оваа техника.

4.2.3.10. Квази експериментален метод

Основна карактеристика на вистинските експерименти претставува редовното распределување на задачи на третирани или нетретирани групи кои ги сочинуваат експерименталните и контролните групи.

Контролна група претставува група на нетретирани субјекти која се споредува со целите на експерименталните групи по однос на резултатите од вреднувањето.

Експериментална група претставува група на субјекти врз која се врши експеримент и чии резултати од мерењата се споредуваат со оние од контролната група.

Квази експериментална група е научна група која претставува модел на истражување на влијанијата во кој „експерименталните“ и „контролни“ групи не се формирани по метод на случаен избор (non randomly). Проблемите присутни во политиката и праксата (политички и практични проблеми) при користење на експерименталниот метод довеле до поголема примена на „квази експерименталните“ методи, кои се обидуваат да ги одвојат небитните ефекти кои ја отежнуваат оценката/утврдувањето на влијанијата, иако тоа не обезбедува потполна заштита како во случај на практично извршување на експериментот.

Два најчести вида на квази експериментални методи вклучуваат формирање на контролни или споредбени групи на начин што е поблизок до случајниот избор на примерокот. Ова е направено така што се споредуваат вклучените/невклучените цели или со нивно статистичко прилагодување при што тие стануваат поизедначени во однос на релевантните карактеристики.

4.2.4. Користење на работа на други

Во услови кога се користи работа од други надворешни лица – експерти треба да се земе во предвид нивната етика и да се обезбедат соодветни процедури за: оценка на нивната независност, објективност и професионална компетентност пред нивниот ангажман, обезбедени соодветни услови за работа и делокруг на работа, евалуација и потврда за специфичната работа на експертите како потпора на ревизорските докази.

Кога ревизорите имаат намера да се потпрат на работата на внатрешната ревизија, односно нивните ревизорски извештаи како поддршка на одредени ревизорски наоди, треба да се процени и потврди дали истите ги исполнуваат стандардите за доволни, релевантни и веродостојни ревизорски докази. Во ваков случај треба да се наведе изворот на наодите.

4.2.5. Етика при собирање на податоците

Во текот на ревизијата, ревизорот може да се соочи со чувствителни информации кои треба да ги третира на доверлив начин и да обезбеди заштита на истите.

Ревизорите треба меѓу себе да разговараат и да се предупредуваат за ситуации на контролни слабости, грешки и невообичаени трансакции или резултати кои би можеле да укажуваат на незаконски дејствија или злоупотреба, како што се измама, корупција или неправилности.

Ревизорот треба своето размислување да го базира на професионален скептицизам.

4.2.6. Техники за анализа на податоци

Анализата на квантитативни и квалитативни податоци претставува важен чекор во сите ревизии. Кога се анализираат податоци добиени од прашалници, разговори, фокусни групи и слично, ревизорите треба да започнат со преглед на целите на ревизијата и со ревизорските прашања. Ова ќе им помогне да ги организираат податоците и да се фокусираат на анализата. Анализата на податоци бара да се објасни она што е утврдено и да се направи врска помеѓу причината и ефектот. Ревизорите треба да бидат свесни дека собирањето податоци не може да се употреби за корисни цели ако податоците не бидат правилно анализирани. Мора да се посвети посебно внимание на обезбедување на време и ресурси неопходни за спроведување на анализа и проценка на резултатите. За вршење на анализи на електронски податоци од огромно значење е примената на Компјутерски потпомогнати ревизорски техники (СААТ's). Поради сложеноста на дел од техниките за анализа на податоци за нивна практична примена во ревизијата може да се користи искуството од страна на експерти и стручна литература од областа⁵⁹.

4.2.6.1. Дескриптивна статистика за разбирање на дистрибуција на податоци⁶⁰

Дистрибуцијата на податоци обично се изразува со графикони (bar - chart или крива линија) кои ги покажуваат сите вредности на променливата линија што е предмет на анализа. При примена на оваа техника постојат три основни димензии на дистрибуција на податоци кои може да бидат значајни за ревизорското набљудување и тоа:

- „централна тенденција“ на дистрибуција (начин, значење, средно ниво, тримесечно ниво итн.)
- распространетост на податоците (минимални и максимални вредности, групирање, сведување и др.) и
- облик на податоците (стандардни девијации, нормална дистрибуција, потполна дистрибуција, модел на двојна дистрибуција итн.)

⁵⁹ Weiss, Carol H. Evaluation: methods for studying programs and policies. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall. 1998; and Rossi, Peter H, and Freeman Howard E, and Lipsey, Mark W. Evaluation A Systematic Approach. 6th edn, Sage Publications Inc, Thousands Oaks, California. 1999.

⁶⁰ Quantitative Data Analysis. GAO 1992.

Дистрибуцијата на податоците може да се користи со цел:

- да се идентификува нивото, распространетоста или обликот на податоците во случаи кога ова е поважно отколку да се избере само еден „просечен“ број;
- да се одлучи дали варијабилната успешност ги задоволува ревизорските критериуми или не;
- да се интерпретира веројатност за дистрибуција при процена на ревизорскиот ризик, и
- да се оцени дали избраниот примерок на податоци е репрезентативен примерок на популацијата.

4.2.6.2. Анализа на регресија ⁶¹

Анализа на регресија е техника за оценка на степенот до кој варијабилите се поврзани меѓу себе и може да се користат за:

- проверка на односот за кој се претпоставува дека постои;
- определување на односот меѓу варијабилите кои може да се причински поврзани со што можат да се објаснат резултатите;
- идентификување на необични случаи кои произлегуваат од очекуваните вредности, и
- предвидувања на идни вредности.

4.2.6.3. Анализа на трошоци и користи - Cost - Benefit Analysis (CBA) ⁶²

Примената на техниката Анализа на трошоци и користи - Cost - Benefit Analysis дава одговор на прашањето: *Дали користа од програмата ги надминува нејзините трошоци?*

Анализата на трошоци претставуваат студии (истражувања) за односите помеѓу проектираните трошоци и користи/штети и фактичките трошоци и користи/штети изразени во форма на пари. Анализа на трошоци и користи може да биде користена на пример кај ревизијата на успешност на проекти или програми на Владата. Цел на овие анализи е да се одреди дали користите на субјектот, програмите или проектите ги надминуваат нивните трошоци.

Анализа на трошоци и користи може да биде користена со цел:

- добивање на сигурност дека направените анализи од страна на субјектот кој е предмет на ревизија ги задоволуваат професионалните стандарди;
- споредување на трошоците и користите кога и двете се познати или може да бидат разумно проценети, и
- споредување на алтернативни трошоци кога за користите може да се претпостави дека се константни.

⁶¹ Quantitative Data Analysis. GAO 1992.

⁶² Cost-benefit and cost-effectiveness analysis. In D.S. Codray, H.S. Bloom and J.R. Light (Eds.), Evaluation practice in review, San Francisco, CA: Jossey-Bass. 1987.

Во услови на правилно спроведени Анализи на трошоци и користи, треба да се земат во предвид не само материјалните (и релативно лесно мерливи) трошоци и користи, туку исто така и нематеријалните (кои тешко може да се проценат) трошоци и користи, како што се социјални трошоци, трошоци за заштита на околината.

4.2.6.4. Анализа на ефективноста на трошоците - Cost - Effectiveness Analysis⁶³

Примената на техниката Анализа на ефективноста на трошоците - Cost - Effectiveness Analysis дава одговор на прашањето: Дали целите се постигнати со најниска можна цена?

Анализата на ефективноста на трошоците претставува истражување за односот помеѓу проектираните трошоци и остварените резултати, изразени како трошоци по единица на остварени резултати/ефекти.

Анализата на трошоци и користи овозможува ревизорите / проценителите да ја споредат економската ефикасност на изведувањето на алтернативните програми, додека Анализата на ефективноста на трошоците овозможува изнаоѓање на најевтино средство за постигнување на дефинирана цел или постигнување на максимална вредност при даден трошок.

За разлика од економската верзија на Анализа на трошоци и користи, кај Анализата на ефективноста на трошоците користите може повеќе да бидат изразени во физички отколку во монетарни единици, бидејќи ефективноста на програмите во постигнување на дадените цели поврзана е со монетарната вредност на ресурсите кои влегуваат во програмата или активноста.

4.3. Ревизорски наоди

Наодите претставуваат резултати од анализата и оценката на конкретни прибрани докази во однос на утврдените критериуми за ревизија. Анализата на податоците го води ревизорот до изведување/формулирање на наодите. Аналитичкиот процес вклучува и оценка на поврзаноста на доказите со прашањата и целите на ревизијата. Овој креативен и итеративен процес е основа за подготовка на ревизорскиот извештај и го обезбедува квалитетот на ревизијата. Фокусирањето на ревизорските прашања му помага на ревизорот правилно да ги организира и процени информациите и да се осигури дека преку нив може да дојде до одговорите на поставените прашања. Потребно е да се има јасна слика за ревизорските наоди кои треба да се дел од ревизорскиот извештај.

Процесот на оценка на доказите се состои од комбинирање на различни информации и податоци од различни извори за фактичката состојба.

Ревизорските наоди обично ги содржат следните елементи:

- критериуми („како треба да биде“),
- состојба/докази („како е“),

⁶³ Cost-benefit and cost-effectiveness analysis. In D.S. Codray, H.S. Bloom and J.R. Light (Eds.), Evaluation practice in review, San Francisco, CA: Jossey-Bass. 1987.

- причини („зошто има отстапување од критериумите“) и
- ефекти/резултати („кои се последиците“)

Постигнувањето или надминувањето на критериумите може да укаже на добра практика која води до добро извршување. Во случај кога не може да се исполнат критериумите, тоа е показател дека се потребни подобрувања. Следниот чекор е да се анализираат и потврдат причините поради кои има отстапување од критериумите. Ова може да доведе до потенцијална препорака.

Сепак, нереално е да се очекува дека ревидираните субјекти секогаш успешно ќе ги исполнуваат критериумите. Важно е да се напомене дека задоволителната успешност во извршувањето не секогаш значат совршена успешност, туку се заснова на она што една разумна личност може да очекува земајќи ги предвид околностите во субјектот предмет на ревизија. Има случаи во кои како „задоволителна успешност во извршувањето“ се смета тоа што може реално да се постигне, за да постепено се подобри состојбата во согласност со поставените критериуми. Ова значи дека без разлика дали субјектот кој е предмет на ревизија ги исполнува критериумите или не, ревизорот исто така треба да ја земе предвид материјалноста и да го користи своето професионално расудување во толкувањето како тоа влијае на работата на ентитетот⁶⁴.

Иако е важно да се бараат објаснувања за отстапувања од критериумите, причините мора внимателно да се презентираат⁶⁵. Тие, исто така, мора да бидат поддржани со доволни и соодветни ревизорски докази. Исто така, соодветно е да се земе предвид гледиштето на ревидираниот субјект во однос на причините што довеле до проблеми или слабости во спроведувањето. Меѓутоа, доколку ова гледиште не се заснова на доволни и релевантни ревизорски докази, ревизорот може да не го прифати како релевантен или точен, но доколку е прифатлив според професионалното расудување на ревизорот, тогаш може да биде претставен во извештајот.

Често состојбите и факторите кои влијаат на успешноста се неправилно дефинирани политики, процедури или критериуми; неконзистентни, нецелосни или неточни перформанси; или фактори надвор од контрола на раководството на програмата/организацијата која е предмет на ревизија.

Резултатите/последиците може да се идентификуваат како нешто што веќе се случило или како веројатно идно влијание врз основа на логично расудување. Честото поставување на прашањето „зошто?“ за време на собирањето податоци може да помогне да се идентификуваат и анализираат причините за проблемите. Природата на наодите одредува дали ревизорот може да ги прикаже реалните или потенцијалните резултати. Потенцијалните резултати имаат одреден степен на шпекулации, така што ревизорот треба внимателно да ги користи, особено во отсуство на какви било релевантни докази или забележани минати резултати⁶⁶.

⁶⁴ GUID 3920/85

⁶⁵ GUID 3920/88

⁶⁶ GUID 3920/90

Важно е ревизорот внимателно да ја испита врската помеѓу причината и последицата, како и да се фокусира на можноста други надворешни фактори да влијаат на набљудуваниот ефект. Можеби ќе биде неопходно да се користат напредни аналитички техники за да се одговори на прашањата за причината и последицата. Треба да се има на ум дека воспоставувањето на врската помеѓу причината и последицата не мора да значи јасна причинско-последична врска. Во такви случаи, важно е да се консултирате со методолошки експерт или статистичар за да се утврди врската.

Особено важно е да се разбере природата на секој однос кој може да постои меѓу причината и ефектот. Не секогаш е случај, на пример, слабото финансирање да предизвикува полоши услови. Тоа може да се должи на слаб квалитет на грижа дека финансирањето било намалено за конкретна организација. Кога ги испитува податоците, ревизорот треба да запомни дека постојат многу причини за постоење на односите:

а) Може да постои *директно причинско последична врска/однос - причина и ефект*. На пример доколку факултетот има утврден прием секоја година и го зголемува приемот на вонредни студенти, тогаш мора да го намали приемот на редовни студенти.

б) Може да постои *обратно причинско последична врска- причина и ефект*. На пример, лошите резултати од испит може да се должат на слабата посетеност, но еднакво слабата посетеност може да се должи на лошите испитни резултати.

в) Врската може да биде и *случајност*. На пример, може да постои врска помеѓу квалитетот на здравствената грижа на локално ниво и испитните резултати во истата област, но тешко е да се каже дека едното го предизвикува другото.

г) Може да постои и *збунувачки ефект*. На пример, врската помеѓу квалитетот на здравствената грижа и испитните резултати може да се должи на ефикасно користење на ресурсите внатре во локалната надлежност, а кои можеби не биле земени предвид како дел од полето на работа.

Формулирањето на наодите од ревизијата може да се случи истовремено додека ревизорот собира докази или последователно откако ќе се соберат. Корисно е да се започне со идентификување на елементите на потенцијалните наоди додека ревизорските процедури сè уште се во тек, бидејќи тоа може да помогне да се идентификуваат празнините во добиените докази и навремено да се утврди потребата за дополнителна ревизорска работа. Во фазата на извршување постои потреба од собирање на дополнителни докази од ревидираниот субјект кое може да биде потребно за:

- да се утврди дали одредениот недостаток е изолиран пример или претставува систематски проблем;
- да се идентификува причината за недоволно обезбедени докази;

- да се утврди дали проблемот може да се реши од страна на субјектот или е надвор од негова контрола и да се оцени неговиот потенцијален ефект.

Во едни случаи, ефектот на наодот може да биде квантитативно голем, а во други случаи квалитативните ефекти на наодот можат да бидат значајни, при што истите треба да бидат предмет на конструктивна дискусија со ревидираниот субјект, кои на ревизорот ќе му бидат основа за формирање на првичниот наод.

Важно е ревизорот да биде насочен кон целта, да работи систематски, со должно внимание и објективност и да спроведува професионално расудување кога ги анализира доказите. Од витално значење е да се преземе критички пристап и да се одржува објективна дистанца од дадените информации. Во исто време, ревизорот мора да биде приемчив за ставовите и аргументите, да може да ги гледа работите од различни перспективи и да одржува отворен и објективен став. Ревизор кој не е приемчив може да ги пропушти најдобрите аргументи.

4.4. Анализа за ревизорски наод и заклучоци

На крајот на фазата на извршување на ревизијата се врши анализа на доказите со која се утврдува основот на елементите на ревизорскиот наод: критериумот, состојбата, причината и ефектот. Целта на оваа анализа е да се извечат првични заклучоци како основ за формирање на ревизорскиот наод.

Наодите констатирани во текот на извршување на ревизијата треба да бидат поставени во јасна и логична рамка за да се овозможи лесно разбирање на ревизорските критериуми кои се применуваат, идентификувани факти, како и анализа од страна на ревизорот за природата, значењето и причините на проблемот. Во поглед на влијанието на наодот, мора да се има во предвид - економичноста, ефикасноста и/или ефективноста, бидејќи тоа дава основ да се преземат корективни активности.

Ревизорот мора да го процени степенот на доверба во ревизорскиот наод, врз основа на валидноста на доказите. Проценката треба да се гледа јасно во текстот на наодот, со користење на квалификации (на пример, генерално, често). Ревизијата на успешност треба да се фокусира на обезбедување балансиран поглед на темата, презентирајќи не само недостатоци, туку и позитивни наоди и индикации за добра практика. Свкупниот акцент е да се формулира ревизорски наод на конструктивен и урамнотежен начин.

Понатаму, ревизорот треба да ја утврди свеста на раководството на ревидираниот субјект за утврдените состојби. Доколку субјектот е свесен за утврдените состојби и веќе се преземаат корективни активности, тие треба да се евидентираат и да бидат земени во предвид при известувањето.

Заклучоците и наодите, како резултат на анализата, треба да дадат одговор на ревизорските прашања. Заклучоците ги разјаснуваат и додаваат значење на конкретните наоди од извештајот. Тие го презентираат мислењето на ревизорот и го

надминуваат едноставното разгледување на констатациите. Заклучоците мора да следат логично од наодите, проблемите или слабостите и нивните причини и последици⁶⁷. Кога се донесуваат заклучоци, честопати ќе биде неопходно да се прегледа анализата на ревизорските податоци и констатации за да се обезбеди доверба дека заклучоците се засноваат на цврсти основи. Анализата на податоците се состои во комбинирање на резултати од различни видови извори. При правилно извршена ревизија на успешност, презентираниите аргументи се балансираат со најдобрите можни контрааргументи и различните спротивставени гледишта се одмеруваат едни со други.

Пример

Критериум:

Законската регулатива утврдена од Светската здравствена организација за бројот на легла за ментално болни пациенти, бараат бројот на кревети во специјализираните медицински установи да биде 0,43 на илјада жители.

Утврдени состојби:

Неодамнешното истражување на Светската здравствена организација покажува дека земјата X е една од првите држави во однос на бројот на ментално болни. За ревидираниот период расположливиот број на легла во просек за земјава е 0,37 на илјада жители. Распределбата на легла во населените места варира помеѓу 0,25 и 0,52 на илјада жители.

Резултати од споредба:

Не се исполнети нормативите определени со стандард од Светската здравствена организација за просекот во државата и за некои од населени места.

Причини:

Не постои усвоена стратегија за развој на психијатриската помош и план за спроведување на реформите во психијатриското лекување, со ефективно ангажирање на сите одговорни тела и институции, со одредени јасни квантитативни/мерливи цели, јасна оценка на потребните ресурси и извори за нивно обезбедување.

Недостаток на оптимизирана мрежа на специјализирани установи за третман на ментални болести во земјата.

Ефекти:

Нерамномерна распределба на креветите помеѓу различни населени места;

Распределбата на креветите не е во согласност со бројот на населението во населените места;

Незадоволени потреби за болничка нега за пациенти со ментална болест и потреба од мигрирање на лицата со ментални нарушувања за да добијат нега на друго место.

Заклучок:

Неефективно управување со системот за психијатриска нега поради немање стратегија и план за развој на психијатриска грижа.

⁶⁷ GUID 3920/94

Во процесот на развивање заклучоци, можно е да биде потребно да се поправи или малку да се промени ревизорското прашање, а во ретки случаи дури и целта (ите) на ревизијата. Тоа е неопходно кога при анализата ќе стане јасно дека врз основа на добиените докази и наоди нема да може точно да се одговори на прашањето. Во идеални услови, подобро е таквите по тешкотии да се препознаат на почетокот на ревизорскиот процес, за да можат да бидат направени соодветни усогласувања. Доколку се потребни корекции, тие треба да се дискутираат и да се соопштат во ДЗР и со ревидираниот субјект⁶⁸.

4.5. Измена и дополнување на ревизорската програма

Во фазата на извршување на ревизијата може да се утврдат промени кои влијаат на севкупното ревизорско работење, односно потреба од промена на ревизорскиот пристап, утврдени нови ризици, промена на опфатот на ревизијата, оправдани ограничувачки фактори за извршувањето на ревизијата, ангажирање на експерти, поради што е потребно да се изврши измена и дополна на Ревизорската програма. За извршената измена и дополнување на Ревизорската програма потребно е ревизорите да изготват соодветно образложение во кое ќе се наведат потребата и причините од измена и дополна на Ревизорската програма.

4.6. Комуникација во извршувањето

Ревизорите треба да одржуваат ефективна и соодветна комуникација со субјектите на ревизија и останатите засегнати страни во текот на ревизијата, како и да имаат дефинирана содржина, процес и лица за комуникација за секоја ревизија.⁶⁹

Навременото пренесување на првично констатираните состојби/наоди или препораки на одговорните раководни лица на субјектот е важна ревизорска постапка, која помага при потврдувањето на првичните заклучоци / наоди во фаза на извршување на ревизијата и го поттикнува субјектот да даде свое мислење. Користа/ефектот од ревизијата на успешност ќе биде поголем од причина што ваквата постапка овозможува субјектот веднаш да преземе корективни мерки во проблематична област.

На крајот од фазата на извршување на ревизијата треба да се одржи завршна средба со одговорните раководни лица од субјектот. Целта на оваа средба е:

- да се презентираат најзначајните ревизорски заклучоци / наоди и препораки - презентација во Power Point Presentation, усно презентирање и други техники;
- да се разговара со раководството на субјектот за презентираниите ревизорски наоди и препораки и да се добијат нивните коментари и,
- да се даде можност на субјектот да ги разјасни недоразбирањата и да дискутира за ревизорските наоди и препораки.

⁶⁸ GUID 3920/97

⁶⁹ ISSAI 3000/55

Завршната средба треба да биде документирана и внесена во работните белешки. (01_2_I_ Записник од завршен состанок).

4.7. Документирање

Ревизорот ја документира ревизијата на доволен, целосен и детален начин⁷⁰. Навременото подготвување на ревизорската документација помага да се зајакне квалитетот на ревизијата и го олеснува ефикасното прегледување и оценка на обезбедените ревизорски докази и донесени заклучоци, пред да се заврши извештајот. Бидејќи е тешко да се реконструираат и да се повикаме на специфични активности кои се однесуваат на собирање на ревизорски докази, повеќе седмици откако всушност работата била извршена, работата треба да биде документирана како што ревизорскиот тим ја завршува, со цел да го намали ризикот од неточна ревизорска документација, да го подобри квалитетот на ревизијата и да ја подобри ефикасноста на истата.

Природата и степенот на ревизорска документација за една ревизија, во голема мера се прашања на професионално расудување, засновано врз единствени околности на секоја една ревизија. Секако, од секој ревизор вообичаено се очекува да го документира следното:

- а) Целите, опфатот и методологијата на ревизијата, и
- б) Извршената работа и обезбедените докази

Документацијата треба да биде доволна и детална за да обезбеди разбирање на ревизијата.

Ревизорите треба адекватно да ги документираат своите постапки, процедури да обезбедат докази и за истата се изготвуваат работни белешки вклучувајќи ја основата и обемот на планирањето, работата која е извршена и наодите од ревизијата.

За да се сумираат информациите добиени за време на спроведувањето на ревизорската задача и да се рефлектираат утврдените факти, наодите и поврзаните заклучоци и предлог препораки ревизорот треба да изготви. (01_1_I_ Матрица на наоди).

4.7.1. Работни белешки

Работните белешки треба да содржат докази за поддршка на мислењата, заклучоците и анализите кои ги поддржуваат препораките во извештајот, помагаат при организацијата на ревизијата и го олеснуваат пристапот до доказната документација.⁷¹

⁷⁰ ISSAI 300/36

⁷¹ ISSAI 3000/86

Работните белешки треба да бидат јасни, читливи, комплетни, релевантни, точни, концизни, уредни, и разбирливи и да се држат до прашањата кои се тесно врзани со целите на задачата (02_I_ Работна белешка).

Секоја работна белешка треба да ги содржи следните идентификациски информации: тема на ревизијата на успешност, име на субјектот каде е вршена ревизијата, соодветно да биде обележана, информации за лицето кое ја изготвило белешката, информација за датумот на изготвување на работната белешка, информација за лицето кое ја одобрило белешката и датумот на одобрување.

Во работната белешка треба да е наведен изворот на информацијата која ја содржи како и лицето/субјектот кое ја обезбедило информацијата. Секоја работна белешка треба да содржи цел, ревизорска област/ризик и прашање, со која ги објаснува причините за развивање и анализирање на информациите и користењето на информациите во однос на целта на ревизијата.

Работна белешка во која се содржани резултати од извршени анализи и проценка на информациите, односно работната белешка како заокружена целина, треба да има заклучок кој концизно и јасно ги објаснува резултатите на анализата на ревизорот и проценката на информациите.

4.7.2. Организирање и чување на документацијата

Согласно ISSAI, документацијата треба да се организира на начин кој ќе обезбеди јасна и директна врска помеѓу наодите и доказите што ги поддржуваат.

Документите треба да бидат организирани во досие на ревизијата со цел да бидат разбирливи за лица надвор од ревизијата и да укажуваат на поврзаноста со наодите на ревизијата.

Со оглед на тоа што во ДЗР ревизорските процеси се спроведуваат со поддршка на Системот за управување со ревизиите (АМС), кој обезбедува управување со документите од ревизиите, организирањето на документите ќе се врши согласно функционалностите и техничките карактеристики на системот.

Документите се зачувуваат во досието на ревизијата во АМС, согласно фазата на ревизијата и чекорот на кој се однесуваат, притоа обезбедувајќи поврзаност помеѓу чекорот (постапката), ревизорските документи и доказите.

Документацијата на ревизијата се чува во електронска форма, како и во хартиена форма доколку тоа е задолжително согласно законите, во рокови утврдени со интерните акти на ДЗР.

Доколку станува збор за класифицирани документи, со истите треба да се постапува согласно законите и интерните акти на ДЗР и да се чуваат надвор од АМС.

5. ИЗВЕСТУВАЊЕ

Известувањето кај ревизијата на успешност има за цел презентирање на резултатите од ревизијата кои ќе придонесат кон подобрување на економичноста, ефикасноста или ефективноста при користењето на јавните средства. Кај овој вид

ревизија, извештајот треба да информира за економичноста и ефикасноста со која ресурсите се добиени (набавени) или употребени и ефикасноста со која целите се остварени.

Добро планирана и спроведена ревизија претставува основа за добар извештај. Ревизорскиот извештај е конечен производ на ревизорскиот процес.

Извештајот треба да биде **јасен и објективен**, презентирајќи ги главните наоди и заклучоци на ревизорските прашања, овозможувајќи му на читателот да разбере зошто и како ревизијата била спроведена и да понуди практични препораки кои ќе овозможат реални промени во управувањето со јавните средства.

Јасен, корисен и навремен извештај кој придонесува кон подобрување на економичноста, ефикасноста и ефективноста во користењето на средствата на граѓаните е одраз на кредибилитетот и репутацијата на Врховната ревизорска институција.

Со известувањето треба да се:

- (а) обезбеди транспарентност во однос на усогласеноста со барањата на правната рамка за трошење на јавните средства и управувањето со активностите на јавните услуги;
- (б) обезбедат веродостојни, независни и објективни информации на целните корисници на информациите од ревизорските извештаи за потребите на раководството на јавниот сектор (во стратешко и оперативно планирање; во контрола и следење на спроведувањето на релевантните активности, политики, програми, сектори итн.);
- (в) дадат конструктивни препораки за подобрување на работата на ревидираните субјекти и системите за финансиско управување и контрола;
- (г) создадат стимулации за промени преку обезбедување на знаење преку анализа и добро основани препораки за подобрување;
- (д) следи спроведувањето на дадените препораки, како предуслов и гаранција за зајакнување на ефикасноста на органите одговорни за управување со јавните средства и подобрување на квалитетот на јавните услуги;
- (ѓ) зголеми довербата на јавноста во процесот на управување со јавните средства и да се поттикне континуирано подобрување на користењето на јавните средства и во спроведувањето на активностите во јавната администрација.

Кога пишува висококвалитетен извештај за ревизија на успешност, ревизорот се соочува со следниве главни предизвици:

- како да се заинтересираат корисниците на извештајот за темата и предметот на ревизијата;
- како правилно да се презентира областа на ревизијата и ревидираниот предмет на корисниците на извештајот;
- како накратко да се претстави методологијата за ревизија;
- како да се претстават критериумите за оценување како основа за наодите и заклучоците од ревизијата;
- како да се документира постоењето на проблемот;

- како да се поврзе проблемот со причините и последиците;
- како да се утврди кои се најважните наоди;
- како јасно да се прикажат структурата, јазикот, сликите и табелите;
- како се пишуваат добри заклучоци и соодветни и корисни препораки и
- како да се претстави извештајот на начин, лесен за читање од различни целни групи.

5.1. Карактеристики на извештајот од ревизија на успешност

ISSAI 3000/122

Ревизорот ги утврдува ревизорските критериуми и нивните извори во ревизорскиот извештај.

ISSAI 3000/124

Ревизорот осигурува јасни заклучоци дека ревизорските наоди се наспроти ревизорската цел(и) и/или ревизорските прашања или објаснува зошто тоа не е можно.

Ревизорскиот извештај има за цел :

- да ги информира целните корисници за резултатите од ревизиите;
- да ги направи резултатите помалку подложни на недоразбирање;
- презентирање на резултатите пред јавноста со цел да се обезбеди транспарентност, освен ако не постои конкретно законско ограничување во овој поглед; и
- да се олесни следењето со цел да се утврди дали се преземени соодветни корективни мерки.

ISSAI 3000/116. Ревизорот обезбедува ревизорски извештаи кои се а) сеопфатни, б) убедливи, с) навремени, д) читливи и е) балансираани.

Сеопфатен (ги содржи сите релевантни информации) - За да биде сеопфатен, ревизорскиот извештај треба да ги содржи сите информации и аргументи, неопходни за одговор на ревизорската цел(и) и ревизорските прашања. Истовремено треба да е доволно детален за разбирање на предметот на ревизија и ревизорските наоди и заклучоци.

Поради разновидноста на можни ревизорски теми во ревизијата на успешност, содржината и структурата на ревизорскиот извештај се разликуваат. Вообичаено, поради барањата за транспарентност и отчетност, минималната содржина на ревизорскиот извештај за спроведување вклучува:

1. предмет на ревизија;
2. цел (и) на ревизијата и/или ревизорски прашања;
3. критериумите за ревизија и нивните извори;

4. специфични ревизорски методи за собирање податоци и користење на анализа;
5. опфатен временски период;
6. извори на податоци;
7. ограничувања на користените податоци;
8. ревизорски наоди;
9. заклучоци и препораки, доколку ги има.

Читателите треба да бидат информирани за значајните ограничувања во ревизорските цели, опфатот, методологијата или собраните податоци за да можат разумно да ги толкуваат наодите, заклучоците и препораките во ревизорскиот извештај без да бидат доведени во заблуда.

Во извештајот, ревизорот обично ги посочува материјалните наоди утврдени при вршењето на ревизијата и ги опишува употребените методи и критериуми, вклучувајќи ги и нивните извори. Ревизорот ја има крајната одговорност за дефинирање и објаснување на критериумите користени во ревизорскиот извештај. Ревизорот може да обезбеди објаснувачки информации со цел да му помогне на читателот да ја разбере суштинската порака на извештајот, наодите и важноста на ревизорските прашања. Соодветните објаснувачки информации може да вклучуваат објаснувања за тоа како функционираат програмите и оперативните активности, нивната важност, опис на одговорностите на субјектот предмет на ревизија и објаснување на термините.

При пишување на сеопфатен извештај, од суштинско значење е ревизорот да има обезбедено доволно соодветни докази за поткрепа на наодите заклучоците и препораките (ако е применливо) во однос на целта(ите) на ревизијата.

Убедлив – Констатациите и заклучоците од ревизијата треба да дадат одговор на целта на ревизијата и ревизорските прашања, наодите треба да бидат презентирани убедливо, а заклучоците и препораките треба да произлезат од фактите и аргументите кои се презентирани.

Ревизорот треба да има две главни/основни цели при изготвување на убедлив извештај за ревизија на успешност:

- **Логичност** - ревизорот треба логички да ги структурира наодите кои водат до заклучоците и препораките, односно да обезбеди јасна врска помеѓу критериумите на ревизијата преку наодите до заклучоците и препораките.
- **Точност** - Неточните извештаи може да го нарушат кредибилитетот на ВРИ. Неточноста во извештајот може да ја доведе во прашање неговата валидност во целина и може да го отргне вниманието на корисниците од суштината на извештајот.

За да биде убедлив ревизорскиот извештај, потребно е да биде логички структуриран и да има јасна врска помеѓу ревизорските цели и ревизорските прашања, ревизорските критериуми и наоди, заклучоците и препораките. Убедливиот извештај исто така треба да биде точен. Точноста бара, презентираниите ревизорски

докази и сите ревизорски наоди и заклучоци да се правилно структурирани. Точноста ги уверува читателите дека тоа за кое се известува е со кредибилитет и веродостојност. Точниот извештај се заснова на факти, со јасно наведување на изворите и методите, за да можат неговите корисници да ја проценат тежината што треба да им се даде на доказите и заклучоците наведени во него. Употребениот израз и тон се неутрални, а презентираниите информации се доволни за да ги убедат читателите во валидноста на наодите, разумноста на заклучоците и придобивките од спроведувањето на препораките.

Еден од начините да му се помогне на ревизорот да подготви убедливи и точни ревизорски извештаи е да користи лице кое ќе изврши контрола на квалитет на ревизијата. Ова е независен искусен ревизор кој потврдува дека фактите, бројките и податоците се соодветно презентирани, дека наодите се соодветно поткрепени со докази во ревизорската документација и дека заклучоците и препораките логично произлегуваат од доказите.

Навремен - ревизорскиот извештај треба да се издаде навремено за да се обезбедат информации корисни за раководството, владата, Собранието и другите засегнати страни. Процесот на пишување на нацрт-ревизорски извештај треба да започне во текот на ревизорската работа во субјектот кој е предмет на ревизија, а извештајот треба да се подготви што е можно поскоро по неговото завршување, откако ревизорот ќе ги собере сите потребни информации. Бидејќи целта на ревизорскиот извештај е да го подобри работењето на менаџментот, овие подобрувања ќе му овозможат на субјектот кој е предмет на ревизија да ги постигне своите цели на ефикасен и/или ефективен начин, колку побрзо ќе се подготви извештајот, толку тој ќе биде покорисен.

Ревизорот комуницира со субјектот кој е предмет на ревизија за важни прашања што се јавуваат за време на ревизијата. Во оваа комуникација, ревизорот може да го насочи субјектот за прашањата што треба веднаш да се решат и кои овозможуваат преземање корективни мерки пред финализирањето на нацрт извештајот.

Лесен за читање - ВРИ треба да објават објективни информации на јасен и разбирлив јазик. За да се даде ефективен придонес, важно е извештаите за ревизија на успешност да бидат јасни, концизни, логични и фокусирани на предметот на ревизијата. Кога се лесни за читање, најверојатно ќе имаат најголемо влијание врз пошироката јавност.

Подготовката на читлив извештај зависи од два суштински фактори:

- Познавање на потребите на корисниците на ревизорскиот извештај - корисници на извештаите за ревизија на успешност, покрај законодавната и извршната власт, може да бидат, на пример, граѓаните, академската заедница, приватниот сектор и медиумите и други засегнати страни, кои имаат различни интереси фокусирани на ревизорските резултати;

- Ефективна структура на ревизорскиот извештај - важно е да се одреди структурата на ревизорскиот извештај пред да се започне со неговата подготовка за да се олесни организацијата и презентацијата на текстот. Ефективната структура му овозможува на извештајот да го привлече вниманието на читателот, да ги претстави целите на ревизијата, да ги открие сложените прашања и да обезбеди јасна интерпретација на резултатите.

Користењето на пристап наречен „вечерна забава“ може да му помогне на ревизорот да дизајнира структура која е лесна за читање. Пристапот на „вечерна забава“ упатува на реалните ситуации на вечерните забави каде лицето има многу кратко време на располагање да го привлече вниманието на другите гости. По собирањето и анализата на податоците се одржува вечерна забава, а целта е да се формулираат јасни, интересни заклучоци, и секои од нив може да се претстави во рок од 10-15 секунди. Врз основа на ова презентирање истите ќе се надградат со повеќе детали. Употребата на стандардизиран формат (темплејт) за извештаите за ревизија на успешност, го олеснува и подготвувањето и користењето на извештајот.

Содржината на извештајот треба да произлегува од целта (ите) на ревизијата и да обезбеди доволно информации за да му овозможи на корисникот да ги разбере темата и предметот на ревизијата. Од текстот секој дел, секоја точка и секој став, треба да има јасна врска со темата на ревизијата.

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.

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 го олеснува читањето и разбирањето на извештајот. Илустративните алатки (слики, графикони и мапи) може да се користат за појасно презентирање на комплексна материја.

Користењето на обичен јазик е важна вештина што ревизорите треба да ја совладаат преку обука и пракса. Дополнителни клучни елементи на едноставниот јазик се кратките реченици со едноставна структура.

На пример:

Во рамки на оваа област ревизијата имаше за цел да даде одговор на повеќе ревизорски прашања поврзани со законската, подзаконската и стратешката рамка која се применува при функционирањето на инспекторатите во РСМ, како основа за градење на интегриран систем на контрола на национално ниво, преку реализација на целите и активностите определени во стратешките, планските и програмски документи, при што ги утврдивме следните состојби:

Не е изработена и донесена Стратегија за развој на инспекциските служби во РСМ, која треба да претставува главен долгорочен стратешки документ во областа на

инспекцискиот надзор, со утврдени цели, политики и мерки за развој на инспекциските служби во РСМ.

Стратегијата треба да ги сумира институционалните рамки од правната регулатива за инспекциските служби, состојбата на инспекциските служби од аспект на вршењето на инспекцискиот надзор, со цел да ја дефинира мисијата и визијата на инспекциските служби во државата, да ги планира целите, активностите и мерките, изворите на финансирање, на чија основа ќе се градат годишните активности на инспекциските служби во РСМ.

Би требало да биде

Инспекторатите во РСМ се основа за градење на интегриран контролен систем на национално ниво. Нивното функционирање се остварува преку имплементација на целите и активностите дефинирани во стратешките, планските и програмските документи. Целта на овој дел од извештајот е да даде одговори на неколку ревизорски прашања поврзани со правната и стратешката рамка што се применува во врска со активностите на инспекторатите.

Функционирањето на инспекциските служби во РСМ се одвива без присуство на стратешки документ со дефинирани цели, политики и мерки за развој на службите. Врз основа на законски дефинираната институционална рамка и анализа на состојбите (на инспекциската практика), Стратегијата треба да ги определи мисијата и визијата на инспекциските служби во државата, целите, активностите и мерките, и извори за нивно финансирање, што ќе биде основа за планирање и спроведување на годишните активности на инспекциските служби во РСМ.

Концизен - Извештајот не треба да биде подолг од потребното да се пренесе пораката. Не потребни детали или нематеријални наоди можат да го збунат читателот и да го оддалечат од главната порака, како одговор на целта на ревизијата. Извештаите кои се концизни колку што предметната материја дозволува, постигнуваат најголем ефект.

Добриот ревизорски извештај треба да понуди додадена вредност за корисниците на извештајот за темата, предмет на ревизија и да овозможи одговор на поставените цели. Тој треба да обезбеди достапни, концизни, и ажурирани информации кои ќе можат владата, парламентот, субјектите опфатени со ревизијата и другите корисници да ги користат со цел да ја подобрат економичноста, ефективноста и ефикасноста на јавниот сектор.

Конструктивен - 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. Не е соодветно да се критикува раководството за прашања кои се надвор од негова контрола. Балансиран извештај кој ги уважува позитивните аспекти на успешноста може да помогне во подобро прифаќање на извештајот од страна на корисниците.

Лесно читлив извештај:	
Речениците се кратки и едноставни по структура.	За визуелизација на информациите се користат илустрации, табели, графикони .
Се користи активната форма на глаголите.	Се избегнуваат професионален жаргон и сложени, ретко употребувани зборови.
Текстот е одделен со наслови.	Објаснувачки и детални информации се дадени во прилозите.
Ставовите се нумерирани.	Се избегнува прекумерна употреба на референци, кратенки и акроними.
Има професионален и неутрален тон.	Се користи позитивно се избегнува негативно изразување.
Користи стандардизиран формат (темплејт).	

Со цел да се провери колку е јасно и лесно за корисниците да го согледаат ревизорскиот извештај, може да се вклучат лица надвор од тимот за ревизија кои не се запознаени со темата и предметот на ревизијата.

Објективен (балансиран и неутрален) - Ревизорскиот извештај треба да биде напишан од независна гледна точка, со проценка на успешноста од аспект на објективни критериуми.

Извештајот треба да биде балансиран по содржина и неутрален во тон. Презентирањето и толкувањето на фактите мора да биде неутрално, односно треба да се избегнуваат субјективни информации или изјави кои можат да предизвикаат одбранбена реакција и противење од субјектот. Неговата вредност е поголема кога доказите се презентирани на непристрасен начин, а препораките ќе овозможат значителни подобрувања во иднина.

Следејќи ги аргументите на ревизорите, корисникот на извештајот може подобро да ги разбере дадените заклучоци и препораки.

Објективниот извештај ги уважува позитивните аспекти на успешноста и треба да презентира што всушност е констатирано со ревизијата.

Согледувањата на ревизорот се темелат на разбирање на состојбите што ќе придонесе кон поголемо прифаќање на извештајот од страна на субјектите на ревизија.

Ревизорите честопати имаат тенденција да се фокусираат на прашања кои водат до препораки за подобрување. Објаснувањето на влијанието на ваквите проблеми му помага на корисникот на извештајот да го разбере значењето на проблемите, што го поттикнува на корективни активности. Подеднакво е важно да се обезбедат целосни и веродостојни информации за темата и предметот на ревизијата. Ако субјектот на ревизија прави нешто добро, ревизорот треба да го обелодени тоа паралелно со областите кои треба да се подобрат. Ревизорот не е свесен за ризикот

од претерано и прекумерно нагласување на лошото работење од страна на субјектите кои се предмет на ревизија. Секогаш треба да се бараат објаснувања, особено од субјектот на ревизија и тие да бидат критички оценети.

5.2. Процес на изработка на нацрт ревизорски извештај

Постојат неколку причини за започнување на процесот на составување на ревизорскиот извештај при раните фази на ревизијата на успешност (планирање/извршување) при подготовка на материјали за причините за избор на ревизијата, за методологијата и описот на темата и предметот на ревизијата (на пример, како дел од програмата за ревизија). Оваа подготвителна работа им овозможува на ревизорите во подоцнежните фази на ревизијата да се фокусираат главно на суштински анализи на информации, наоди, заклучоци и препораки. Текстот напишан на почетокот на ревизијата треба да се преиспита и во повеќето случаи делумно да се ревидира при изготвување на извештајот.

Формулирањето на наодите, заклучоците и препораките во извештаите за ревизија на успешност се аналитички процеси во кои се собираат сите докази и критериуми за да се одговори на главните и конкретни ревизорски прашања и да се постигнат целите на ревизијата. Како резултат на овие аналитички процеси, во фазата на извршување се изготвува „матрица на наоди“, која е основа за подготовка на нацрт-ревизорскиот извештај.

За да може процесот на составување на нацрт-ревизорскиот извештај да биде ефективен, важно е да се сфати дека тој е дел од процес на анализа во кој се споредуваат собраните докази, кои даваат целосна слика за:

- темата и предметот на ревизијата,
- прифатените критериуми,
- наодите да одговараат на ревизорски прашања,
- да се извлечат заклучоци и
- да се дадат препораки кога е можно.

Со цел да се состави лесен за читање нацрт-ревизорски извештај, обично е потребно да се ревидира текстот, да се реструктурира и делумно да се преработи и уредува за да се задоволат потребите на потенцијалните корисници на извештајот.

ДЗР применува специфични процедури за контрола на квалитетот во врска со подготовката на ревизорскиот извештај, кои се претставени во Упатството за контрола на квалитетот.

Процесот на составување на ревизорскиот извештај поминува низ неколку фази:

- дефинирање на главните пораки на ревизорскиот извештај;
- подготовка на кратка презентација со главните елементи на извештајот;
- составување, корекција и уредување (во краен случај и препишување (од ново пишување) на нацрт-ревизорскиот извештај со цел да се обезбеди јасна врска помеѓу целите на ревизијата, ревизорските прашања, наодите, заклучоците и препораките;

- преглед и доколку е потребно, подобрување на квалитетот на нацрт-ревизорскиот извештај (структура, краткост, јасност).

Почитувањето на редоследот на наведените чекори може да им овозможи на ревизорите да заштедат време во подготвувањето на извештајот со фокусирање на суштинските прашања. При започнување на процесот на изготвување на ревизорски извештај, ревизорите треба да се придржуваат до целите, ревизорските прашања и дефинираните критериуми за оценување. Во пракса, ревизорите ја достигнуваат главната порака на извештајот откако ќе извршат обемна аналитичка работа. Затоа, неопходно е да се ревидира главната порака, клучните наоди и структурата на извештајот (содржината).

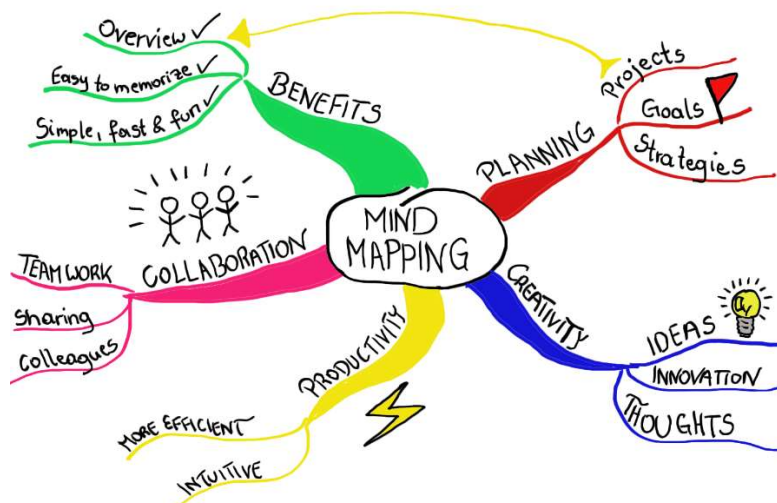
Развојот на содржината на текстот се препорачува да биде во рана фаза од изготвувањето на извештајот за да се обезбеди негова добра логичка структура. Главните делови од ревизорскиот извештај може да се подготват пред да се завршат сите постапки за собирање и анализа на докази, но претходно треба да се проверени. Се препорачува извештајот да се составува паралелно со спроведувањето на аналитичките постапки.

5.2.1. Дефинирање на главните пораки на ревизијата

Пред да започне со идентификување на главните пораки, ревизорот треба да ги прегледа, групира и анализира доказите за да процени кои од претходно очекуваните наоди (од фазата на планирање?) може да се потврдат. Само тогаш може да започне со пишување на ревизорскиот извештај и да формулира наоди, кои потоа може да се уредат за да се направи текстот јасен, прецизен и лесен за читање. Како што ги анализира податоците, ревизорот почнува да ги идентификува главните пораки на ревизијата. Ова се клучните прашања или наслови кои ја претставуваат суштината на најважните наоди.

Ревизорите можат да разговараат за сите наоди од ревизијата за кои имаат доволно соодветни докази, да ги оценат и структурираат во согласност со ревизорските прашања.

Треба да ја проценат материјалноста на наодите и да размислат какви активности може да се преземат во однос на идентификуваните недостатоци и неправилности. Ревизорите можат да применуваат различни техники при анализата на наодите од ревизијата. Конструктивните дискусии во рамките на тимот за ревизија се многу корисни. Во овие дискусии, тимот дискутира за целите и наодите од ревизијата, како и за заклучоците и препораките што може да се извлечат од наодите. Може да се користат и други техники, како што се „Вечерна забава“ („Dinner Party), „мапирање на умот“ („mind mapping) и друго.



Препорака:

Додека ги разгледувате главните пораки од извештајот, обидете се да замислите дека треба усно да ги објасните вашите наоди додека се возите со лифтот (30 секунди до 1 минута) на некој што не знае ништо за темата. Испробајте го ова гласно со членовите на тимот кои користат стоперка и продолжете да ја повторувате пораката додека не сте задоволни.

5.2.2. План за подготовка на Нацрт ревизорски извештај

Целта на изработката на планот со главните/најважните елементи е да се создаде структура на нацрт-ревизорскиот извештај како листа на наслови во форма на клучни зборови и многу кратки реченици и да се одреди содржината на текстот за секоја точка (наслов). На овој начин може да се добие најопштата идеја за структурата на ревизорскиот извештај. Планот му помага на тимот за ревизија да ја структурира својата идеја и кога нејзиниот развој започнува во многу рана фаза, може да има позитивно влијание врз процесот на собирање докази. Накратко, ревизорот треба:

- да ја утврди логичката структура на извештајот;
- да се наведат суштинските наоди, заедно со придружните докази и заклучоците, кои треба да бидат вклучени во различните делови;
- да се утврдат потребните прилози.

Како резултат на тоа, ревизорите имаат можност да одлучат кои наоди (вклучени во матрицата на наодите) се веќе разјаснети и треба да останат во нацрт-извештајот, за кои наоди треба понатамошна работа и кои треба да се отфрлат пред да се напише извештајот. Ревизорите треба да знаат каква порака сакаат да им пренесат на засегнатите страни. Техниките на „влезно дрво“ на „моделот влез-излез“ се корисни при составувањето на резимето кое помага за структурирање на аналитичкиот процес, особено кога истите се користат во претходните фази на ревизијата (на

пример, при дизајнирањето на ревизијата за идентификување на ревизорските прашања или присуството на проблем).

Препорака:

Планот за подготовка на Нацрт извештајот со главните референтни точки може да биде претставено од ревизорскиот тим со цел за да ги запознае лицата кои вршат општ надзор и контрола на квалитетот на ревизијата. Ова им овозможува на овие лица да проценат дали резултатите од ревизијата ќе бидат во согласност со очекувањата и ќе им овозможи да коментираат за општи насоки, содржината и можните заклучоци. Ова ќе заштеди време со намалување на потребата за прегледување и дополнување во подоцнежните фази од процесот на изготвување на ревизорскиот извештај.

5.2.3. Подготовка, коригирање и уредување на нацрт-ревизорскиот извештај

Процесот на составување, коригирање и уредување на содржината на нацрт-ревизорскиот извештај е аналитички процес на детално прикажување на она што ревизорот сака да им го пренесе на корисниците на извештајот врз основа на доказите. Ревизорот треба да создаде текст кој ги споредува доказите за фактите со критериумите и ги прикажува врските помеѓу различните наоди и/или делови од извештајот. Како дел од овој процес, се продлабочува и развива разбирањето на ревизорите за проблемите и прашањата вклучени во извештајот. Ревизорите треба да остават малку време додека не им стане јасно што сакаат да кажат т.е. која е главната порака претставена во извештајот во целина, како и во поединечните делови од извештајот и некои од анализираните состојби можеби нема да бидат разјаснети додека не почнат да го подготвуваат извештајот.

5.2.4. Преглед и подобрување на квалитетот на нацрт-ревизорскиот извештај

Целта на секој ревизорски извештај е да се постигне разбирање од корисниците на извештајот. Затоа, важно е да се утврди кои ќе бидат корисници на извештајот, колку ќе бидат запознаени со темата и предметот на ревизијата, кои се нивните потреби за информации. Честопати пораките во ревизорските извештаи се насочени кон многу различни корисници, од кои некои не се добро запознаени со предметот на ревизијата и не би го разбрале доколку не се презентира накратко, јасно и на разбирлив јазик. За разлика од нив, раководството на субјектот кој е предмет на ревизија е повеќе заинтересиран за доказите презентирани како поткрепа на наодите и за логичната врска помеѓу критериумите, наодите, заклучоците и препораките. Медиумите, како конкретен корисник, до определен степен се информирани за прашањата вклучени во ревизорскиот извештај, но се интересираат за главните пораки во извештајот за да можат соодветно да ги презентираат пред своите читатели.

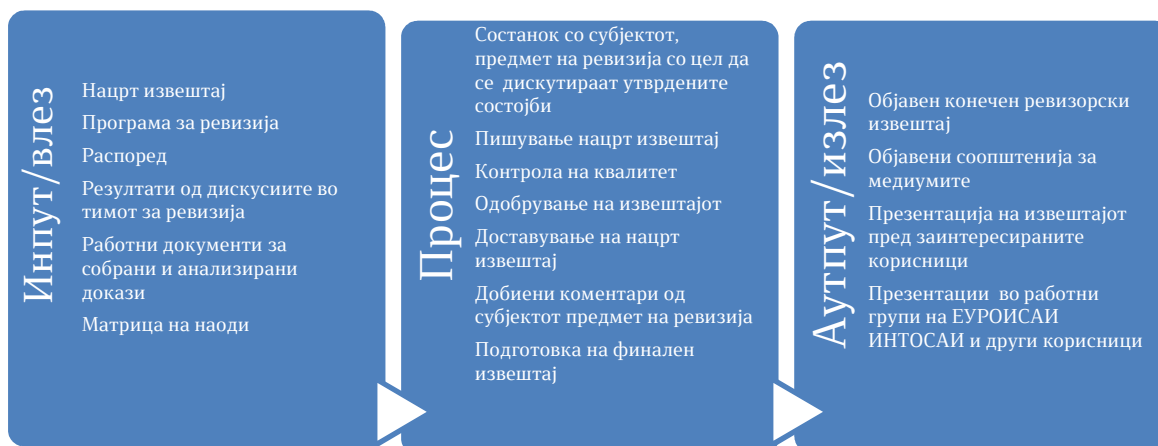
Општи препораки

- Темата на ревизијата треба да биде релевантна и од интерес за корисниците.
- Релевантниот извештај за ревизија на успешност треба да има јасно дефиниран и фокусиран ревизорски проблем и цел.
- Ревизорскиот извештај треба соодветно да ги опише важните аспекти на ревизорскиот дизајн, вклучувајќи ги ревизорските прашања, опфатот на ревизијата и методологијата.
- Извештајот треба да им даде на корисниците соодветно разбирање за субјектите, системите и процесите кои се предмет на ревизија и како се очекува тие да функционираат, за да им го олесни разбирањето на наодите, заклучоците и препораките.
- Извештајот мора јасно да ги идентификува и да ги таргетира целните корисници, така што информациите се пренесуваат со најголема јасност.

Пред доставување на нацрт извештај до раководството на субјектот кој е предмет на ревизија, раководителот на тимот за ревизија организира Завршен состанок помеѓу тимот и претставниците на субјектот кој е предмет на ревизија на кој се презентираат утврдените состојби од извршената ревизија. Се земаат во предвид коментарите и забелешките на субјектот по однос на наодите, заклучоците и препораките вклучени во извештајот. За време на состанокот субјектот кој е предмет на ревизија може да обезбеди дополнителни докази. Резултатите од состанокот се документирани.

Добра пракса е по одржување на овој состанок доколку е можно од субјектот кој е предмет на ревизија да се достават и писмени коментари.

Ревизорите дискутираат за забелешките и коментарите на субјектот кој е предмет на ревизија и доставените дополнителни докази и ја оценуваат нивната валидност и можните корекции во драфтот на нацрт извештајот. Пред да се достави до одговорното лице на субјектот кој е предмет на ревизија, нацрт извештајот се доставува до телото за контрола на квалитетот и одобрување (стручно тело).



Општи препораки

Добра практика е:

- прегледајте ја ревизорската програма и распоред додека го изготвувате ревизорскиот извештај за да се осигурите дека сите клучни идентификувани прашања се опфатени со извршени проверки на лице место кај субјектот;
- за време на пишувањето на извештајот, прегледајте ги писмата во кои се бараат информации, работните документи и докази собрани и анализирани за да се осигурите дека наодите и заклучоците од ревизијата се поткрепени со достаточни и соодветни докази;
- подгответе Матрица на ревизорски наоди како предуслов за изготвување на извештај;
- комуницирајте со субјектот кој е предмет на ревизија (преку состанок и писмено) за да добиете коментари и забелешки по однос на наодите и заклучоците од извршената ревизијата;
- внимателно разговарајте со ревизорскиот тим по однос на одговорот на субјектот кој е предмет на ревизија и, доколку е потребно, направете измена во нацрт извештајот, во зависност од расположливите докази;
- нацрт ревизорскиот извештај доставете го на разгледување до телото за контрола и одобрување.

5.3. Квалитет на ревизорски извештај

Квалитетот на ревизорскиот извештај може да се оцени со помош на **посебни критериуми** особено вклучувајќи ги следните:

5.3.1. Материјалност, релевантност и објективност

Материјалност⁷². – Темите кои се предмет на ревизија на успешност треба да бидат материјални. Материјалноста значи не само финансиска значајност на темата, предмет на ревизија туку и значајност на социјалните и политичките аспекти на темата, предмет на ревизија со цел да се обезбеди поголема материјална вредност. Доколку ревизијата на успешност обработува материјално значајни теми истата ќе придонесе за поголем квалитет на ревизијата преку поголема вредност. Овој аспект на квалитет на ревизорскиот извештај е определен при дефинирање на темата на ревизија на успешност.

Релевантност - Информациите кои се дадени во извештајот треба да бидат релевантни за темата на ревизијата, ревизорското прашање или проблемот кој се проучува.

Објективност - се дефинира како „непристрасност, избалансираност и неутралност“. Кога се донесуваат одлуки за опфатот, доказите, значајноста на наодите и заклучоците, ревизорот мора да има непристрасно гледиште и објективно

⁷² ISSAI 300/35

расудување. Наодите треба да произлегуваат (да бидат базирани) од/на доказите и прикажани во согласност со стандардите. Ревизорот, секогаш мора да бара објаснувања, особено од страна на субјектите опфатени со ревизијата и истите критички да ги оценува.

5.3.2. Веродостојност, валидност и конзистентност

Корисниците на извештаите треба да им веруваат на веродостојноста и валидноста на презентираниите резултати од спроведената ревизија. Техниките на собирање на податоци треба да бидат валидни и сигурни. Извештајот од ревизијата треба да биде таков што заклучоците треба да произлезат од наодите и анализите, базирани на потврдени факти и други информации од различни извори.

5.3.3. Транспарентност, корисност и навременост

Транспарентност - Врховната ревизорска институција, во рамките на својот мандат треба да биде слободна да одлучи што и како ќе објави во однос на спроведените ревизии. Државниот завод за ревизија согласно својот мандат ги објавува конечните ревизорски извештаи, забелешките од ревидираниот субјект/субјектите, одговорот на забелешките, апстракт/соопштение на својата веб страна.

Корисност - извештајот треба да обезбеди достапни, концизни и ажурирани информации кои владата, собранието и владините институции можат да ги користат со цел подобрување на начинот на нивно функционирање. Во извештајот треба јасно да се наведат активностите и/или областите во кои се очекува да бидат преземени идни мерки и активности од страна на субјектите опфатени со ревизијата.

Навременост - извештајот треба да биде издаден на време со цел информациите да бидат достапни за нивна навремена употреба од страна на раководството на субјектот, владата, правосудството или другите заинтересирани страни.

5.4. Структура на извештајот на ревизија на успешност

Ревизорскиот извештај треба да биде веродостоен и да содржи информации за целите на ревизијата, опфатот, методологијата, критериумите, изворите на податоци кои се користени при добивање на докази како и наодите, заклучоците и препораките од ревизијата⁷³.

Согласно наведеното извештајот треба да ја следи стандардната структура која ќе му овозможи на читателот да се убеди во валидноста на наодите, разумноста на заклучоците и придобивките од имплементација на препораките.

Ревизорскиот извештај треба да ги содржи следните поглавја: (01_IZ_NI_KI_RU_)

1. Резиме
2. Основни податоци

⁷³ ISSAI 3000/117

3. Цел, опфат и методологија на ревизијата
4. Ревизорски наоди
5. Заклучоци и
6. Препораки.

Доколку субјектот предмет на ревизија достави забелешки / коментари / известувања по Нацрт извештајот на Овластениот државен ревизор, забелешките и одговорот на забелешки се составен дел на Конечниот ревизорски извештај.

Почетокот на ревизорскиот извештај вклучува:

- Содржина/дава слика за структурата и содржината на извештајот и ги вклучува главните делови, точки и потточките;
- Список на кратенки/табела која ги прикажува кратенките и акронимите користени во извештајот.
- Поимник/терминолошки речник (доколку е потребено) - кога се користат конкретни термини во ревизорскиот извештај, чиешто значење не е нашироко познато, треба да се подготви Поимник/терминолошки речник во кој ќе се наведе конкретниот поим, неговото значење и изворот на објаснувањето

Препорачливо е да се користат графички прикази или други методи за визуелизација за да се презентираат информации што можат да се прикажат на овој начин.

Ревизорскиот извештај може да содржи и прилози, табели, графикони, фотографии, анализи и друго.

5.4.1. Резиме

Резимето е еден од клучните елементи на секој извештај бидејќи е еден од неговите најчитани делови. Оттука тоа треба да остави најголем впечаток преку презентирање на тоа што целосно е содржано во извештајот и да го насочи читателот кон значајноста на темата на ревизијата, со акцент на главните заклучоци и препораки.

Резимето треба да даде одговор на целта (ите)/главното/ите ревизорско прашање/а и јасна претстава за главните наоди од ревизијата и да овозможи разбирање на главната порака и најважните моменти од извештајот. Резимето треба да:

- биде концизно без да се занемаруваат важните наоди;
- го води читателот до важноста на ревизорските прашања и нивните одговори;
- може да се користи како посебен документ;
- да ги содржи само информациите кои се анализирани во извештајот.

Треба да се наведе периодот на ревизија и ограничувањата на ревизорските цели и опфат, доколку ги има.

За да се постигне ова резимето треба да содржи јасни реченици како што се “Целта на ревизијата беше”; “Ревизијата го опфаќа периодот”; “Ревизијата ги опфати следните правни субјекти.....” ; “Ревизијата утврди

..... ”, и “ Ревизијата даде препораки..... ”. Препорачливо е резимето да не биде подолго од 3 страни.

Резимето **треба** да биде напишано на лесен и разбирлив стил со цел да го привлече читателот избегнувајќи долги параграфи и користејќи набројувања каде што е соодветно да се презентираат значајни согледувања.

5.4.2. Вовед

Воведот треба да содржи доволен број на општи податоци кои ќе му овозможат на читателот да се запознае со активната, програмата или субјектите кои се вклучени во ревизијата, со цел да ја разбере темата и предметот на ревизија, односно наодите, заклучоците и препораките.

За таа цел, воведот содржи:

- правен основ и причини за вршење на ревизијата;
- предметот на ревизија;
- основната правна и законска рамка од областа, предмет на ревизија;
- информации за стратегии, програми и проекти релевантни за предметот на ревизија;
- субјекти надлежни за предметот на ревизија;
- буџетски средства/извори на финансирање релевантни за предметот на ревизија, и
- главните системи и процеси на управување .

Овој дел **треба** да биде краток и не многу детален. Деталите можат да бидат презентирани во анекси, а може да се посочи и соодветна интернет страна, литература итн.

5.4.3. Цел, опфат и методологија на ревизијата

Опис на целта на ревизијата и опфатот и методологијата кои се користат да се одговори на ревизорската цел, треба да бидат вклучени во извештајот. Ова е клучно за да читателот разбере што да очекува од извештајот односно зошто ревизијата била спроведена, преку одговор на ревизорски прашања кои ги посочуваат клучните ризични области кои биле ревидирани, како и кои подобрувања можат да се постигнат во соодветната област/ тема на ревизија. Различни читатели имаат различни очекувања од извештајот. Медиумите можат да се фокусираат само на резимето додека субјект/субјектите опфатени со ревизијата, академската заедница и пошироката јавност покажуваат интерес за повеќе детали особено за опфатот и методологијата применета во ревизорската работа.

Овој дел од Извештајот **треба** да содржи јасен опис на:

- целта на ревизијата и специфичните цели поврзани со областите предмет на ревизија;

- опфат на ревизијата (ревизорски прашања на кои треба да се одговори, ревидираните програми, проекти, субјекти) и значајни ограничувања во опфатот и методологијата (доколку ги има);
- критериуми за оценка (критериуми и индикатори);
- методологија на ревизијата, (ревизорски пристап, избор на примерок, користени методи и техники) и
- ризици за извршување на ревизијата.

5.4.4. Ревизорски наоди

Наодите се структурирани според ревизорските прашања за да се разбере нивната поврзаност со критериумите и доказите.

Можен пристап е да се преформулира секое конкретно ревизорско прашање како дел или поглавје од извештајот и во него да се содржат соодветните наоди.

Секој наод мора да биде придружен со фуснота за поткрепувачките ревизорски докази. Кога се користи анекс се упатува на доказите дадени во анексот.

Ревизорските наоди и докази го сочинуваат главниот дел од ревизорскиот извештај. Тие треба да овозможат јасни заклучоци во однос на ревизорските прашања или да понудат објаснување онаму каде тоа не е можно⁷⁴. Ревизорските наоди и заклучоци треба да бидат поткрепени со докази и јасно да се разграничат во извештајот⁷⁵.

Основните елементи на ревизорскиот наод се: *состојба* (како е), *критериуми* (како треба да биде), *ефект* (“кои се последиците” – набљудувани и „како разумно и логично идно влијание”) и *причини* (зошто има отстапувања од критериумите).

Ревизорот треба да ги презентира сите значајни состојби на неусогласеност или значајни злоупотреби кои се утврдени за време или во тек на ревизијата. Доколку со ревизијата се утврдат состојби кои не се материјални потребно е истите да бидат искомунцирани со субјектите на ревизија и со надлежните институции⁷⁶ на соодветно ниво⁷⁷.

Ревизорот ги презентира и сите преземени мерки и/или активности за надминување на констатираните состојби, доколку истите се отпочнати во текот на вршењето на ревизијата за кои ревизорот има добиено ревизорски докази.

5.4.5. Заклучоци

Заклучоците се дел од извештајот кој треба да обезбедат јасен одговор на целта/целите на ревизијата. Засновани на ревизорските докази треба да дадат одговор на ревизорските прашања, а не да претставуваат само резиме на наодите.

⁷⁴ ISSAI 3000/124

⁷⁵ ISSAI 3000/125

⁷⁶ Закон за државната ревизија

⁷⁷ ISSAI 3000/129

Цврстината на заклучоците зависи од доволноста и соодветноста на доказите на кои се засновани наодите.

Заклучоците мора да бидат реални и објективни, да се однесуваат на севкупните собрани докази како одраз на веродостојноста и да бидат презентирани на логичен и убедлив начин за да бидат издржани. Тие треба да бидат јасни и конкретни без да им се остави простор на читателите сами да дојдат до нив.

5.4.6. Препораки

Во извештајот треба да се дадат конструктивни препораки кои ќе придонесат кон надминување на слабостите или проблемите кои се идентификувани со ревизијата. Тие треба да бидат презентирани на логичен начин, да произлегуваат од наодите и заклучоците, кои се базирани на компетентни и релевантни ревизорски докази. Препораките треба да бидат практични, да имаат додадена вредност и да се однесуваат на целта на ревизијата и ревизорските прашања. Тие треба да се упатени кон субјектот (субјектите) кои се одговорни и компетентни за нивна имплементација⁷⁸.

Причината на наодот ја дава основата на препораката.

Причината може да биде надвор од контрола на субјектот/тите опфатени со ревизијата, па во тој случај препораката треба да го насочи вниманието надвор од субјектот/тите врз кој/кои се врши ревизија.

Важно е препораката да биде:

- применлива,
- да има додадена вредност и
- да е насочена кон целите на ревизијата⁷⁹.

Препораките треба да произлезат од релевантниот заклучок и јасно да наведат кој е одговорен за нивното спроведување и „што“ треба да се подобри или коригира, а не „како“ да се направи тоа. Конкретните мерки што треба да се преземат е прашање за кое треба да одлучи раководството на субјектот кој е предмет на ревизија, бидејќи може да има неколку начини за надминување на утврдените состојби.

За да бидат корисни и конструктивни, препораките мора да бидат остварливи и ориентирани кон резултати, односно да укажуваат на очекуваните резултати од нивното спроведување.

Препораките не треба да предлагаат преземање активности кои се во согласност со овластувањата на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија.

Во секоја од препораките треба да се посочат наодите врз основа на кои се јавила потребата од соодветните препораки. Дозволено е една препорака да се однесува на неколку наоди.

⁷⁸ ISSAI 3000/126

⁷⁹ ISSAI 3000/127

Голема е веројатноста препораките да постигнат значајно влијание доколку се позитивни во тон и содржина, ориентирани кон постигнување на резултати и ги имаат во предвид трошоците кои би било потребно да се направат од страна на оние на кои се упатени.

5.5. Одобрување на ревизорскиот извештај

Изготвениот Нацрт извештај од страна на ревизорскиот тим се доставува до ПГДР/РР (согласно Упатството за контрола на квалитет на ревизиите).

Со цел оцена и утврдување на компактоста и квалитетот на Нацрт извештајот истиот се доставува до стручното тело пред доставување на законски утврдените субјекти.

Нацрт извештајот се доставува со писмо (02_IZ_Писмо за доставување нацрт извештај) до субјектите опфатени со ревизијата на успешност со можност за доставување на забелешки во однос на ревизорските наоди, заклучоци и препораки. Забелешките и соодветните образложенија од субјектите се анализираат од страна на ревизорскиот тим и стручното тело.

Анализата и одговорот на забелешки се документираат во работни белешки⁸⁰ (03_IZ_Одговор на забелешки). Забелешките и одговорот на забелешките се составен дел на Конечниот извештај⁸¹

5.6. Доставување на Конечен ревизорски извештај

Доставувањето на Конечниот извештај придонесува значајно за кредибилитетот на ревизорската професија⁸².

Конечниот извештај се доставува со писмо (04_IZ_Писмо за доставување на конечен извештај) до субјектите опфатени со ревизијата на успешност, извршната и законодавната власт, а со цел транспарентност во работењето сите извештаи се достапни за пошироката јавност на официјалната страна на ДЗР.

Со Конечниот извештај се доставува образец Информација за преземени мерки по дадени препораки на овластениот државен ревизор (ИЗПМ)⁸³.

6. Контрола на квалитет и осигурување на квалитет на ревизиите

Контролата на квалитет и осигурување на квалитет на ревизиите и кај овој вид ревизија се извршуваат согласно Упатството за контрола на квалитет на ревизиите и Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.

⁸⁰ ISSAI 3000/86

⁸¹ Закон за државната ревизија

⁸² ISSAI 300/41

⁸³ Прирачник за следење на препораките

Користена литература:

1. ISSAI 300, 3000, and GUID 3910 and GUID 3920 – Performance Audit Principles, Performance Audit Standard and Guidance on Authorities and Criteria of the principles for the auditing of economy, efficiency and effectiveness in Performance Audit – INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – www.issai.org;
2. Performance Audit ISSAI Implementation Handbook, version 1– Intosai Development Initiative – www.idi.no;
3. ISSAI 100 – Basic principles of public sector audit www.issai.org;
4. ISSAI 400– Compliance Audit Principles www.issai.org.

Главен државен ревизор

Бр.01- 1069/1

06.06.2022

м-р Максим Ацевски