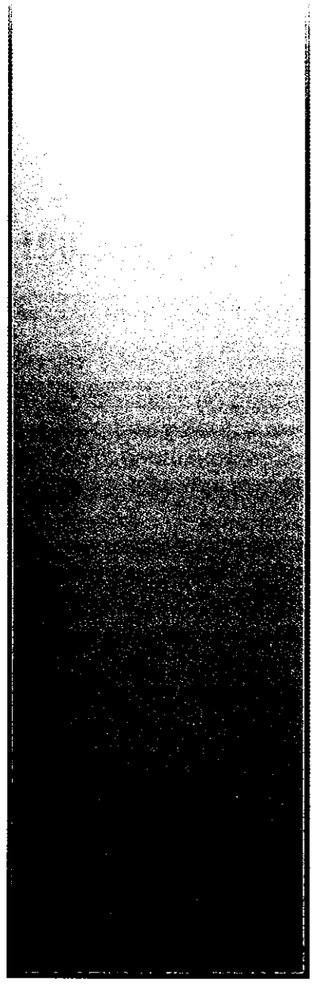
ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА



ПРВ ДЕЛ

ПРВ ДЕЛ

100. ВОВЕД

01. Воведот во прирачникот го дава општиот пристап на ДЗР при вршењето на државна/финансиска ревизија, ги изложува во главни црти клучните прашања на методолошкиот пристап кои треба да се разгледаат како и корелацијата во однос на користењето на релевантните ревизорски стандарди и упатства.

02. Прирачникот ги опфаќа аспектите на ревизијата на трговските друштва, јавните претпријатија, буџетите, буџетските корисници, фондовите и другите субјекти согласно член еден од ЗДР. Во одредени делови од прирачникот (деталните постапки) и во Прилозите се вклучени специфични постапки за утврдување на исправност и законитост на податоците искажани во финансиските извештаи кај буџетите, буџетските корисници и фондовите. Овој аспект пошироко е образложен во делот 401.

01. Прирачникот е изготвен од стручни лица од Државниот завод за ревизија со значајно искуство од областа на ревизијата и контролата во поранешната Служба на општествено книговодство, односно Заводот за платен промет и во Државниот завод за ревизија (ДЗР).

03. Појдовна основа при изработката на одредени делови на прирачникот беа постојните методолошки материјали кои ги користеше ревизијата и контролата во поранешните институции за ревизија и контрола во СОК/ЗПП, а кои во најголем дел се преработени и дополнети.

04. При изработката на прирачникот е користена обемна литература, меѓу која: Ревизорските стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ), Меѓународните ревизорски стандарди на Меѓународната организација на сметководители (ИФАК), МСС/Меѓународни стандарди за финансиско известување (ИФРС) – сите во примена во Република Македонија, Европските упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, Прирачникот за финансиска ревизија на Европскиот суд за ревизија,

Прирачници за финансиска ревизија обезбедени од размената на искуства со неколку ВРИ и од веб-страниците на повеќе ВРИ. Поширока листа на користена литература е дадена на крајот од прирачникот.

05. Во анексите кон прирачникот се дадени и прашалници за оцена на системот на интерни контроли и програми за детални постапки со кои се обезбедува доказ за комплетноста, точноста и валидноста на информациите прикажани во финансиските извештаи). Во врска со деталните постапки обработени во прирачникот и во прилозите, во техничкиот вовед на Европските упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ е наведено дека: „Иако се овие упатства подетални во однос на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, тие сé уште не содржат детални работни постапки за ревизорите, така што ад хок групата смета дека секоја ВРИ мора да реши за свои сопствени детални постапки земајќи ги предвид националните околности, традициите и законодавството."

06. Прашалниците за оцена на системот на интерни контроли и програмите за детални постапки се конципирани на начин што секој ревизор да може да ги разбере и полесно да ги примени во практиката. Треба да се спомене дека овој прирачник ќе трпи измени и надградувања во зависност од развојот на нови пристапи и методологија за вршење ревизија, специфичности на одредени субјекти како и стекнати искуства од практиката и од размената на искуства со другите ВРИ.

Методолошки пристап

07. Општа цел на вршењето ревизија на финансиските извештаи на субјектите – предмет на ревизија е:

1) обезбедување веродостојни и корисни информации за носителите на деловни одлуки и
2) давање помош во подобрувањето на интерните контроли и истакнување на системите на финансиско раководење;

08. За да се постигне оваа цел, пристапот на ревизијата на финансиските извештаи е поделен во пет фази:

- **Планирање на ревизијата** – за да се добијат релевантни информации на најефикасен начин;
- **Интерни контроли** – вреднување на ефективноста на интерните контроли кај субјектите кои се предмет на ревизија;
- **Извршување на ревизијата** – тестирање на исправноста и целоста на информациите вклучени во финансиските извештаи и усогласеноста со законски прописи и друга регулатива;
- **Известување** – известување за резултатите од извршените ревизорски постапки;
- **Други активности во врска со ревизорските постапки.**

Планирање на ревизијата

9. И покрај тоа што планирањето на ревизијата продолжува низ целиот тек на ревизијата, целите на планирањето во иницијалната фаза се да се идентификуваат значајни области и да се конципираат ревизорски постапки за вршење на ревизијата. За да се постигне ова, методологијата вклучува упатство за да се помогне во:

- разбирање на работењето на субјектите – предмет на ревизија вклучувајќи ја нивната организација, начинот на раководење и интерни и екстерни фактори кои влијаат врз опкружувањето на работењето;
- идентификување значајни сметки, сметководствени барања, важни буџетски ограничувања, важни одредби од закони и друга регулатива и релевантни контроли над работењето на субјектите;
- одредување погодни и ефективни контроли на електронска обработка на податоци (EDP-related controls);
- извршување претходна процена на ризици поради идентификување на области од висок ризик и
- планирање локации за посета (на делови на субјекти кои чинат целина) на субјектите кои се предмет на ревизија.

Интерни контроли

10. Во оваа фаза се вреднуваат и се тестираат интерните контроли како поткрепа на ревизорското мислење за објективноста на тврдењето на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија, во врска со тоа дали контролите обезбедуваат разумно уверување дека:

- средствата се обезбедени од загуби (измами, грешки, кражби, злоупотреби, неовластено стекнување, користење или располагање);
- трансакциите се извршени во согласност со буџетските овластувања и значајни одредби од закони и друга регулатива и
- трансакциите се точно евидентирани, навремено се обработени и сумирани, што овозможува изготвување на извештаите и одржување одговорен однос кон средствата.

11. За да се изрази мислење за тврдењето на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија во врска со ефективноста на интерните контроли, ревизорот ги идентификува и ги разбира релевантните контроли и ја тестира нивната ефективност за потоа да ги спореди неговите заклучоци со тврдењето на

раководството. Таму каде што се смета дека контролите се ефективни, обемот на работа во фазата на тестирање може да биде намален.

12. Методологијата вклучува и упатство за:

- процена на различни нивоа на контролен ризик,
- селектирање контроли кои ќе бидат тестирани,
- одредување ефективност на контролите на електронска обработка на податоци (EDP-related controls) и
- тестирање контроли вклучувајќи координирани тестови на контрола.

Тестирање

13. Целите во оваа фаза се:

1) да се добие разумно уверување во врска со тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјални неточни прикажувања;
2) да се утврди дали субјектот кој е предмет на ревизија (во натамошниот текст „субјектот“) работи во согласност со применетите закони и друга регулатива и
3) да ја процени ефективноста на интерните контроли со спроведување тестови на контрола кои се координирани со други тестови.

15. За да се постигнат овие цели, методологијата вклучува упатство за:

- одредување на материјалноста и методата на избор на примерок во ревизијата;
- корелација на ризикот и материјалноста со природата, времетраењето и обемот на деталните тестови;
- дизајнирање и извршување детални тестови, тестови на усогласеност и тестови на контрола и
- одредување повеќецелни тестови кои користат заеднички примерок за тестирање неколку различни контроли и специфични сметки или трансакции.

Известување

16. Оваа фаза ја комплетира ревизијата со издавање извештај во кој се содржани/обелоденети корисни информации и наоди од извршената ревизија на субјектот кој е предмет на ревизија, врз база на резултатите од ревизорските постапки извршени во претходните фази. Ова вклучува процес на изготвување на извештајот на ревизорот за финансиските извештаи на субјектот, за тврдењето на раководството на субјектот во врска со ефективноста на интерните контроли, како и одредување на наодите од извршената ревизија кои ќе бидат вклучени во извештајот.

Други активности поврзани со ревизорскиот процес

17. Другите активности на ревизорскиот процес се однесуваат на документација од ревизорската активност, контрола на квалитетот, анализа и надзор над активностите на ревизорите, измами и грешки, користење на работа од други ревизори и експерти, и ревизија на информациони системи.

Врска со релевантни ревизорски стандарди

18. Овој прирачник обезбедува рамка за вршење на финансиска ревизија во согласност со Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, Европските упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ и Меѓународните стандарди за ревизија на ИФАК (разликите помеѓу овие два вида стандарди се во однос на нивото на детали и прифатената терминологија и тие немаат значајно влијание на основните ревизорски методологии).

Прашања на примена/имплементација

19. При вршење финансиска ревизија кај субјектите кои се предмет на ревизија со примена на методологијата пропишана со овој прирачник, ревизорот треба да ги разгледа следните прашања:

а) **ревизорски цели** – финансиската ревизија на сите субјекти кои се предмет на ревизија треба да се врши во согласност со постапките изнесени во овој прирачник во најголема можна мерка за да се постигнат ревизорските цели во контекст на Законот за државна ревизија,

б) **користење/примена на професионално просудување** – при вршењето финансиска ревизија, ревизорот треба да применува професионално расудување и согласно со тоа да ги приспособи дадените упатства во прирачникот во зависност од конкретната ситуација на која ќе наиде при вршењето на ревизијата,

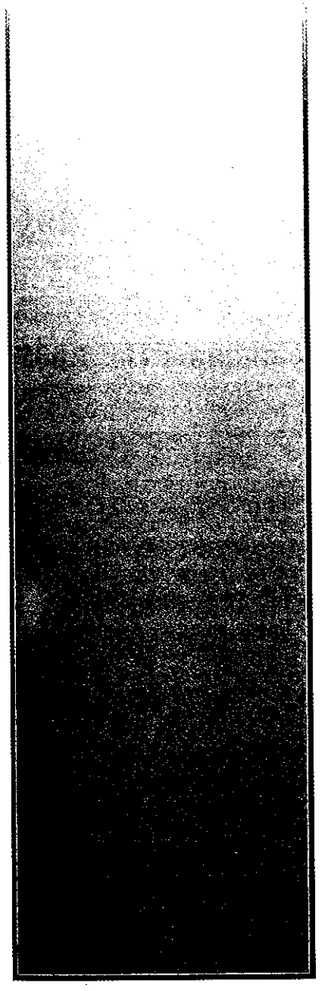
в) **повикување на надлежности во рамките на ДЗР** – различни делови од прирачникот упатуваат/повикуваат на одговорни лица на одредени позиции на надлежности и одговорности во рамките на воспоставените хиерархиски постапки за вршење ревизија и документирање на постапките на работни белешки,

г) **користење технички термини** - во прирачникот се користени повеќе технички ревизорски термини кои се објаснети во соодветните делови и

д) **користење на специјалисти за информатичка технологија (ИТ)** – прирачникот исто така упатува на користење специјалисти за ИТ. Додека општиот ревизор е одговорен за извршување на поедноставни задачи на методологијата за ревизија на информациони системи,

ревизорот за ИТ, односно ревизорот – експерт за ревизија на ИТ е одговорен за посложени и високотехнички области.

ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА



ВТОР ДЕЛ

ВТОР ДЕЛ

200. ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

200.1. Планирање на ревизијата

Вовед

01. Во точката 132 (3.1.1) од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ е наведено дека:

„Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој ќе осигури нејзино навремено спроведување, висок квалитет, на економичен, ефикасен и ефективен начин".

02. Природата, обемот и времето на планирањето се разликуваат во зависност од големината на субјектот кој е предмет на ревизија, неговата комплексност, ревизорското искуство кај тој субјект и ревизорското познавање на работењето на субјектот.

03. Планирањето го вршат поискусните ревизори од ревизорскиот тим. Иако планирањето е концентрирано во фазата на планирање на ревизијата, тоа е процес кој трае низ целиот тек на вршењето на ревизијата. На пример, наодите од фазата на оценката и тестирањето на функционирањето на интерните контроли имаат директно влијание врз планирањето на детални постапки кои обезбедуваат доказ за комплетноста, точноста и валидноста на информациите презентирани во финансиските извештаи. Исто така, резултатите од тестовите на контрола и деталните тестови можеби ќе бараат измена во планираниот ревизорски пристап.

Придобивки од планирањето на ревизијата

04. Планирањето има три карактеристики кои ги користат Врховните ревизорски институции:

(а) **Рационалност**: процесот и резултатите од планирањето ги поттикнуваат логичката процена на задачите на ВРИ и утврдувањето јасни цели;

(б) **Предвидливост**: задачите се поставуваат во нивната временска димензија, така што може да се добие појасно согледување на приоритетите и

(в) **Координација**: координација на ревизорските политики на ВРИ и фактичката ревизорска работа;

Цели на планирањето на ревизијата

05. Планирањето на ревизијата ги има следните цели:

(а) да го изложи начинот на кој ќе бидат постигнати законските обврски и другите приоритети на ревизијата;
(б) да ги идентификува:
- целите и предвидените резултати од ревизијата (што треба да се постигне на крајот од ревизијата - да се формира мислење за сметките/финансиските извештаи на субјектот);
- опфатот на ревизијата (обемот на работа/ревизорски тестови кои ревизорот мора да ги изврши за да ги постигне целите);

(в) да дефинира како ќе бидат добиени и анализирани неопходните ревизорски докази за да се постигнат целите на ревизијата;
(г) да ги идентификува средствата кои ќе бидат потребни за утврдување на планот на трошоците и на временскиот план, како и реално потрошените средства за ревизијата;
(д) да му се овозможи на раководството и на ВРИ воопшто да ги надгледува и да ги контролира поединечните ревизии;

Важност на планот за ревизијата

06. Важноста на планот за ревизијата произлегува од следните искази:
Ревизорскиот план:
- ни дава упатства за тоа како можат да се постигнат целите и задачите на ревизијата;
- ги дефинира постапките кои се потребни за исполнување на ревизорските цели;
- ги обезбедува средствата за следење на напредокот во спроведувањето на планот;
- содржи информации во однос на временскиот распоред и распоредот на ревизорските активности кои треба да бидат извршени, како и во однос на потребните ревизорски кадри за сигурно спроведување на плановите;
- ја унапредува висококвалитетната работа на економичен и ефективен начин почитувајќи ги временските рокови;

- обезбедува извршување на ревизорската работа на професионален и ефикасен начин, што резултира со најниски трошоци;
- обезбедува насоки во однос на прашањата кои ревизорите треба да ги земат предвид поради нивната важност или поради ефектот врз ревизорската работа.

Различни нивоа на планирање

07. Вообичаено пред ВРИ се поставуваат повеќе барања и очекувања отколку што има расположливи средства. Поради ова треба да се воспостави хиерархиска структура на планирање, со што плановите на поединечните задачи на ревизијата со време се обединуваат за да дадат глобален, долгорочен план. Ревизорот треба да е свесен дека која било грешка во исполнувањето на планот и целите на ниво на задачата има влијание не само врз задачата, туку исто така и врз другите активности на ВРИ. Спротивно, кога задачите на ревизијата може да бидат завршени според посакуваните стандарди со намален обем на буџетски средства или пред крајниот датум на извршување на целта (односно со подобрување на ефикасноста), се зголемува потенцијалот на ВРИ за задоволување на другите поставени барања и очекувања.

Планирање на задачите на ревизијата

08. Планирањето на ревизорската задача е дефинирано како одвоен дел од ревизорската работа што резултира со издавање ревизорски извештај кој вклучува повеќе елементи, помеѓу кои и делот за наоди и ревизорско мислење. Ревизорската задача треба да има јасно дефинирани цели кои се однесуваат на поединечни (на пример, „субјект кој е предмет на ревизија“) или на јасно дефинирани групи активности, програми или тела. Целите може да бидат вршење финансиска ревизија, ревизија на законитоста и правилноста или ревизија на успешноста или некоја комбинација од наведените.

09. За да се постигне подобрување на економичноста, ефикасноста и ефективноста на ВРИ, неопходно е да се проценат сопствените перформанси за секоја ревизорска задача во однос на целите и планот на ревизијата и од тоа да се извлечат некои поуки. Тоа е обично задача на одговорните раководители да изготват таков преглед и да ги соопштат резултатите на раководителите од повисок ранг. Оваа функција треба да се зајакне со развивање систем на независни проверки за обезбедување квалитет или проверки на интерната ревизија.

Фази на планирање на ревизорската задача

10. Независно од целите, ревизорската задача ги вклучува следните фази:

(а) Фаза на претпланирање:
- прибирање и почетно вреднување на информациите;
- претходно вреднување на системот и контролите;
- дефинирање на поединечните цели на ревизијата;
- почетна процена на потребните средства и на времетраењето на задачата;

(б) Фаза на планирање:
- елаборирање и преглед на планот за ревизија;
- контакт со субјектот кој е предмет на ревизија;
- подготовки на програмите за ревизија и
- одобрување на планот;

(в) Фаза на извршување:
- прибирање и вреднување на ревизорските докази;
- извлекување почетни заклучоци и
- повремено испитување, идентификација и одобрување на какви било неопходни измени на планот на ревизијата.

(г) Фаза на известување:
- формулирање и преглед на заклучоците, мислења, препораки и /или извештаи;
- преглед, одобрување и објавување на извештаите;
- внатрешно усогласување на искористените и доделени средства според планот на ревизијата и
- оцена на работата на ревизорите;

(д) Фаза по известувањето:
- следење на влијанието од извршената ревизија.

Овие фази не се децидно разграничени и може да се преклопуваат во некој дел.

11. Ефективниот план на ревизијата е зависен од преземените активности во фазата претпланирање.

12. Планот на задачите на ревизијата е производ на извештајот од фазата на претпланирање. Тој е исто така документ што му овозможува на раководството на ВРИ да го оцени работењето во фазата на претпланирање, да ги одобри ревизорскиот пристап, буџетот и временскиот план за ревизија и доделувањето неопходни средства и му обезбедува основа на раководството на ВРИ да врши контрола на ревизијата, како тече таа и да презема спроведување последователни (ex post) проценки за нејзиното извршување. Планот на ревизорските задачи во глобала дава придонес за планирање на долгорочните средства и за раководење со ВРИ.

13. Планот на задачите на ревизијата е клучен документ. Тој мора да биде подготвен на начин кој ќе го прикаже потребното време за извршување на планираните задачи, да ги содржи сите неопходни информации, да биде концизен,

јасен и не треба да одзема многу ревизорски ресурси. Иако не е можно да се пропише точна содржина на планот на задачите на ревизијата, извесни карактеристики ќе бидат заеднички за повеќето планови – како на пример за оние што се изнесени на крајот од делот 200.1. Планирање на ревизијата.

14. Планирањето на ревизијата е динамичен процес. За постигнување на целите на ревизијата, може да биде неопходно да се направат измени во првобитниот план во текот на ревизијата. ВРИ треба да имаат воспоставено постапки за разгледување и одобрување такви измени.

Работи во фаза на претпланирање

15. Најчесто повеќето од потребните информации во фазата на претпланирање ќе бидат на располагање во рамките на ВРИ (на пример, тековните или постојани досиеја од претходните години). Во такви случаи работите во фазата на претпланирање ќе опфатат ажурирање на овие информации и земање предвид и други значајни измени. Познавањето на активностите за субјектот кој е предмет на ревизија служи како основа за:

- здобивање со прелиминарно разбирање за интерниот контролен систем;
- процена на ревизорскиот ризик;
- одредување на нивото на значајност и
- планирање ревизиски постапки.

На следната слика се прикажани вообичаените чекори на планирање кои се вклучени во една ревизија.

Запознавање со субјектот

⇩

Одредување на опфатот и целите на ревизијата

⇩

Одредување на нивото на материјаност

⇩

Проценка на ревизорскиот ризик

⇩

Одредување на ревизорскиот пристап

⇩

Одредување постапки за избор на примероци

⇩

Подготовка на ревизорски план

⇩

Изготвување детални програми за ревизијата ← ПОСЛЕДЕН ЧЕКОР ОД ФАЗАТА НА ПЛАНИРАЊЕ

А. Запознавање на субјектот кој е предмет на ревизија

16. Ревизорот треба да се запознае со субјектот бидејќи тоа овозможува да се дизајнира ревизорски пристап, кој треба да биде:

- **Ефикасен** – Насочување на ревизорските ресурси кон области од најголем ризик и избирање методи кои ги постигнуваат нашите цели со минимални трошоци.
- **Ефективен** – Добивање доволно соодветени докази за поткрепа на мислењето на ревизорот за финансиските извештаи.
- **Додава вредност** – ВРИ/ДЗР нуди конструктивни препораки на субјектот кој е предмет на ревизија за финансиското раководење и контролата.

17. Планот за запознавање со субјектот треба да вклучува:

а) Опис на неопходни информации;
б) Извори на информации;
в) Методи за прибирање информации;
г) Временски распоред.

а) Опис на информациите кои се неопходни

18. Вообичаено, ревизорот треба да има на располагање ревизорски прирачник, ревизорски стандарди и упатства за вршење ревизија и изготвување извештаи. Овие материјали вообичаено ги содржат процедуралните чекори низ кои ревизорот мора да мине, како и список на податоци / информации, неопходни за да се подготват описот и работењето на субјектот кој е предмет на ревизија во неговото опкружување. Подолу се дадени главните точки на неопходните информации:

Разбирање за внатрешните фактори:

а). Историјат, почетоци, големина на субјектот, локација, стратегиски и годишни планови на субјектот (главни карактеристики), економско-финансиско работење, политики на раководството;

б). Информации за оперативното раководство. Корисно е да се знае повеќе за раководството, особено за:

- Угледот и искуството на врвното раководство;
- Смената на позициите на врвното раководство;
- Притисок, доминантност и пречекорувања на овластувањата.

в). Работењето на субјектот:

- Какви услуги нуди субјектот?
- Која е законската основа на тие услуги?
- Како се финансира?

- Кои се неговите клиенти?
- Како им ги испорачува своите услуги на клиентите?
- Инхерентни ризици, контролно опкружување;

г). Организација на субјектот:

- Какви се организациската поставеност на субјектот (централизирана /децентрализирана) и одговорностите?
- Кој е клучниот персонал и неговите одговорности?
- Вработени (број, квалификациска структура на вработените и на клучниот персонал, одлив на клучен персонал);
- Кои може да бидат нашите главни контакти?

д). Извештаи од надворешна и внатрешна ревизија:

- Главни наоди, препораки,
- Резултати од последователните активности.

ѓ). Сметководствени политики и системи:
- Клучни финансиски системи и контроли (сметководствен и интерен контролен систем, клучни раководни системи и контроли);
- Главни карактеристики добиени од финансиските извештаи:
  - Внатрешни прописи за сметководство,
  - Налози за набавка, прием и обработка,
  - Обработка на плаќањата,
  - Фактурирање на продажбата,
  - Обработка на наплатата,
  - Книжење трошоци,
  - Книжење залихи и набавна вредност,
  - Книжење основни средства и амортизација,
  - Системи за обработка на налози,
  - Обработка на платен список и кадровски работи.

е). Прирачници со внатрешни прописи и постапки за извршување на функциите на субјектот;

ж). Степен на користење компјутерски системи:

- Кој е одговорен за информатичките системи?
- Кои елементи од работењето ги покрива информатичкиот систем?
- Дали има воспоставено безбедносни политики за информатичките системи од врвното раководство?

Запознавање со внатрешни фактори

19. **Законските и правни барања** - фундаментално влијаат врз работењето на субјектите од јавниот сектор вклучувајќи ги и мандатот за работа, овластувањата

за примање и трошење средства, сигурноста на вработените, социјалните обврски и одговорности, опкружувањето и заштитата на потрошувачите.

20. **Економските и социјални фактори** – познавањето на клучните економски фактори што директно влијаат врз секторот на субјектот кој е предмет на ревизија може да му овозможи на ревизорот да ги објасни постојните резултати и да ги разбере можните идни трендови. Економските услови може да ги објаснат измените во активностите на субјектот или може да идентификуваат посебни проблеми. Во јавниот сектор нивото на трендови на економска активност може да има значајно влијание врз државните приходи и врз побарувачката како на видот, така и на нивото на услуги што ги дава јавниот субјект.

21. **Политички фактори** – политичкото опкружување влијае врз сите јавни претпријатија. Од сите јавни субјекти се очекува да се придржуваат или да дејствуваат во согласност со најважните владини политики, како што е опкружувањето или финансиското законодавство.

22. **Конкурентно опкружување** – корисно е да се земат предвид следните прашања:

- Кои се главните конкуренти на субјектот кој е предмет на ревизија?
- Постојат ли некои законски или политички ограничувања што ја ограничуваат конкуренцијата?
- Како влијаат врз побарувачката конкурентите на субјектот?
- Дали другите сектори имаат финансиски или оперативни проблеми и може ли субјектот кој е предмет на ревизија да стане предмет на тие проблеми?
- Каква е реакцијата на субјектот во однос на технолошките и маркетиншките подобрувања?

23. **Сметководствени политики** – ревизорот може да ги земе предвид следните прашања:

- Дали субјектот кој е предмет на ревизија следи некоја сметководствена политика која не е предоминантна во секторот?
- Дали некои нови сметководствени најави или најави за известувањето влијаат врз субјектот кој е предмет на ревизија?

24. **Обврски за известување** – некои обврски за известување се познати бидејќи влијаат врз мнозинството субјекти во јавниот сектор. Ревизорот мора да се запознае со тие барања и да ги земе предвид нивните импликации.

Разбирање за надворешните фактори:

- законска регулатива;
- природата на „пазарот“ во чии рамки дејствува субјектот;
- внатрешни и надворешни споредби (на исти или слични субјекти);

- законски извештаи и извештаи кои не се предвидени со закон и
- географски и комуникациски разгледувања.

б) Извори на информации

25. Информациите за субјектот кој е предмет на ревизија и за неговите активности може да се добијат од различни извори без ограничување. Главни извори на информации може да се обезбедат од:

- Постојаните досиеја – кои содржат податоци од историска или континуирана природа и други релевантни податоци;
- Закони кои се однесуваат на активноста на субјектот, владини уредби и внатрешни упатства/правилници / одлуки на раководство на субјектот);
- Документи изготвени од субјектот (на пример, записници од состаноци, материјали поднесени до законодавната власт, промотивна литература, годишни финансиски извештаи, буџети, прирачници за политики на раководството, прирачници за системите за сметководство и интерна контрола, контен план, опис на работни места, планови за маркетинг и продажба и сл.).
- Внатрешни и надворешни извештаи на раководството;
- Извештаи од внатрешна и надворешна ревизија и публикации;
- Работни белешки од извршена ревизија во претходната година;
- Интервјуа со раководството и клучниот персонал;
- Разговори со тимот за внатрешна ревизија на субјектот;
- Дискусии со ревизорскиот тим и искусните вработени во ВРИ;
- Набљудување на основната локација.

26. На почетокот на секоја ревизија информациите треба да се ажурираат.

в) Методи за собирање информации/податоци;

27. Подолу се дадени главните методи за прибирање информации:

- Преглед на трајните досиеја и работните белешки од претходната година;
- Преглед на соодветното законодавство и внатрешните упатства;
- Дискусија со раководството и клучниот персонал;
- Дискусија меѓу ревизорскиот тим и со искусниот персонал на ВРИ;
- Посета на главната локација на субјектот кој е предмет на ревизија;
- Проучување на организациски шеми;
- Анализа на описи за внатрешна поделба на одговорности;
- Преглед на внатрешни и надворешни извештаи и публикации.

г) Временски распоред

28. За овој процес ревизорот мора да подготви временски распоред/динамика на активности за прибирање на информациите. Во него треба да го вклучи

времето за интервјуа, посети на главната локација итн. Во овој документ треба да се утврди крајниот рок за подготовка на завршниот опис на субјектот.

Б. Прибирање на информациите

29. Откако ќе се заврши планот за запознавање со субјектот, ревизорот треба да ја спроведе својата активност според тој план, односно да се справи со обемните информации.

30. Првиот чекор во процесот на прибирање податоци е да се разгледаат информациите кои се наоѓаат во трајните досиеја. Многу е важно да се ажурираат податоците од првичното запознавање или описот на субјектот водејќи сметка за новите настани во работењето на субјектот кој е предмет на ревизија. Типично, трајните досиеја го вклучуваат и следното (повеќе за содржината на трајните досиеја во делот VI - 600.1. Документација од ревизорската активност):

- Извадоци или копии од документи на субјектот, кои се од континуирано значење, како што се актите за основање, подзаконските акти, договори и сл.
- Анализи од претходните години на сметките кои имаат континуирано значење за ревизорот (како што се сметките на долгорочните обврски, акционерски капитал итн.).
- Информации во врска со запознавањето со интерната контрола и проценката на контролниот ризик.
- Резултати од аналитички постапки од ревизиите во претходните години.

31. Ако во ревизорската канцеларија нема трајно досие за субјектот кој е предмет на ревизијата (ако се врши ревизија за прв пат), тогаш ревизорот ќе треба да почне да собира општи информации за субјектот согласно со изнесеното во поднасловот даден погоре: **а) Опис на информациите кои се неопходни**, како и од базата на податоци која е на располагање во ВРИ/ДЗР, интернет (веб-страница), каталози, бази на податоци на Владата и на Парламентот итн.

32. **Интервјуата или дискусиите** како метода на собирање информации се од значајна корист за опишување на тековните проблеми на активноста на субјектот. Ревизорот може да ја посети главната локација на субјектот, да ја разгледа состојбата и да ги интервјуира раководството и клучниот персонал на субјектот. За добивање пошироки сознанија неопходни се дискусии и со вработените што не се од сметководството.

33. Друг начин за прибирање неопходни информации е да се подготват прашалници и да се побара од избрани претставници на субјектот (раководство или клучен персонал) да одговорат на прашањата.

34. Посетата на самото место во просториите на субјектот и средба со клучниот персонал помага да се стекне подобро запознавање со работењето на субјектот и да се добијат првични информации и впечатоци. Непосредното разгледување на просториите помага да се оцени физичката заштита на средствата. Посетата на просториите на субјектот, исто така, му помага на ревизорот да ги согледа неизбежните ризици. На пример, ако ревизорот забележи некористена опрема и потенцијално некористени залихи, тоа ќе влијае врз проценката на инхерентниот/неизбежен ризик за опремата и залихите.

35. Многубројни информации можат да се најдат во работните белешки од претходната година. Ревизорот треба да ги прегледа сите тие документи. Најзначајните наоди и согледувања можат да се вклучат во завршниот опис.

36. Внатрешни и надворешни публикации (годишни извештаи на раководството, написи од весници итн.) обезбедуваат значителни информации за субјектот, но во конечниот опис треба да се вклучат само главните факти. Ревизорот треба да ги обезбеди неопходните информации за организациската структура, поделбата на одговорностите и сметководствените политики.

В. Начин на користење на прибраните информации

Опис на работењето на субјектот

37. Откако ќе ги прибере информациите, ревизорот најнапред треба да ги сумира, анализира и да ги документира пред да премине во следната фаза на ревизорско планирање, односно пред да ги користи како референтна рамка за ревизијата.

38. Има неколку можности за структурирање и документирање на собраните информации. Една можност е да се документира описот на субјектот во иста структура, како што била планирана во првичната студија (погоре под **а) Опис на информациите кои се неопходни**). Друга можност е да се структурираат информациите во зависност од тоа како ќе се користат во ревизорскиот процес, на пример, во проценката на ревизорскиот ризик, планирањето на ревизијата и развојот на програмите или во одредувањето на нивото на материјалност.

39. Како што беше споменато во претходниот пасус, описот на субјектот е активност која може да се структурира различно. Повеќето од описите на субјектите ги имаат следните компоненти согласно со стандардите или разните прирачници:

- основни информации и историјат на субјектот,
- деловни активности на субјектот,
- организациска структура,
- законски и легислативни барања,
- финансиски и трезорски активности,
- битни сметководствени политики,

- внатрешна ревизија,
- барања за ревизија и известување (согласно со законодавството),
- можни трансакции со поврзани субјекти,
- системи за информирање на раководството, вклучувајќи и системи за сметководство и интерна контрола,
- важни финансиски елементи,
- раководна и сопственичка структура на субјектот,
- степен на користење компјутерски системи.

40. Без оглед кои методи ги користи ревизорот за структурирање на неговите информации, тоа треба да се спроведе на начин што обезбедува логичен, јасен и добро структуриран опис на субјектот кој е предмет на ревизија. Во делот 600.1. - Документација од ревизорската активност и Анексот 3 се дадени повеќе информации за овој аспект.

Користење на прибраните информации

41. Описот на субјектот кој е предмет на ревизија не е цел самиот за себе. Добивањето на потребното знаење за работењето на субјектот е континуиран и кумулативен процес на прибирање и оценување информации и поврзување на тоа знаење со ревизорските докази и информациите во сите фази на ревизијата. На пример, и покрај тоа што информациите се прибираат во фазата на планирање, тие вообичаено се пречистуваат и се дополнуваат во подоцнежните фази на ревизијата со новите добиени сознанија на ревизорите. Потребата да се има доволно познавање на субјектот е од основно значење за планирањето и извршувањето на ревизорските постапки и за оценувањето на резултатите од тие постапки. Запознавањето со субјектот обезбедува основа за многу компоненти од ревизијата, вклучувајќи ги и следните:

а) **Одредување на нивото на значајност** – Знаењето за квантитативните и квалитативните аспекти на субјектот се користи за одредување на нивоата на значајност за ревизијата.

б) **Проценка на ревизорскиот ризик** – Знаењето за различните аспекти на субјектот, вклучувајќи ги деловното опкружување, карактеристиките на сопственоста и раководењето, оперативните карактеристики, се користат за проценка на инхерентниот/неизбежен ризик од постоење материјални искази.

в) **Стекнување доволно познавање на интерните контроли** – Кога стекнуваме доволно познавање за интерните контроли, за да се планира ревизијата, ревизорот треба да ги земе предвид работите како што се релативната сложеност на информациските системи и раководните карактеристики и активности на субјектот. Ова знаење е важно за проценката на контролниот ризик.

г) **Идентификување на изворите и природата на расположливите ревизорски докази** – Познавањето на субјектот е потребно за да се

идентификуваат природата и изворите на расположливите ревизорски докази и ефективните методи за добивање такви докази.

д) **Дизајнирање на ревизорските постапки** – Потребно е познавање на субјектот за да се дизајнираат ефективни ревизорски постапки. На пример, кога се прави ревизија на една сметководствена проценка, ревизорот го користи знаењето за субјектот за да ги разгледа факторите како што се сложеноста и субјективноста на проценката, веродостојноста на податоците како поткрепа на проценката, природата и степенот на потребни претпоставки и степенот на неизвесност во однос на идните настани.

ѓ) **Процена дали има доволно соодветни докази на располагање** – Ревизорот го користи знаењето за субјектот за време на ревизијата повторно да ги процени одлуките донесени во фазата на планирање и да помогне кога се решава дали се добиени доволно соодветни ревизорски докази или дали се потребни повеќе ревизорски докази од друга природа за да му овозможат на ревизорот да извести за финансиските извештаи.

е) **Проценка на соодветноста на изборот и примената на сметководствени начела од раководството** - При проценувањето на примената на сметководствени начела во дадени околности на субјектот, ревизорот ги зема предвид работите како што се: природата на субјектот, опкружувањето во кое работи, финансиската структура и идната позиција на субјектот.

Оценка на севкупната презентација на финансиските извештаи од раководството

42. Ревизорот зема предвид дали севкупното прикажување на финансиските извештаи е доследно на знаењето што го има ревизорот за субјектот. Се разбира, списокот на компоненти не е целосен, а информациите кои се прибрани за време на првичната фаза може да бидат користени и при применувањето на други ревизорски активности.

Користење аналитички постапки при планирањето на ревизијата

43. Како дел од запознавањето на субјектот, кој е предмет на ревизија и на неговото опкружување, ревизорот често ќе користи аналитички техники на критичко испитување за да ги анализира, споредува и да ги вреднува расположливите релевантни податоци. Извршувањето прелиминарни аналитички постапки му помагаат на ревизорот:

- да го разбере работењето на субјектот вклучувајќи ги трансакциите и настаните во тековната година;
- да ги идентификува сметководствените салда или трансакции кои може да му сигнализираат инхерентни или контролни ризици;

- да ги идентификува и да ги разбере значајните сметководствени политики;
- да го утврди планот и да ги утврди природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки кои треба да бидат извршени.

44. Ресурсите кои ќе бидат користени за извршување на овие постапки треба да бидат сразмерни на очекуваната сигурност на компаративните информации. На пример, во првата година на вршење ревизија компаративните информации може да бидат неверодостојни, така што прелиминарните аналитички постапки во таа година треба да бидат ограничени. За да ги постигне целите на прелиминарните аналитички постапки, ревизорот ќе ги преземе следните чекори:

- **ќе ги спореди износите од тековната година со релевантните споредбени финансиски информации**. Финансиските податоци користени при прелиминарните аналитички постапки главно се сумираат на високо ниво, на пример на ниво на финансиски извештаи. Ако нема на располагање финансиски извештаи на ова ниво, тогаш може да се користат буџетот или сумарните финансиски прегледи кои ги покажуваат финансиската состојба на субјектот и резултатите од работењето. Нивото на сумирање на користените информации е прашање на ревизорско просудување. Користењето на неревидирани компаративни податоци може да не му овозможува на ревизорот да идентификува значајни флуктуации, особено ако некоја ставка била постојано неправилно третирана.

  Клучен момент за ефективни прелиминарни аналитички постапки е користење информации кои се споредливи во однос на презентираниот период (на пример, исто ниво на детали и конзистентно групирање на поединечните сметки во сумарни износи кои се користат за споредба).

  Ревизорот може да направи анализи на соодноси на податоци од тековната година споредени со податоците или буџетските ставки од претходните години. Ревизорот го прави ова за да ги проучи односите помеѓу компонентите на финансиските извештаи и да го зголеми знаењето за активностите на субјектот. Дополнително, ревизорот треба да ги разгледа трендовите на индикаторите за успешност изготвени од субјектот и временскиот план.

- **Идентификување на значајни флуктуации** како разлика помеѓу проширените и очекуваните износи, базирани врз компаративните финансиски информации и ревизорското познавање на субјектот. Флуктуациите се однесуваат и на неочекувани разлики помеѓу износите од тековната година и споредбените финансиски информации, како и на отсуството на очекувани разлики. Идентификувањето на флуктуациите е прашање на ревизорско просудување.

- **Ревизорот одредува свои параметри** за селектирање на значајни флуктуации кои може да бидат во апсолутен износ или разлика утврдена во процент. Утврдувањето на износот и користениот процент на значајна флуктуација е работа на ревизорско просудување. На пример, параметар на вкупни флуктуации кои надминуваат 10 милиони денари и/или 15% од билансот од претходната година или други невообичаени флуктуации ќе се смета за значајна флуктуација.

- **Истражување значајни флуктуации**. За идентификуваните флуктуации ревизорот треба да дискутира со соодветниот персонал на субјектот. За прелиминарните аналитички постапки ревизорот нема потреба од потврда од објаснувања поради тоа што истите ќе бидат тестирани подоцна. Сепак, објаснувањата треба да бидат разумни и конзистентни. Неможноста на персоналот на субјектот да ги објасни причините за флуктуациите може да индицира постоење контролен или инхерентен ризик.

Разбирање за користење на ИТ

45. Ревизорот треба да развие и да документира високо ниво на разбирање за користењето на ИТ од субјектот и како користењето на ИТ влијае врз генерирањето финансиски информации и податоци за финансиските извештаи. Специјалистот за ИТ може да му помогне на општиот ревизор во разбирањето на користењето на ИТ кај субјектот.

Влијание на субјектот кој е предмет на ревизија врз ревизијата

46. Ревизорот мора да утврди како ќе влијаат работењето и опкружувањето на субјектот кој е предмет на ревизија врз ревизијата особено од аспект на:

- кои инхерентни ризици се поврзани со активностите што произлегуваат од специфичното организациско опкружување на субјектот,
- кои инхерентни ризици се обично поврзани со овој вид субјекти,
- какви контроли има воспоставено раководството на субјектот за да се заштити од овие ризици и дали е веројатно дека тие ќе бидат ефективни,
- кои други посебни фактори постојат и какво влијание ќе имаат тие врз ревизијата.

За да се одговори на овие прашања, неопходно е да се изврши прелиминарно вреднување на клучните системи и контроли.

Ревизорски доказ

47. Ревизорот мора да идентификува кои ревизорски докази ќе бидат неопходни за да се постигнат целите на ревизијата. Треба да се посвети внимание на следното:

а) меродавност на доказите:
   - нивната доволност;
   - нивната сигурност – веродостојност;
б) релевантност на доказите;
в) разумност (правичност) на доказите

Оваа задача треба да го води ревизорот кон дефинирање на:

- ревизорски пристап кој ќе биде прифатен;
- извори на докази кои треба да ги користи и методи кои треба да бидат употребени за добивање на доказите;
- на неопходни тестови и обем на тестирање.

Расположливи средства на ревизијата (ревизорски ресурси)

48. Кога ревизорот ги дефинирал природата, видот, бројот и изворите и методите за добивање ревизорски доказ, тој има основа да ги процени неопходните средства за добивање и анализирање на доказите и за изготвување на ревизорските извештаи/резултати.

Овие разгледувања го вклучуваат следното:

- неопходна ревизорска стручност и следствено на тоа лица кои ќе бидат ангажирани за вршење на ревизијата;
- интерни специјални познавања (ревизија во услови на компјутерска обработка на податоци);
- можно ангажирање надворешни експерти, внатрешни ревизори на субјектот, други ревизори;
- географска локација на ревизорските докази и лесен пристап до нив (и со сите потенцијални проблеми) и на придружните трошоци;
- временски план за работа на ревизијата;
- потребни финансиски средства.

Документација

49. Ревизорот треба внимателно да ги документира резултатите од фазата на претпланирање врз база на прибраните информации. Ова претставува и почеток на оформувањето на документацијата во Постојано досие на ревизија (ПДР). Клучните заклучоци кои произлегуваат од оваа фаза ќе обезбедат основа за планирање на извршување на ревизијата. Оваа документација треба да им биде на располагање на оние што се одговорни за преглед и одобрување на планот.

Консултации со субјектот кој е предмет на ревизија

50. Во зависност од политиката и стандардната практика, во рамките на ВРИ, би било корисно да се дискутира со субјектот кој е предмет на ревизија за наодите во фазата на претпланирање.

Вообичаена содржина на еден план на ревизорска задача

51. Ревизорскиот план е клучен документ. Тој треба да биде развиен со фиксни термини и да ги содржи сите неопходни информации за извршување на ревизијата и во исто време да биде јасен и концизен.

Ревизорскиот план мора да биде одобрен од раководството на ВРИ.

Иако нема стандардна форма на ревизорски план, повеќето планови ги имаат следните елементи:

1. Краток опис на активноста, програмата или телото (субјектот кој е предмет на ревизија) кое треба да биде ревидирано (вклучувајќи и сумарен преглед на резултатите од претходните ревизии и нивно влијание) и неговите активности;

2. Законска рамка на ревизијата/причини за вршење на ревизија. Ревизорот треба да направи кратка презентација за правната рамка на ревизијата наведувајќи го нормативниот акт со кој ДЗР е овластен да врши ревизија;

3. Фактори што влијаат врз ревизијата вклучувајќи ги и оние што ја одредуваат значајноста на прашањата кои треба да бидат разгледувани, како и покриеност (опфат) на ревизијата;

4. Форма и содржина на документите што се резултат од извршената ревизија (ревизорски извештај).

5. Период на кој се однесува ревизијата;

6. Детали за некои важни факти, настани или промени кои се појавиле или може да се појават, нивните можни ефекти врз работењето на субјектот и на ревизијата;

8. Ревизорски цели при вршење ревизија на финансиските извештаи – обезбедување сигурни и корисни информации за носителите на деловни одлуки, основни финансиски системи на раководење;

9. Заклучоци од првичната оцена на сметководствениот систем и системот на интерни контроли на субјектот и нивното влијание врз ревизијата;

10. Сметководствени принципи според кои се изготвени финансиските извештаи;

11. Одредување на главните подрачја кои треба да бидат предмет на ревизија;

12. Одредување на ревизорскиот ризик и оцена на инхерентниот и контролниот ризик;

13. Синтеза на специфични идентификувани ризици, главни проблеми кои може да се сретнат и други аспекти на финансиските извештаи на кои вообичаено треба да им се посвети внимание;

14. Делокруг и пристап на ревизијата: каков доказ треба да се добие за да се остварат целите на ревизијата; (каде, кога, како):

- материјалност (праг на материјалност),
- системи кои треба да бидат вреднувани и тестирани,
- стратегија на методата на примерок,
- однапред одредена големина на примероците,
- потпирање (ангажирање) на други ревизори/експерти.

15. Потребни средства за и кога:

- ревизорски персонал (во детали), одговорности,
- специјалисти (кои и кога),
- надворешни експерти,
- потреби за патувања и план на трошоци.

16. Процена на надоместокот со кој треба да се товари субјектот за вршење на ревизијата;

17. Детали за лицата одговорни за врска кај субјектот кој е предмет на ревизија;

18. Временски план за ревизијата – период на вршење на ревизијата, рок за изготвување на нацрт-извештајот и дискусија со раководството на субјектот кој е предмет на ревизија, рок за одобрување на ревизорскиот извештај и доставување до субјектот и надлежните органи, датум кога предлог-извештајот ќе биде на располагање за интерно разгледување (Роковите поврзани со давање забелешки, односно приговор на ревизорскиот извештај се регулирани со одредбите од Законот за државна ревизија – ЗДР).

19. Формат, содржина и корисници на конечните извештаи.

20. Надзор над извршување на ревизорскиот план. Треба да биде одредено лице одговорно за проверка на извршената работа за време на ревизијата. По одредувањето на ревизорскиот пристап и изработката на

ревизорскиот план, ревизорите може да пристапат кон дефинирање и извршување на деталните ревизорски програми од ревизорските постапки.

200.2. Материјалност

Вовед

01. Објаснувањето на Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

„Општо земено, нешто може да се процени како материјално ако сознанието за неговото постоење веројатно може да влијае врз корисникот на финансиските извештаи или врз извештајот на ревизијата на успешност".

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

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

03. Точката 152 (3.5.1.) од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

„Треба да се обезбедат компетентни, релевантни и разумни докази како поткрепа на ревизорското просудување и заклучоци...".

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

05. Спротивно од уверувањето дека финансиските извештаи не се значајно погрешно прикажани е ревизорскиот ризик. Ревизорскиот ризик претставува ризик дека ревизорот ќе дојде до погрешен заклучок во врска со испитуваните

финансиски извештаи. Имено, ако ревизорот пропушти да изрази резерва за финансиските извештаи, во суштина прави значајно погрешен приказ на истите.

06. Понатаму точката 132 од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

„Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој ќе осигури навремено извршување на ревизијата, со висок квалитет, на економичен, ефикасен и ефективен начин."

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

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

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

10. При извршување финансиска ревизија, обично целта на ревизорот е да добие уверување дека финансиските извештаи се доволно точни и комплетни за намената на оние што ги користат, во јавниот сектор тоа се буџетските власти кои дејствуваат во контекст на извршни процедури. При извршувањето на ревизијата ревизорот истражува за да се осигури дека финансиските извештаи не содржат значајни погрешни прикази.

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

12. Значајноста има два аспекта: квантитативен и квалитативен аспект. Дури и кога квантитативниот аспект е незначаен, извесни видови пропусти или обелоденувања може да имаат значајно влијание врз финансиските извештаи поради квалитативни причини. На пример, намерни неточни прикажувања или пропусти (неправилности) вообичаено повеќе дејствуваат критички кај корисниците на финансиските извештаи отколку ненамерни грешки за исти износи. Ова е поради тоа што, генерално, корисниците повеќе обрнуваат внимание на намерните

неточни прикажувања отколку на техничките грешки кога станува збор за исти износи.

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

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

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

15. Ревизорот ја разгледува материјалноста на ниво на финансиски извештај и во однос на поединечни салда на сметки и видови трансакции. Врз материјалноста може да влијаат одредени работи како што се законски и регулативни барања и работи кои се однесуваат на поединечни салда на сметки во финансиски извештаи. Овој процес може да резултира во различни нивоа на материјалност, зависно од тоа кој аспект на финансиските извештаи се разгледува.

Материјалност во фазата на планирање и оцена

16. Во идеален случај, ревизорот во почетокот на ревизијата го утврдува збирниот износ на погрешни прикази во финансиските извештаи, кој би се сметал за значаен. Ова се нарекува „првична оценка на материјалноста" бидејќи е професионален суд и може да се измени за време на работата ако се изменат околностите. Со оглед на тоа дека материјалноста се утврдува во контекст на корисниците на финансиски извештаи, ваквата промена би била неможна освен ако за време на ревизијата не се добијат дополнителни информации во врска со корисниците.

17. Така, прелиминарниот суд за материјалноста е максималниот износ за кој ревизорот смета дека може погрешно да се прикаже во извештаите, а сепак да не влијае врз одлуката на еден разумен корисник. Овој суд претставува една од најзначајните одлуки што ги донесува ревизорот. За тоа е потребно значително професионално искуство и знаење.

18. Причината за утврдување првична оценка на материјалноста е да му помогне на ревизорот да ги испланира соодветните докази кои треба да се приберат. Ако ревизорот утврди мал денарски износ на материјалност, ќе треба повеќе докази отколку за голем износ.

19. Но не е само фазата на планирање таа во која треба да се процени материјалноста. Внимателно треба да се процени секоја нова информација добиена за време на фазата на извршување на ревизијата бидејќи може да има директно влијание врз претходно утврдениот критериум за материјалност и обем на ревизијата. На грешките откриени кај основните начела им се придава поголемо значење отколку на чисто сметководствените грешки во пресметките. Во рамките на еден буџетски период, ревизорите обично добиваат доволно објаснување и појаснување од субјектот кој е предмет на ревизија во врска со сите откриени материјални грешки за да се овозможи грешките да се поправат. Кога ревизорите ги донесуваат своите заклучоци во врска со завршената ревизија, мора да се процени ефектот на секоја дезинформација во однос на критериумот за материјалност. Причината за ова е во тоа што субјектот не е во можност да поправи грешки во сметководствените бројки кога се прави ревизија на завршен буџетски период (ако станува збор за буџетски корисник).

20. Терминот „материјалност“ може да има неколку значења. Во текот на ревизијата ревизорот ги користи следните термини што се однесуваат на значајноста:

- **Планирање на материјалноста** – е прелиминарна проценка на материјалноста во врска со финансиските извештаи земени како целина, користени за одредување на природата, времето и обемот на вршење на деталните тестови и идентификување значајни закони и регулатива за тестови на усогласеност;
- **Конципирање на материјалноста** – е делот на планирање на материјалноста кој треба да биде алоциран на главните ставки или сметки. Овој износ ќе биде ист за сите главни ставки;
- **Тестирање на материјалноста** – е материјалност која е фактички користена од ревизорот при тестирање главни ставки или сметки;
- **Обелоденување на материјалноста** – е праг на материјалност за одредување дали една ставка треба да биде дадена во извештајот или посебно во образложенијата кон финансиските извештаи. Оваа вредност може да се разликува од вредноста при планирањето;
- **Материјалност при известувањето** – е праг на материјалност за одредување дали може да биде дадено мислење без резерва. Во фазата на известување ревизорот разгледува дали некоригираните неточни прикази се квантитативно или квалитативно значајни. Ако процени дека се тие материјални, тој нема да даде мислење без резерва во извештајот.

Фактори кои влијаат врз материјалноста

21. При испитување на финансиските извештаи, нивото на материјалност може да биде одредено или директно со фиксирање апсолутен износ на пари или индиректно со користење процент (на пример, X% од вкупните трошоци) за пресметка на таков износ. Покрај овој концепт на материјалност според вредноста, има случаи кога извесни категории на сметки или трансакции може да се сметаат како значајни според нивната природа (посебно е важно да се даде објаснување) или значајни според самиот контекст на работите. И покрај тоа што ревизорот треба да биде внимателен за можни случаи на значајност според природата или според контекстот, ова ќе биде третирано, главно, како специјален случај во рамките на стратегијата на ревизијата (нивната специфичност го отежнува воспоставувањето општи правила).

22. При одредување на материјалноста според вредноста, нејзиното ниво треба да биде поврзано со најважниот елемент од финансискиот извештај. За да се одреди материјалноста според вредноста, ревизорот треба да одреди највисоко ниво на грешка или погрешен приказ кое тој го смета за прифатливо (што може да го толерираат соодветните корисници на извештаите), а се мисли како на индивидуалните, така и на вкупните грешки во популацијата. Ова ниво на грешка нема значајно влијание врз финансиските извештаи, а со тоа ниту врз одлуките на корисниците во такви ситуации. Во продолжение е даден пример за материјалност според вредност во кој материјалноста е одредена како дел од приходите или трошоците. На пример, при ревизија на владини програми со буџет од 300 милиони денари, материјалноста е одредена како одреден износ на пари што треба да укаже на нивото на грешки во сметките кои не влијаат врз одлуките на корисниците на финансиските извештаи. Ревизорот може да реши дека материјалноста треба да биде поставена на 1% од трошоците, што претставува 1% од износот од 300 милиони денари, кој го претставува буџетот на програмата.

23. Некој елемент или група елементи кои не се материјални според вредноста може да се сметаат за материјални поради нивната инхерентна природа или карактеристики. Кога се одредува дали еден елемент е материјален според природата, ревизорот треба да ги разгледа следните аспекти:

- споредување на ревидираните трансакции со односната регулатива која се однесува на ревидираниот субјект, како и во однос на регулативата која се однесува на полето на кое субјектот му припаѓа.
- односот на ставките во однос на нормалното работење, нормите на субјектот и нормите во областа во која субјектот дејствува.
- големината на субјектот, подразбирајќи притоа вкупни средства, вкупен приход, капитал итн.
- фактори поврзани со субјектот/придружни фактори како што се: дали субјектот е новооснован, добро востановен, дали е профитабилен, дали е профитен или непрофитен субјект, обртот итн.

24. Примери за ставки кои може да се материјални по својата природа се:

- грешки во износите или објавувањето на ревизорските хонорари или надоместот на членовите на Одборот;
- направени трошоци за кои е потребно претходно одобрување од Министерството за финансии / трезорот, но тоа не било побарано;
- грешки во износите за кои читателот може со право да очекува да најде висок степен на прецизност (на пример, долг според правна пресуда или износ кој треба да кореспондира со ист износ на друга сметка);
- грешки во нивото на известување, на пример, Владата периодично бара од Народната банка ниво на расположливи средства на сметките на државата за да го провери точното ниво на нејзините девизни резерви. Која било грешка во нивото на известувањето за девизните резерви претставува значајна грешка.

25. Грешките или погрешните прикази може да се материјални во однос на:

- збирот чиј дел е грешката;
- сродни ставки / дали се во извештајот за работење или во билансот на успех или други сродни финансиски извештаи;
- соодветните износи во претходната година.

26. Една грешка или пропуст може да се смета за материјална поради контекстот или околностите во кои се јавува. Погрешните прикази или пропусти кои произлегуваат од проневери се сметаат за многу значајни да се објават на корисниците, па според тоа тие се значајни без оглед на тоа дали износите ја надминуваат или не материјалната вредност. Погрешните прикази или пропусти кои произлегуваат од проневери се значајни бидејќи се одраз на чесноста и довербата на вработените во субјектот. Уште повеќе, еден елемент може да биде материјален според контекстот поради ефектите што ги има врз некои клучни елементи во финансиските извештаи како што се:

- трансформирањето на профитот во загуба и обратно (преку местење на финансиски извештаи);
- менување на трендот во финансиските извештаи генерално или за некои прашања;
- вештачко зголемување на загубата над утврдените лимити и вклучување во финансискиот извештај;
- го зголемуваат вишокот на трошок над прагот, што бара објаснување во финансискиот извештај и обратно;
- прави или елиминира маргина на солвентност во билансот на состојба (исто така треба да се земат предвид настаните што се случиле по датумот на билансот)

Користење на нивото на материјалност

27. Во фазата на планирање нивото на материјалност помага во одредување на обемот на потребните тестови за да се добие доволен ревизорски доказ. Во

фазата на известување ова ниво се користи за проценка на важноста на влијанието на погрешните прикази кои не биле откриени од страна на ревизијата. Ако проценатa на вкупните грешки го надминува прагот на материјалност, ревизорот треба внимателно повторно да ги испита сите негови докази вклучувајќи го и можниот обем на грешки според постапки на статистички пресметки и екстраполации. Од резултатите од ревизијата ќе се оцени можната вкупна грешка во финансиските извештаи и ќе се спореди со прагот на материјалност, по што ревизорот ќе реши дали да изрази резерва за финансиските извештаи.

Утврдување на нивото на материјалност

28. При утврдување на соодветно вкупно ниво на материјалност, ревизорот на јавниот сектор мора да ги земе предвид неговите посебни овластувања и фактот дека корисниците на извештаите од јавниот сектор имаат главно висок интерес за прашањата на законитоста и правилноста на работењето на тој сектор. Нивото на материјалност во доделената ревизорска задача тежи да биде на конзервативната страна (на пониско ниво) поради тоа што е посебен интересот на јавниот сектор во испитувањето на законитоста и правилноста. Соодветно ниво на материјалност може да биде, на пример, помеѓу 0,5% и 2% од вредноста која најмногу го рефлектира нивото на финансиската активност на некое тело или на даденият субјект кој е предмет на ревизија. Овој основен податок најчесто ќе биде вкупен приход или трошок, но во извесни случаи може да биде друг податок, како што се вкупните средства или вкупните позајмици – во кој случај различен процент може да биде одреден.

29. Фиксирањето на нивото на материјалност, без разлика дали е тоа посебен износ на пари или процент, е работа на просудување – процена на ревизорот, но заради конзистентноста во пристапот е важно прашање кое треба да биде регулирано во рамките на политиката на ВРИ. Главен елемент кој треба да се земе предвид е политичката чувствителност на активноста/субјектот или областа на која се прави ревизија, особено во однос на политичкиот интерес на власта.Чувствителноста опфаќа бројни работи, како што се усогласеноста со буџетските власти, законските прашања или јавниот интерес. Вкупното ниво на материјалност кое се однесува на комплетен сет финансиски извештаи или на поширока област на ревизијата може да биде придружено со неколку посебни прагови на материјалност по области и делови од извештаите/прашања со поголема политичка осетливост.

30. Според Прирачникот за ревизија на Европскиот суд за ревизори (Анекс Б.4.6), Судот има политика дека прагот на материјалност (според вредноста) треба да биде поставен/утврден помеѓу ½% од онаа вредност што најмногу го одразува нивото на финансиската активност на субјектот или предметот на ревизија. Обично, ова значи дека прагот на материјалност за вкупните расходи или приходи ќе се утврди помеѓу ½% и 2%. Дали изборот ќе биде ½% или 2% или некоја меѓувредност, тоа е прашање на оценка и одлука на соодветниот ревизор (се разбира, во договор и под надзор на раководителот на секторот). Како што

беше споменато во претходниот пасус, главен фактор што треба да се земе предвид при правењето на овој избор е степенот на чувствителност на активноста или субјектот кој е предмет на ревизија. Други работи кои треба да се земат предвид го вклучуваат интересот покажан од други тела, како што се државите-членки или печатот и степенот до кој корисниците на финансиските извештаи зависат од нивната веродостојност, со цел да донесат здрава финансиска одлука. Општо земено, на финансиските извештаи кои покриваат политички чувствителни активности или субјекти или оние што се користат за важни одлуки на раководството, мора да им се направи ревизија со построги (т.е пониски) прагови на материјалност.

31. Утврдување на прагот на материјалност кај субјекти кои остваруваат добивка. Ова не е лесна задача бидејќи материјалноста е повеќе релативен отколку апсолутен концепт. Еден погрешен приказ од дадена величина може да е значаен за мала компанија, додека истата денарска грешка може да е незначајна за голема компанија. На пример, вкупна грешка од 1 милион евра би била крајно значајна за одредена компанија ако вкупните средства се околу 3 милиони евра, а нето добивката пред оданочувањето е околу 285.000 евра. Тоа би било незначајно за една компанија како што е IBM, која има вкупна актива и нето приход од неколку милијарди долари. Според тоа, не е можно да се утврдат некои упатства за денарската вредност за да се добие првичен суд за материјалноста, кои ќе се применуваат кај сите субјекти/активности кои се предмет на ревизија.

32. За оцена на материјалноста потребни се основи. Со оглед дека материјалноста е релативна, потребно е да се има основа за да се утврди дали погрешните прикази се материјални. Студијата за истражување значајност на Канадскиот институт на овластени сметководители (CICA) – Концептот и неговата примена за ревизија вклучува обемна дискусија за методите, кои сега ги користат ревизорите за да ги пресметаат своите првични проценки за материјалноста. Основи се дадени, исто така, и во Упатството за уверување и сродни услуги AuG-7, „применување концепти на материјалност и ревизорски ризик при вршење ревизија". Предложените основи вклучуваат:

а. 5% до 10% од нето приходот пред оданочувањето. Оваа бројка може да биде релативно непостојана, така што повеќето ревизори користат нормализиран нето приход (нето приход коригиран за невообичаени ставки и ставки кои не се појавуваат често, како што е отпишување или намалување на вредноста на залихите);
б. ½ % до 5% од бруто добивката;
в. ½ % до 1% од вкупната актива;
г. ½ % до 5% од акционерскиот капитал;
д. ½ % до 1% од вкупните приходи;
ѓ. Пондериран просек од методите а) до д);
е. Намалување на процент од поголемиот за приходи и средства;
ж. ½ % до 2% од расходите, како што се предлага во упатството за непрофитни субјекти.

33. Ревизорите вообичаено ја поставуваат материјалноста во распон од 0.5 до 2% од вкупните трошоци, вкупните приходи или средства или 5 до 10% од профитот. Ревизорите ја пресметуваат материјалноста за секоја од овие основи.

34. Сегашната практика вклучува и експоненцијални методи, во кои материјалноста почнува ниско за мали бизниси, се зголемува експоненцијално, а потоа се израмнува. Исто така, се користат размерни износи кои се поголеми од процентот прикажан погоре. Овие методи обично сугерираат дека најголемиот процент би се користел за помалите субјекти, а најмалите проценти би се користеле за поголеми субјекти. На пример, според методата 1, би се користеле 10 проценти ако е субјектот мал, а 5 проценти ако е голем; одреден процент помеѓу 5 проценти и 10 проценти би се користел за субјекти кои се наоѓаат помеѓу двете крајности.

> **Пример за предложени основи во точката 33 погоре**: Да претпоставиме дека за една дадена компанија ревизорот решил дека би бил материјално погрешен приказ на приход пред оданочување од 100.000 евра или повеќе, но погрешен приказ од 250.000 евра или повеќе би бил материјален за билансот на состојба. За ревизорот не би било соодветно да користи прелиминарен суд за материјалност од 250.000 евра за приход пред оданочување и за биланс на состојба. Затоа ревизорот мора да планира да ги најде сите погрешни прикази што влијаат врз приходот пред оданочување што ја надминуваат првичната оценка за материјалност од 100.000 евра. Со оглед на тоа што повеќето погрешни прикази влијаат врз билансот на успех и билансот на состојба, ревизорот нема многу да се грижи за можноста од погрешен приказ во билансот на состојба, кој надминува 250.000 евра и за повеќето тестирања ќе користи ниво на материјалност од 100.000 евра. Меѓутоа, некои погрешни прикази, како што е лошата класификација на долгорочни средства како краткорочни средства, влијаат само врз билансот на состојба. Според тоа, ревизорот, исто така, треба да планира ревизија со 250.000 евра првична проценка за материјалноста за одредени тестови на средствата и обврските во билансот на состојба.

35. Врз материјалноста, исто така, влијаат и **квалитативните** фактори. Постои веројатност некои видови погрешни прикази да се поважни за корисниците од други, дури и ако денарските износи се исти. Ревизорите не можат да планираат да ги откријат помалите износи, но мора да реагираат ако се откријат. Износи кои вклучуваат проневера и други нерегуларности обично се сметаат за позначајни отколку ненамерните грешки од исти денарски износи (точка 26 погоре). Како илустрација, повеќето корисници би сметале дека еден намерен погрешен приказ кај залихите е позначаен отколку грешки во залихите во ист денарски износ направени од службеникот. Исто така и покрај тоа што износот на проневерата може да е помал од материјалното ниво, влијанието на проневерата врз субјектот може да е многу поголемо од материјалноста. На пример, да претпоставиме дека материјалноста за еден субјект кој има бизниси насекаде во светот е 200.000 евра. Нелегално плаќање од 25.000 евра во друга земја би било помалку од значајно, но ако нелегалното плаќање би го откриле

властите во друга земја, може да доведе до парични казни или запленување на средствата на субјектот во таа земја, кои на многу наврати биле износ на плаќања и поголеми од 200.000 евра.

Пример на поставување материјалност за финансиски извештаи изготвени врз готовинска основа.

Пример:

36. Институцијата „А“ троши 50 милиони (основа) евра годишно, главно за плати. Институцијата нема планови за измена на нејзините активности и Парламентот не покажува интерес за субјектот. Ревизорот ја зема предвид материјалноста во следниот распон:

Основа (трошоци) ⇩	Материјалност ⇨	0.5%	1%	2%
50 мил.		0.25 мил.	0.5 мил.	1 мил.

37. Ревизорот ќе реши дека нивото на материјалност во распон од 0.5% до 1% би било соодветно и ја поставува материјалноста на 0.45 мил. евра. Зголемениот интерес на Парламентот може да го наведе ревизорот да усвои пониско ниво на материјалност, на пример 0.3 мил. евра. Ако повеќето од трошоците се однесувале на социјални придобивки (заштита) врз база на барањата на јавноста, каде што пониското ниво на точност може да се очекува, ревизорот може да усвои праг на материјалност од 1 милион евра.

Пример на поставување материјалност за финансиски извештаи изготвени врз пресметковна основа

Пример:

38. Во 2001 година финансиските извештаи на една компанија покажуваат обрт од 110 милиони евра и вкупни средства од 115 милиони евра. Просечната добивка со години се движела околу 16 милони евра.

Основа (трошоци) ⇩	Материјалност ⇨	0.5%	1%	2%	5%	10%
Обрт 110 мил.		0.5 мил.	1.1 мил.	2.2 мил.		
Вкуп. средства 115 мил.		0.6 мил.	1.2 мил.	2.4 мил.		
Добивка 16 мил.					0.8 мил.	1.6 мил.

39. Парламентот веројатно ќе се интересира за добивката, така што ревизорот може да реши да го користи ова како материјална основа. Ако ревизорот не сметал на оваа осетлива сметка, тој би решил дека нивото на материјалност треба да биде 1 милион евра, на пониското ниво од распонот меѓу 0.8 мил. и 1.6 милиони. Ако добивката беше многу мала или флуктуираше, ревизорот не би ја користел како основа за материјалност и наместо неа би ги користел вкупните средства или обртот како основа за материјалност. Ако средствата беа мали во споредба со обртот – на пример, помалку од 10% или 10 милиони евра во овој пример, ревизорот би поставил пониско/различно ниво на материјалност за билансот на состојба од 0.1 милион евра (1%).

40. Ревизорот може да постави пониско ниво на материјалност за поединечните податоци на сметките ако корисниците очекуваат поголема точност. На пример, ако има специфични барања за обелоденувања, ако една грешка може да рефлектира неправилност, ако податоците рефлектираат правни спогодби или каде што податоците треба да се усогласат со другите финансиски извештаи. Ревизорот може исто така да постави пониско ниво на материјалност за податоци или група податоци ако грешката може да биде важна поради околностите. На пример, ако една грешка би го претворила вишокот во загуба/дефицит, го преобратува трендот во финансиските извештаи во неколку години или влијае врз тоа дали субјектот ги постигнува важните финансиски цели.

Пример:
Субјектот „А“ предвремено ги пензионира постарите вработени и за таа цел изготвува програма според која оваа операција би чинела околу 10 милиони евра. Парламентот се интересира за плаќањата за предвремените пензионирања. Ревизорот решава дека општото ниво на материјалност е 1 милион евра и е недоволно за овој трошок. За таа цел тој решава да постави посебно, пониско ниво на материјалност од 0.1 милион евра за плаќање за предвремени пензионирања.

41. Ревизорите на работните белешки даваат образложение зошто ги избрале материјалната основа и нивото. Работните белешки треба да покажат релевантни податоци за субјектот (на пример, приходи, плаќања и вкупни средства), применет процент за пресметка на нивото на материјалност и избраното ниво на материјалност.

42. Работните белешки треба исто така да содржат податоци за името на субјектот, финансиската година која е предмет на ревизија, кој ги изготвил пресметките и на кој датум. Работната белешка треба да биде прегледана и потпишана од прегледувачот, вклучително и датумот кога е извршен прегледот. Ревизорот треба исто така да го евидентира секое просудување кое тој ќе го направи. Ова вклучува, на пример, таму каде што ревизорот поставува различно ниво на материјалност за ставки кои се осетливи поради нивната природа или контекст.

ДЗР

Образец за пресметка на материјалност

Субјект	_____	РБ	_____
Датум на ГС	_____	Стр. бр.	_____
Подготвил:	_____	Прегледано од:	_____

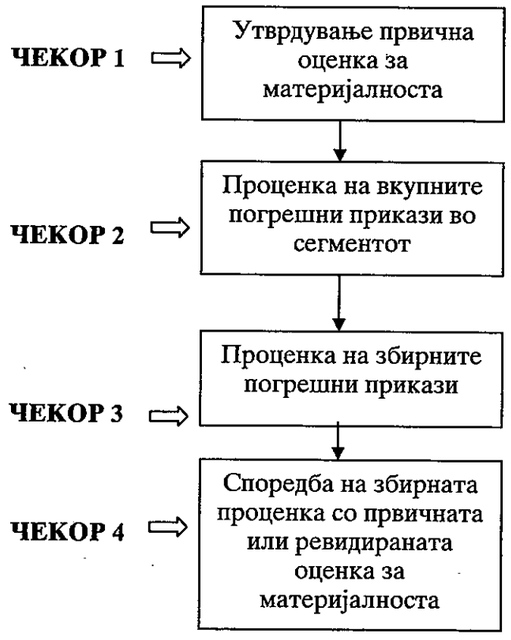
Пресметка на материјалноста:

		0.5%	1%	2%
Приходи/Обрт	50 мил. евра	250.000	500.000	1.000.000
Вкупно средства	20 мил. евра	10.000	200.000	400.000
Плаќања	60 мил. евра	300.000	600.000	1.200.000

Селектираната материјалност од 500.000 евра како средина помеѓу обртот и плаќањата и е на највисокото ниво на распон на вкупните средства.

Следната ставка е осетлива и има посебно ниво на материјалност: Плати на директорите: Вредност: 1.000.000 евра
Материјалност: 100.000 евра (10%)

Чекори во утврдување и оценa на материјалноста



43. Првиот чекор при применување на материјалноста вклучува планирање, додека наредните три (2,3, и 4) се резултат од спроведувањето ревизорски тестови. Кога ревизорот спроведува ревизорски постапки за секој сегмент од ревизијата, се прави табеларен приказ на сите пронајдени погрешни прикази. На пример, да претпоставиме дека ревизорот открил шест грешки при тестирање на трошоците за залихите (идентификувани погрешни прикази) на субјектот во примерок од 200 ставки. Овие погрешни прикази се користат за да се пресметаат вкупните погрешни прикази за залихите (чекор 2). Збирот се нарекува „пресметка“ или често „проекција“ бидејќи била направена ревизија само на примерок, а не на целата популација. Проектираните погрешни прикази (веројатно погрешни прикази) за секоја сметка се собираат во табеларен приказ (чекор 3), а потоа збирните погрешни прикази (очекувани збирни погрешни прикази) се споредуваат со материјалноста (чекор 4).

44. Табелата подолу се користи да ги илустрира последните три чекори во применувањето на материјалноста. Поради поедноставување, вклучени се само три сметки и е прикажано пресметувањето на можни погрешни прикази на сметки за побарувања и залихи. Првичната проценка на материјалноста е 50.000 евра. Можните погрешни прикази се пресметуваат врз основа на стварни ревизорски тестови. Да претпоставиме, на пример, дека при ревизија на залихите ревизорот открил 3.500 евра грешки во нето прикажувањето на поголем износ во примерокот од 50.000 евра од вкупната популација од 450.000 евра. Еден начин да се пресмета проценката на погрешните прикази е да се направи директна проекција од примерокот на популацијата и да се додаде проценката за грешка од избран примерок (дополнителни можни погрешни прикази). Пресметувањето на директната проекција (веројатен погрешен приказ) е:

$$\text{Директна проценка на проекција} = \frac{\text{Нето утврдени погрешни прикази (во примерок од 50.000 евра) = 3.500 евра} \times \text{Вкупно евидентирана вредност на популацијата (450.000 евра)}}{\text{Вкупно тестиран примерок (50.000 евра)}} = \text{31.500 евра}$$

45. Бидејќи ревизорот тестирал само дел од популацијата, проектираниот износ на можно погрешно прикажување може да е различен од еден стварен (и непознат) збир поради тоа што примерокот не бил репрезентативен. Во овој упростен пример проценката за грешка од примерокот се претпоставува дека е 50 проценти од директната проекција на погрешно наведените износи, за сметките каде што се користел примерок (побарувања и залихи). Со собирање на износите на можни погрешни прикази од трите сметки се добива вкупен износ на можни погрешни прикази (во случајот 43.000 евра). Вкупната грешка од примерокот (натамошни можни погрешни прикази) често е различна од збирот на грешки од примерокот бидејќи мора да се вклучат променливите нивоа на сигурност и збирот обично се пресметува како нумерички опфат. Овде е покажано додавање сума од индивидуални грешки од примерок заради едноставност. Грешката од примерокот ја претставува максималната грешка на деталите во една сметка, кои не биле тестирани. Не постои веројатност дека овој максимален износ на грешки

би постоел во сите сметки кои се предмет на земање примерок. Затоа, методологијата на земање примерок пропишува утврдување комбинирана грешка од примерок, која го зема предвид ова.

46. Табелата подолу покажува дека максималното можно погрешно прикажување од 65.250 евра за трите износи е поголемо од 50.000 евра (од првичната оценка за материјалноста). Исто така, залихите претставуваат главна област на тешкотии, при што максималниот можен погрешен приказ е 47.250 евра. Бидејќи пресметаниот максимален можен погрешен приказ ја надминува првичната оценка, финансиските извештаи се неприфатливи. Ревизорот може или да утврди дали проценетиот збирен погрешен приказ навистина е поголем од 50.000 евра, со тоа што ќе спроведе дополнителни ревизорски постапки, или ќе побара од субјектот да направи корекции на можните погрешни прикази. Под претпоставка дека ќе се спроведат дополнителни ревизорски постапки, тие би се сконцентрирале во областа на залихите.

47. Илустрација на споредба на максималниот можен погрешен приказ со првичната оценка за материјалноста.

	ЕВРА			**МАКСИМАЛНО МОЖЕН ПОГРЕШЕН ПРИКАЗ**		
СМЕТКА	Нето утврдени погрешни прикази на тестиран примерок од 50.000	Вкупно евидентирана вредност на популацијата	Вкупно тестиран примерок	Можен погрешен приказ	Земање примерок Грешка	**Вкупно**
1	2	3	4	5 (2*3/4)	6 (5*50%)	5 (5+6)
Готовина				0	Н/П	0
Побарувања				12.000	6.000[1]	18.000
Залихи	3.500	450.000	50.000	31.500	15.750[2]	47.250
Вкупно пресметан износ на можни погрешни прикази				**43.500**	**21.750**	**65.250**
Првична оценка за материјалноста						* **50.000**

Н/П= Неприменливо, готовина која се тестира со 100%
[1] 12.000x50% = 6.000 (претпоставка за проценка за грешка од примерокот = 50%)
[2] 31.500x50% = 15.750 (претпоставка за проценка за грешка од примерокот = 50%)
* Максимален износ за кој ревизорот смета дека може погрешно да се прикаже во извештаите, а сепак да не влијае врз одлуката на еден разумен корисник.

Технички аспекти на нивото на материјалност

48. Нивото на материјалност треба да биде ставено на највисоко ниво на неточни прикази кои за корисниците би биле прифатливи. Со ова би биле земени предвид барањата на буџетските власти и поширокаата јавност.

49. Во исклучителни околности, дел од финансискиот извештај или област на ревизијата корисникот може да ги смета чувствителни. Во такви случаи, ревизорот мора да просуди дали е попогодно да се одреди пониско ниво на материјалност и да го третира делот како посебна ревизија или да изврши тестирање на клучни ставки.

50. Можеби ќе биде неопходно да се промени планираното ниво на материјалност за некоја ревизија поради промена на политичката чувствителност или поради вкупната вредност на финансиските извештаи која значително се разликува од онаа што била претпоставена при одредувањето на нивото на материјалност во фазата на планирање. Ревизорот мора да биде целосно свесен за потребата од таква промена.

51. Одредувањето на прагот на материјалност е прашање на политиката на ВРИ, било да се работи за прецизен начин во којшто прагот на материјалност е одреден и одобрен како основен елемент при планирањето на ревизијата или пак како вредност на фактички праг на материјалност за поединечна ревизија. Во практиката на ДЗР со посебен акт/упатство е одредено нивото на материјалност.

52. Бидејќи просудувањата на ревизорот во врска со прагот на материјалност, пред и за време на вршењето на ревизијата, се фундаментални за извршување на ревизијата и за финално интерпретирање на резултатите, таквите просудувања треба да бидат темелно документирани врз работни белешки и да бидат подведени на внимателен преглед и одобрување од раководството.

53. За субјектот кој е предмет на ревизија, ревизорот секогаш ќе мора да ѝ пристапи на материјалноста во контекст на процена на ризикот. Ризикот се однесува на веројатноста од постоење на некои грешки во финансиските извештаи кои не се идентификувани од ревизорите, додека материјалноста се однесува на нивото до кое ние можеме да ја толерираме грешката.

Материјалност и ревизорски ризик

54. Кога ја планира ревизијата, ревизорот разгледува што е тоа што би ги направило финансиските извештаи значително погрешно прикажани. Проценката на материјалноста од страна на ревизорот, во врска со посебни салда на сметки и видови на трансакции, му помага на ревизорот да реши за прашања како што се: кои ставки да ги испита и дали да користи тестирање на примероци и аналитички постапки. Ова му овозможува на ревизорот да избере ревизорски постапки, кои во комбинација може да се очекува да го намалат ревизорскиот ризик на едно прифатливо ниско ниво.

55. Постои обратна пропорционалност помеѓу материјалноста и нивото на ревизорски ризик, т.е колку е поголемо нивото на материјалност, толку е помал ревизорскиот ризик и обратно. Кога се утврдуваат природата, временскиот распоред и видот и опфатот на ревизорските постапки кои ќе се користат, ревизорот мора да го земе предвид спротивниот однос помеѓу материјалноста и ревизорскиот ризик. На пример, ако ревизорот утврди дека прифатливото ниво на материјалност е мало откако е направено планирање за посебни ревизорски постапки, се зголемува ревизорскиот ризик. Ревизорот за ова ќе компензира:

- Со намалување на проценетото ниво на контролен ризик, кога е тоа можно и намаленото ниво ќе го поткрепи со спроведување проширени или дополнителни тестови на контрола или
- Со намалување на ризикот на детекција, со тоа што ќе ги измени природата, времето и обемот на планираните детални постапки.

56. Материјалност и ревизорски ризик при оценување на ревизорските докази. Проценката на материјалноста и ревизорскиот ризик од страна на ревизорот може да е различна во време кога се прави почетното планирање, од онаа кога се прави оценка на резултатите од ревизорските постапки. Ова може да е поради измена во околностите или поради измена во знаењето на ревизорот, како резултат на ревизијата. На пример, ако е ревизијата планирана пред крајот на периодот, ревизорот ќе ги антиципира резултатите од работењето и финансиската состојба. Ако стварните резултати од работењето и финансиската состојба се значително изменети, проценката на материјалноста и ревизорскиот ризик може исто така да се изменат. Покрај тоа, ревизорот може при планирање на ревизијата намерно да го утврди прифатливото ниво на материјалноста на пониско ниво од она што се планира да се користи за оценка на резултатите од ревизијата. Ова може да се направи за да се намали веројатноста од неоткриени погрешни прикази и за да му обезбеди на ревизорот маргина на сигурност кога ќе го оценува ефектот на погрешните прикази, откриени за време на ревизијата.

57. Концептите на материјалност и ревизорски ризик, при вршењето ревизија, се тесно поврзани и нераздвојни. Материјалноста е мерка на величина или големина, додека ризикот е мерка на неизвесност. Како општо правило, постои фиксен однос помеѓу материјалноста, ризикот и ревизорскиот доказ. Ако една од овие компоненти се измени, тогаш едната или двете преостанати компоненети мора исто така да се изменат за да се постигне ист прифатлив ревизорски ризик. На пример, ако доказот се одржува константен, а материјалноста е намалена, тогаш ризикот дека може да постои значаен, но неоткриен погрешен приказ мора да се зголеми. Слично, ако материјалноста се одржува константна, а ризикот се намали, потребните докази ќе се зголемат.

Ефекти на материјалноста врз одлуките поврзани со ревизорското известување

58. Материјалноста е основна работа што треба да се земе предвид при утврдување каков вид извештај/мислење да се даде во дадени околности. На

пример, ако еден погрешен приказ е незначаен во однос на финансиските извештаи на субјектот за тековниот период и не се очекува да има значаен ефект во идните периоди, соодветно е да се издаде неквалификувано мислење. Вообичаен случај е книжење канцелариски материјали (директно во цел износ) отколку пренесување на неискористениот дел на залиха бидејќи износот е незначителен.

59. Друга работа што треба да се земе предвид е превладувањето или значењето на ограничувањето на опфатот или отстапувањето од ОПСН (Општо прифатените сметководствени начела). Ако превладува ограничувањето на опфатот, соодветно е ревизорите да се воздржат од давање мислење; ако превладува отстапување од ОПСН, соодветно е да се даде негативно мислење. Ако ограничувањето или условите кои не се во согласност со ОПСН се материјални, но не се значајни или превладувачки, соодветно е да се даде квалификувано мислење.

60. Треба да се напомене дека отстапувањето од ОПСН е вообичаено во јавниот сектор. Владините субјекти (министерства, сектори, служби) обично го водат нивниот сметководствен систем врз готовинска основа, а не врз основа на систем на временско разграничување. Исто така, финансиските извештаи на владините јавни претпријатија може да вклучат информации кои се различни или се додаваат на оние што се содржани во финансиските извештаи на деловните претпријатија во приватниот сектор.

61. Во точка 1 и 2 дадена е дефиниција за материјалноста, која се применува за сметководството, па според тоа и за ревизорското известување. При применување на оваа дефиниција се користат три нивоа на материјалност за утврдување на видот на мислењето што треба да се даде.

а) Износите се нематеријални

Кога во финансиските извештаи постои погрешен приказ, но не постои веројатност да влијае врз одлуките на разумниот корисник, се смета дека е незначаен и, според тоа, одговара неквалификувано мислење. На пример, да претпоставиме дека раководството евидентирало како средства во претходната година осигурување кое не истекло и решило да го стави како трошок во тековната година за да ги намали книговодствените трошоци во претходната година. Раководството не се придржувало кон ОПСН, но ако се износите мали, погрешниот приказ би бил нематеријален и ќе одговара стандардно неквалификувано мислење на ревизорот.

б) Износите се материјални, но не влијаат негативно во однос на финансиските извештаи во целина.

Второ ниво на материјалност постои кога еден погрешен приказ во финансиските извештаи би влијаел врз одлука на некој корисник, но вкупните извештаи се сè уште корисни. На пример, знаењето за голем погрешен приказ во основните средства може да влијае врз подготвеноста

на корисникот да ѝ позајми пари на компанијата ако основните средства се даваат како гаранција. Погрешен приказ на залихите не значи дека готовината, побарувањата и други елементи од финансиските извештаи или финансиските извештаи во целина се материјално неточни. За да се донесат одлуки за материјалноста, кога постои состојба која бара отстапување од неквалификуван извештај, ревизорот мора да ги оцени сите ефекти врз финансиските извештаи. Да претпоставиме дека ревизорот не е во состојба да се увери дека залихите се објективно прикажани (ограничување на опфатот) како основа за давање соодветно мислење. Поради ефектот на погрешниот приказ кај залихите врз другите сметки и врз збировите во извештаите, ревизорот треба да ја земе предвид материјалноста на комбинираниот ефект врз залихите, вкупните тековни средства, вкупниот обртен капитал, вкупната актива, даноци на приход, вкупните долгувања за данок на приход, вкупните краткорочни обврски, набавната цена на стоките, нето добивката пред оданочување и нето добивката по оданочувањето. Кога ревизорот ќе заклучи дека погрешниот приказ е материјален, но не ги загрозува финансиските извештаи во целина, најсоодветна е употребата на квалификувано мислење (користејќи ја фразата „освен во случајот на").

в) Износите се толку материјални или толку преовладуваат, што вкупната исправност на извештаите е доведена во прашање

Највисоко ниво на погрешен приказ постои кога има веројатност корисниците да донесат неточни одлуки ако се потпираат врз вкупните финансиски извештаи. Да се вратиме на претходниот пример за залихите, големиот погрешен приказ може да е толку многу значаен за финансиските извештаи во целина, така што ревизорот ќе наведе дека земено во целина финансиските извештаи не се објективно прикажани. Кога постои највисоко ниво на погрешен приказ, ревизорот мора да се воздржи од давање мислење или треба да даде негативно мислење.

Кога се утврдува дали еден исклучок е материјален и превладува, мора да се земе предвид степенот до кој исклучокот влијае врз разните делови од финансиските извештаи. Ова се нарекува превладување. Погрешната квалификација помеѓу готовинска сметка и сметката побарувања влијае само врз овие две сметки, па според тоа не превладува. Од друга страна, неевидентирањето продажба на материјали може да превладува бидејќи влијае врз подажбата, побарувањата, трошоците за данок на приход, временски разграничените даноци од приход и врз акумулираната добивка, што пак од друга страна влијае врз краткорочните средства, вкупната актива, краткорочните обврски, вкупната пасива, акционерскиот капитал, бруто маржата и оперативната добивка.

Како што погрешните прикази стануваат сè повеќе превладувачки, се зголемува и веројатноста од издавање негативно мислење, наместо квалификувано мислење. На пример, да претпоставиме дека ревизорот решил дека погрешната класификација помеѓу готовинските сметки и

сметките за побарувања треба да резултира во квалификувано мислење бидејќи е материјално. Некнижењето продажба во истиот денарски износ може да резултира во негативно мислење поради неговото превладување.

Во ревизорските извештаи за финансиски извештаи вообичаено стои: „Според мое/наше мислење, финансиските извештаи ја претставуваат вистинито и објективно". Првиот дел од фразата „според мое/наше мислење" значи дека постои „разумно уверување" наместо апсолутно уверување. Завршниот дел од фразата „финансиските извештаи ја претставуваат вистинито и објективно" значи дека финансиските извештаи не се „точни" до дени, туку дека се тие „точни" во рамките на денарскиот износ, за кој читателот на финансиските извештаи не би сметал дека е материјален.

Фразата „Според мое/наше мислење" значи разумно уверување и „финансиските извештаи ја претставуваат вистинито и објективно" значи дека финансиските извештаи не се значајно погрешно прикажани.

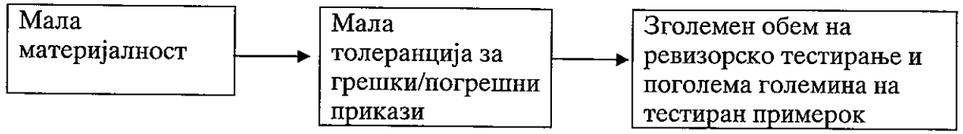
Така ако е X = целосно ниво на уверување, а У = износ на материјалност, ова ефективно наведува дека јас сум X% сигурен дека финансиските извештаи се точни во рамките на У = денари (т.е. не се погрешно наведени повеќе од тоа).

Нашата одговорност како ревизори е да утврдиме дали финансиските извештаи се значајно погрешно прикажани. Ако утврдиме дека се материјално погрешно прикажани, тоа го изнесуваме пред субјектот кој е предмет на ревизија, за да се направи корекција. Ако субјектот кој е предмет на ревизија не направи корекција на погрешниот приказ, тогаш мора да издадеме квалификувано или негативно мислење, во зависност од тоа колку погрешниот приказ е материјален и превладува.

Од друга страна, ако погрешниот приказ не е материјален во однос на финансискиот извештај на субјектот и не се очекува да има значаен ефект во идните периоди, соодветно е да се издаде некваликифуван извештај.

Како потсетување, дефиницијата за материјалност им дава акцент на одлуките на разумните корисници, кои се потпираат врз финансиските извештаи за да донесат одлуки. Оваа перспектива, бара ревизорот да направи оценка на износот на погрешниот приказ, кој може да влијае врз одлуките на еден разумен корисник.

Ефект на материјалноста врз нивото на тестирање



62. Треба да се истакне дека при утврдувањето на обемот на ревизорските постапки според нивото на материјалноста мора да имаме предвид дека во случај на ликвидни ставки (на пример, готовина, банкарски депозити, камата, итн.) ревизијата мора да се спроведе со апсолутна прецизност и испитувањето на овие ставки треба да е 100 процентно.

63. ПРИМЕР: Како што беше претходно изнесено, колку е повисоко нивото на материјалноста, толку е понизок ревизорскиот ризик и обратно. Така, процентот на избор на примероци по случаен избор треба да е поголем во случаи кога се утврдени ниски нивоа на материјалност. Како пример, да земеме дека вкупниот износ на побарувањата од A-Z Co. Ltd да кажеме е 100.000 евра. Ако прагот на материјалност се утврди на 8%, максимално прифатливата грешка е 8.000 евра. Од друга страна, ако нивото на материјалност е 0,8%, прифатливото ниво на грешка е 800 евра. Во овој случај, ако ревизорот направи статистички избор на примерок за детално тестирање врз основа на пониското ниво на материјалност (односно 800 евра), просечниот интервал на избор на примерок ќе биде помал, а според тоа големината на примерокот поголема отколку ако се користи праг на значајност од 8.000 евра.

200.3. Ревизорски ризик

Вовед

01. Оваа активност треба да се изврши во првата фаза на постапките на планирањето на ревизијата по прибраните релевантни информации во врска со активностите на субјектот кој е предмет на ревизија и неговиот интерен контролен систем.

02. Проценката на ризикот во финансиската ревизија опфаќа:

- Утврдување ревизорски ризик;
- Утврдување на компонентите на ревизорскиот ризик (инхерентен (неизбежен) ризик, контролен ризик, ризик од неоткривање (ризик на детекција);

- Идентификување на факторите што влијаат врз компоненетите на ревизорскиот ризик;
- Модел на ревизорски ризик;
- Пресметка на секоја компонента на ревизорскиот ризик;
- Процена на компонентите на ревизорскиот ризик;
- Меѓусебна поврзаност на компонентите на ревизорскиот ризик.

03. **Ревизорскиот ризик (РР)** е ризик дека ревизорот нема да изрази резерва за финансиските извештаи што се значајно неточни или се неточно прикажани (ризик дека ќе биде дадено мислење без резерва за финансиски извештаи кои се материјално погрешно прикажани). Од причина што е непрактично повторно да се спроведат сите трансакции кои се содржани во основата на сетот на финансиските извештаи, ревизорот мора да прифати некое ниво на ревизорски ризик. Водејќи сметка за очекувањата на корисниците на финансиските извештаи кои се изготвени од јавните тела, што се однесува на законитоста и правилноста, прифатено е пониско ниво на ревизорски ризик. Кога ревизорот ќе се реши за понизок прифатлив ревизорски ризик, тоа значи дека тој сака да биде посигурен дека финансиските извештаи не се материјално погрешно прикажани.

04. Ревизорскиот ризик е резултат на следните компоненти:

А. Инхерентен (неизбежен) ризик (ИР)
Б. Контролен ризик (КР)
В. Ризик од неоткривање (РН) – (ризик на детекција)

А. Инхерентен (неизбежен) ризик (ИР)

05. Инхерентен (неизбежен) ризик (ИР) е ризик од материјална неправилност или погрешен приказ кој се наоѓа на прво место. Тој претставува ризик дека природата на сметката може да предизвика финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани, претпоставувајќи дека нема соодветна интерна контрола.

06. Инхерентниот ризик е ризик на подложност (осетливост) на салдо на некоја сметка или трансакција на погрешни информации, која поединечно може да биде материјална или собрана и со другите погрешни информации од другите салда или трансакции може да претпоставува дека не биле спроведени соодветни интерни контроли. Кога се врши ревизија, неизбежниот ризик се користи како мерка на проценка на ревизорот на веројатноста дека пред сè може да се појават значајни погрешни прикази пред да се разгледа ефективноста на интерните контроли. Инхерентниот ризик зависи од природата на ставката и на субјектот кој е предмет на испитување, како и од степенот до кој ставката е подложна на грешки. За да се одреди инхерентниот ризик, ревизорот мора да изврши проценка на опкружувањето во кое дејствува субјектот и на карактеристиките на ставките кои се ревидираат. Постои исто така ризик раководството на субјектот да дава одредени погрешни изјави или извештаи кои, поединечно или заедно, може да водат кон погрешни финансиски извештаи. Погрешните изјави може да бидат намерни или ненамерни.

Примери на инхерентен ризик:

- Готовината е поподложна на проневери отколку залихата на јаглен;
- Сметката „побарувања од купувачи“ има поголем инхерентен ризик отколку материјалните средства поради тоа што салдото на сметката „побарувања од купувачи“ е под влијание на проценката за ненаплатените салда на побарувања од купувачи;
- Вреднувањето на залихите претставува комплексна пресметка и ќе резултира со поголем инхерентен ризик отколку пресметката на амортизацијата.

07. Вообичаено е да се изврши проценка на ризикот вклучувајќи го и инхерентниот ризик во претходната фаза на ревизијата. Истовремено оваа работа треба да биде направена со доволно детали за да се овозможи да се извлечат разумни заклучоци. Ова не треба да биде долг процес. Таму каде што ДЗР извршува годишни ревизии на одредени субјекти, проценката може да биде извршена со доволно детали, да речеме, на секои три години и ажурирање за годините помеѓу. Ревизорот секогаш треба да ги земе предвид искуствата од извршените ревизии во минатото.

08. Цел на оваа претходна проценка на ризикот е да му овозможи на ревизорот да формира претходно видување во врска со субјектот кој се ревидира и ставките кои се предмет на ревизија поради информирање во текот на процесот на планирањето. Тоа е она што треба да биде разликувано од деталното вреднување на интерните контроли кои ќе бидат барани ако се спроведении тестови на контрола како дел на општиот ревизорски пристап.

Главни фактори коишто треба да се имаат предвид при проценка на инхерентниот ризик

09. За да се процени инхерентниот ризик, ревизорот користи професионално расудување за проценка на повеќе фактори:

Фактори на ниво на финансиски извештаи

а) **Резултати од претходни ревизии**. Грешките откриени со ревизијата од претходната година имаат голема веројатност да се појават повторно во ревизијата во тековната година. Ова е поради тоа што многу видови грешки по својата природа се системски, а субјектите често се бавни да направат измени за нивно отстранување. Затоа ревизорот при подготовката на ревизорската програма за тековната година треба да ги земе предвид резултатите од испитувањето во претходната година.

б) **Прва ревизија**. Ревизорите стекнуваат искуство и знаење за веројатноста од погрешни прикази откако вршеле ревизија на еден субјект неколку години по ред. Немањето ревизорски резултати од претходната година доведува до тоа ревизорите да користат поголем неизбежен

ризик кај првичните ревизии отколку да ги повторуваат работите во кои не биле пронајдени материјални погрешни прикази. Повеќето ревизори во првата година поставуваат висок неизбежен ризик, а со стекнување искуство го намалуваат во следните години.

в) **Интегритет и репутација на раководството**. Кога во раководството доминираат еден или двајца поединци кои немаат интегритет, во голема мерка е зголемена веројатноста за материјални погрешни прикази во финансиските извештаи. Карактеристиките на врвното раководство, исто така, може да влијаат врз неизбежниот ризик. На пример, искусен раководен тим би им помогнал на ревизорите да го проценат нискиот неизбежен ризик. Спротивно, ако ревизорот согледа дека раководството работи во затегнато, стресно опкружување, неизбежниот ризик може да се процени како висок. Искуството, знаењето и промените во раководството за време на периодот (неискуство на раководството може да влијае врз изготвувањето на финансиските извештаи на субјектот).

г) **Невообичаен притисок кај раководството**. Околности што може да го наведат раководството погрешно да ги прикаже финансиските извештаи, на пример, во дејност оптоварена со голем број пропусти или пак субјект кој има недостиг од капитал за да го продолжи работењето.

д) **Природата на активностите на субјектот**. Потенцијално технолошко застарување на производите и услугите, сложеност, структура на капитал, значајност на поврзаните странки и бројот на локациите и географската распространетост на деловните објекти кои треба да се посетат. Дали секоја локација може да обезбеди ревизија со исто неизбежно уверување?

ѓ) **Сложеност на сметководствените начела.** Може да има нови и/или сметководствени прописи во областа што се проценува за кои се потребни одредени пресметки.

Фактори на ниво на салда на сметки и групи трансакции

а) **Невообичаени (нерутински) или комплексни трансакции**. Постои поголема веројатност трансакциите кои се невообичаени за субјектот да се неточно евидентирани отколку рутинските трансакции поради тоа што субјектот нема искуство за нивно евидентирање. Примерите вклучуваат загуби од пожар, големи набавки на имот и спогодби за лизинг. Познавањето на работењето на субјектот и контролата на записниците од состаноците се корисни за да се научи нешто повеќе за рутинските трансакции.

б) **Степен на професионално расудување при утврдување и евидентирање салда на сметки и трансакции**. Многу салда на сметки, како што се застарен инвентар, ненаплатливи побарувања итн., бараат дополнителни пресметки и значително просудување од раководството. Колку е поголемо нивото на потребниот суд, толку е поголем ризикот од погрешно прикажување.

в) **Средства кои се многу погодни за присвојување** (подложни на проневера), **како пример паричните средства**. Ревизорот го проценува големиот неизбежен ризик во однос на ликвидните средства како што се готовината, хартиите од вредност што се тргувани и залихи со кои се тргува. Кога веројатноста за проневера на пари е голема, неизбежниот ризик е исто така голем.

г) **Мешавина и големина на ставки што треба да се тестираат.** Кога се контролира воен хардвер, пушки и пиштоли, постои поголема веројатност да се исчезнати или украдени отколку ако се работи за тенкови.

д) **Комплетирање на невообичаени и сложени трансакции**, особено пред крајот на периодот.

ѓ) **Формирање на популацијата и на големината на примерокот**.

е) **Природата на системот за обработка на податоци** и степенот до кој се користат модерните техники за обработка на податоци.

ж) **Сметки во финансиски извештаи кои веројатно се подложни на погрешно прикажување** и кои требало да бидат коригирани. На пример, со ревизијата на финансиските извештаи од претходната година е идентификувана потреба за прокнижување на потенцијална обврска како резултат на извесни економски услови. Во овој случај ревизорот ќе се фокусира на утврдување дали слични услови продолжуваат да егзистираат и во тековната година, на реакцијата и разбирањето од раководството на субјектот на ваквите услови и проценатa на природата и обемот на односниот инхерентен ризик.

Ефекти кои влијаат врз инхерентниот ризик од користење информациона технологија

10. Ревизорот треба да ги разгледа секој од подолу наведените фактори и да го процени општото влијание на ИТ врз инхерентниот ризик.

а) **Изедначена обработка на трансакции**: Поради тоа што ИТ обработува група идентични трансакции конзистентно, кој било пропуст кој би произлегол од погрешно програмирање конзистентно ќе се појави на слични трансакции. Сепак, можноста за појавување грешки кога се

работи за обработка на податоци по случаен избор е значително намалена во сметководствените системи кои користат ИТ.

б) **Автоматска обработка**: ИТ-системите може автоматски да иницираат трансакции или да извршуваат функции на обработка. Доказите за овие чекори на обработка можат и не можат да бидат видливи.

в) **Зголемен потенцијал за неоткриени пропусти**: Компјутерите се користат за чување информации во електронска форма. Ова ги зголемува можностите на поединци да имаат неовластен пристап до осетливи информации и за промена на истите без притоа да се остави видлива трага (доказ). Поради тоа што податоците се во електронска форма, измените во компјутерските програми и податоци не се лесни за откривање. Исто така корисниците може да бидат понедоверливи кон резултатите добиени со ИТ во однос на оние добиени во мануелните извештаи.

г) **Постоење, комплетност и обем на ревизорска проверка**: Ревизорската трага е доказ кој демонстрира како специфичните трансакции биле иницирани, обработени и сумирани. На пример, ревизорската трага за купување може да вклучи нарачка за купување; извештај за прием; фактура, регистар на фактури (купувања сумирани по денови, месеци, и/или сметки) и евидентирање во главната книга од регистарот на фактури. Некои ИТ-системи на раководење финансиски системи се дизајнирани на таков начин што ревизорската трага постои на краток период (како на пример, on-line системите), само во електронски формат или само во сумарна форма. Исто така генерираните информации може да бидат преобемни за ефективно да ги следат ревизорските траги. На пример, едно книжење во главната книга може да е резултат од сумирања информации од стотици локации. Без печатени резултати (трага), следењето на трансакциите со ИТ-обработка може да биде многу тешко.

д) **Природата на хардверот и софтверот што се користени за ИТ:** Природата на хардверот и софтверот може да влијае врз инхерентниот ризик на следниот начин:

- Видот на компјутерската обработка (директно, последователно или дистрибуирано) го претставува различното ниво на инхерентен ризик. На пример, пристапот до системот од надвор (dial up) ја зголемува достапноста на неовластени лица, со што се зголемува ризикот од неовластен пристап до компјутерските ресурси.
- Дистрибуираната мрежа овозможува повеќе единици на компјутерска обработка да комуницираат меѓу себе зголемувајќи го ризикот од неовластен пристап до компјутерските ресурси и можна промена на податоците. Од друга страна, дистрибуираната мрежа може да го намали ризикот од конфликт помеѓу ИТ и меѓу повеќе единици на обработка.

- Апликативниот софтвер развиен кај субјектот може да има поголем инхерентен ризик отколку софтверот набавен од производителот кој е темелно тестиран и е во општа комерцијална употреба;
- Невообичаени или нерутински трансакции: што се однесува на рачните системи, невообичаените и нерутински трансакции го зголемуваат инхерентниот ризик. Програмите развиени да ги обработуваат таквите трансакции може да не бидат предмет на исти процедури како што се програмите развиени да ги обработуваат рутинските трансакции. На пример, субјектот може да користи софтверска програма за да извлече одредени информации во поткрепа на нерутински одлуки на раководење.

Фактори на контролно опкружување

11. Факторите на контролно опкружување ги вклучуваат ставот на раководството, свеста и акциите во врска со контролното опкружување на субјектот. Овие фактори ги вклучуваат:

- филозофијата на раководството и стилот на работењето/раководењето,
- организациската структура на субјектот,
- методата на доделување овластувања и одговорности,
- методите на контрола на раководењето за надгледување и следење на успешноста,
- ефективноста на внатрешната ревизија,
- персоналните политики и практиката (политики на раководството за задржување компетентен персонал, како пример политика на прием и обука),
- надворешни влијанија на субјектот,
- методите на контрола на раководењето на приготвување на буџетот (финансиски план) и негово извршување,
- методите на контрола на примената на законите и прописите,
- можноста на раководството за брзо идентификување и реагирање на променетите услови и
- функционирањето на надзорните тела.

12. Ревизорот треба да добие значајно познавање на контролното опкружување за да одреди дали збирниот ефект на овие фактори ја воспоставува, јакне или ја олеснува ефективноста на специјалните контролни техники.

13. За да се процени инхерентниот ризик, ревизорот ќе направи анализа на рамката во која дејствува субјектот, како и на карактеристиките на ревидираните операции со интервјуа со извршниот персонал на субјектот и неговите познавања на активностите/работењето добиени од претходните ревизорски извештаи. Ревизорот ќе ги процени погоре презентираните фактори за да го одреди инхерентниот ризик специфичен за секој циклус трансакции, сметки и ревизорски цели.

Б. Контролен ризик (КР)

14. **Контролен ризик** е ризик дека интерните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија нема да спречат или да откријат значајна неправилност или погрешен приказ.

15. Контролниот ризик се проценува со извршување детални проверки на релевантните системи на интерна контрола и со преземање постапки за спроведување тестови на контрола. Раководството на субјектот кој е предмет на ревизија е одговорно за системот на интерни контроли. Ревизорот го оценува системот на внатрешни контроли во смисла на тоа дали се воспоставени контроли и дали тие функционираат ефективно. Ако се контролите воспоставени и функционираат, ревизорот може да го процени контролниот ризик на ниско ниво. Во спротивно, ревизорот ќе го процени контролниот ризик на високо ниво. Проценката на контролниот ризик треба да се изврши во фазата на планирање (по прибраните информации од ревизорот за субјектот) подоцна потврдени со тестови на контрола. За да се процени контролниот ризик, ревизорот треба длабоко да ја разбере структурата на интерниот контролен систем со преглед и документирање и со функционирањето во практиката. Ако ревизорот сака да се потпре на интерниот контролен систем на субјектот кој е предмет на ревизија, тогаш тој треба да го тестира системот.

16. Има ситуации кога ревизорот може да реши да не се потпира на интерниот контролен систем. Во такви случаи, ревизорот може да ја разгледа можноста тестовите на контрола да не се неопходни, со тоа што контролниот ризик ќе биде проценет на високо ниво. Вообичаено, ревизорот ќе го тестира интерниот контролен систем, ќе изврши проверка на неговото постоење и неговото адекватно функционирање во текот на целата година. Една од најчесто применуваните методи е методата на прашалник. Проценката на контролниот ризик бара од ревизорот да користи професионално расудување.

17. Таму каде што контролниот ризик е веројатно да биде висок, сигурноста што може да ја добие ревизорот од тестовите на контрола дизајнирани за оценување на ефективноста на интерните контроли, следствено, ќе биде ниска. Ревизорот тогаш може да реши дека е поекономично бараната сигурност да ја добие од други извори (и според тоа ќе го зголеми бројот на преземените детални тестови).

В. Ризик од неоткривање (РН) – (ризик на детекција)

18. **Ризик од неоткривање (РН) – (ризик на детекција)** е ризик дека која било значителна неправилност или погрешен приказ кој не бил коригиран со интерните контроли на субјектот нема да бидат откриени со постапките на ревизијата.

19. Колку повеќе директни тестови извршува ревизорот, поголема е веројатноста дека ќе бидат откриени значајни грешки или неправилности во финансиските извештаи кои се ревидираат: според тоа понизок ќе биде ризикот од неоткривање. Со просудување за бројот на директните тестови кои треба да се

извршат, ревизорот тежнее да го намали ризикот од неоткривање на ниво кое го доведува општиот ревизорски ризик во рамките на утврдениот минимум.

20. Обратно од ризикот на неоткривање е сигурноста што ревизорот ја добива од сите постапки на директни тестови кои ги извршува тој: ова вклучува клучни ставки за тестирање со висок ризик или ставки кои по природа се материјални, тестирање ставки со високи вредности, тестирање примерок на другите ставки и, во извесни случаи, постапки за аналитички проверки.

21. Инхерентниот и контролниот ризик се разликуваат од ризикот на неоткривање поради тоа што тие се утврдуваат (настануваат и се откриваат) во рамките на субјектот кој е предмет на ревизија. Ризикот од неоткривање, од друга страна, е одреден од ревизорот и претставува функција на (или зависи од) природата, обемот и временскиот распоред на ревизорските постапки. Со контролата на овие детерминанти на ризикот од неоткривање, ревизорот може да настојува да постигне прифатливо ниско ниво на ревизорски ризик.

22. Ревизорот мора да го процени инхерентниот и контролниот ризик и врз основа на оваа проценка да конципира соодветни и директни постапки за да го намали ризикот од неоткривање на ниво кое, според просудувањето на ревизорот, ќе резултира во соодветно ниско ниво на вкупен ревизорски ризик.

Интеракција на трите фактори на ризик

23. Постои меѓусебна поврзаност помеѓу ревизорската проценка на инхерентниот и контролниот ризик од една страна и прифатливото ниво на ризикот од неоткривање од друга страна. Повисоко ниво на ревизиска проценка на инхерентен и/или контролен ризик ќе бара поголем обем на ревизиска работа за да се намали ризикот од неоткривање и што ќе овозможи постигнување на саканото ниво на ревизорскиот ризик.

24. Крајна цел на ревизијата е да обезбеди, до разумен степен, дека ревидираните финансиски извештаи не содржат значајни грешки. Да се направи ова со апсолутна сигурност би било многу скапо, ако е и воопшто можно. Затоа прифатено е ревизиите да се спроведуваат врз основа на тест од кој постои ризик, без оглед колку е мал, дека не сме успеале да ги откриеме сите материјални грешки. Исто така, важно е да се земе предвид значајноста бидејќи не е практично за нас да дадеме уверување на незначајни износи. Нашето мислење ги пренесува ревизорските резултати токму на тој начин: искажуваме високо ниво на уверување дека финансиските извештаи не содржат материјална грешка. Со други зборови, ревизијата бара од ревизорот да спроведе детални постапки во секој ангажман за да се намали ризикот од неоткривање материјално погрешни прикази на прифатливо ниско ниво.

25. ВРИ со посебен акт одредува политика за прифатливо ниво на ревизорски ризик/вкупното ниво на уверување дека финансиските извештаи не содржат материјални грешки. Најчесто ниво на целосно ревизорско уверување, кое им

одговара на повеќето субјекти што се предмет на ревизија, е 95%. За некои субјекти од јавниот сектор кои се чувствителни (високоризични) уверувањето од 97% често се смета дека е соодветно. Користењето 99% во јавниот сектор е многу ретко и најверојатно ќе се ограничи на некои субјекти кои:

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

26. Исто така, ревизорите се одговорни да ги земат предвид измамите и нивните ефекти врз проценката на ризикот. Земањето предвид на ризикот од материјално погрешни прикази поради измамите или друго лошо работење е кумулативен процес што треба да тече во целиот тек на ревизијата. Дали причината за тоа (активност која резултира во погрешен приказ) е намерна или ненамерна е примарниот фактор што ја разликува измамата од грешката. Со цел да почнеме ефективно планирање на ревизијата, ревизорите мора да имаат целосно, независно знаење за субјектот кој е предмет на ревизија. Доброто познавање на работењето на субјектот ќе му овозможи на ревизорот да ги процени ризичните области и ќе биде поспособен да го разбере значењето на настаните, трансакциите и практиката во рамките на субјектот.

27. Како што веќе споменавме, ризикот е ниво на неизвесност што го прифатил ревизорот при извршување на ревизорската функција, т.е. неизвесност околу соодветноста на доказот, неизвесност околу ефективноста на интерната контрола на субјектот и неизвесност за тоа дали финансиските извештаи се правилно прикажани по завршетокот на ревизијата. За да се постигне ниско ниво на ризик од материјална грешка, за секој комплет финансиски податоци мора да го земеме предвид следното:

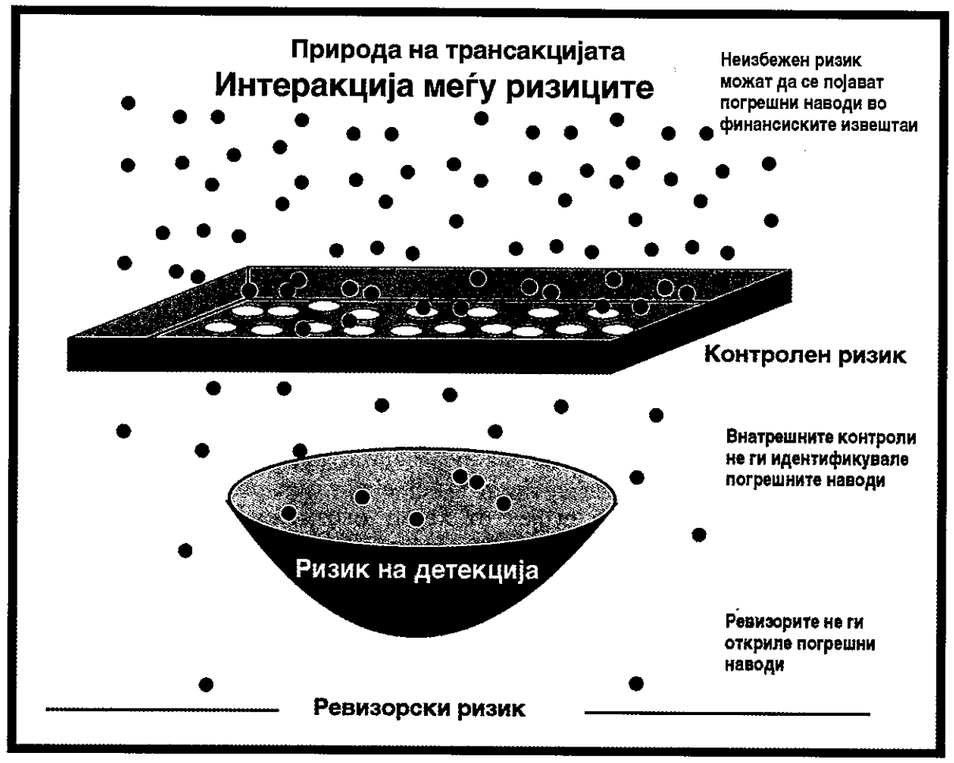
- Ризикот дека на прво место би се појавиле збирни материјални грешки;
- Ризикот дека системот за интерни контроли на субјектот нема да открие и да коригира збирни материјални грешки и
- Ризикот дека нашите ревизорски постапки нема да ги откријат и да ги коригираат збирните материјални грешки кои се појавиле.

28. Врз основа на трите компоненти на ревизорски ризик се изготвува моделот на ревизорскиот ризик:

РР = ИР x КР x РН

РН = РР / (ИР x КР)

29. На следната слика е прикажано каква е интеракцијата на овие компоненти во однос на вкупниот ревизорски ризик:



30. Во сликата е даден пример на циклус приходи на субјектот кои може да имаат материјални грешки. Ова е сликовито прикажано на тој начин што значајните грешки паѓаат во коритото на контролен ризик. Може да се очекуваат обилни паѓања, на пример, кај деловни субјекти со лоша мотивираност, некомпетентен или нечесен персонал или комплексни трансакции. Со оглед дека неизбежниот ризик за циклусот на приход е проценет како висок, постојат многу материјални грешки кои паѓаат во коритото на контролен ризик и неизбежниот ризик може да се утврди на 100%. Од друга страна, раководството не може правилно да го раководи работењето со погрешни сметководствени информации, така што инсталира интерни контроли за да се заштити од оние грешки што би ги попречиле информациите за донесување одлуки. Коритото за интерни контроли има одредени дупки и на тој начин дејствува како сито. Постојат две причини за тоа:

- Корито отпорно на грешки ќе чини многу повеќе од она што вреди, дури и да е можно и

- Раководството не мора неопходно да е загрижено околу апсолутната исправност на сите работи, кои мора да се прикажат и да се објават во финансиските извештаи.

31. Во секој случај, раководство кое сака погрешно да ги прикаже своите финансиски извештаи, општо земено, може да го направи неефективен својот систем за интерни контроли. Според тоа, на интерната контрола се гледа како на намалување на грешките, но никогаш како на нивно целосно елиминирање. Целта на интерната контрола е да спречи, открие и да коригира материјални грешки во финансиските извештаи. На сликата, ревизорот решил дека во циклусот на приход постои помала ефективност во интерните контроли, така што коритото на контролен ризик има отвори/пропусти, што значи дека материјални грешки се провлекуваат/не се откриваат, со што контролниот ризик може да се утврди на 100% (нема сигурност).

32. За да може ревизорот да добие разумно уверување дека финансиските извештаи немаат материјални грешки, овие грешки мора да се фатат/откријат во садот за откривање ризик, така што ќе се изнесат пред раководството за корекција. Како што веќе беше споменато, совршени ревизии, дури и да се можни, не би биле финансиски оправдани, така што е мала веројатноста и за ревизорскиот сад. На сликата садот е доволно голем, така што може да дојде до 95% уверување дека овие грешки ќе се фатат/откријат со собирање докази (5% ризик на детекција).

33. Од горната интеракција е јасно дека :

- Ревизорите немаат контрола врз машината за грешки и покрај тоа што може да му даваат совети на субјектот за чекори кои може да ја скротат машината со текот на времето.
- Ревизорите исто така немаат контрола врз системот за интерна контрола на субјектот и покрај тоа што може да даваат совети за чекори кои може да се преземат за да се подобрат контролите во иднина.

34. И покрај тоа што ревизорите не можат да ја контролираат реалноста за тоа колку многу грешки протекуваат низ коритото за интерна контрола, тие може да дадат ревизорски суд за тоа колку многу доверба може да имаат во системот. Општото познавање на контролниот систем ќе им овозможи на ревизорите да дадат ниско ниво на доверба на системот за интерна контрола. Ако ревизорите сакаат да добијат дополнителна доверба на системот, ќе бидат неопходни одредени видови тестови на контрола.

35. Последниот сад се состои од тестови што ги спроведува ревизорот. Овие тестови мора да се доволни, така што на сметките ќе остане само незначаен износ на грешки. Со други зборови, ако ревизорот почувствува дека не може да се дојде до соодветно уверување од неизбежните и контролни системи на субјектот, потребното уверување мора да се добие со ревизија, со комбинација на аналитички постапки и тестови на детали.

36. Ние можеме ревизорскиот сад да го дизајнираме да биде послаб, со тоа што нашите постапки ќе ги подложиме на распрашување, ревизорско набљудување и аналитичка анализа. Можеме ревизорскиот сад да го дизајнираме да биде посилен, со тоа што ќе додадеме бројни екстензивни директни тестови на детали; или може да дизајнираме одредена комбинација на аналитичка анализа и тестови на детали.

37. Ако почнеме со претпоставката дека имаме мал ризик од материјални грешки во финансиските извештаи, може да ја приспособиме способноста на ревизорскиот сад да ја постигне нашата ревизорска цел како функција на нашата оценка на неизбежниот и контролен ризик. Одржувајќи ги нашата цел и квалитетот на интерните контроли константни, би планирале поинтензивна ревизија ако сметаме дека машината за грешки премногу влече. Одржувајќи ги нашата цел и константноста на постоење на грешки, би планирале поинтензивна ревизија ако сметаме дека интерните контроли се помалку ефективни.

Подобрување на моделот на ризик

38. Вкупниот ревизорски ризик (ВРР) е критериум за квалитет заснован врз професионалниот суд на ВРИ. Сите други проценки на ризик претставуваат пресметки засновани врз професионалниот суд на ревизорот и доказот што го добил. Она што е клучно за користење на моделот на ризик е пресметувањето на ризикот на детекција/ризикот од неоткривање. Нивото на ризикот на детекција е директно поврзано со деталните постапки на ревизорот.

39. При усвојување модел на ризик, ревизорот треба да ги мине следните чекори:

а) Појдовна точка е да го утврди нивото на вкупен ревизорски ризик (обично тое е прашање на политиката на ВРИ);
б) Потоа да го процени ризикот на компонентите почнувајќи од неизбежнот ризик и контролниот ризик;
в) Да го реорганизира моделот и да го одреди ризикот на детекција (РД).
г) Потоа, се користи нивото на доверба (1 минус РД) како еден од влезните елементи при утврдувањето на големината на примерокот.

40. Моделот на ризик можеме да го користиме за пресметување на нивото на ризикот на детекција (РД), како што следува:

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

41. При утврдување на природата, времето и обемот на деталните постапки потребни да се намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниво, ревизорот треба да ги земе предвид проценетите нивоа на неизбежен и контролен ризик.

Овде практичниот проблем е да се знае дали ревизијата била доволно добро планирана и спроведена за да го одржува ризикот на детекција на пресметаното ниво.

42. И покрај едноставноста на моделот на ризик, тој претставува само концептуална алатка. Ревизорите имаат неколку начини за пресметување на ризикот на детекција, така што моделот претставува повеќе начин да се размисли за ревизорските ризици отколку начин тие да се пресметаат.

43. Може да видиме дека фокусот на моделот е да се контролира максималното ниво на ревизорски ризик за ревизијата. Алтернативно, фокусот на овој модел може да се промени за да се добие минимално прифатливо ниво на целото ревизорско уверување.

Модел на уверување

44. Имајќи предвид дека ризикот претставува спротивност од уверувањето, ревизорот може да користи модел на уверување наместо модел на ревизорски ризик. Во оваа ситуација може моделот на уверување да го илустрираме со факторите за уверување пресметани со користење соодветна формула или , поедноставно, користејќи ја табелата на Поасон. Користејќи соодветни фактори за уверување, наместо однос на проценти, можеме едноставно компоненетите од ревизорското уверување да ги додадеме една на друга.

ВРУ = НУ + УВК + ДУ

Моделот користи пресметани „А“ фактори, а не процентните вредности на уверувањето;

ВРУ = „А“ фактор на вкупно ревизорско уверување (за вообичаено прифатливо ниво од 95% факторот ВРА е 3.0)
НУ = „А“ фактор на неизбежно уверување
УВК = „А“ фактор на уверување од интерните контроли
ДУ = „А“ фактор на детално уверување (ова треба да го обезбеди ревизорот со детални постапки)

45. Како што може да се види, за да се обезбеди бараното ниво на вкупно ревизорско уверување, збирот на факторите за уверување на **НУ + УВК + ДУ** секогаш треба да ја дадат вредноста на факторот **ВРУ**. На пример, ако бараното ниво на вкупно ревизорско уверување е утврдено на 95 % (фактор „А“ = 3.0), факторот „А“ од **ДУ** треба да е разликата од факторот „А“ на **УВК** и збирот на факторите од **НУ + УВК**.

46. Овој модел дозволува квалитативно да се искаже што се бара од нивото на уверување од деталните постапки и деталната вредност на факторот „А“ од **ДУ** може директно да се користи за одредување на големината на примерокот за деталните постапки за земање примероци. Практичните аспекти од користењето

на овој модел ќе бидат прикажани во поднасловот „Користење на моделот на уверување".

47. Моделот на уверување може, исто така, да се прикаже во форма на упатство што му овозможува на ревизорот да го прочита уверувањето што му е потребно од неговите детални тестови повикувајќи се на неговите проценки од уверувањето што го добил од другите компоненети (како „неизбежно уверување" и уверување од „интерните контроли"). Од друга страна, користејќи го водичот, можеме да добиеме само квантитативно уверување на потребното детално уверување (големо, средно или мало). Нормално, оваа оценка потоа може да се претвори во квантитативни вредности врз основа на прифатените односи.

48. Со оглед на тоа што моделот на ризик има свои лоши страни, како што беше споменато погоре, користењето на водичот за уверување (модел) исто така дава одреден увид:

- Ревизорот не може целосно да се потпре на проценката од нула неизбежен ризик со исклучување на другите ревизорски постапки;
- Ревизорот не може да има целосна доверба во постапките за интерна контрола со исклучување на другите ревизорски постапки;
- Ревизиите не би покажале доволно ревизорско внимание ако ризикот од неуспех да се откријат значајни грешки и нерегуларности е преголем;
- Ревизорот може да избере да се потпре на доказите добиени од деталните постапки, дури и кога смета дека неизбежниот ризик е висок, а интерната контрола не е многу добра.

49. Во практика, кога се користи модел на уверување, овие прашања се решаваат под претпоставката дека ниту една ревизија не може да се спроведе без минимално ниво на детални постапки.

50. Постои барање за минимално ниво на детални постапки кои треба да се спроведат во случај кога ревизорот планира да добие максимално неизбежно и контролно уверување. На пример, користејќи статистички техники, Моделот на уверување на Националната ревизорска канцеларија на Обединетото Кралство бара да се дизајнираат детални постапки користејќи фактор „А" од 0.7 што одговара на 50 процентно уверување.

51. Клучни работи што треба да се запомнат за Моделот на ревизорски ризик се:

Прво – Моделот на ризик е наменет да им помогне на ревизорите во донесувањето професионален суд, а не да го замени тој суд.
Второ – Поединечните ризици се дефинирани независно еден од друг. (Применувајќи ја теоријата на веројатност, независноста дозволува компонентите на ризик да се помножат). На пример, да претпоставиме дека системите за неизбежност (неизбежен ризик) на субјектот правилно обработуваат 60% од книжењата. Според тоа, 40% од вкупните книжења првобитно се грешни. Контролниот систем на субјектот е дизајниран да открие 80% од сите грешки во

првобитната сметка. Во такви услови, ревизорот би очекувал дека би имало 40 грешки на секои 100 трансакции обработени од субјектот.

52. Во едно вакво сценарио, 80% од 40 грешки ќе ги открие контролниот систем на субјектот (контролен ризик од 20%) оставајќи во системот само 8 грешки пред ревизијата. Истиот резултат (8 грешки од 100) може да се добие со множење на неизбежниот ризик (40%) и контролниот ризик (20%) како 0,4 x 0,2 = 0,08 (8%). Тоа исто така значи дека неизбежниот ризик и контролниот ризик постојат независно од ризикот на детекција.

53. Во следниот пример ревизорот спроведува почетна процена на неизбежниот ризик и проценува дека тој треба да биде низок. Според тоа тој ја одредува вредноста на овој ризик од 20% во согласност со упатствата издадени од ВРИ.

Тестовите на детали и тестовите на контрола откриваат дека разумен систем на контроли е воспоставен и тој ефективно функционира без исклучоци. Од друга страна, во согласност со политиката на ВРИ, тој го проценува системот да биде „среден" и одредува вредност од 40% за контролен ризик.

Политиката на ВРИ е да прифати оптимален ревизорски ризик (во овој случај од 1%).

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

РР = 1% = 0,01

ИР = 20% = 0,20 (што значи 20% од вкупните книжења првобитно се грешни, односно би имало 20 грешки на секои 100 трансакции обработени од субјектот).

КР = 40% = 0,40 (60% од грешките ќе ги открие контролниот систем на субјектот/ односно 60% од 20 грешки = 12 ќе ги открие контролниот систем на субјектот (контролен ризик од 40%) оставајќи во системот само 8 грешки пред ревизијата (0,20 x 0,40 = 0,08 = 8%)

$$\mathbf{РН} = \frac{\mathbf{РР}}{\mathbf{(ИР \times КР)}} = \frac{\mathbf{0,01}}{\mathbf{0,2 \times 0,4}} = \frac{\mathbf{0,01}}{\mathbf{0,08}} = \mathbf{0,125}$$

РН = 0,01 / (0,2 x 0,4) = 0,125

Бидејќи сигурноста е обратна (инверзна функција) од ризикот на неоткривање, бараната сигурност од деталните тестови е 87,5%:

Барана сигурност од деталните тестови = РР - РН = 1,0 - 0,125 = 87,5%

54. Третата точка што треба да се земе предвид се однесува на деталните постапки. Од дефиницијата за ревизорски ризик дадена погоре ревизорскиот ризик може дополнително да го поделиме на 2 дела:

- Ризик на тестови на детали (ризик на детекција) и
- Друг ризик на детални постапки.

55. Ризикот на детекција не е посебно проценет. Тоа е едноставно пресметана бројка која е резултат од проценката на другите ризици. Оваа бројка се користи за да се одреди степенот на потребните тестови на деталите за да се обезбеди дека имаме доволно докази за поткрепа на ревизорското мислење.

56. Другиот ризик од деталните постапки се однесува на ефективноста на постапките кои биле предмет на ревизија и на оценката на ревизорот. За жал, не може да се квантифицира компетентноста на ревизорскиот персонал и адекватноста на ревизорската програма и со тоа да се поврзе со факторите за ризик од неземање примероци, кои треба да се проценат користејќи го професионалниот суд на ревизорот.

Како да се процени неизбежниот ризик

57. Ревизорот треба да го користи знаењето добиено од субјектот кој е предмет на ревизија, неговата активност и од неговите сметководствени и контролни системи за да ги идентификува специфичните фактори на ризик земајќи ги предвид факторите кои се однесуваат како на ниво на субјект, така и на ниво на посебни сметководствени области и ревизорски цели.

58. За да го процени и да го документира правилно неизбежниот ризик, ревизорот обично треба да пополни образец за проценка/прашалник. Секој од главните фактори наведени во прашалникот може да се испитаат со соодветен комплет прашања подготвени во согласност со законското опкружување, другите барања и со организациската структура на субјектот кој е предмет на ревизија. Образецот е дизајниран за да им помогне на ревизорите да го одредат неизбежниот ризик за секоја сметководствена област која е предмет на ревизија. Подолу е даден пример на образец за проценка на неизбежниот ризик:

ДЗР

Образец за проценка на неизбежниот ризик

Субјект _____ РБ _____
Датум на годишна сметка _____ Иницијали _____
Сметководствена област _____ Датум _____

Подготвил: _____ Прегледано од: _____

Фактори	Индикација за низок ризик ↓	Индикација за висок ризик ↓	Процена на ризикот (висок, среден, низок) врска со поткрепувачка документација
Природа на активностите на субјектот	Мал, едноставен субект	Голем, комплексен субјект	
Нерутински трансакции	Неколку или нема	Повеќе или значајни	
Евидентирање на трансакции; вклучено просудување при одредување на износот	Се бара мало или не се бара просудување	Се бара значајно просудување	
Ако е применливо, подложност на средството на материјална измама или проневера	Нематеријални или недвижни средства; ставки со мала веројатност да бидат проневерени	Лесно преносливи инструменти или вредни движни средства	
Мешавина на ставки со различна големина	Малку, големи ставки	Многу, мали ставки	
Број на локации	Субјектот работи од една централна локација	Субјектот работи на повеќе локации на поширок регион	
Трансакциите се регулирани со комплексна регулатива. Комплексност на основни пресметки и сметководствени принципи	Едноставни	Комплексни	
Други ризични фактори (да се наведат)			

Општа оцена	Висок	Среден	Мал

59. При подготвување на деталната ревизорска програма, ревизорот треба оваа проценка да ја поврзе со значајните салда на сметки и видови трансакции со нивото на целта или да претпостави дека нивото на неизбежен ризик е високо за целта. Со други зборови, нашата контрола од горе – надолу ни ја дава првата индикација за посебните фактори на ризик, кои нашите ревизорски постапки мора да ги земат предвид, но не постои веројатност да се идентификуваат сите од нив. Затоа правиме подетална контрола на секоја сметководствена област за да ги идентификуваме ризиците кои можеби се специфични за протокот на трансакции или салда содржани во неа.

60. ВРИ, врз база на нивната практика и во согласност со применетиот општ сметководствен систем имаат утврдено една релативно постојана листа на најважни сметководствени области за финансиски ревизии. Овие области се избираат земајќи го предвид нивното значење за финансиските извештаи, делумно во поглед на очекуваното високо ниво на неизбежен ризик.

61. Во согласност со задолжителната проценка на неизбежниот ризик во секоја област од листата на најважни сметководствени области, ревизорот треба да размисли и да утврди други можности со посебни неизбежни ризици, врз основа на прелиминарната проценка на ризикот и да ги има предвид во фазата на програмирање на деталните постапки.

62. Секогаш треба да сме во состојба да ги поврземе ризиците идентификувани на ниво на субјект со посебните сметководствени области и ревизорски цели. На пример, ако раководството е под притисок да исполни одредена цел од аспект на успешноста во работењето, можно е да има посебни фактори на ризик во тие сметководствени области, кои се значајни за целта и кои може да се подложни на манипулација.

63. Ревизорот цени/зема предвид дали постои ризик од корупција. Ризик од корупција постои секогаш кога јавните личности имаат дискреција да даваат лиценци или правење селективни исклучоци, давање приоритети за давање јавни услуги или да се дискриминира примената на правила и регулатива. Ревизорот исто така цени/зема предвид дали постои ризик од перење пари. Во сите случаи во кои поединци може да дадат пари на јавни институции и да примат пари во обратна насока може да станува збор за перење пари. На пример, криминалците може да перат пари преку субјекти кои прибираат даноци и други давачки (ако поедини приватници или компании вршат плаќања на сметка кои подоцна може да бидат рефундирани) или преку програми за штедење на Владата. Ревизорот ги евидентира идентификуваните специфичните ризици на работни белешки и ги образложува причините за ризикот и ефектот кој го има врз точноста, комплетноста или врз правилноста на финансиските извештаи.

64. Неизбежниот ризик мора да се процени за секоја цел посебно (дури и за секоја состојба на грешка), со цел да се добие поефикасна ревизија во која ризикот често е различен кај секоја цел.

65. Образецот за проценка на неизбежниот ризик бара:

- Ревизорот да ја идентификува компоненетата од финансиските извештаи што се тестира;
- Ревизорот да ги наведе целите што се користат при планирање на ревизијата;
- Ревизорот да ги документира факторите што се користат при проценка на неизбежниот ризик;
- Ревизорот да го процени ризикот (т.е. висок / среден / мал) за секој утврден фактор на неизбежен ризик);
- Врз основа на информациите собрани од образецот, од ревизорот се бара да ја одреди вкупната проценка на неизбежниот ризик (т.е. висок / среден / мал).

66. Прашалникот претставува само упатство. Содржината – различните фактори/елементи на проценка – треба да се утврди според поединечната ревизорска задача. Неизбежниот ризик мора да се процени поединечно за секое потврдување (дури и за секоја состојба на грешка) со цел да се добие поефикасна ревизија; зошто ризикот често е различен за секое потврдување. При проценатa на неизбежниот ризик има висок степен на просудување.

Упатства за проценка на ризик

67. За секој субјект или сметководствена област одлуката за даден неизбежен ризик зависи главно од доброто просудување на ревизорот. Неизбежниот ризик може да се изрази квантитативно (односно во проценти) или описно/квалитативно (голем, среден или низок). Моделот за ревизорски ризик може да се користи за да се пресмета неизбежниот ризик само ако и другите компоненети на моделот на ревизорски ризик се прикажани нумерички.

68. Кога се користи модел на уверување, минималното ниво на уверување, кое се бара од деталните постапки, е 50% (фактор „А“= 0,7). Тоа значи дека горниот дел од „умерен неизбежен ризик“ (поголем од 50 %) е покриен со значително уверување. Според тоа, нема потреба нивоата на ризик да се делат на три дела. За споредба, може да има случаи („умерен неизбежен ризик“ помеѓу 40% и 50 %), кога ревизорот користејќи го моделот на уверување, теоретски ќе работи повеќе отколку што е потребно. Но знаеме дека проценката на ризикот е релативна работа, која зависи од професионалниот суд на ревизорот; подобро е да се обезбеди поголемо уверување отколку да се има сомнеж во проценувањето на потребното ниво.

Контроли на намалување на ризикот

69. Кога идентификуваме фактори од посебен ризик, треба да ги идентификуваме контролите кои ефективно ќе ги намалат овие фактори на ризикот. Нашата работа на ниво на субјект и сметководствена област ќе открие фактори

на посебен ризик кои го зголемуваат ризикот од значајно погрешно прикажување и ќе ги поврзе со сметководствените области и цели. За сите овие посебни фактори на ризик земаме предвид дали раководството има контроли за намалување на ризикот. Постои веројатност дека во секој добро раководен субјект постојат контроли за намалување на ризикот. Она што за нас се неизбежни ризици, за субјектот може да се деловни ризици. На пример:

- Во област на сложени прописи, раководството може да ги преточи прописите во јасни упатства за целиот персонал и тие да бидат одобрени од правните советници;
- За услуги што ги даваат трети страни, раководството може да побара независна верификација од надворешни или внатрешни ревизори;
- За плаќања врз основа на побарувања, раководството може да добие доказ за состојбата на побарувачот од други извори или да го оствари правото на истражување;
- За невообичаени трансакции раководството може да побара внатрешна проверка на повисоко ниво од онаа во нормални околности.

Проценка на контролен ризик

70. Да се потсетиме, контролен ризик е ризик дека погрешниот приказ што се појавил во салдото на сметката или класата трансакции и кој може да е материјален, поединечно или кога ќе се собере со погрешните прикази во други салда или класи, нема да биде спречен или откриен навреме од системот на интерни контроли. Со други зборови, контролен ризик е ризикот дека откако ќе се појават грешките, тие нема да бидат откриени и поправени од системот на интерните контроли.

71. Од горната дефиниција може да се согледа дека е контролниот ризик поврзан со структурата на интерните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија. Кога контролите се добри и функционираат, ревизорите се поподготвени да се потпрат на нив. Спротивно, ако контролите се лоши и не функционираат, ревизорот не може да има голема доверба во нив. Неефективноста на интерните контроли ќе го зголеми контролниот ризик.

72. Јасно е дека ревизорите не го создаваат или контролираат контролниот ризик. Тие може само да го оценат контролниот систем на субјектот и да ја проценат веројатноста системот на интерните контроли да не открие погрешни прикази.

73. Природата и длабочината на нашата работа со контролите ќе зависи главно од нашето гледање на релативната ефикасност на ревизорскот пристап, кој вклучува одредена доверба и уверување во ефективното работење на контролите. При секоја ревизија ревизорската работа треба да вклучи, како минимум, контрола на контролното опкружување и прелиминарна проценка на главните контролни постапки, во секоја сметководствена област. Во практика, при вообичаени ревизии ова е главно прашање на ажурирање на постојните

информации, но во одредени случаи ќе треба да се направи и целосна контрола на секоја трета година или кога знаеме дека имало големи промени во активностите, раководниот стил или во организациската структура на субјектот.

Интерни контроли

74. Системот на интерни контрола ги опфаќа контролното опкружување и контролните постапки. Контролното опкружување ги вклучува филозофијата и работниот стил на раководството, доделувањето надлежности и политиките за интерни контроли. Токму затоа, од важно значење е начинот на кој работат контролите во рамките на субјектот. Кога контролното опкружување е слабо, не постои веројатност дека контролните постапки ќе бидат ефикасни, без оглед колку се добри на хартија.

75. За да стекне добро разбирање на системите и контролите на субјектот, ревизорот мора да подготви или да добие опис на системот. Тоа може да се направи со помош на: прашалници, интервјуа, шематски прикази, белешки итн., зависно од ситуацијата и околностите. Во делот 300 - интерни контроли се дадени повеќе детали за документирање на системите за интерна контрола.

76. Интерните контроли по својата природа може да бидат **превентивни и детективни**.

- **Превентивни контроли**. Овие контроли се, пред сé, дизајнирани да го запрат појавувањето грешки или нерегуларности во сметководствената евиденција. Тие по својата природа се или документарни (на пример, прирачници на политиките и постапките, детални описи на работата и користење стандардни формулари со јасна поставеност), или вклучуваат посебни постапки, детален опис на работата и користење на стандардни формулари со јасна поставеност, или вклучуваат посебни постапки што се применуваат за секоја трансакција.
- **Детективни контроли**. Овие контроли се, пред сé, дизајнирани да ги откријат и да ги поправат грешките или нерегуларностите во сметководствената евиденција ако се појават. Тие се обично од поголемо значење за ревизорот отколку превентивните контроли бидејќи вообичаено постои на располагање документарен доказ дека детективната контрола функционира како што е планирано; на пример, спроведувањето на детективната контрола често бара подготвување евиденција на откриени грешки.

77. Постојат многубројни начини на класификација на контролните постапки на интерните контроли (контроли на раководството, организациски контроли, контроли на овластувањата, оперативни контроли, контроли на обезбедувањето и др.). Подетално за видовите интерни контроли во делот 300):

Ограничување на контролите

78. Ниту еден контролен систем не може да гарантира правилно администрирање и комплетност и точност на трансакциите. Според тоа, нашите докази не можеме да ги добиеме само од контролите. При оценка и тестирање на контролите, треба да ги знаеме овие ограничувања и фактори, кои може да ја намалат ефективноста на контролните системи (види поднаслов „Инхерентни ограничувања на интерните контроли“ во делот 300).

Чекори при проценка на контролниот ризик

79. Како што беше споменато погоре, прво треба да се направи прелиминарна проценка на контролите (проценка на контролниот ризик) која опфаќа два чекора:

(а) треба да го процениме **контролното опкружување**;
(б) треба да ги процениме **контролните постапки.**

80. Крајната проценка на контролите може да ја направиме по теренската работа, во фазата на оценка на ревизијата - тестови на придржување/контрола. Во фазата на планирање правиме само прелиминарна оценка на ефективните ревизорски цели. Проценката на севкупниот контролен ризик во фазата на планирање претставува наш суд кој ги вклучува и двата чекора. Постои еден исклучок – уверувањето од контролите не може да биде поголемо од уверувањето од контролното опкружување. По проценката на контролниот ризик, може да го пресметаме ризикот на детекција и да решиме за најефективниот ревизорски приод.

а) Контролно опкружување

81. Како што беше објаснето претходно, контролното опкружување ги опфаќа целокупниот став, свеста и постапките на раководството за интерните контроли. Сфаќањето на ова ни помага да ги идентификуваме ризиците, да дојдеме до прелиминарно гледиште за можноста дека ќе бидеме во состојба да добиеме уверување од контролите и да си помогнеме во нашиот суд за сигурноста на ревизорските докази добиени од клиентот.

82. Контролното опкружување во голема мерка се утврдува со политиките и работниот стил на раководството. Токму затоа е од важно значење начинот на кој функционираат контролите кај еден субјект. Анекс 2, Прилог 2 - Прашалник за контролно опкружување/средина.

Фактори на контролно опкружување

83. Факторите на контролно опкружување го вклучуваат ставот на раководството, свеста и постапките во врска со контролното опкружување на субјектот. Овие фактори вклучуваат:

- Етички вредности, интегритет и стил на работење на раководството (на пример, со кодекси на однесување и процедурални прирачници);
- организациска структура на субјектот,
- метода на доделување овластувања и одговорности;
- контролен систем на раководството и следење на успешноста на работењето;
- ефективност на внатрешната ревизија,
- персонални политики и практика (задржување компетентен персонал, политики за вработување и обука);
- надворешни влијанија врз субјектот,
- методи на контрола на раководењето на приготвувањето на буџетот (финансиски план) и неговото извршување,
- методи на контрола на примената на законите и прописите,
- можност на раководството за брзо идентификување и реагирање на променетите услови и
- функционирање на надзорните тела.

84. Ревизорот треба да добие значајно познавање на контролното опкружување за да одреди дали збирниот ефект на овие фактори ја воспоставува, ја јакне или ја олеснува ефективноста на специјалните контролни техники. При донесувањето одлука за ова, ревизорот треба да го разгледа и нивното влијание врз интерните контроли.

Ако ревизорот не е задоволен со општото контролно опкружување, неизвесно е дали контролните постапки ќе работат ефективно во практиката. Од тие причини ревизорот не ги проценува индивидуалните контролни постапки. Ова е поради тоа што ова нема да влијае врз ревизорската процена на ревизорскиот ризик. Во овие околности контролниот ризик го проценува како висок. Ревизорот треба да дискутира за слабостите во контролното опкружување со раководството и да даде препораки за негово зајакнување

Ако е ревизорот задоволен со општото контролно опкружување, тогаш контролните постапки може да работат ефективно во практиката. Во овој случај ревизорот ги проценува контролните постапки за да процени дали тие навистина функционираат во практиката.

85. Сите овие чекори треба да ги документираме. Кога ќе откриеме сериозни слабости во контролното опкружување, постои веројатност дека не само што нема да може да добиеме уверување од контролите, туку нивото на ризик ќе биде такво што ќе треба да ја разгледаме можноста за преземање дополнителни ревизорски постапки. Во вакви случаи, потребната работа околу ревизорскиот ризик е, пред сè, да се потврди дали финансиските извештаи се соодветни. Поради тоа што сме одговорни пред Парламентот, ние не треба да прифатиме мало контролно опкружување без да дадеме коментари и без да се обидеме да направиме ревизија за него.

86. Постојат на располагање неколку различни извори на информации, кои ќе ни помогнат да го сфатиме и да го процениме контролното опкружување и тие може да вклучат:

- Минато ревизорско искуство;
- Интервјуа со персоналот на повисокото раководство;
- Интервјуа со ресорниот персонал;
- Биографски податоци на повисокото раководство;
- Организациски шеми;
- Прирачници за постапки;
- Финансиски меморандуми или слична документација;
- Извештаи од раководството;
- Извештаи од внатрешната ревизија;
- Записници од состаноци на раководството.

Документирање на контролните постапки

87. Документирањето на сфаќањето за системот на интерната контрола од страна на ревизорот може да поприми форма на прашалници, наративни описи и шематски прикази. Прашалниците се добро средство за идентификување и евидентирање важни точки што биле опфатени и документирани и слабости кои биле посочени. Овие прашалници даваат примери каков вид контрола може да се очекува да се најде во еден систем. Заедно со шематските прикази кои го документираат разбирањето на сметководствениот систем и системот за интерна контрола, прашалниците претставуваат прелиминарна евиденција за оценка на системот за интерна контрола од ревизорот. Повеќе детали за овие форми на документирање се дадени во делот 300 - интерни контроли.

б) Контролни постапки

88. Кога се врши оцена на контролните постапки во фазата на планирање, ревизорот проценува дали се воспоставени неопходни постапки и дали работат ефективно, во континуитет и конзистентно. Со тоа што ќе го разбере сметководствениот систем и интерната контрола, ревизорот стекнува знаење за дизајнот на системите за сметководство и интерна контрола и нивното работење. Интерните контроли за сметководствениот систем се однесуваат на цели како што се: сите трансакции и други настани да се евидентирани на правилна сметка, во соодветни износи и во соодветниот сметководствен период со цел да овозможат подготвување финансиски извештаи во согласност со утврдена рамка за финансиско известување. Разбирањето на главните елементи на сметководствениот систем ни овозможува да ги идентификуваме ризиците за секоја сметководствена област дека трансакциите не се иницирани или обработени правилно. Со тоа што ќе ги разгледаме клучните контроли во секоја сметководствена област, ќе може да утврдиме:

- Дали постојат контроли кои ќе го олеснат идентификувањето на посебните фактори на ризик;
- Дали постојат контроли кои функционираат и на кои можеме да се потпреме во области каде што нема посебни фактори за ризик.

89. Во практика, нашето идентификување и прелиминарна проценка на контролите може да се направат заедно и да бидат дел од проценката на ризикот во секоја сметководствена област. Цел на проценката на ризикот во сметководствена област е да се идентификуваат ризиците кои се однесуваат на одреден тек или салда на дадена трансакција.

90. За да формираме став за постоење контроли во поединечни сметководствени области, ќе треба да ги сфатиме главните елементи на сметководствените системи. Тие вклучуваат:

- Идентификување на главните видови трансакции;
- Разбирање како почнале трансакциите;
- Разгледување на видовите документација за поткрепа и добиената сметководствена евиденција;
- Разбирање на процесот кој ги објаснува трансакциите;
- Сфаќањето на сметководствениот систем ќе ни помогне да ги идентификуваме и ризиците дека трансакциите не се почнати или обработени правилно и
- Придружните контроли.

91. Кога проценуваме дали постои веројатност контролата да ја постигне својата цел, треба да го разгледаме особено квалитетот на контролата. Вообичаено како најдобри контроли се сметаат клучните контроли. Карактерот на овие контроли е дека:

- Се извршуваат независно од постапките за обработка (како што се оние што ги презема раководството, внатрешната ревизија или пак со споредување независни информации),
- Се однесуваат на работи на манипулација на штета на други/заобиколување (на пример, со организациската структура и поделбата на должностите),
- Се евидентирани во документираните докази,
- Се извршуваат од квалификуван персонал со соодветно ниво и
- Се извршуваат навремено.

92. Нашето испитување ќе се фокусира на клучните контроли во секоја област, односно на оние за кои постои веројатност да спречат или да откријат значајна грешка. Кога се обидуваме да ги идентификуваме клучните контроли, обично е најдобро да се работи од горе надолу и прво да се разгледаат оние контроли од кои раководството го добило своето уверување. Ова треба да ги вклучи и општите контроли, кои ги покриваат рутинските трансакции, како и оние контроли што се насочени кон одредени ризици.

93. Со цел да помогне во идентификацијата на клучните контроли, **НАО** на **УК** има подготвено идентификатори за клучни контроли/прашалници за системот на интерни контроли за секоја сметководствена област и за секое уверување на раководството. Овие прашалници може да се надградуваат во

зависност од околностите и воспоставените контролни постапки кај различни видови субјекти. Во Анексот 2 се дадени прашалници за системот на интерни контроли/клучни контроли по сметководствени области.

94. Кога ќе го осознаеме дизајнот на системите за сметководство и интерна контрола и нивното работење, може да направиме проверки „во од", односно следење една или повеќе трансакции низ сметководствениот систем и неговите контроли (повеќе за ова во делот 300, поднаслов 300.3. - Проверка на снимениот систем на интерни сметководствени контроли). Проверките „во од" може да ги направиме за да го потврдиме нашето разбирање на контролите и за да обезбедиме одредени индикации за тоа како може да работат контролите во практиката. Проверките „во од" може да се особено корисни онаму каде што сме загрижени за контролите во поединечни трансакции.

95. Кога правиме прелиминарна проценка на контролите, земаме предвид:

- Грешките што може да се појават како резултат на ризиците кои се идентификувани;
- Дали контролите се адекватни да спречат грешки;
- Дали идентификуваните контроли веднаш ќе откријат грешка ако се појави;
- Значењето на неоткриените грешки за финансиските извештаи;
- Дали постои веројатност контролите задоволително да работат за време на целиот финансиски период со толерантно ниво на контролни неуспеси.

Проценка на контролниот ризик

96. Откако сме го процениле контролното опкружување и сме ги идентификувале клучните контроли во секоја сметководствена област, ќе решиме дали да се потпреме или не врз контролите. Во оваа фаза може да направиме само прелиминарна проценка за интерните контроли. Ако не можеме да се потпреме на контролите, контролниот ризик треба да го процениме како висок и да решиме соодветно за нашиот ревизорски приод. Ако сакаме да добиеме уверување од интерните контроли и како резултат на тоа да го намалиме бројот на деталните тестови, треба да ги тестираме идентификуваните контроли во фазата на извршување. Како резултат на тестот за придржување може да решиме дали контролите работат како што се очекува или не можеме да добиеме уверување од контролите.

97. Доказите може да се добијат на повеќе начини, но четири се основни: набљудување, распрашување, испитување и избор и тестирање примероци. Исто така, може да користиме комбинација од нив, а тоа зависи од идентификуваната контрола. По извршените тестови на контрола може да решиме дали ќе се потпреме на контролите и во кој обем или повеќе ќе сакаме контролниот ризик да го процениме како висок. Контролниот, како и неизбежниот ризик, може да се

искаже квантитативно (во проценти) или квалитативно/описно (голем, среден, мал).

Пресметување ризик на детекција

98. Како потсетување, ризикот на детекција е ризик дека со постапките на ревизорот нема да се открие (ревизорот не открил значајна грешка која минала низ системот на интерна контрола) погрешен приказ кој постои во салдото на сметка/сметки или вид трансакции, кои може да бидат значајни поединечно или вкупно собрани со погрешните прикази во другите видови салда/трансакции.

99. Ревизорот може да го контролира ризикот на детекција со тоа што ќе ги менува природата, времето и големината на тестовите на деталите направени на салдо/трансакција на сметка. На пример, користење поефективни постапки ќе резултира со помало ниво на ризик на детекција отколку користење понеефективни постапки.

100. Ризикот на детекција може да го пресметаме користејќи го моделот за целосен ревизорски ризик. Ризикот на детекција се утврдува откако ќе се идентификуваат двете компоненти на ревизорски ризик (т.е. неизбежен ризик и контролен ризик).

101. При утврдување на ризикот на детекција, ревизорот треба да ја земе предвид и веројатноста дека ќе направи грешка, како што е погрешно применување на ревизорска постапка или погрешно толкување на добиениот доказ. Овие аспекти на ризик на детекција може да се намалат со соодветно планирање, правилна супервизија и придржување кон стандардите за контрола на квалитет.

102. Во фазата на планирање на ревизијата, планираното прифатливо ниво на ризик на детекција се утврдува или за финансискиот извештај во целина или за една од сметководствените области. Планираните нивоа на ризик на детекција потоа се ревидираат врз основа на добиениот доказ (на пр., промена во неизбежниот ризик или контролниот ризик). Контролниот ризик обично се пресметува само во квантитативна форма како и кај сите други проценки на ризик.

103. Како што веќе беше споменато порано, моделот на ревизорски ризик се состои од трите компонети на ризик (неизбежен ризик – НР, контролен ризик – КР и ризик на детекција - РД). Ревизорскиот ризик се користи главно за процесите за планирање, кога се решава колку докази да се соберат во секој циклус.

ВРР (Вкупен/прифатлив ревизорски ризик) = НР x КР x ДР

104. Пресметувањето на ризикот на детекција може да се подели во следните чекори:

- Идентификување прифатлив ревизорски ризик за субјектот;
- Проценка на неизбежниот ризик и идентификување на посебните ризици;
- Проценка на контролите на ублажување посебни ризици;
- Проценка на контролното опкружување и решавање за уверување/потпирање врз него;
- Идентификување на клучните контроли и проценка на контролниот ризик со тестови на контрола/придржување и
- Пресметување на ризикот на детекција користејќи модел на ревизорски ризик.

105. Како да се пресмета ризикот на детекција. Да претпоставиме дека сакаме да добиеме 98% уверување дека финансиските извештаи по извршената ревизија не содржат значајни погрешни прикази. Тоа е повисоко од нормалното бидејќи проценивме дека областа која е предмет на ревизија е политички чувствителна. Тоа значи дека нашиот прифатлив ревизорски ризик сме го пресметале на 2%. Исто така сме се решиле дека неизбежниот ризик е голем (100%) бидејќи правичниот и вистински став во финансиските извештаи се темели врз користење сметководствени пресметки, за кои ревизорот нема значително искуство. Контролниот ризик е исто така голем бидејќи нема раздвојување на должностите и надзор од раководството. Значи нема уверување и ризикот е 100%.

106. Сега можеме да го пресметаме ризикот на детекција (РД) како:

$$\textbf{Ризик на детекција} = \frac{\textbf{Прифатлив ревизорски ризик (0,02)}}{\textbf{Неизбежен ризик (1,0) * контролен ризик 1,0)}} = 2\%$$

Ова значи дека треба да направиме толку многу детални постапки за да добиеме 98% уверување, а ризикот дека ревизорските постапки не ги откриваат материјалните погрешни прикази не може да биде поголем од 2%. Кај утврдено ниво на ревизорски ризик има обратен однос помеѓу проценетите нивоа на неизбежен и контролен ризик и нивото на ризикот на детекција што ревизорите може да го очекуваат за таа цел. Така, колку што е помала проценката на неизбежниот и контролниот ризик, толку е поголемо прифатливото ниво на ризикот на детекција.

107. Политика на ДЗР е ревизорскиот ризик секогаш да изнесува 5% за да обезбеди 95% сигурност дека вкупните грешки и неправилности се помали од нивото на значајност. Препорачано ниво на доверба во Европскиот суд за ревизија (ЕСА) е 95% и толерантен ревизорски ризик од 5%. ДЗР, ќе ги користи компонентите на моделот на ризик кој ги користи ЕСА (табела подолу).

108. Ако е повисока проценката на инхерентниот и контролниот ризик, ревизорот треба да стекне повеќе ревизорски докази за извршување на деталните постапки. Кога инхерентниот и контролниот ризик се проценети како високи,

ревизорот треба да разгледа дали деталните постапки можат да обезбедат доволен соодветен ревизорски доказ за намалување на ризикот на детекција, па аналогно на тоа ревизорскиот ризик да се намали на прифатливо ниско ниво. Кога ревизорот ќе открие дека ризикот од неоткривање, во поглед на тврдењето во финансискиот извештај за материјално салдо на сметката или групи трансакции, не може да се редуцира на некое прифатливо ниво, ревизорот треба да изрази мислење со резерва или воздржано мислење.

109. Да се потсетиме, неизбежниот и контролниот ризик се однесуваат на околностите кај субјектот, додека пак ризикот од детекција го контролира ревизорот.

110. Поврзувајќи ги компонентите на ревизорскиот ризик, ревизорот може секоја компонента да ја изрази квантитативно (како процент) и описно/квалитативно како низок/ниско **(Н),** среден **(С)** или висок/голем **(В)** ризик. И во двата случаја, при утврдување на планираното ниво на прифатлив ризик, од основно значење се односите дадени во моделот на ревизорскиот ризик. Подолу е даден пример за одредување различни вредности на компонентите на моделот на ризикот и неговото користење.

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

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

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

*2 Базирано врз Poisson probability distrubution

Н – Низок ; **С** – Среден ; **В** - Висок

111. Ако постои висок степен на неизбежен и контролен ризик, потребното ниво на уверување мора да биде високо за да се обезбеди намалување на ревизорскиот ризик до едно прифатливо ниво (обично помалку од 10%).

112. Спротивно на тоа, ако неизбежниот и контролниот ризик се ниски, ревизорот може да прифати пониски барања во однос на уверувањето и на тој начин да се одржи прифатливо ниво на целокупниот ревизорски ризик.

113. Тестовите на усогласеност треба да го задоволат ревизорскиот ризик кој ревизорот го има одредено за целокупната ревизија (ревизорски ризик + ревизорско уверување = 100%).

114. Ризикот на детекција го изразува обемот на ревизорски докази кои мораат да бидат собрани со постапките на тестовите на детали.

115. Тестовите за усогласеност се вршат за да се потврди степенот на веродостојност и доверба кој ревизорот го припишал за системот на интерна контрола. Ако интерната контрола не функционира како што е предвидено, мора да се коригира нивото на ризик и мора да се извршат повеќе тестови на детали.

Користење на моделот на уверување

116. Кај концептуалната основа прикажана претходно, за користење на моделот на уверување ќе го земеме моделот за финансиска ревизија што го користи **NAO** на **UK**. Моделот е фокусиран на добивање можни уверувања од „интерните уверувања" на субјектот. Моделот бара одлуки „да/не" чекор по чекор и така разликува две нивоа на неизбежен ризик:

- **Нормален ризик,** кога трансакциите систематски се обработуваат во нормалниот тек на работењето; кога раководството и контролното опкружување се добри и кога природата на трансакциите не води до зголемен ризик од грешка, ревизорот добива одредено неизбежно уверување и согласно на тоа можеме да ги намалиме тестовите (уверување – „А" Фактор = 1) ;
- **Голем ризик,** кај секоја сметководствена област и цел, каде што не се применуваат ваквите карактеристики, ревизорот ги зема сите уверувања што му се потребни од тестовите на деталите и контролата („А" Фактор = 0).

Главни чекори на моделот

117. Почетната проценка на неизбежниот ризик бара најпрво да се реши и да се избере еден од следните начини:

а) Ако има нормален ризик („нема ризик"), тоа значи дека „има уверување" и факторот на уверување ќе биде 1.0.

б) Ако има голем ризик („има ризик"), тоа значи дека „нема уверување" и факторот на уверување ќе биде 0.0.

а) Во првиот начин, „има уверување" имаме повторно две можни одлуки:

- Ако контролниот систем (контролното опкружување) се смета за добар во целост, од него може да добиеме одредено уверување (фактор на уверување = 1.3)
- Ако проценката на целиот контролен ризик покаже дека контролното опкружување е слабо или ако не сме го процениле контролниот систем, не можеме да се потпреме на него (фактор на уверување = 1.3)

б) Кај другиот начин, кога „нема уверување", контролното уверување може да го добиеме врз основа на контролните постапки, кое може да го намали појавувањето можни грешки од поединечни фактори на неизбежен ризик:

- Ако тестовите на контролните постапки (контроли што го намалуваат ризикот) дадат добри резултати, тоа значи дека може да добиеме големо контролно уверување и факторот на уверување ќе биде 2.3.
- Ако контролните тестови покажат дека соодветните контролни постапки не работат на правилен начин или не сме направиле тестови на контролите, не можеме да се потпреме на нив (фактор на уверување = 0).

121. Ревизорот треба да обезбеди целосно ревизорско уверување на високо ниво, обично 95 %. Врз основа на веројатноста, ова ниво може да се изрази како фактор на уверување („Фактор А" = 3.0). Во секоја ситуација на ризици, задача на ревизорот е да го обезбеди ова целосно ревизорско уверување. Со други зборови, сумата на вграденото уверување, контролното уверување и деталното уверување мора да е секогаш 3.0. Исто така знаеме дека ниту една ревизија не може да се спроведе без детални постапки. Кај овој модел има основно барање минималните детални постапки да се направат најмалку на нивото на „Фактор А" = 0.7. (тоа значи 50 % ризик или уверување). Се разбира, ревизорот треба да ги процени ризиците во сите значајни сметководствени области и делови, а тоа значи дека за секоја од овие области треба да се направи модел на уверување, како што е објаснето погоре.

200.4. Одредување на делокругот и покриеност на финансиската ревизија

Дефинирање на делокругот на финансиската ревизија

01. Главна цел на финансиската ревизија е испитување на финансиските извештаи во врска со давање точна, уредна и комплетна слика за работењето и за информациите содржани во финансиските извештаи и изразување независно мислење за финансиските извештаи.

02. За да се изрази мислење за финансиските извештаи, ревизорот треба да добие доволен, релевантен и веродостоен ревизорски доказ. За оваа цел, ревизорот треба да изврши серија тестови за да се осигури дека:

- формата и содржината на финансиските извештаи е во согласност со општите сметководствени принципи и друга регулатива;
- износите во сметководствените евиденции се правилно евидентирани/прокнижени;
- доделените средства биле правилно искористени во согласност со нивната намена, во согласност со Законот за годишниот буџет и другата правна регулатива (на пример, меѓународни спогодби) и плаќањата биле извршени во согласност со важечката регулатива.

03. Помеѓу специфичните цели на финансиската ревизија ги издвојуваме:

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

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

Тврдење на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија за финансиските извештаи

05. Кога се добива ревизорски доказ од детални постапки, ревизорот треба да ја разгледа доволноста и соодветноста на ревизорскиот доказ од таквите постапки заедно со каков било доказ од тестовите на контрола во поткрепа на тврдењата во финансиски извештаи.

06. Тврдењата во финансиските извештаи се тврдења од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија, дадени експлицитно или на друг начин и се опфатени во финансиските извештаи. Со потпишување на финансиските извештаи, раководството презема одговорност на себе за информациите содржани во финансиските извештаи.

07. При вршењето на ревизијата, ревизорите вршат проверка дали информациите содржани во финансиските извештаи одговараат (кореспондираат) на тврдењата на раководството.

08. Постојат два специфични вида тврдења во финансиските извештаи: тврдења за финансиските трансакции и тврдења за салдата на сметките.

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

Тврдење на раководството за трансакциите:

а) **Сеопфатност/целосност** – сите трансакции кои се однесуваат за одреден период биле евидентирани во сметководствените евиденции, во согласност со законските прописи;
б) **Случување** – прокнижените трансакции во финансиските/ сметководствени евиденции се случиле, се однесуваат на субјектот кој е предмет на ревизија и биле прокнижени со нивното настанување;
в) **Точност и навременост** – трансакциите се евидентирани во точни износи и на точен датум/навремено;
г) **Вреднување** – сите трансакции правилно се проценети и евидентирани во сметководствените евиденции во согласност со законските прописи;
д) **Овластување и распределба/законитост и регуларност** – сите приходи и расходи се наоѓаат во рамките на ограничувањата и намената за распределби во согласност со важечките закони, прописи, одредби и упатства.
ѓ) **Правилност** – секоја трансакција е извршена во согласност со законските прописи во моментот на нејзиното настанување;
е) **Класификување и обелоденување информации** - трансакциите се класификувани и опишани во согласност со рамката за известување издадена од компетентно регулаторно тело за тоа подрачје.

Тврдење на раководството за салдата на сметките рефлектирани во билансот на состојба:

а) **Сеопфатност** – сите елементи на средствата и обврските се опфатени, се однесуваат на одреден период, евидентирани се во сметководствените евиденции во соодветниот период и се правилно преземени во билансот на состојба;
б) **Постоење** – елементите на средствата и обврските постојат на определен датум и правилно се рефлектирани во финансиските извештаи;
в) **Вреднување** – елементите на средствата и обврските се проценети согласно со сметководствените норми и важечките прописи;
г) **Точност и навременост** – трансакциите се евидентирани во точни износи и на точен датум/навремено;
д) **Права и обврски (сопственост)** – правата и обврските се правилно обелоденети во билансот на состојбата на определен датум и му припаѓаат на субјектот кој е предмет на ревизија;
ѓ) **Презентација и обелоденување информации** – елементите се класификувани, опишани и обелоденети согласно со пропишаната рамка за финансиско известување.

10. Типична цел за една ревизија е дека ревизорот мора да провери дали се задоволени барањата во однос на поединечните сметки (трансакции и салда), односно финансиските извештаи наведени во претходната точка. Треба да се одредат поединечни цели и задачи за различните ревизорски области и секции, со цел ревизорот да може да извлече заклучоци во однос на исполнувањето на дефинираните цели во фазата на известување.

11. На пример, целта на ревизијата во областа на приходите е да се провери дали раководството на субјектот кој е предмет на ревизија ги има задоволено барањата поставени во однос на одредувањето на стапките, наплатата и евидентирањето на даноците, царинските давачки, казните и други приходи, дали сите приходи се евидентирани на соодветните сметки, дали сите евидентирани приходи се однесуваат на соодветните активности и дали истите се реални, дали сите приходи се точно евидентирани и во соодветниот период, дали одредувањето на стапките, пресметките и плаќањата е направено во согласност со важечките прописи и дека приходите евидентирани во сметководството не содржат значајни грешки.

12. По правило, ревизорскиот доказ се добива со разгледување на секое тврдење во финансиските извештаи. Ревизорскиот доказ во врска со едно тврдење, на пример, постоење на залихи, не може да го компензира пропустот да се добие ревизорски доказ во врска со друг, на пример, вреднување. Видот, временскиот распоред и обемот на деталните постапки се разликуваат во зависност од тврдењата. Тестовите можат да обезбедат ревизорски доказ и за повеќе од едно тврдење, на пример, наплатата на побарувањата може да обезбеди ревизорски доказ како за постоење, така и за вреднување. Некои околности бараат примена на повеќе ревизорски постапки за обезбедување на доволен ревизорски доказ.

13. Откога се утврдени целите, специфицирана значајноста и проценет ризикот, треба да се одреди видот и квантумот на ревизорски докази кои треба да бидат обезбедени/прибрани. Треба да се напомене дека таквите цели се однесуваат на компонентите на финансиските извештаи.

14. Ако ревизорот добие доволен ревизорски доказ за определените цели во врска со тврдењето на раководството, тогаш ревизорот ќе добие разумна сигурност дека финансиските извештаи се правилно презентирани.

Ревизорски постапки за постигнување ревизорски цели во одредено подрачје

16. Во контекст на финансиската ревизија, користените ревизорски постапки за извршување на ревизијата треба да бидат одредени од ревизорот и подразбираат: барања од ревизорски стандарди, релевантни барања од професионални тела, барања од важечката законска регулатива и барања, ако е неопходно, во однос на роковите за известување.

17. Обемот на ревизорски постапки за постигнување ревизорски цели во одредено подрачје треба да биде одреден земајќи ги предвид следните фактори:

а) познавањето на субјектот кој е предмет на ревизија;
б) материјалноста и
в) ревизорскиот ризик.

200.5. Ревизорски пристап

Вовед

01. Според Европските упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, Ревизорскиот пристап е комбинација од различни видови ревизорски тестови кои се користат за добивање неопходни докази за постигнување на целите на ревизијата. Пристапот на ревизијата е насочен кон изразување мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи на субјектите кои се предмет на ревизија.

02. Цели на финансиската ревизија се:

- да се прибере доволен, релевантен и сигурен ревизорски доказ како поткрепа на ревизорското мислење за ревизорските извештаи;

- да се проценат точноста и комплетноста на финансиските извештаи на некоја активност, програма или субјект кој е предмет на ревизија и
- да се утврди дали трансакциите врз кои се базираат финансиските извештаи се законски и правилни.

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

04. Мора да се нагласи дека проценката на ризикот е прашање на лична одлука и просудување. Не треба да се третира како да обезбедува степен на точност, кој навистина не може да постои. Ревизорот мора да го прегледа заклучокот за проценката на ризикот пред да го разгледа ревизорскиот пристап.

05. **Планирањето на значајноста** треба да се одреди во согласност со упатството на ВРИ. Ревизорот треба да земе предвид дали може да се потврди првичното планирање на нивото на материјалност утврдено во прелиминарната фаза на планирање или треба да се дополни имајќи го предвид стекнатото дополнително знаење. Одлуката за материјалноста ќе влијае врз природата, степенот и времето на ревизорските постапки, па според тоа, ревизорот треба да го утврди нивото на материјалност пред да реши за ревизорскиот пристап. Помала материјалност ќе резултира во поголем број тестови на детали отколку повисоко ниво на материјалност. И покрај тоа што утврдувањето на ревизорскиот ризик е исклучиво одговорност на ревизорот, за нивото на значајност се решава преку политиката на ВРИ.

06. **Искуства/заклучоци од претходната година**. Секоја година повторно го разгледуваме ревизорскиот пристап за да одредиме дали претходниот пристап и понатаму е ефективен и ефикасен. Кога природата на активностите на субјектот, неговото контролно опкружување, обработката на податоците (вклучувајќи ги соодветните контроли) не се значително сменети, а нашиот преглед на планот за ревизорски пристап од претходните години нè наведува да заклучиме дека планот сè уште го одразува саканиот пристап, може да се спроведе планот за пристап од претходната година, со негово соодветно ажурирање. Сепак, ние земаме предвид не само дали пристапот е сè уште ефективен, туку исто така дали е тој најефикасниот пристап за секоја посебна сметка или мерка на успешност.

07. Ревизорот не може да добие апсолутно уверување за финансиските извештаи. Нему му треба многу висок степен на уверување – за извештаите во целина, за секоја сметководствена област и за секоја ревизорска цел. Ревизорскиот план ќе треба да ги покаже одлуките за тоа како може да се добие уверување и како тоа да се направи најефикасно, односно како се решава за

ревизорскиот пристап. Уверувањето мора да се темели врз доволно релевантни и сигурни докази. Ревизорот мора да ги прегледа заклучоците од проценката на ризикот и да ги земе предвид нивото на материјалност и искуство или заклучоците од претходните години. Ревизорот мора да тежнее да добие компетентен, релевантен и разумен ревизорски доказ.

Ревизорски пристап

08. При извршување на ревизијата, ревизорите имаат на располагање две алтернативи на пристап, **системски базиран пристап (СБП) и директен пристап на тестирање (ДПТ).** Ревизорот мора да го одреди најефективниот начин за добивање на бараното уверување – **СБП, ДПТ** или комбинација од двата. Подолу се дадени некои видови ревизорски пристапи според трошокот за нивна реализација (од најевтин кон најскап):

- Аналитичка анализа;
- Оценка и тестирање на придржување (системски пристап);
- Детално тестирање на трансакциите;
- Детално тестирање на салдата (испраќање потврди, попис на средства, итн.).

Системски базиран пристап (СБП)/тестови на придржување

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

10. Системски базираниот пристап ги покрива следните фази:

а) идентификација и детално вреднување на релевантните клучни контроли и процена на степенот до кој ревизорот може да се потпре на овие контроли под претпоставка дека тие се воспоставени да дејствуваат ефективно;
б) вршење тестови на контрола на идентификувани клучни контроли за да се утврди дали тие функционираат ефективно низ целиот период на испитувањето;

в) Вреднување на резултатите од тестовите на контрола и извлекување заклучоци за интерниот контролен систем од што може да произлезат извесни промени во пристапот на ревизијата;
г) извршување минимален број директни постапки на бројни трансакции, салда на сметки итн. за да се одреди дали, без оглед на системот на контроли на субјектот, финансиските извештаи на субјектот се точни и комплетни, трансакциите биле законски и правилни и дека критериумите на економичност/ефикасност и ефективност се постигнати.

11. Детали во врска со покриеноста на овие фази се презентирани во поглавјето 300 - Интерни контроли.

Директен пристап на тестирање (ДПТ)

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

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

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

Фактори при решавање кој пристап да се примени

15. За да се постигнат ревизорските цели, ревизорите треба да прибават доволни, релевантни и сигурни ревизорски докази со насочување на условите од економски карактер. Ревизорите обично ќе применат професионално расудување за да се решат за најефикасниот пристап кој обично ќе се базира врз проценатa на потребните средства за извршување на ревизијата за добивање компетентен и

веродостоен доказ. За донесување таква одлука значајна улога ќе имаат следните фактори:

а) Таму каде што интерните контроли се географски дисперзирани или кога на друг начин има тешкотии да се тестира нивното дејствување, СБП – пристапот може да не биде изводлив поради ограничените средства и ревизорски ресурси.

Консеквентно, за да се постигнат ревизорските цели, неопходно е под одредени услови (кога интерните контроли укажуваат дека се тие слаби и ревизорот нема да биде во можност да се потпре на нив) пристапот базиран врз директни постапки да биде прифатен независно од трошоците.

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

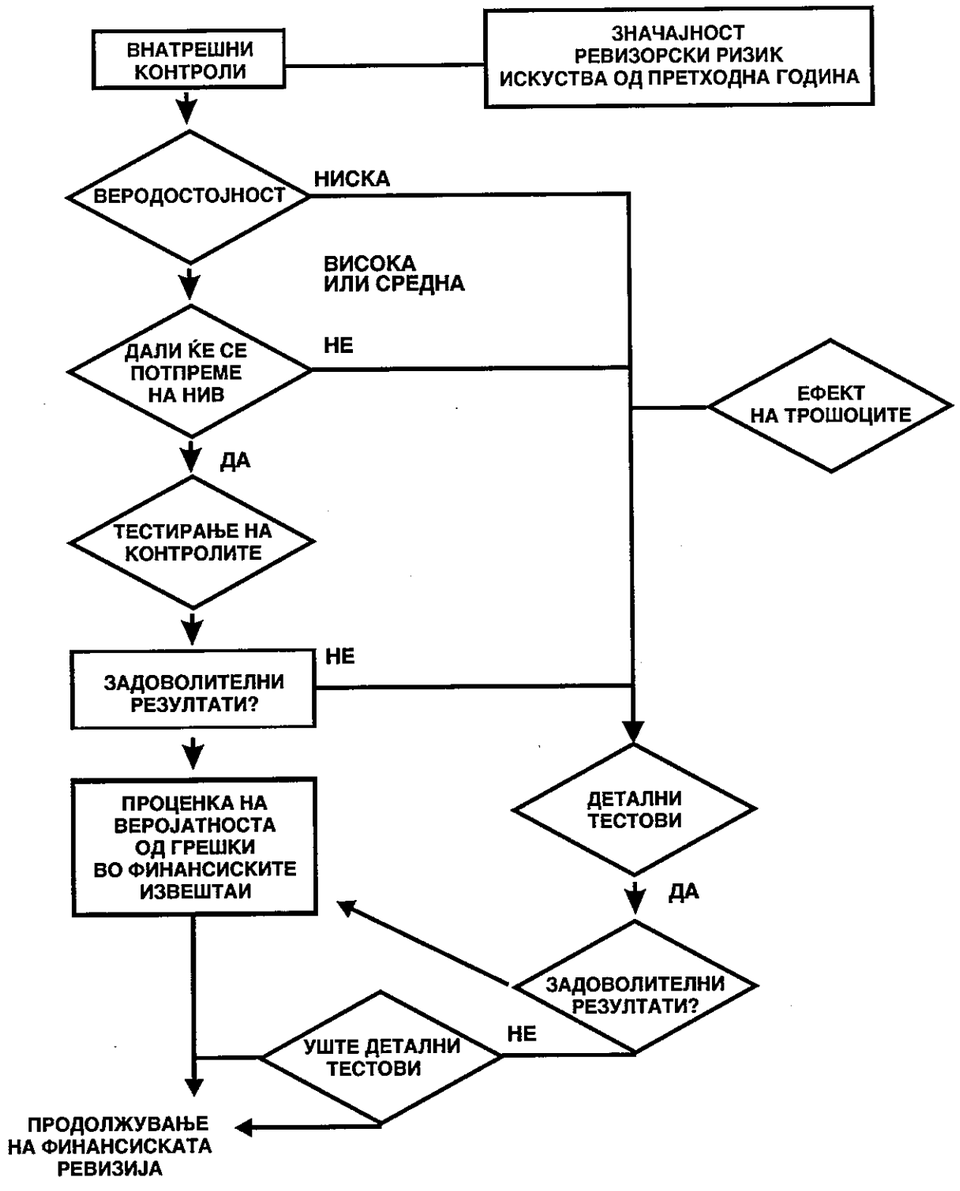
Тестови за придржување наспроти тестовите на детали

16. Кога се вршат проценки на ризикот, ревизорот ќе формира мислење за контролниот ризик од аспект на субјектот. Раководството на секој субјект е одговорно да воспостави систем за интерна контрола вклучувајќи и задоволителна распределба на задолженија. Со цел да се утврди нивото на контролен ризик (висок, среден или низок), ревизорот мора да изврши тестирање на контролните постапки и рутини, односно мора да изврши тестирање на придржувањето кон истите. Ако тестовите на придржување покажат дека постапките и интерни контроли кај субјектот се несоодветни, ревизорот ќе заклучи дека е контролниот ризик повисок од првично очекуваниот. Ризикот на детекција мора да се постави на пониско ниво, со цел да се обезбеди прифатлив степен на ревизорски ризик. Ревизорот може да ја исполни оваа задача со зголемување на бројот на деталните тестирања на сметководствените податоци.

17. Ако по извршените тестирања на придржување ревизорот заклучи дека контролниот ризик е понизок од очекуваниот, тој може да прифати повизок ризик на детекција и нема потреба да врши толку многу дополнителни детални тестирања. Сепак, ревизорот секогаш мора да ги оправда причините за намалување на бројот на деталните тестирања кои треба да се извршат. Без оглед на тоа колку се добри интерните контроли кај субјектот, ревизорот секогаш мора да спроведе одредено минимално ниво на детални тестови, како дополнување на тестовите на придржување.

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

ОДЛУКИ ЗА РЕВИЗОРСКИОТ ПРИСТАП



200.6. Метода на примерок во ревизорските постапки

Вовед

01. При подготовката на планот за ревизија, изборот на примероци за тестирање треба да го сметаме како една од расположливите техники за обезбедување на потребните ревизорски докази, кои ќе го обезбедат доволното ниво на уверување во врска со конкретната сметководствена област.

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

03. Во најголемиот број ревизии може да се очекува дека изборот на примероци за тестирање ќе се користи во комбинација со други ревизорски техники, со цел да се обезбеди планираното ниво на уверување. Во одредени случаи кога ревизорите ќе решат дека е соодветно да се вршат и детални тестирања, може да се случи да биде потребно да се врши 100% тестирање наспроти можноста за тестирање избрани примероци. На пример, ако се обидуваме да добиеме уверување во врска со некој специфичен фактор на ризик, кој постои во однос на релативно мал број ставки, во еден конкретен слој или група на некоја популација, тогаш може да се решиме за тестирање на секоја поединечна ставка од таа група.

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

05. За да даде мислење за финансиските извештаи на субјектот кој е предмет на ревизија, ревизорот треба да обезбеди доволен, веродостоен и убедлив ревизорски доказ. Ревизорскиот доказ може да се добие со користење различни техники, како пример: инспекција, набљудување, распрашување и потврдување, пресметки и анализи. Ревизорот може да ги применува овие техники на целиот сет податоци (100 % тестирање) или пак да избере да извлече заклучоци за целиот сет податоци (популација) со тестирање репрезентативен примерок на ставки избрани од популацијата.

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

Селектирање ставки за тестирање

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

а) **Селектирање на сите ставки** (испитување цела популација). Во случај на тестови на контрола, 100% испитување е несоодветно. Тоа е повообичаено за деталните постапки. На пример, 100% испитување може да биде соодветно кога популацијата е составена од мал број ставки со голема вредност во случаи кога и инхерентните и контролните ризици се големи, а другите средства не обезбедуваат доволен соодветен ревизорски доказ или кога повторливата природа на една пресметка или друга постапка изведена со користење компјутерски системи го прави испитувањето да биде 100% трошочно ефективно.

б) **Селектирање одредени ставки**. Ревизорот може да реши да избере одредени ставки од популацијата, засновани врз такви фактори какви што се познавање на работењето на субјектот, прелиминарна проценка на инхерентниот и контролниот ризик и карактеристиките на тестираната популација. Селектираните ставки може да вклучат:

- ставки со голема вредност и клучни ставки, ставки кои се сомнителни, невообичаени ставки, ставки посебно подложни на ризик или кои имаат минатост со грешки.
- сите ставки над одреден износ, со што се верификува голем дел од вкупниот износ на салдото на сметката или групата трансакции.
- ставки за добивање информации во врска со прашањата кои се однесуваат на работењето на субјектот, видот на трансакциите сметководствениот и интерниот контролен систем.
- ставки за тестирање на постапките за да се утврди дали била или не била спроведена определена постапка.

в) **Метода на примерок во ревизијата**. Додека селективното испитување одредени ставки од некое салдо на сметка или група трансакции често ќе бидат ефикасни средства за добивање ревизорски доказ, тоа не е случај кај методата на примерок. Резултатите на постапките применети врз селектираните ставки на овој начин не можат да се проектираат на

целата популација. Ревизорот ја зема предвид потребата да добие соодветен доказ кој се однесува на остатокот на популацијата, кога тој остаток е значаен.

08. Од аспект на севкупните трошоци, во најголем број случаи, 100 процентното тестирање на една сметководствена област или сметка е сосема непрактично. Сепак, во некои случаи може да се најдеме во ситуација каде што е можно да се идентификува релативно мала група трансакции, кои се доволно важни и каде што евентуалната грешка во која било од нив може да има сериозни импликации за конкретната сметководствена област. Ова, на пример, може да важи за која било трансакција чија вредност ја надминува значајноста одредена во фазата на планирање на ревизијата.

09. Ако сме планирале да вршиме избор на примероци за детално тестирање и ако знаеме дека најголемиот дел од вредноста на конкретната сметководствена област може лесно да се идентификува, тогаш ќе планираме да ги тестираме сите овие ставки со голема вредност, заедно со само еден мал дел од преостанатите трансакции. Во случајот на ставките со голем износ, ќе користиме 100% тестирање додека трансакциите со помала вредност или износ ќе се тестираат со тест на избран примерок. Нашето внимание го насочуваме кон оние трансакции за кои сметаме дека се интересни поради нивната големина, значајност, претпоставен ризик од грешки, како и поради сомнителни трансакции во рамките на специфична сметководствена област или сметка, за кои сметаме дека се особено чувствителни или претставуваат особен ризик. Подолу е даден пример на т.н. „повеќеслојно тестирање" врз база на различни критериуми:

Пример 1

Еден субјект поседува вкупна актива во вредност од 18 милиони евра. Побарувањата од купувачите изнесуваат 3,4 милиони евра, кои се состојат од 68 поединечни салда. Прагот на значајноста е поставен на износ од 250.000 евра. Нашиот првичен план е да ги тестираме сите трансакции во областа на побарувањата, со поединечен износ од 250.000 евра или повеќе. Од нашата првична анализа од списокот на сите трансакции откриваме дека постојат три такви трансакции во вкупен износ од 1 милион евра. Првично, нашиот план беше да извршиме проверка на преостанатите 65 трансакции со тестирање избран примерок.

Сепак, со попрецизна анализа на списокот на трансакциите и со споредба со распоредот на побарувањата во текот на претходниот период, откриваме дека на сметката има и 20 поединечни салда во износ од 1.2 милиони евра, кои се салда пренесени од претходни години, за кои раководството нема извршено резервирање за евентуалниот неуспех во нивната наплата. Ние го ревидираме нашиот план и решаваме да извршиме 100 процентно тестирање и на овие салда кај побарувањата, а преостанатите 45 трансакции во износ од 1.2 милиони евра да ги провериме со тестирање избран примерок, што ефективно значи создавање три слоја или нивоа на тестирање на оваа конкретна сметководствена област.

Пример 2

Еден ревизор врши проверка на опремата набавена во текот на годината и утврдил дека постојат 50 трансакции со вкупна вредност од 1 милион евра. Четири од овие трансакции се со вредност до 300.000 евра. Ревизорот ќе изврши тестирање на овие 4 трансакции и ќе направи тестирање на примерок од преостанатите 46 ставки. Покрај овие ставки со голема вредност, ревизорот може да избере да ги тестира сите трансакции кои, според негово мислење, се со значаен ризик.

Потоа ревизорот треба да реши кои ставки ќе ги тестира. Ревизорот секогаш ќе ги тестира сите поединечни трансакции кои го надминуваат нивото на материјалност. Ревизорот секогаш ќе изврши тестирање и на други ставки кои иако се под нивото на материјалност, сепак се големи.

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

Метода на примерок во ревизијата

11. Општо земено, ревизорски тестови може да се извршат или на сите елементи на популацијата или на примерок. Ревизорот може да реши да ја примени методата на примерок во ревизијата на салдо на сметки или група трансакции.

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

13. Треба да се напомене дека ревизорот може да користи нерепрезентативен примерок за дел од популацијата и репрезентативен за преостанатите елементи.

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

а) ризик ревизорот да заклучи, во случаи на тестови на контрола, дека контролниот ризик е помал отколку што фактички е или во случај на детални тестови дека значајна грешка не постои кога таа фактички постои. Овој вид ризик влијае врз ефективноста на ревизијата и е поверојатно дека ќе води кон давање несоодветно ревизорско мислење и

б) ризик ревизорот да заклучи, во случаи на тестови во контрола, дека контролниот ризик е поголем отколку што фактички е или во случај на детални тестови дека значајна грешка постои кога таа фактички не постои. Овој вид ризик влијае врз ефикасноста на ревизијата бидејќи вообичаено би водел кон дополнителна работа за да се заклучи дека почетните заклучоци биле неточни.

15. Ревизорот мора да просуди дали методата на примерок претставува соодветен начин за добивање на некој од бараните ревизорски докази. Притоа тој може да ги земе предвид следните фактори:

- Бројот и релативната големина на ставките во популацијата од секоја сметководствена област;
- Материјалноста на ставките, како и инхерентниот ризик од појава на грешки кај соодветните ставки;
- Релевантноста и веродостојноста на доказот добиен со алтернативни тестови и постапки, како и релативните трошоци и потребно време за добивање на секој доказ.

16. Примената на методата на примерок е најчесто соодветна при извршување и на двата вида ревизорски пристапи на испитување, тестови на контрола и детални постапки. Меѓутоа, бидејќи целите на овие тестови се различни, може да има потреба од користење различни пристапи за користење на методата на примерок.

17. Методата на примерок во ревизијата може да биде применета употребувајќи или нестатистичка или статистичка метода на примерок. Во продолжение се дадени детали за овие две методи.

Методи на избор на примерок

18. Примерокот може да биде избран **статистички** и **нестатистички**. И двата вида бараат да се користи професионално расудување во фазите на планирање, тестирање и вреднување на резултатите. Покрај тоа, статистичката метода на примерок налага користење методи на случаен избор и на теорија на веројатност. Ова му овозможува на ревизорот:

- да ја определи големината на примерокот;
- да ги вреднува резултатите квантитативно и

- да го процени ризикот што произлегува од примена на методата на примерок и, според тоа, да извлече заклучоци за целата популација.

19. Главната предност на користењето на статистичка метода на примерок се состои во фактот што таа му помага на ревизорот да извлече ефикасен примерок за да реши дали е добиениот доказ доволен и да го квантификува ризикот од избраниот примерок.

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

21. Дури и кога ревизорот ќе реши да користи нестатистичка метода на примерок, треба да ја земе предвид можноста за користење на методата на случаен избор. Ова најчесто ќе ја зголеми веројатноста примерокот да биде репрезентативен од аспект на популацијата. Ревизорот мора секогаш внимателно да процени дали изборот на примерок со користење на нестатистичката метода обезбедува разумна основа за извлекување заклучоци за популацијата од која бил извлечен.

Статистичка метода на примерок

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

23. Најчесто употребувани статистички методи на избор на примерок се: селекција според случаен избор и систематска селекција.

а) метода на случаен избор (sample random sampling);

24. Оваа метода на селекција е метода со која секоја ставка од популацијата има еднаква шанса да биде избрана. Ревизорот ја применува оваа метода кога ставките не се хомогени и каде што има висок ризик.

Пример: Ако се селектирани 5 ставки од популација од 1000 ставки, селектираните ставки може да бидат: 1, 2, 3, 4 и 5 или 14, 15, 16, 998 и 999. Ставките може да бидат селектирани со користење табела на случајно избрани броеви или со користење компјутер.

25. Варијанта на методата на случаен избор е повеќеслојниот избор на примероци (stratified random sampling) по случаен избор, кај која популацијата

најпрво се дели во посебни групи или слоеви, при што секоја од нив е доволно хомогена во однос на вредноста или износот и ризикот. Изборот на примерок според случаен избор потоа се врши поединечно за секој слој, со можен различен интензитет во одредени слоеви (на пример, 100 процентно тестирање во еден или повеќе слоеви). Одлуката за тоа каде да се повлече границата во однос на поединечните слоеви е работа што зависи од проценката и просудувањето на ревизорот.

б) метода на систематска селекција;

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

Пример: Ако треба да се селектираат 5 ставки, а средниот интервал на примерокот е 200, селектираните елементи може да бидат : 14, 214, 414, 614 и 814. Во овој случај, првиот елемент (14) е селектиран според методата на случаен избор, а следните елементи се селектирани со додавање среден интервал на примерок (200).

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

28. **Избор на примерок според монетарната единица** (ИПМЕ) е метода на статистички избор на примерок, кај која трансакциите со поголем износ имаат поголема шанса да бидат избрани отколку оние со мал износ. Оваа метода на избор на примерок ревизорот треба да ја примени само ако верува дека финансиските извештаи се ослободени од значајна грешка. Ова е поради тоа што ако ревизорот утврди материјална грешка и поради тоа треба да направи поголемо тестирање, валидноста на првичниот примерок според монетарна единица ќе се изгуби. ИМПЕ е особено соодветен за областите каде што трансакциите се сите со иста вредност (на пример, плати или пензии). Во вакви услови, ИМПЕ - методата ќе биде поефикасна отколку примерокот според случаен избор. Таму каде што слоевите кај повеќеслојниот избор на примероци за тестирање се засноваат врз книговодствената вредност и се користат соодветни фракции на избор на примерок за секој од поединечните слоеви, повеќеслојниот избор на примероци може да даде резултати кои во основа би биле слични со оние што би биле обезбедени со ИПМЕ.

29. Во најголем број случаи на употреба на ИПМЕ во ревизијата, 100 процентната веројатност на избор може да се поврзе единствено со оние трансакции што го надминуваат износот на Внатрешниот просек на избор на примерок (ВПП), кој е дефиниран како однос помеѓу вкупната книговодствена вредност на конкретната сметка, која е предмет на анализа и големината на избраниот примерок.

Нестатистичка метода на примерок

30. Најчесто употребувани нестатистички методи на избор на примерок се: хазардна селекција и селекција со користење професионално расудување.

а) метода на хазардна/случајна селекција

31. Со користењето на оваа метода ревизорот го селектира примерокот без да следи некои устроени техники, избегнувајќи какво било мешање или свесно прогнозирање. Анализите на примероците селектирани според оваа метода можеби нема да водат до валиден заклучок за целата популација

б) селекција со користење професионално расудување;

32. Со помош на оваа метода, елементите на примерокот се селектираат според професионалното расудување на ревизорот. Пример на селекција според оваа метода може да биде: да се селектираат сите елементи кои надминуваат претходно воспоставени вредности.

Двофазно избирање примероци за тестирање (two stage sampling)

33. Пристапот на двофазно избирање примероци е потребен ако трансакциите се обработуваат или ако сметководствената евиденција се чува на неколку различни локации, така што е невозможно директно да се извлече примерок од целокупната популација. Во најголем број случаи, локациите се премногубројни, па така не би било практично и можно сите да се посетат. Во таква ситуација, треба да се размисли за можноста за извлекување примерок во две фази:

- избор на локациите кои ќе бидат посетени, а потоа
- избор на ставките кои ќе се тестираат на секоја од тие локации.

34. При изборот на локациите кои ќе бидат посетени, многу често се избира пристап на повеќеслојно избирање примероци, но и изборот на примерок според монетарната единица и едноставниот избор на примерок по случаен избор можат исто така да се користат. Слоевите можат да се засноваат врз бројот и вредноста, односно износот на трансакциите кои минуваат низ секоја поединечна локација или врз нивото на ризик поврзано со секоја од нив. Оценката на резултатите од тестирањата ќе ги анализира пронајдените грешки на секоја од локациите каде што се земени примероци и комбинацијата на резултатите од тестирањата од сите поединечни локации.

Фази во примената на методата на примерок

35. Независно од тоа која метода на примерок е избрана (статистичка или нестатистичка), примената на методата на примерок во ревизорскиот процес може да се подели во четири фази:

А. планирање и проектирање на примерокот;
Б. одредување на големината на примерокот/избор на ставки за тестирање;
В. тестирање на селектираните елементи вклучени во примерокот;
Г. вреднување на резултатите.

А. Планирање и проектирање на примерокот

36. Првата фаза на планирањето на примерокот е точно дефинирање на популацијата. За статистичкиот примерок е важно популацијата да биде хомогена. Тоа значи дека популацијата треба да е составена главно од слични ставки кои се обработени во сличен или вообичаен систем и според тоа се изложени на слични ризици. Ставките кои треба да бидат избрани во примерокот треба исто така да бидат дефинирани: тие можат да бидат, на пример, трансакции, салда на сметки или можеби монетарни единици.

37. Следните фактори треба да се земат предвид при планирањето на примерокот:

а) целта која треба да се постигне со тестирање на примерокот;
б) популацијата од која треба да биде извлечен примерокот;
в) можност за користење стратификација;

а) Цел која треба да се постигне со тестирање на примерокот

38. На почетокот, ревизорот треба да ја одреди специфичната цел на ревизијата што треба да ја постигне со тестирањето на примерокот. Разгледувањето на природата на бараниот ревизорски доказ, условите за појавување грешки или други карактеристики што може да произлезат во врска со процесот на прибирање докази претставуваат важен елемент за ревизорот при дефинирање на аспектот што претставува грешка и каква популација треба да биде селектирана за примерок.

Проценка на грешки

39. Јасното разбирање на прашањето „што претставува грешка" е важно за да се осигури дека, помеѓу другите услови, само оние што се релевантни и применливи за целите на тестот се вклучени во постапките на откривање на грешките. Под зборот „грешки" треба да се подразберат контролни девијации при извршување тестови на контрола или пак погрешни искази при извршување детални тестови. Со цел да се одреди дали грешката во некоја сметководствена област е значајна, треба да се утврди природата на секоја поединечна грешка, односно дали грешката која била идентификувана е систематска или случајна.

40. На пример, при директна постапка поврзана со постоење побарувања од купувачите какви што се конфирмациите, плаќањата извршени од купувачите пред датумот на конфирмирање, но примени непосредно по тој датум од

субјектот, не се сметаат за грешка. Исто така, погрешни книжења помеѓу сметките на купувачите не влијаат врз салдото на вкупните побарувања од купувачите. Поради тоа не е соодветно ова да се смета за грешка при оценката на резулатите од примерокот во оваа постапка, дури и ако таа може да има значајно влијание врз другите подрачја на ревизијата, како што е проценката на веројатноста од измами или адекватноста на исправката на вредноста на сомнителните побарувања.

41. При вршење тестови на контрола, ревизорот вообичаено прави прелиминарна проценка на стапката на грешки кои тој очекува дека ќе ги пронајде во популацијата која се тестира и нивото на контролниот ризик. Оваа проценка се заснова врз претходните познавања на ревизорот или од испитувањето мал број ставки од популацијата. Слично на ова, за директните тестови, ревизорот вообичаено прави прелиминарна проценка за износот на грешки во популацијата. Овие прелиминарни проценки се корисни за обликување на ревизорскиот примерок и за утврдување на големината на примерокот. На пример, ако очекуваната стапка на грешки е неприфатливо голема, тестовите на контрола нормално нема да бидат изведувани. Меѓутоа, кога се извршуваат директни тестови, ако очекуваниот износ на грешки е голем, може да биде соодветно 100% испитување или употребата на поголем примерок.

42. **Максимална дозволена (толерантна) грешка** претставува максимална грешка во популацијата која ревизорот е подготвен да ја прифати, без притоа да има влијание врз усогласеноста со ревизорските цели.

43. **Одредувањето очекувана грешка** имплицира разгледување извесни елементи како што се претходно идентификувани грешки, промени во постапките кај субјектот или доказите кои произлегуваат од оцената на интерните контроли.

44. **Најверојатна грешка/очекувана грешка (НВГ/ОГ)** – е термин кој се користи во секоја сметководствена област во однос на збирот на екстраполирани случајни и систематски грешки. Потребата за екстраполација на случајните грешки од примерокот, во однос на целокупната сметководствена област, упатува на заклучокот дека проценетата НВГ е предмет на одредена маргина на неизвесност.

45. За да ја утврди грешката, ревизорот утврдува колкава е грешката како процент од вкупната вредност на тестираните трансакции пред да изврши екстраполација врз целата популација.

Пример:

Ревизорот тестира грант во Министерството за финансии даден на национална културна институција. Ревизорот врши тестирање на селектирани ставки со користење на методата на случаен избор. Ревизорот открива грешки во евиденциите за грантот даден на Институт за деца (евидентиран износ 4.550

наместо 4.050). Вкупната вредност на испитаните трансакции (18 ставки) изнесува 126.520, а вкупната вредност на грантот изнесува 3.300.550

РБ Врска	Проектирана и позната грешка	Книговодствена вредност	Ревидирана вредност	Грешка	Ревидирана корекција
	Институт за деца	4.550	4.050	500	0
		0	0	0	0
		0	0	0	0
	Вкупно	**4.550**	**4.050**	**500**	0

Стапката на грешка изнесува 0.395% ((разлика 500 (преценување) во примерокот од 126.520)). Врз база на овој процент (0.395%) ја екстраполира грешката на целата популација која е предмет на ревизија, односно 3.300.550*0.395/100=13.037

Вреднување:

Проектирана грешка	13.037
Вкупна грешка во примерокот* (вредност на популацијата/вредност на примерокот)	500
Вкупно познати грешки во клучните ставки	
Најверојатна/очекувана грешка (позната + проектирана грешка)	
Минус: Ревидирана корекција од субјектот	
Најверојатна/очекувана грешка по извршена корекција од субјектот	
Најверојатната грешка треба да се сумира во Сумарен преглед на разлики.	
Ако најверојатната грешка ја достигнува материјалноста, можеби ќе бидат неопходни дополнителни постапки	

Процена на грешка во финансиските извештаи и пресметка на ниво на прецизност.

46. Ревизорот ги проценува и ги користи проценетите грешки во финансиските извештаи за да ја пресмета големината на примерокот. Ако ревизорот има информација за грешки од ревизијата од претходната година, тој би ја базирал проценатата на грешка врз база на оваа информација. Ако неговото претходно искуство го води да се сомнева во материјалната грешка, ова ќе значи различен ревизорски пристап[1]. Во отсуство на историски информации за грешки, ревизорот проценува дека грешката е 10% од материјалноста ако тој очекува пониско ниво на грешка или 20% од материјалноста ако очекува повисоко ниво на грешка.

Пример:

Ревизорот избира ниво на материјалност од 450 илјади евра за субјектот „А". Ова е прва година на ревизијата и ревизорот мисли дека интерните контроли се разумно добри и очекува ниско ниво на грешки. Затоа ревизорот ги проценува

[1] Ако ревизорот се сомнева или открива материјална грешка или неправилност, тој цени во кој обем да ја квантификува грешката или неправилноста

грешките во финансиските извештаи на 45.000 евра (10% од нивото на материјалност).

47. Ревизорот го пресметува податокот познат како „прецизност". Ревизорот исто така користи податоци за пресметка на големината на кој било примерок. Ревизорот зема податок еднаков на 80 до 90 % од разликата помеѓу нивото на материјалност и проценатa на грешка[2]. Ревизорот може да избере повисок процент во рамките на распонот ако мисли дека грешките малку варираат од година на година. Ревизорот би избрал понизок процент во распон ако мисли дека износот на грешката е непредвидлив. Ревизорот ги евидентира на работни белешки причините за проценатa на грешката и прецизноста.

Пример:
Ревизорот смета дека грешките малку варираат од година на година кај субјектот „А" . Поради тоа ревизорот ја пресметува прецизноста еднаква на 90% од разликата помеѓу 450.000 евра (нивото на значајност) и 45.000 евра (проценета грешка). 405.000 евра x 0.9 ја дава прецизноста од 364.500 евра.

48. Кога вршиме оценка на грешките, не треба само да направиме проценка на вкупната грешка на сметката, туку исто така и опсег на можни вредности за таквата грешка. Прецизноста на изборот на примероци и процесот на проценка, дава одраз на обемот на неизвесност во однос на важноста на вкупната грешка.

49. Покрај проценката на вкупната грешка, некои техники на статистичка проценка овозможуваат пресметка на опсег, над и под НВГ, во чии рамки најверојатно ќе се наоѓа вистинското ниво на грешката. Таквиот опсег обично се нарекува интервал/интервал на доверба, кој вообичаено изнесува 90 или 95 проценти. Колку е повисок коефициентот, толку е поверојатно дека вкупната грешка се наоѓа во рамките на интервалот. Иако можеме да користиме техники за статистичка проценка, дури и тогаш кога примероците сме ги избрале на нестатистички начин, нема објективна основа за толкување на пресметаниот интервал на доверба.

50. Кога се планира големината на примерокот за тестирање, може да се дефинираат поголем број алтернативни мерки на прецизност, кои се сите директно или индиректно поврзани со широчината на интервалот на доверба. Кај најголемиот број дефиниции се пожелни мали вредности за прецизноста. Шансите се поголеми за добивање вакви мали вредности ако:

- популацијата или ако е применливо, секој слој во рамките на популацијата е хомоген и/или
- големината на примерокот за тестирање е голема.

51. Одредувањето прецизност на планирањето во проценувањето претставува клучна карактеристика на планирањето на која било ревизија кај која се користи

[2] Прецизноста не ја поставуваме како разлика помеѓу материјалноста и нашата процена на грешката поради тоа што ова може да води до многу мала големина на примерокот. Ова поради тоа што грешката може да биде потценета и нашата формула е стриктно валидна само кога нема грешки во примерокот. Кои било грешки што ќе се најдат, како последица имаат зголемување на примерокот за постигнување на дадената прецизност.

избирањето примероци за тестирање. Нашата планирана големина на примерокот треба да ја одразува посакуваната прецизност, односно разликата помеѓу значајноста во планирањето и предвидената НВГ.

Карактеристики на грешките

53. Важноста на која било грешка што ќе биде пронајдена може да го надминува вредносниот ефект што го предизвикува таа. За да се оцени значајноста на грешките што ќе бидат пронајдени, треба да го искористиме нашето познавање на субјектот и да ги земеме предвид околностите во кои се случиле таквите грешки. На пример, една грешка која е резултат од една често употребувана сметководствена постапка или е резултат на измама може да сугерира постоење слабости во интерната контрола. Па така, ако се чини дека ризикот од значајна грешка е повисок отколку што сме планирале првично, можеби ќе биде потребно да се преземат дополнителни работни активности.

54. Во некои ситуации, грешките се материјални поради нивната природа или поради контекстот во рамките на кој се јавуваат, а не поради нивната монетарна вредност, односно износот. Една грешка е материјална според својата природа кога влијае врз конкретна бројка на одредена сметка, кога таа бројка мора да биде наведена со висок степен на точност. Една грешка би била материјална според контекстот ако е важна поради условите во кои таа се случила. На пример, ако минималното барање од субјектот е од финансиски аспект да оствари позитивна нула, а идентификуваната грешка го менува вишокот во дефицит, тогаш таквата грешка, која според својот износ може да се наоѓа и под нивото на материјалност, би ја сметале за материјална според нејзиниот контекст.

б) Популација од која се извлекува примерокот

55. Популацијата претставува цел сет податоци од кои ревизорот сака да извлече примерок за да донесе заклучок. Од особена важност за ревизорот е популацијата да е:

- **Соодветна** на целта на постапката која ќе вклучува земање предвид на насоката на тестирањето. Пред да почнеме со употребата на која било форма на избор на примерок за потребите на деталното тестирање, како дел од процесот на планирање, треба да изготвиме список на ставки во популацијата за секое тврдење, односно податок во финансиските извештаи, во секоја поединечна сметководствена област. Ваквиот список ќе ја претставува рамката за избор на примероци од која вообичаено се извлекуваат примероците на трансакции за детално тестирање. На пример, ако е ревизорска цел тестирањето на преценетите обврски кон добавувачите, популацијата може да се дефинира како список на обврски кон добавувачите. Од друга страна, при проверка на потценувањето на обврските кон добавувачите, популацијата не е листа кон добавувачите, туку повеќе последователни исплати, неплатени фактури, извештаи на добавувачите, неусогласени извештаи за прием или други популации кои обезбедуваат ревизорски докази за потценетите обврски кон добавувачите и

- **Целосна.** Ревизорот треба да се осигури дека сите претпоставени елементи кои треба да бидат вклучени во популацијата се вклучени. На пример, ако ревизорот има намера да избере само документи за извршени плаќања, не може да се извлечат заклучоци за сите плаќања, освен во случај ако е ревизорот сигурен дека сите документи за плаќање за периодот биле во регистраторот. Слично на ова, ако ревизорот има намера да го искористи примерокот за да извлече заклучоци за работата на сметководствениот и интерен контролен систем за периодот на финансиското известување, популацијата треба да ги вклучи сите релевантни ставки низ целиот период.

в) можност за користење стратификација

56. Ревизорската ефикасност може да биде подобрена ако ревизорот ја стратификува (процес на делење на популацијата на субпопулации) популацијата разделувајќи ја на посебни потпопулации кои имаат слични карактеристики за идентификација (на пример, посебна потпопулација на ставки со слична големина).

57. Целта на стратификацијата е да се намали варијабилноста на ставките во рамките на секој стратум, со што се дозволува големината на примерокот да биде намалена без пропорционално зголемување на ризикот од примена на методата на примерок. Субпопулациите треба внимателно да бидат дефинирани, така што која било примерочна единица/ставка може да му припаѓа на само еден стратум.

58. При извршување детални постапки, салдата на сметки или групата трансакции често се стратификувани по монетарна вредност. Ова дозволува ревизорот да се сконцентрира на ставките со поголема вредност кои може да содржат најголема потенцијална монетарна грешка при проценувањето. Слично на ова, популацијата може да биде стратификувана според одредена карактеристика која покажува поголем ризик за појава на грешка, на пример, при тестирање на вреднувањето на побарувањата од купувачите, салдата може да бидат стратификувани по старост.

59. Резултатите од постапките применети врз примерокот на ставките во рамките на еден стратум може да бидат проектирани само на ставките кои го сочинуваат тој стратум. За да се извлече заклучок за целата популација, ревизорот ќе треба да ги земе предвид ризикот и значајноста во врска со какви било други стратуми кои ја сочинуваат целата популација. На пример, 20% од ставките во една популација може да сочинуваат 90% од вредноста на салдото на сметката. Ревизорот може да реши да го испитува примерокот на овие ставки. Ревизорот ги оценува резултатите од овој примерок и доаѓа до заклучок за 90% од вредноста одделно од преостанатите 10% (врз кои ќе се употреби уште еден примерок или друго средство за добивање доказ или пак кои можат да се сметаат за незначајни).

60. Во следниот пример е дадена стратификација на популација на сметководствени податоци класификувана во три групи според големината на вредностите:

- Приходи и трошоци кои ја надминуваат вредноста од 500 милиони денари;
- Приходи и трошоци од 100 до 500 милиони денари; и
- Приходи и трошоци под 100 милиони денари;

61. Сепак, ова не е релевантно за целата популација поради тоа што резултатите од постапките применети на примерокот во групата (потпопулацијата) се релевантни само за таа субпопулација. За да се извлечат заклучоци за целокупната популација, ревизорот исто така треба да ги разгледа и другите фактори, како што се ризикот и значајноста поврзани со кои било групи што ја формираат популацијата.

Б. Одредување на големината на примерокот/избор на ставки за тестирање

62. При утврдување на големината на примерокот, ревизорот треба да ги земе предвид ризикот од примена на методата на примерок, дозволените грешки и степенот на очекувани грешки.

63. Големината на примерокот зависи од степенот на ризикот кој ревизорот е подготвен да го прифати. Колку што е помал ризикот кој ревизорот е подготвен да го прифати, толку поголема треба да биде големината на примерокот. Уште повеќе, ризикот од примена на методата на примерок треба да се разгледува во однос на моделот на ревизорски ризик и неговите компоненти, инхерентниот ризик, контролниот ризик и ризикот од неоткривање.

64. Ризикот од примена на методата на примерок се однесува на можноста дека примерокот нема да биде репрезентативен за целокупната популација.

65. Главниот резултат прифатен од ревизорите во одредувањето на големината на примерокот е намалувањето на ризикот од примената на методата на примерок на прифатливо ниво со користење соодветни методи на селекција. Сепак тој нема никогаш да биде отстранет.

66. При селектирањето на примерокот ревизорот треба да се осигури да не изостави некој дел од популацијата. На пример, често ќе биде потребно, особено во компјутерско опкружување, да се изврши и документира согласувањето на податоците во датотеките кои се користат за извлекување на примерокот и популацијата која се води во другите евиденции.

67. Главни методи за селектирање примероци се употребата на случајни нумерички табели или компјутерски програми, систематско селектирање и случајно селектирање.

В. Тестирање на селектираните елементи вклучени во примерокот

68. Ревизорот ќе примени соодветни ревизорски постапки на секоја селектирана ставка, така што тие да одговараат на ревизорските цели. Ако селектираната ставка не е соодветна за примена на ревизорските постапки, тогаш постапките може да бидат применети на други ставки (повторно селектирани).

Г. Вреднување на резултатите

69. Штом еднаш е извршено тестирање на избраниот примерок, ревизорот извлекува заклучоци за грешките во целата популација. Какви било грешки откриени во примерокот треба да бидат анализирани (причините за нивното настанување и нивната природа) и да се утврдат можните ефекти на овие грешки во другите фази на ревизијата. Ова му овозможува на ревизорот да го процени нивното потенцијално влијание како врз финансиските извешаи кои се предмет на ревизија, така и врз самата ревизија.

70. Екстраполацијата на резултатите од тестовите на примерокот од популацијата треба да се изврши со помош на метода компатибилна со методата користена при селекција на примерокот.

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

72. Следен чекор е екстраполацијата да се надгради со дозволениот износ на ризикот кој произлегува од изборот на примерок. Оваа проценка за „горната граница на грешки/отстапувања“ потоа може да биде споредена со максималното ниво на грешки / отстапување, кое може да биде толерирано од ревизијата.

73. Ако проценетото вкупно ниво на грешки/отстапувањето го надминува толерантното, ревизорот треба да размисли за следното:

- да бара од субјектот кој е предмет на ревизија да ги испита откриените грешки/отстапувања и потенцијалните можности за појава на понатамошни грешки/отстапувања. Ова може да резултира со договорно усогласување на податоците во финансиските извештаи;
- да изврши натамошни тестирања со цел намалување на ризикот кој произлегува од изборот на примерокот, а со тоа и намалување на отстапувањата утврдени со вреднување на резултатите.
- да примени алтернативни ревизорски постапки за стекнување дополнителна сигурност во проценката.

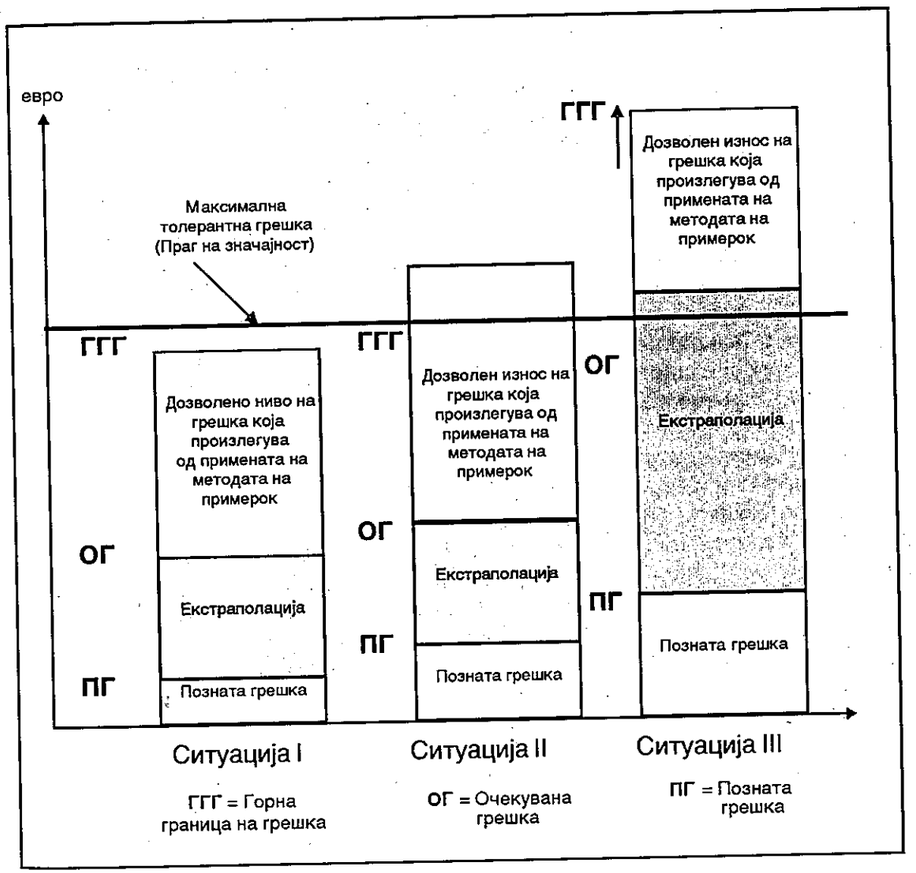
74. Како дел од сумирањето на резултатите од ревизијата, вобичаено се анализираат и резултатите од изборот на примероците наспроти материјалноста. Комбинираните резултати на нашите тестови на избран примерок од некоја

сметка или сметководствена област обично ќе бидат прифатливи секогаш кога целосниот интервал на доверба за вкупната грешка се наоѓа под нивото на материјалност. Во Прилогот 2 е даден опис на начинот на кој се поставуваат потребните интервали на доверба.

75. Интервалот на доверба не се наоѓа секогаш целосно под нивото на материјалност. Може да дојде до неколку различни ситуации. Тие се соодветно дефинирани и се однесуваат на горната и долната граница на интервалот на доверба и се наречени Горна граница на грешка (ГГГ) и Долна граница на грешка (ДГГ). Разликата помеѓу НВГ (очекувана грешка) и ГГГ се нарекува гранична прецизност на нашата проценка на монетарната грешка.

76. Во следниот дијаграм е прикажано вреднувањето на севкупните резултати од директните тестови

ВРЕДНУВАЊЕ НА СЕВКУПНИТЕ РЕЗУЛТАТИ ОД ДИРЕКТНИТЕ ТЕСТОВИ



Од горните ситуации може да се извлечат следните заклучоци:

Ситуација I: Горната граница на грешка (ГГГ) и очекуваната грешка (ОГ, односно најверојатна грешка (НВГ) се под нивото на толерантната грешка (ниво на материјалност поставено од ревизијата). Во овие околности, под претпоставка добиениот доказ со ревизијата да е доволен, релевантен и сигурен, ревизорот може да заклучи дека сметките/извештаите се сигурни и дека основните трансакции (трансакциите врз кои се базираат финансиските извештаи) се законски и исправни. Ова е прифатлив резултат (ОГ=НВГ).

Ситуација II: Горната граница на грешка ја надминува толерантната грешка, но очекуваната (најверојатна) грешка е помала од толерантната грешка (точка 72 и 73). Овој резултат е неуверлив поради тоа што постои можност фактичката глобална грешка во популацијата да го надмине прагот на материјалност. Во ваква ситуација ревизорот треба да размисли да изврши дополнителни детални тестови. Дополнителните тестови во рамките на примерокот го намалуваат ризикот од примена на методата на примерок (поради тоа што зголемениот примерок го намалува ризикот од примена на методата на примерок) и ја потврдува или ја намалува проценката на НВГ, така што може да се добие убедлив позитивен резултат или може да се зголеми ПГ и НВГ до точка на која се добива убедлив негативен резултат.

Ситуација III: Горната граница на грешка ја надминува толерантната грешка (прагот на значајност). Финансиските извештаи се неприфатливи. Ревизорот може да заклучи дека сметките/извештаите не се сигурни и дека трансакциите земени во целина (врз кои се базираат финансиските извештаи) не се законски и исправни. Во овие околности ревизорот треба да размисли да даде квалификувано или негативно мислење.

Неприфатливи резултати

77. Називот неприфатливи резултати го применуваме во оние ситуации кај кои оценката на резултатите од планираната ревизорска работа не нé води кон јасни заклучоци за тоа дали постои значајна грешка или не. Обично, претпоставките што се прават при планирањето треба да се сметаат само како привремени и да се обновуваат секогаш кога ќе се добијат нови докази. Кога ќе се соочиме со резултати кои не обезбедуваат адекватни докази за тоа дали постои значајна грешка или не, многу е важно повторно да се разгледа валидноста на направените претпоставки.

78. Ако веруваме дека не постојат значајни грешки иако немаме доволно докази за да бидеме сигурни во тоа, може да се провери дали грешките биле

коректно класификувани како систематски или случајни за време на проценката на НВГ. Реакцијата на неприфатливите резултати би требало да биде:

- Проверка дали и понатаму се соодветни направените претпоставки за значајноста и ризикот;
- Ако некои од пронајдените грешки се систематски, а не случајни, а имајќи предвид дека може да се идентификува подгрупа на популацијата, тогаш треба да се извршат дополнителни ревизорски активности или
- Спроведување понатамошна ревизорска работа што ќе ја опфаќа целата популација.

79. Нивото на значајност и проценката на ризикот се темелат врз ревизорското просудување и одлука. Нив треба да ги одредиме имајќи ги предвид природата и големината на субјектот и опкружувањето во кое тој работи и егзистира. Кога ги оценуваме резултатите од избраните примероци, на пример, можеме да решиме онаму каде што ГГГ е само малку над нивото на значајност да прифатиме маргинално повисоко ниво на материјалност или пак пониско ниво на уверување со деталните тестови.

80. Ако некои од грешките најдени во статистичкиот примерок може да се сметаат за систематски а не за случајни, тогаш не би требало истите да ги користиме за извлекување заклучок за постоење дополнителни грешки во популацијата како целина. За една конкретна грешка да се категоризира како систематска, треба да ги разгледаме условите кои ја предизвикале ваквата грешка и да потврдиме дека слични услови не може да се јават надвор од една таква стриктно дефинирана група трансакции. Можеме да користиме софтверски пакет (IDEA или некој друг сличен) со цел да ги идентификуваме релевантните трансакции.

81. Ако сме во можност да тврдиме дека некој конкретен вид грешка не може да се појави, освен во рамките на една дефинирана група трансакции, тогаш можеме да извршиме дополнително тестирање во таа област, без притоа да има потреба да ја прошируваме нашата работа на преостанатиот дел од популацијата. Сепак, при планирањето на дополнителната работа, ограничена на релативно мала група трансакции, најпрво мора да бидеме сигурни дека опфатените грешки се систематски. Како што беше потенцирано претходно, не би било правилно да се тврди дека една грешка е систематска единствено затоа што шансите за нејзино повторно случување се мали.

82. Ако резултатите од нашата оценка на грешките и понатаму се неприфатливи, ќе мора да обезбедиме други докази, на пример, со аналитички постапки на дополнително избирање примероци за тестирање пред да му сугерираме на субјектот дека е потребно финансиските извештаи да се коригираат. Тоа може да вклучува дополнителна работа, која ќе ја опфати целата популација. Генерално, дополнителното тестирање ќе ја подобри прецизноста на проценка на грешката. Како резултат на тоа, ГГГ нормално може да се очекува да се намали.

83. Онаму каде што планираме да спроведеме ваква дополнителна работа со избор на примероци, ќе треба да пресметаме колкаво е количеството на дополнителни примероци кое ни е потребна. Тоа може да се заснова врз вообичаеното правило што е прикажано во продолжение:

Зголемување во големината на примерокот = ([А]/[Б]) каде

(А) = Постигната ГГГ – (1.5 х постигната НВГ) што ќе биде поголемо од
(Б) = Посакувана ГГГ – (1.5 х постигната НВГ).

Токму затоа, зголемувањето на големината на примерокот зависи од односот помеѓу (А) и (Б). На пример, ако (А) е 1.2 пати поголемо од (Б), ќе треба да биде селектиран дополнителен примерок од 20 проценти од големината на првичниот примерок.

Постоење на значајна грешка

84. При планирањето на нашиот ревизорски пристап во рамките на одредена сметководствена област, проценуваме која комбинација на ревизорски докази би ги задоволила сите наши цели на ревизијата на најекономичен начин, користејќи ги упатствата содржани во Моделот за ревизорско уверување за изборот на најсоодветната комбинација на техники. За секоја цел, во секоја поединечна сметководствена област, се обидуваме да постигнеме фактор на уверување („А“ фактор) од 3.0. Ако планираме да ги обезбедиме сите ревизорски докази со избор на примероци за детално тестирање, тоа значи дека треба да пресметаме 95 проценти граница на доверба и да извршиме фокусирано детално тестирање.

85. Ако изборот на примероци за тестирање се користи во комбинација со некои други форми на ревизорски докази, горната граница на доверба, заснована врз изборот на примероци, ќе носи коефициент на доверба помал од 95 проценти затоа што самиот избор на примероци не е планиран да обезбеди целосно уверување дека не постојат значајни грешки. Сепак, онаму каде што ГГГ заснована врз избор на примероци со планираниот коефициент на доверба е под нивото на материјалност, комбинацијата на избор на примероци и други видови ревизорски докази е доволна за да го обезбеди потребното уверување.

86. Ако постои некоја сметководствена област во која откако биле обезбедени доволно ревизорски докази, се верува дека постојат материјални грешки, во тој случај нема да биде можно да се тврди дека сметката или областа во целина не содржи материјални грешки.

Проценка на грешката од монетарен аспект

87. Во многу случаи нема да биде доволно едноставно да се наведе дали веруваме дека постојат материјални грешки или не. Ќе мора да поставиме и монетарни ограничувања за грешката. Вообичаена практика во ваквите случаи е

да се земат предвид само резултатите од деталното тестирање вклучувајќи ги и аналитичките постапки.

88. Општо земено, не постојат тешкотии во комбинирањето на проценките на НВГ заснована врз примероците од различни сметководствени области. Сепак, при дефинирањето на интервалите на доверба, не е секогаш лесно да се соединат проценките од различните сметководствени области. Вообичаено, потребно е ваквите ревизорски докази да се обезбедат со користење заеднички коефициент на доверба (односно ниво на уверување).

89. Дополнително, кога сакаме да ги комбинираме и присоединиме нашите резултати од ревизијата, потребно е да примениме една заедничка прецизност во планирањето за сите сметководствени области. Зборувајќи општо, ако сме направиле точни претпоставки при планирањето, општата постигната прецизност треба да биде многу блиска до прецизноста на планирањето. Ако се докаже дека нашите претпоставки при планирањето биле реалистични, во смисла дека генерално се јавуваат само очекуваните броеви и износи на грешка, крајната прецизност ќе биде блиску до прецизноста на планирањето за секоја од сметководствените области. Во тој случај, прецизноста на една област во целина може да се смета како еднаква на прецизноста на планирањето. Сепак, ако увидиме дека прецизноста на планирањето во голема мерка не е постигната во една или во повеќе сметководствени области, тогаш кон прецизноста на планирањето ќе треба да го придодадеме збирот на сите дополнителни (непланирани) бројки на прецизност. На тој начин ќе се добие една ревидирана бројка, односно вредност на прецизноста, која ќе можеме да ја користиме за таа област или за сметката во целина.

Присоединување на резултатите од изборот на примерок и деталните аналитички постапки

90. Во сите случаи во кои користиме аналитички постапки, прифатливата разлика (која може да се толерира) ќе има слична улога на онаа на прецизноста на планирање. Аналитичките постапки може да се окарактеризираат како „сè или ништо“ постапки. Тоа значи ако пресметаната разлика се наоѓа под нашата планирана прифатлива разлика, тогаш можеме да сметаме на целосното планирано уверување. Сепак, ако нашата пресметана разлика е поголема од прифатливата разлика, не можеме да обезбедиме никакво уверување од аналитичката постапка и мораме да извршиме дополнителни, алтернативни детални постапки за да се обезбедат потребните ревизорски докази. При комбинирањето на резултатите од аналитичките постапки со резултатите од изборот на примерок, единствениот доказ од аналитичките постапки што треба да биде разгледан и земен предвид е оној што го обезбедил планираното уверување. Онаму каде што аналитичките постапки ги обезбедуваат потребните ревизорски докази во одредена сметководствена област (односно, онаму каде што резултатите од постапката се во рамките на планираната прифатлива разлика), треба да претпоставиме дека постигнатата прецизност е всушност прецизноста на планирање без никакви дополнувања.

Заклучок

91. Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ и ИФАК го наведуваат користењето на методата на примерок во ревизијата, постапка со која ревизорите прибираат доволни, но не и целосни податоци со кои финансиските извештаи би биле ослободени од грешки. За да изрази ревизорско мислење, ревизорот не може да ги испитува сите расположливи информации, но може да извлече соодветни заклучоци со користење различни методи на добивање ревизорски доказ вклучувајќи ја и методата на примерок.

92. 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 на избор на примерок, внимателно да бидат избрани.

93. Методата на примерок бара следење на еден логички процес, со цел разумна селекција на примерокот (одредување големина на примерокот, степен на точност, ниво на сигурност, можни грешки и др.) кој на крај може да даде убедлив доказ како поткрепа на ревизорското мислење.

95. Селектирањето репрезентативни примероци и оцената на резултатите се тешки и бараат многу време доколку се базирани врз извршување извесни рачни постапки, така што се препорачува користење специјален софтвер.

96. Крајниот заклучок од извршената работа од примената на методата на примерок заедно со резултатите од преостанатите ревизорски постапки треба да му овозможи на ревизорот да просуди за тоа дали финансиските извештаи се прифатливи и дали известуваат правилно.

Прилог 1

Планирање на големината на примерокот – избор на примероци за детално тестирање

Вовед

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

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

02. Во најголем број случаи, проценетата грешка ќе претставува еден мал дел од значајноста. Обично планираме да извршиме доволно работни активности за да бидеме уверени дека вкупната грешка се наоѓа под нивото на значајност. Јазот помеѓу значајноста и проценетата вкупна грешка треба да се користи како основа за одредување на прецизноста на планирањето, што претставува мерка на нивото на неизвесност во проценката на грешката, кое можеме да го толерираме и да го прифатиме.

03. Ситуацијата опишана погоре е онаа со која ќе се среќаваме во најголем број случаи. Обично не очекуваме да најдеме значајна грешка иако треба да бидеме постојано отворени во однос на можноста доказите да потврдат дека ваквата претпоставка е неточна. Имајќи предвид дека значајноста се одредува вообичаено како низок процент од вкупната книговодствена вредност, тоа значи дека всушност планирањето го правиме врз основа на ниска стапка на евентуална грешка.

04. Понекогаш може да имаме причина да се сомневаме дека стапката на грешка е толку висока што навистина постои материјална грешка. Нашите претпоставки во процесот на планирање и ефектот што го имаат тие врз спроведувањето на изборот на примероците и проценката се радикално различни во ваквата ситуација.

05. Овој Прилог, заедно со Прилогот 2, се занимава со ситуацијата на ниска стапка на грешка, кај која не постојат сомневања за постоење на значајна грешка. Во овој типичен случај можеме нивото на прецизност при планирањето да го поставиме на 80-90 проценти од разликата помеѓу материјалноста и проценетата грешка. Со изборот во рамките на овој опсег, може да го избегнеме ризикот од:

- тестирање многу малку трансакции кај кои ГГГ ќе ја надмине материјалноста, при што резултатот ќе биде наш неуспех да го обезбедиме посакуваното уверување дека материјални грешки не постојат или
- тестирање преголем број трансакции, така што ГГГ ќе биде многу под материјалноста, што би значело дека било можно да се постигнат соодветни разултати и ако се работело со значително помал примерок за тестирање.

06. Овој опсег на вредности за прецизноста на планирањето треба да послужи само како еден вид упатство и насочување на работата. Ревизорите мора сами да размислат и да решат која би била најекономичната вредност, односно износот што треба да се користи.

Одредување на големината на примерокот

07. Природно, прецизноста се подобрува (односно станува помала затоа што е тоа мерка на неизвесност или несигурност во проценката на грешката) со зголемување на големината на примерокот. Сепак, потребната големина на примерокот не зависи само од прецизноста на планирањето што ја одредува ревизорот, туку исто така и од нивото на уверување (измерено со факторот на уверување) што треба да се обезбеди со тестирање на избраните примероци.

08. Во оние ситуации во кои се очекуваат помалку грешки тестирањето може да се одвива врз следнава основа:

$$\textbf{Планирана големина на примерокот} = \frac{\textbf{Популација x Фактор на уверување}}{\textbf{Прецизност на планирање}} \qquad \text{(A1.1)}$$

09. Во оваа формула терминот популација изразен како бруто-монетарна вредност е групата трансакции за кои треба да се процени вкупното ниво на грешка. Таа не ги вклучува оние области кај кои се прави 100% тестирање или оние што се тестираат со користење техники кои се различни од тестирањето избран примерок. Ако во одредена област е потребно да се обезбеди повисоко ниво на уверување поради предвидените специфични ризици, големината на примерокот во таа конкретна област треба да се одредува поединечно, односно посебно.

10. Терминот прецизност на планирањето се однесува на проценката на прецизноста, која се користи при планирањето на големината на примероците. Таа ја претставува дозволената точност на ревизорската проценка на грешка, која е доволна ревизорот да биде уверен дека не постојат значајни грешки во популацијата.

11. На прв поглед, може да се чини дека прецизноста на планирањето треба да биде еднаква на разликата меѓу значајноста и предвидената грешка. Сепак, таквата постапка може да доведе до многу мала големина на примерокот. Со други зборови, тоа ќе резултира со неуспех да се обезбеди потребното уверување дека вкупната монетарна грешка ќе биде на пониско ниво од значајноста. Постојат две главни причини за тоа:

- може да се покаже дека предвидената грешка била одредена на недоволно високо ниво и
- формулата (A1.1) е стриктно валидна само во оние случаи во кои не се јавуваат грешки во примерокот. Евентуалните пронајдени грешки предизвикуваат зголемување на големината на примерокот, која е потребна за потребната прецизност на планирањето што треба да се оствари (односно заклучокот е дека тестирањето било помалку прецизно од она што било планирано).

12. Обично прецизноста на планирањето треба да се постави на ниво од 80-90 проценти од разликата помеѓу значајноста и проценетата грешка. Повисок процент може да биде содветен ако искуството покажува дека грешките варираат релативно малку од една година до друга имајќи предвид дека ако постојат големи промени во природата на популацијата, грешките можат да станат помалку предвидливи и како резултат може да биде поприфатливо да се користи понизок процент. Онаму каде што популацијата е поделена во повеќе слоеви или групи, треба да се користи заедничка вредност за прецизноста на планирањето, заснована врз одреден процент на значајноста.

13. Терминот фактор на уверување се однесува на нивото на уверување кое сакаме да го постигнеме со избирањето примероци и нивно тестирање, што пак од друга страна зависи од тоа колкаво уверување ќе успееме да обезбедиме од други извори. Пристапите кои треба да се применат со цел да се обезбеди потребното уверување се одредуваат како дел од процесот на планирање. Бараното уверување може да се опише од аспект на факторот на уверување (фактор „А"). Факторите на уверување за различните нивоа на детално тестирање се следниве:

Ниво на тестирање	фактор „А"
Фокусирано	3.0
Стандардно	2.0
Минимално	0.7

Валидност на формулата за планирање на големината на примерокот

14. Формулата за планирање на големината на примерокот (А1.1) треба да се користи единствено кај еднофазното избирање примероци. Не треба да ја користиме во оние случаи во кои сме решиле да спроведеме двофазно избирање примероци, на пример, како што се бара тоа кај ревизијата која се одвива на повеќе локации.

15. Ако сме решиле да користиме повеќеслојно избирање примероци, формулата треба посебно да се користи за секој поединечен слој. Се разбира, таа нема да се применува на ниту еден слој или група (обично оние што содржат висока вредност и/или ставки од висок ризик) кај кои планираме да извршиме 100 процентно тестирање.

16. Формулата е примарно наменета за употреба онаму каде што планираме да го користиме избирањето примероци според монетарна единица (ИПМЕ). Општо земено, оваа метода треба да се претпочита наспроти методата на едноставен избор на примероци по случаен избор секаде каде што е тоа практично. Сепак, постојат некои ревизии кај кои во практиката е можна употребата единствено на едноставниот избор на примероци по случаен избор или пак некој сличен обид на нестатистички еквивалент. Употребата на формулата (А1.1) во ваквите ситуации ќе резултира со премногу мала големина на примерокот, која не може да ја даде посакуваната прецизност, па затоа ќе биде потребно да се зголеми големината на примерокот.

17. Разликата во потребната големина на примерокот кај едноставниот избор на примероци по случаен избор е особено сериозна онаму каде што постои широк опсег на различни вредности на трансакциите, а нејзината важност е помала онаму, можеби поради евентуално раслојување, каде што вредностите се похомогени. Онаму каде што треба да ја употребуваме оваа форма на избирање примероци треба да го користиме сопственото расудување при примената на зголемувањето во големината на примерокот содржано во формулата (А1.1), затоа што ИПМЕ не е практичен или изводлив.

Контрола врз претпоставките во текот на планирањето

18. Пресметката на големината на примероците при планирањето, овозможува избирањето примероци и тестирањето на трансакциите да почне пред да биде позната вкупната популација, на крајот на сметководствениот период. Ако која било од претпоставките во врска со популацијата се измени значајно, на пример, ако основата на материјалноста се промени за повеќе од 10 проценти во која било насока, ќе мора да ја промениме големината на примерокот за да го постигнеме планираното ниво на ревизорски опфат.

19. Треба секогаш да го користиме сопственото расудување при донесувањето одлуки за тоа дали големината на примерокот е разумна. Ако таа се чини

непрактично висока или ниска, треба повторно да се анализираат претпоставките, врз кои е заснована проценката. Понекогаш едноставно мора да се прифати фактот дека во одредени ситуации посакуваното ниво на уверување може да биде постигнато единствено со употреба на некои други техники кои се разликуваат од изборот на примероци и нивното тестирање.

Пример 1

20. Од нашето поранешно искуство, познато ни е, а тоа се потврдува и од анализата на податоците за трансакциите во тековната година, дека популацијата треба да ја групираме во три слоја: ставки со висока вредност, односно износ, кои треба 100 процентно да се тестираат, со вкупна книговодствена вредност од 10 милиони евра; ставки од среден износ со вкупна книговодствена вредност од 8 милиони евра; ставки со мал износ со вкупна книговодствена вредност од 2 милиони евра.

21. Материјалноста на планирањето е поставена на ниво од 500.000 евра (5%), проценката на грешките кај ставките со висок износ е 50.000 евра, а вкупната грешка кај ставките со средна и ниска вредност изнесува 100.000 евра. Потребно ни е високо ниво на уверување. Немаме пристап до податоците кои би нè информирале за поединечните книговодствени вредности на ставките, па така не можеме да извршиме ИПМЕ. Се решаваме за употреба на едноставно избирање примероци по случаен избор, во рамките на секој слој. Потоа ја одредуваме големината на примерокот.

22. Разликата помеѓу материјалноста на планирање и проценетата вкупна грешка изнесува 350.000 евра (500.000 минус 100.000 минус 50.000). Прецизноста на планирање ја пресметуваме на ниво од 80-90 проценти од разликата, па така прецизноста на планирање изнесува 300.000 евра. Оваа бројка се користи при применувањето на формулата (А1.1) на секој од двата слоја од кои планираме да извлечеме примероци. Популациите на двата слоја се 8 милиони и 2 милиона. Се бара високо ниво на уверување, па затоа А=3.0. Ако ја користевме ИМПЕ формулата (А1.1), ќе можевме да ја примениме на слоевите со средна и ниска вредност, со што големините на примероците што ќе се добиеа, ќе беа следниве:

$$\textbf{Планирана големина на примерокот} = \frac{\textbf{Популација x Фактор на уверување}}{\textbf{Прецизност на планирање}} \qquad \text{(А1.1)}$$

средна вредност: [(8,000,000 евра x 3) / 300,000 евра] = 80 x 10% = 8 + 80 = 88
ниска вредност: [(2,000,000 евра x3) / 300,000 евра] = 20 x 10% = 2 + 20 = 22

23. Имајќи предвид дека го користиме едноставниот избор на примероци по случаен избор, потребен ни е поголем примерок отколку што би било тоа во случајот на ИПМЕ. Нашата проценка е дека вредностите на трансакциите се хомогени во рамките на секој слој и дека 10 процентното зголемување на големината на примерокот на 88 и 22 во двата слоја, во комбинација со 100

процентното тестирање на слојот со трансакции со висока вредност, ќе го обезбеди бараното уверување. Ако не користевме раслојување, вредностите на трансакциите ќе беа помалку хомогени и зголемувањето на големината на примерокот од 10 проценти немаше да биде адекватно.

Пресметка на големината на примерокот според монетарна единица и едноставен избор на примерок по случаен избор

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

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

$$\textbf{Големина на примерок} = \frac{\textbf{Вредноста на популацијата (во евра)}}{\textbf{Прецизност (во евра)}} \textbf{ X фактор на ризик}$$

Начинот на пресметка на прецизноста е даден во точките 46 и 47 од овој дел (200.6.). Факторот ризик што треба да биде применет се базира врз проценката за инхерентниот и контролниот ризик.

Пример:

Кај субјектот А, ставката/сметката за плати е 4 милиони евра, а прецизноста ја утврдил на 45.000 евра. Ревизорот ги проценил инхерентниот и контролниот ризик ВИСОК . Оттука произлегува дека факторот на ризик е 3.0

Ако ревизорот сака да извлече примерок според монетарна единица, тогаш пресметката за големината на примерокот би била следната:

$$\textbf{Големина на примерок} = \frac{\textbf{4.000.000}}{\textbf{45.000}} \textbf{ X 3 = 267}$$

Ако инхерентниот ризик и контролниот ризик се одредени како НИСКИ, факторот на ризик е 0.7 и пресметката би била следната:

$$\textbf{Големина на примерок} = \frac{\textbf{4.000.000}}{\textbf{45.000}} \textbf{ X 0.7 = 62}$$

26. Ревизорот ја пресметува големината на примерокот по случаен избор на следниот начин: прво, ревизорот ја користи истата формула како и во случајот со примерокот според монетарна единица. Потоа, ревизорот додава 20% на резултатот.

Пример:

Кај субјектот А ставката/сметката за плати е 4 милиони евра, а прецизноста ја утврдил на 45.000 евра. Ревизорот го одредил инхерентниот ризик ВИСОК, а контролниот ризик СРЕДЕН. Оттука произлегува дека факторот на ризик е 3.0. Ако ревизорот сака да извлече примерок со примена на методата по случаен избор, тогаш примерокот би се пресметал на следниот начин:

$$\textbf{Големина на примерок} = \frac{\textbf{4.000.000}}{\textbf{45.000}} \textbf{ X 3 = 267 X 20\% = 53}$$

Големина на примерок = 267 + 53 = 320

На 267 се додава 53 и се добива големината на примерокот од 320

27. Во исклучителни случаи може да се примени избор на примерок според монетарна единица или по случаен избор. На пример, кога сметководствената евиденција е многу слаба, ревизорот треба да употреби проценка (judgement) за да ја определи големината на примерокот. Кога ревизорот ја утврдува големината на примерокот, тој настојува да избегне необјективност.

Прилог 2

Оценка на резултатите од статистичкото избирање примероци - избирање примероци за детално тестирање

Вовед

01. Оценката на резултатите од тестирањето статистички избрани примероци на трансакции се одвива обично во две фази. За секој поединечен тест треба да ја пресметаме проценетата најверојатна грешка (НВГ). Потоа, по собирањето на сите НВГ (водејќи сметка за знакот) од сите тестови во сите сметководствени области треба да ја пресметаме глобалната завршна прецизност. Тоа овозможува да се добие и горната граница на грешка (ГГГ).

Проценка на најверојатната грешка (НВГ)

02. Во најголем број случаи, дел од НВГ е точно познат, но остатокот мора да се процени и затоа е предмет на одредена неизвесност. Грешките кои се најдени при 100 процентното тестирање на една дефинирана група трансакции колективно се нарекуваат позната грешка и според дефиниција не се предмет на неизвесност. Од друга страна, онаму каде што се тестира само примерок од трансакциите, грешките за тој дел на популацијата мора да се проценат користејќи ги податоците за примерокот со употреба на соодветна метода. Ваквите проценети грешки може да се наречат проектирани грешки. Така, збирно се добива:

НВГ = Позната грешка + Проектирани грешки (А2.1)

Проектирање на грешките од примерокот

03. Може да се смислат многубројни методи за проектирање на грешките од избраниот примерок. Соодветната метода кога примерокот бил избран со употреба на избор на примероци преку монетарни единици (ИПМЕ) е позната како ИПМЕ - Метода на проценка. Сепак, важно е да се потенцира дека без разлика која техника ја користиме за пресметка на проектираните грешки, таа треба да ги одрази не само грешките најдени во примерокот, туку исто и начинот на кој бил извлечен примерокот. Изборот на методата дополнително може да зависи и од претпоставките за односот помеѓу грешките и книговодствените вредности, за кои се верува дека се реални и прифатливи.

04. ИПМЕ – Методата на проценка не е стриктно применлива освен ако ИПМЕ се користи за избор на примероците. Техниката што исто така

овозможува да се процени крајната прецизност на ниво на поединечно тестирање како и на глобално ниво е опишана во детали и пример за неа е даден во продолжение на овој Прилог.

Крајна прецизност

05. Ако нашите претпоставки при планирањето, општо земено, биле точни, крајната прецизност треба да биде разумно блиска до прецизноста на планирањето, а НВГ треба да биде блиску до предвидената грешка. Во таков случај, имајќи предвид дека:

Горна граница на грешка = НВГ + Крајна прецизност (А2.2)

и поради начинот на кој ја одредуваме прецизноста на планирањето, ГГГ ќе биде малку пониска од материјалноста. Токму затоа, тоа значи дека е обезбедено потребното уверување дека не постои материјална грешка.

Во продолжение е опишана деталната пресметка на крајната прецизност, со користење на ИПМЕ - методата на проценка.

Соединување на резултатите

06. Резултатите од различните примероци, особено од оние случаи во кои е користено повеќеслојно избирање примероци, можат да се соединуваат за да се добие проектираната грешка и прецизност за еден дел или за целата сметководствена област во целина. Комбинираниот резултат на сметководствената област во целина обично се опишува од аспект на ефектот врз вишокот. Резултатите од тестирањето вообичаено треба да се комбинираат и да се соединуваат врз следнава основа:

- **Проектираните грешки**, како и **познатите грешки**, треба да се соберат. Така, проценетата вкупна грешка ќе биде збир од поединечните проценки и
- **Крајната прецизност** ќе се состои од прецизноста на планирањето и еден дополнителен износ на прецизност за да се земат предвид и грешките кои се најдени во текот на тестирањето. Грешките на помалку и повеќе прикажани износи за една таква сметководствена област треба да се оценуваат посебно, како што е илустрирано во Примерот 2 подолу.

07. Секоја сметководствена област бара внимателна анализа за тоа дали повеќе прикажаните износи во таа област упатуваат кон повеќе или помалку прикажани износи, во сеопфатната бројка за сметката во целина. Онаму каде што различни сметководствени области треба да се оценуваат со различно ниво на уверување (фактори „А“), за оценка на конкретната сметка во целина треба да се користи факторот „А“ со најголема вредност.

08. Ако субјектот ги коригира грешките најдени во примерокот по завршувањето на ревизијата, треба да се екстраполираат првичните, односно оригиналните резултати. Сепак, проектираната грешка ќе треба да се намали за вредноста на корекциите што биле направени во меѓувреме.

Изведување заклучоци во однос на целокупниот ефект на грешките

09. Ако збирот на сите НВГ од сите тестирања засновани врз избор на примерок, заедно со крајната прецизност, е под нивото на материјалност, обично ќе заклучиме дека планираното детално уверување можеме да го обезбедиме од секој поединечен тест. Сепак, онаму каде што овој збир го надминува нивото на материјалност, ќе биде потребно да се спроведат дополнителни работни активности.

10. Пред да се извлечат заклучоци во однос на индивидуалните сметководствени области и сметки, треба да донесеме одлука во врска со материјалноста на можната грешка на ниво на сметководствена област. Ваквата одлука е независна од нашите заклучоци за целокупното ниво на грешка кај нето-вишокот, или нето-активата на субјектот.

11. При проценката на вкупниот ефект од грешките, треба да извршиме пребивање на износите прикажани во поголем износ (+) со оние прикажани во помал износ (-) за да ја добиеме нето-проценката на проектираната грешка. Исто така, проценката на повеќе и помалку прикажаните ставки можеме да ја направиме и посебно. Во вакви услови ќе треба да пресметаме посебна прецизност за повеќе и помалку прикажаните износи затоа што износите на прецизност не можеме меѓусебно да ги пребиваме.

12. Методот на комбинирање, односно на спојување на грешките, како што е опишано погоре, дава најверодостојни резултати кога различните примероци што се користат за да се постигне севкупниот резултат се планирани, селектирани и оценети врз слична основа. Особено се претпочита:

- да се користи истата прецизност на планирање при изборот на секој од примероците и
- да тежнееме кон постигнување еднакво ниво на уверување.

13. Онаму каде што примероците имаат различна прецизност на планирање, при комбинирањето на резултатите може да се користи најголемата прецизност на планирање. Овој приод е конзервативен, па затоа ГГГ што ќе се добие можно е да ја надмине материјалноста, а тоа може и да не се случи ако е можна попрецизна пресметка. Ако методата произведува ГГГ што не ја надминува премногу материјалноста, треба да ја користиме нашата способност на просудување за да одредиме дали комбинираните резултати се всушност неприфатливи.

ИПМЕ – Метода на оценка

14. Главното начело што се наоѓа зад ИПМЕ – методата за оценка за проектирање на случајните грешки е претпоставката дека онаму каде што се откриени финансиски грешки во некоја трансакција од статистичкиот примерок, грешката влијае врз секое 1 (едно) евро или денар од трансакцијата на ист начин и во истиот сооднос. На пример, ако се открие дека една фактура во вкупен износ од 50 евра е прикажана во поголем износ за 5 евра, тогаш се смета дека секое поединечно евро од трансакцијата има грешка од 10 проценти. Таквите поединечни грешки од примерокот се користат потоа за пресметка на проектираната грешка и за крајната прецизност за популацијата.

15. Да претпоставиме дека се тестирани 100 трансакции и дека е ова единствената пронајдена грешка, односно дека има една неправилност од 10 проценти (0.1) и 99 неправилности со вредност нула. Во примерокот, износот на просечната неправилност е 0.001 или 1 дел во 1.000. ИПМЕ - Методата за оценка за проценка на НВГ ја применува оваа иста пропорција на целата популација. Така, со оваа метода се пресметува проектираната грешка со употреба на една од долунаведените еквивалентни формули:

Проектирана грешка = просек на грешки x книговодствена вредност на популацијата (A2.3)

или

Проектирана грешка = збир на грешки во примерокот x просечен интервал на избор на примерок (ПИИП) (A2.4)

каде што ПИИП е претставен со односот: (книговодствена вредност на популацијата / големина на примерокот).

16. Ако не најдеме никакви грешки во тестираниот примерок на трансакции, тогаш крајната прецизност е еднаква на прецизноста на планирањето. Ако одредени грешки во примерокот сепак постојат, прецизноста е поголема (односно помалку позитивна) од планираното. Пресметката на дополнителната прецизност се заснова врз статистичка теорија и е потребно да се користи Табелата А, која се наоѓа на крајот на овој Прилог.

17. Неправилностите и грешките ја имаат главната улога при пресметката, при што нивните две главни карактеристики се следни:

- потребна е посебна анализа на сите грешки на прикажување во поголем или помал износ и
- за секој индивидуален случај неправилностите и грешките треба да се подредат според нивната вредност од најголемата кон најмалата пред да се почне пресметката.

18. Секоја индивидуална неправилност мора да биде коригирана со множење со соодветниот фактор од Табелата А. Дополнителната прецизност потоа се пресметува со формулата:

Дополнителна прецизност = (збир на коригирани грешки) x ПИИП (А2.5)

Оваа формула треба посебно да се примени на повеќе и помалку прикажаните износи. Конечно:

Крајна прецизност = планирана прецизност + дополнителна прецизност (А2.6)

19. Постапката за примена на оваа формула во практика е илустрирана во Примерот 2 подолу, кој ги демонстрира принципите кои стојат зад ИПМЕ - методата за оценка. Во примерот се претпоставува дека ниту еден дел од сметката не е 100 процентно тестиран и дека популацијата не е раслоена. Сите грешки се третираат како случајни грешки и мора да бидат ектраполирани на целата популација, а не се сметаат за систематски или познати грешки.

20. Пресметката на крајната прецизност е заснована врз резултатите од единствениот тест во примерот. Во практиката ревизорите ќе ги оценат грешките од сите тестови засновани врз примерокот за да се пресмета глобалната крајна прецизност. Принципите на пресметка во двата случаја се идентични.

Претпочитани услови за употреба на ИПМЕ – методата за оценка

21. ИПМЕ – Методата за оценка е наменета за употреба кога:

- примерокот е статистички избран со употреба на ИПМЕ и
- стапките на грешка се ниски.

22. При примената на ИПМЕ – методата за оценка за пресметка на крајната прецизност кога постојат грешки во примерокот, методата функционира на конзервативен начин, односно пресметува превисока ГТГ. Ако ГТГ само делумно ја надминува материјалноста, кога и двата горенаведени услова се задоволени, веројатно ќе се извлече заклучок дека материјални грешки не се присутни. Сепак, ова е прашање на ревизорско просудување, при што исто така треба да се земат предвид и ревизорските докази обезбедени од други извори, а особено со други комплементарни детални постапки.

Употреба на ИПМЕ – оценката во други ситуации

23. Онаму каде што изборот на примероци е спроведен на друг начин, а не со статистичка ИПМЕ – метода, обично е можно да се најде разумна метода за пресметка на НВГ имајќи го притоа предвид начинот на кој е извлечен примерокот. Употребата на ИПМЕ – методата за проценка на НВГ, кога

веројатност се користи некоја друга метода за избор на примерок, може да доведе до значителна пристрасност и нарушување во проценката на НВГ.

24. Со исклучок на случајот во кој се користи едноставен избор на примероци по случаен избор, за жал, не постојат лесно расположливи алтернативи на ИПМЕ - методата за проценка за пресметка на прецизноста. Сепак, познатата конзервативност на оваа метода ја поттикнуваше нејзината употреба од ревизорите, дури и во оние случаи кога примерокот не е избран со ИПМЕ, па можеби дури и со некоја статистичка метода.

25. Ако е можно, треба да ја избегнуваме употребата на ИПМЕ - методата за оценка при пресметувањето на крајната прецизност кога примерокот не е избран со ИПМЕ - методата. Сепак, ако при употребата на методата во ваквите услови се заклучи дека пресметаната ГТГ се наоѓа доволно под нивото на материјалноста, во таков случај би било тешко да се тврди дека конкретната сметка содржи значајни грешки.

Пример 2

Податоци за планирање		
Популација на која се применува ИПМЕ	=	300.000.000 евра
Значајност	=	7.000.000 евра
Прецизност на планирање	=	6.000.000 евра
Фактор на уверување	=	3.0
Големина на примерокот (Формула (А1.1))	=	150
Просечен интервал на избор на примероци	=	2.000.000 евра

Најдени грешки

Книговодствена вредност (евра)	Ревидирана вредност (евра)	Грешка (евра)	Грешки во примерокот (неправилности)
1	2	3	4
10.000	7.500	2.500	25%
6.000	5.400	600	10%
5.000	5.500	(500)	(10%)
			25%

Проектирана грешка:

За да се пресмета проектираната грешка, треба да ја примениме формулата (А2.4):

Проектирана грешка = збир на грешки во примерокот x просечен интервал на избор на примерок (ПИИП),

односно Проектирана грешка = 25% x 2.000.000 евра = 500.000 евра

Крајна прецизност

За да се пресмета крајната прецизност, треба да ја примениме формулата (А2.6), во која се наведува дека крајната прецизност е збир на прецизноста на планирање и дополнителната прецизност. За да се одреди дополнителната прецизност, ја применуваме формулата (А2.5):

При пресметката на коригираните грешки, истите треба да ги рангираме за повисоко и пониско прикажани износи според големината на грешката или неправилноста. Онаму каде што две или повеќе грешки се исти, не прави разлика која од нив ќе биде повисоко рангирана. Потоа се применуваат факторите на грешка прикажани во Табелата А за фокусираното ниво на тестирање (фактор на уверување 3.0).

Коригирани грешки и неправилности за повеќе прикажаните износи

Грешки	Рангирани според големина	Фактор на грешка	Грешки коригирани со факторите на грешка	Коригирани грешки
25%	1ва	0.75	(25%x0.75)	= 0.1875
10%	2ра	0.55	(10%x0.55)	= 0.0550
				0.2425

Коригирани грешки и неправилности за помалку прикажаните износи

Грешки	Рангирани според големина	Фактор на грешка	Грешки коригирани со факторите на грешка	Коригирани грешки
10%	1ва	0.75	(10% x 0.75)	= 0.075

Дополнителна прецизност

За да се пресмета дополнителната прецизност, ја применуваме формулата (А2.5) со користење на коригираните грешки прикажани погоре:

Дополнителна прецизност = (збир на коригирани грешки) x ПИИП

за повеќе прикажаните износи = 0.2425 x 2.000.000 евра = 485.000 евра
за помалку прикажаните износи = 0.0750 x 2.000.000 евра = 150.000 евра

Така, крајната прецизност изнесува:

Крајна прецизност = планирана прецизност + дополнителна прецизност

за повеќе прикажаните износи: 6.000.000 евра + 485.000 евра = 6.485.000 евра
за помалку прикажаните износи: 6.000.000 евра + 150.000 евра = 6.150.000 евра

Прецизноста на планирањето од 6 милиони евра е еднаква како за повеќе прикажаните, така и за помалку прикажаните износи.

Заклучок

Проектираната грешка е во висина на повеќе прикажан износ од € 500.000. 95% процентните горни граници на сигурност, кои кореспондираат со избраниот фактор на уверување за грешките на повеќе и помалку прикажани износи изнесуваат:

95% процентна горна граница на сигурност = Проектираната грешка + Крајна прецизност

За повеќе прикажани износи

95% процентна горна граница на сигурност = 500.000 евра + 6.485.000 евра = 6.985.000 евра

За помалку прикажани износи

95% процентна горна граница на сигурност= 500.000 евра + 6.150.000 евра = (6.650.000 евра)

Имајќи предвид дека ниту еден од овие износи не ја надминува материјалноста, можеме да заклучиме дека значајни грешки не постојат.

Табела А
Фактори на грешка

Ниво на тестирање	**Фокусирано**	**Стандардно**	**Минимум**
Фактор на уверување	3.0	2.0	0.7
Грешки		Фактори на грешка	
1ва	0.75	0.50	0.00
2ра	0.55	0.38	0.00
3та	0.46	0.30	0.00
4та	0.40	0.28	0.00
5та	0.36	0.23	0.00
6та	0.33	0.23	0.00
7ма	0.30	0.21	0.00
8ма	0.29	0.19	0.00
9та	0.27	0.18	0.00
10та	0.26	0.18	0.00

200.7. Изработка на детални ревизорски програми

Дефинирање ревизорска програма

01. Планирањето на ревизијата, покрај изработка на ревизорски план, опфаќа и изработка на детални ревизорски програми.

02. За да се усогласат со ревизорскиот план, рефлектирајќи ја на тој начин прифатената стратегија за ревизија на финансиските извештаи, ревизорите треба да изработат детални програми со пишани ревизорски постапки што ќе се користат за ревизија на различни делови/секции од финансиските извештаи.

03. Расчленувањето на финансиските извештаи на секции има цел подобрување на квалитетот на ревизијата. На пример, со планирање и изработка на посебни постапки за приходи, расходи, набавки, залихи, добавувачи, субвенции, трансфери и слично. Расчленувањето на извештаите на секции ќе зависи од големината на субјектот кој е предмет на ревизија и комплексноста на неговото работење.

04. Ревизорската програма опфаќа листа на ревизорски постапки. Извршувањето на ревизијата во суштина се состои од примена на ревизорската програма, која треба да се следи од ревизорите/ревизорскиот тим за секоја секција на финансискиот извештај.

05. Ревизорската програма е инструмент со кој ревизорите и нивните претпоставени по хиерархиска линија ја надгледуваат ефективноста на активностите од ревизијата. Изготвувањето на ревизорската програма е последен чекор во планирањето на ревизијата. Таа во повеќе детали ја дефинира природата, временскиот период и опфатот на планираните ревизорски тестирања што се потребни за спроведување на планот на ревизијата. Програмата за тестирање треба да содржи:

- Кои контроли треба да бидат тестирани;
- Докази кои ќе се обезбедат со тестовите;
- Опсег на тестирање, вклучувајќи ја и големината на примерокот;

06. Ревизорската програма може да биде критички испитана и дополнета ако се појават одредени измени во претпоставките и условите во однос на првичната содржина на програмата.

07. Програмите за ревизија се изготвуваат врз основа на:

- Проценката на ризикот и одредувањето на значајноста;
- Планот за ревизијата;
- Ако е можно, деталните шематски прикази и оценки на клучните контроли (програмите за ревизија за оцена на системите на интерни контроли/клучни контроли се во вид на прашалници)

Ревизорските постапки во Програмите за ревизија може да се класификуваат како тестови на усогласеност и придржување (тестови на контрола) и детални тестови.

Содржина и форма на ревизорските програми

07. Програмите за ревизија мора да содржат: цели и задачи на ревизијата, изготвување шематски прикази на клучните контроли (по потреба) и ревизорски постапки. Ревизорските постапки се главна компонента на ревизорските програми. Покрај ревизорските постапки, ревизорската програма вообичаено ги вклучува следните елементи:

- Сектор на ДЗР што ја врши ревизијата;
- Период за кој се однесуваат финансиските извештаи;
- Субјект кој е предмет на ревизија;
- Секција од финансиските извештаи која се покрива/предмет на ревизија;
- Датум на почеток и завршеток на ревизијата;
- Број на планирани денови за ревизијата;
- Цели и задачи на ревизорските постапки;
- Врска со работните белешки;
- Исклучоци (во однос на постапките од ревизорската програма);
- Изготвување шематски прикази на клучните контроли (по потреба);
- Ревизорски постапки:
  - Тестови на контрола (придржување);
  - Тестови на детали;
- Потпис на ревизорите;
- Датум на извршување на ревизорската постапка;
- Датум на извршената контрола на квалитет и потпис.

09. Ревизорските програми за тестовите на контрола - прашалници се образложени во делот 300 - Интерни контроли. Ревизорските програми за деталните тестови се образложени во делот 400 до 403 во делот IV - Извршување на ревизијата. Програмите за тестовите на контрола (прашалници) и за деталните тестови се дадени во посебен дел како Анекси кон прирачникот.

10. Изготвувањето на детални програми за ревизијата е последниот чекор од фазата на планирање на целокупниот ревизорски процес. Во делот 200.1. Планирање на ревизијата се прикажани вообичаените чекори на планирање на една ревизија.

Извори на информации за дизајнирање на ревизорските програми

10. Главен извор на информации за изготвување на ревизорските програми е ревизорскиот план. Најважни информации според кои неопходните ревизорски постапки за постигнување на ревизорските цели се одредуваат се оние што се однесуваат на материјалноста, оцената на ризикот, како и ревизорскиот пристап. Ревизорите може да користат и други извори на информации (интерни или екстерни) до степен до кој тие може да се користат за одредување на ревизорските постапки.

11. **Оцена на ризикот и одредување на материјалноста** се два најважни аспекта кои се предмет на разгледување од ревизорите во фазата на планирање на ревизијата. Резултатите од овие активности го одредуваат во голема мерка видот на ревизорските постапки што ќе бидат користени во фазата на извршување на ревизијата.

12. Ревизорите ќе треба да го користат нивното професионално расудување и искуство при проценката на ризикот при изборот на неопходни ревизорски постапки и неговото намалување на прифатливо ниво. Според моделот на ризик, презентирајќи ја врската помеѓу компонентите на ревизорскиот ризик (инхерентен, контролен и ризик од неоткривање), ревизорите треба да користат професионално расудување за да го одредат обемот на детални тестови, како и евентуални тестови на усогласеност и придржување кои можеби ќе треба да бидат извршени.

13. Според видот на ревизорскиот пристап се одредуваат и ревизорските тестови кои треба да се извршат. Во случајот на директниот пристап на тестирање (ДПТ), ќе се користат тестови за добивање ревизорски доказ, додека според системски базираниот пристап (СБП), ревизорите ќе спроведат детална оценка на системот на интерните контроли. Ако резултатите од таквата оценка се задоволителни, ревизорите ќе извршат помал обем на директни тестови. Сепак, со користење комбинација на тестови на контрола и директни постапки, ревизорите ќе добијат задоволителни и релевантни ревизорски докази од кои тие може да извлечат заклучоци за извршената ревизија.

14. Во точката 7 (погоре) беа споменати главните компоненти на програмата за ревизија (цели и задачи на ревизијата, изготвување шематски прикази на клучните контроли (по потреба) и ревизорски постапки). Целите на ревизијата поврзани со трансакциите и салдата се непосредно поврзани со тврдењата на раководството затоа што основната задача на ревизорот е да утврди дали се оправдани и точни тврдењата на раководството во врска со финансиските извештаи.

15. **Изработка на шематски прикази** на клучните контроли (по потреба) - Од планот на ревизијата може да се види дали е планирана изработка на шематски прикази на клучните контроли. Ако е решено дека е потребно дополнително да се изготват шематски прикази, тоа треба да се направи пред да се изврши избор на ревизорските постапки за извршување на ревизијата. Првичната оценка на структурата на интерните контроли (идентификација на клучните контроли), која се врши во текот на фазата на планирање и евентуалната потребна изработка на шематски прикази на клучните контроли во фазата на извршување, на ревизорот ќе му обезбедат индикација за степенот до кој ревизијата може да се потпре на интерните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија.

Ревизорски постапки

15. Главни компоненти на ревизорската програма се ревизорските постапки со кои се обезбедува ревизорски доказ. Тие може да бидат:

А. Тестови на контрола (тестови на усогласеност и придржување);
Б. Детални постапки;

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

А. Тестови на контрола

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

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

18. За да се тестираат организацијата и функционирањето на интерниот контролен систем, ревизорите може да користат:

- следење на одреден број трансакции со следење на ревизорската трага до клучните контроли прикажани на шематски прикази, односно белешки на снимениот систем на интерни контроли.
- прашалници;

- тестови со користење компјутер (во случаи на компјутерски базирана ревизија);
- директно набљудување на примена на постапки и рутини на интерни контроли кај субјектот;
- интервју со лицата кои ги вршат постапките на интерни контроли;
- интервју со други инволвирани страни и др.

19. Тестовите на контрола може да бидат извршувани од:

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

20. Детали за тестовите на контрола се дадени во делот 300 - интерни контроли

Б. Детални постапки

21. При ревизија на финансиските извештаи, ревизорите секогаш ќе применуваат детални постапки.

22. Деталните постапки претставуваат тестови кои се вршат со цел да се добие ревизорски доказ со кој се потврдува дека финансиските извештаи не содржат материјални погрешни прикажувања.

23. За разлика од тестовите на контрола, директните постапки/ тестови претставуваат директна проверка на работењето и на исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи на субјектот кој е предмет на ревизија.

24. Цел на деталните тестирања е да се намали ризикот на детекција до минимално ниво, со цел ревизорскиот ризик да се намали до едно прифатливо ниво.

24. Директните постапки опфаќаат:

а) тестови на детали на салда и тестови на детали на трансакции и
б) аналитички постапки

25. При подготовката на ревизорските постапки, од најголема важност е кој пристап ќе се избере. Во случајот на Пристап на директно детално тестирање, сите потребни ревизорски докази се обезбедуваат со деталните тестови. Кај Системски базираниот пристап, ревизорот мора да изврши детална оценка на системот на интерна контрола, со цел да изврши тестирање на клучните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија. Ако се резултатите задоволителни, ревизорот тогаш извршува намален обем на детални тестирања.

26. Детали за директните постапки се дадени во поглавјето 400 до 403.

27. Ревизорот може да користи различни ревизорски постапки за извршување на тестовите на контрола и директните постапки, како пример: инспекција, набљудување постапки и процедури, контрола на пресметки, испитување и потврдување/конфирмација, распрашување и аналитички постапки. Детали за овие постапки се дадени во делот 400.1. - Ревизорски доказ.

ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

ТРЕТ ДЕЛ

ТРЕТ ДЕЛ

300. ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ

Вовед

01. Во фазата на планирање на ревизијата, ревизорот треба да обезбеди доказ за ефективноста/функционирањето на интерните контроли. За да го оцени системот на интерните контроли, ревизорот треба да прифати систематски начин на работа со употреба на специфични методи и техники кои се дадени подолу.

02. Интерните контроли ги опфаќаат организациските мерки, методите и постапките што се применуваат во работењето на субјектот, воспоставени и вградени во сметководствениот систем поради обезбедување во најголема можна мерка заштита на средствата со кои располага субјектот, објективност, точност и сигурност на пресметките и сметководствените евиденции, како и унапредување на ефикасноста на работењето на субјектот, придржување кон утврдената деловна политика, законските прописи, договорите и другите акти, сè со цел обезбедување сигурни и објективни основи за донесување деловни одлуки.

300.1. Систем на интерни контроли

03. Системот/концептот на интерната контрола е поширок поим, кој се протега надвор од прашањата што се однесуваат директно на функциите на сметководствено-финансискиот систем и ги вклучува:

а) **контролното опкружување** и
б) **контролните постапки и политики** усвоени и воспоставени од раководството на субјектот што придонесуваат за постигнување на специфичните цели на субјектот .

а) **Контролното опкружување** – се состои од комплекс на раководни аспекти за организацијата и значењето на системот на интерна контрола. Контролното опкружување влијае врз ефективноста на специфичните контролни постапки. На пример, силно контролно опкружување со ефикасна структура на внатрешната

ревизија може значајно да ги покрие контролните постапки на субјектот. И покрај тоа, силното контролно опкружување не може само по себе да осигури ефективен систем на интерни контроли. Оцената на контролното опкружување е прашање на ревизорско просудување.

04. Повеќе детали за контролното опкружување се дадени во делот **200.3.Ревизорски ризик.** Во Анексот 2, Прилог 2, е даден прашалник за контролна средина/опкружување.

б) **Контролни постапки и политики** - се состојат од организациски мерки, методи и постапки (кои се регулирани со интерни и други општи акти донесени во согласност со законските прописи) кои го составуваат контролното опкружување воспоставено од раководството со цел да се постигнат специфичните цели на субјектот. Контролните постапки и политики се воспоставуваат и се применуваат заради обезбедување:

- економично, ефикасно и ефективно остварување на целите на субјектот;
- придржување кон надворешните правила (закони, прописи...) и кон правилата и постапките воспоставени во рамките на субјектот (кои ги покриваат активностите на субјектот);
- уредно и ажурно евидентирање на сите трансакции и други настани во точни износи, на соодветни сметки и во соодветен сметководствен период, со што се овозможува навремено изготвување финансиски извештаи во согласност со идентификувана рамка за финансиско известување;
- извршување на трансакциите согласно со општите и посебните овластувања на раководството;
- комплетност, точност и веродостојност на сметководствените евиденции;
- превенција и откривање измами и грешки ;
- навремени сигурни/веродостојни и комплетни информации потребни за решавање на раководството;
- исправност и законитост на податоците искажани во деловните книги (вклучувајќи го и усогласувањето и намирувањето на обврските);
- заштита/зачувување на средствата и информациите;
- пристап кон средства и евиденциите само со овластување од раководството и др.;
- исполнување на задачите на соодветно ниво на квалитет и редовно спроведување на усвоените политики.

05. Специфичните контролни постапки го вклучуваат следното:

- проверка на математичката точност на податоците;
- контрола на модификациите на софтверот, достапноста на податоците и слично;
- контола на сметките и заклучните листови/бруто-билансите;
- контрола и одобрување документи;

- споредба на внатрешните податоци со информации од надворешни извори;
- споредба на состојби утврдени со попис (резултати од броења на парични средства, хартии од вредност, залихи и дуги средства) со сметководствени евиденции во предвидените интервали и преземање мерки за утврдени разлики;
- ограничување на директниот пристап до средствата и податоците;
- анализа на резултатите и споредба со одобрените/планирани буџетски износи.

06. Оцената на системот на интерни (сметководствени) контроли му овозможува на ревизорот да утврди дали системот содржи контроли кои, ако се потврди дека функционираат во текот на посматраниот период, влијаат врз природата, обемот и времето на извршување на деталните постапки.

300.2. Постапки на интерните контроли

07. Субјектите кои се предмет на ревизија обично имаат воспоставено системи на контроли што се конципирани да обезбедат точност и комплетност на финансиските извештаи, законитост и правилност на трансакциите и економичност, ефикасност и ефективност на работењето. Општо земено, ако ревизорот е задоволен од ефективноста на овие контроли, тогаш може да се намали обемот на деталните постапки при испитувањето на исправноста на финансиските извештаи.

08. Овие постапки може да вклучат контроли на организациски аспекти, контроли на раздвојување клучни должности, ограничување физички пристап до средствата и сметководствените евиденции и др. Во контекст на секоја посебна ревизорска задача, ревизорот треба да ги одреди постапките на интерна контрола во рамките на вкупниот систем воспоставен од раководството кои се од значење за остварување на ревизорските цели.

09. При вреднувањето на контролното опкружување, ревизорот настојува да ја процени свеста на раководството за значењето на интерната контрола и неговата подготвеност да обезбеди активностите да се контролирани правилно. Од друга страна, кога се врши проценување на контролните постапки, ревизорот проценува дали се воспоставени неопходните постапки и дали тие работат ефективно, непрекинато и конзистентно. Поединечни аспекти за контролните постапки се дадени во делот 200.3. Ревизорски ризик, во поднасловот „Чекори при проценка на контролен ризик".

300.3. Видови интерни контроли

10. Подолу е даден опис на некои видови интерни контроли што може да се сретнат кај многу субјекти и на некои од нив ревизорите можеби ќе настојуваат да се потпрат:

а) Организациски контроли – Овие контроли се однесуваат на начинот на организација на работењето на субјектите, на јасното дефинирање утврдени надлежности/одговорности и идентификување на правците на известување за сите аспекти на работењето на субјектот вклучувајќи ги и контролите. Пренесувањето на овластувањата и одговорностите треба да биде јасно специфицирано.

б) Раздвојување на должностите. Едно од примарните средства на контрола е раздвојувањето на должностите или одговорностите кои ако се комбинирани, треба да му овозможат на секој поединец да ја евидентира и да ја обработи комплетната трансакција. Раздвојувањето на должностите го намалува ризикот од намерни манипулации или грешки и ги зголемува елементите на проверка. Функциите кои треба да бидат раздвоени вклучуваат овластувања, извршувања, чување, евидентирање и во случај на компјутерски базиран сметководствен систем, програмирање и изведување апликации. Внатрешната ревизија и финансиската контрола (во зависност од тоа која се користи) треба да бидат независни од дневните активностите на раководење.

в) Контроли на физичко обезбедување/пристап. Главно вклучуваат контроли за пристап до средствата и сметководствените евиденции (пристапот да е ограничен само за овластени лица). Ова вклучува како директен, така и индиректен пристап со документација, со користење пропусници, сефови, како и логички контроли (лозинки...). Овие контроли се од особена важност во случај на вредни, преносливи, разменливи или посакувани средства.

г) Контрола за заштита на средствата. Оваа контрола се однесува на тоа дека раководството треба да обезбеди заштита на средствата на субјектот. Контролите од овој вид се важни за ревизорот од аспект на тврдењето во врска со моментот на настанување промени кај средствата и нивното постоење на одреден датум.

д) Контроли на овластување и одобрување – За сите одлуки за извршување документи/трансакции треба да се бара овластување или одобрување од соодветни одговорни лица кои се назначени да вршат проверка/потврдување на документите пред тие да бидат одобрени. Нивна цел би била да запрат обработка на трансакции ако тие не се одобрени од соодветно ниво. Треба да бидат определени исто така и ограничувања на овие овластувања.

ѓ) Оперативни контроли (Математички и сметководствени контроли). Овие контроли се во рамките на функцијата на евидентирање со кои се врши проверка дали трансакциите што треба да бидат евидентирани и обработени се одобрени и дали сите тие се вклучени и точно евидентирани и обработени. Овие

контроли вклучуваат проверка на аритметичката точност на евиденциите, одржување и проверка на збировите, усогласување, контролни сметки и пробни биланси и сметководство за документи. Постојат 4 контролни постапки кои имаат задача да ја проверат целовитоста и точноста на извршувањето на операциите и тоа:

- **Проверка на редоследот/последователноста на нумерирање на документите**: се однесува на контролите кои имаат цел да обезбедат сигурност дека не е направена грешка при нумерирањето на документите и дека оваа постапка е воспоставена кај субјектот. На точките кај кои се применува оваа контрола може да потврди дека сметководствените записи го запазуваат принципот на целовитост. И покрај тоа, ваков вид контрола не дава сигурност за точност на записите;
- **Споредби:** има цел проверка на сет документи или сметководствени записи и нивно споредување со други (на пример, налози за набавка со фактури), со што може да се откријат пропусти/грешки;
- **Проверка на вкупни износи**: се однесува на проверка со потврдување вкупни износи на дадени документи или записи во сметководството пред извршувањето со истите после извршувањето. Целта на оваа контрола е да се потврдат целовитоста и точноста на податоците и треба да биде спроведена од лице што не е вклучено во извршувањето;
- **Повторно извршување операции** – при ваков вид контрола, на еднаш извршени операции, се врши повторна контрола од друго лице и резултатите се споредуваат. Главно се применуваат за проверка на пресметки.

е) Вработени. Треба да постојат постапки за да се осигури дека вработените имаат способности пропорционални на нивните одговорности. Неминовно, правилното функционирање на секој систем зависи од компетентноста и интегритетот на оние што работат со него. Квалификациите, изборот и нивото на обуката, како и вродените лични особини на вработените се важни карактеристики што треба да бидат земени предвид при поставувањето на секој контролен систем.

ж) Надзорни контроли – се однесуваат на контролите од одговорни лица за дневни трансакции и нивно евидентирање:

з) Контроли на раководење. Ова се контроли што се извршуваат од раководството надвор од секојдневните рутини на системот. Тие ги вклучуваат клучните елементи на интерниот контролен систем и општите надзорни контроли кои се извршуваат од раководството, проверка на сметките и нивна споредба со плановите, следење на ефективноста на интерните контроли, надзор на функцијата на внатрешната ревизија и други посебни постапки за контрола.

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

300.4. Карактеристики на системот на интерните контроли

11. Секој субјект има свои специфичности, со што и мерките и постапките на контрола варираат од еден до друг субјект, меѓутоа следните општи/основни елементи треба да бидат застапени во секој систем на интерни контроли:

а) Јасно дефинирање на овластувањата и одговорностите:

- задачите и надлежностите се соодветно разграничени во рамките на оранизациската структура (вклучително сметководствената функција) и по вработени (сектори, одделенија, служби и слично);
- раководството има дефинирано/воспоставено надлежности за секоја организациска структура);
- воспоставена е генерална координација на активностите на субјектот со соодветно планирање;

б) Соодветно внатрешно разграничување:

- задачите и одговорностите се разграничени (до мера која ја дозволува големината на субјектот), така што лицата одговорни за чување и располагање со средствата да не се задолжени и за нивно евидентирање, како што е:
  - овластување за трансакциите;
  - прием на стоките набавени со трансакциите;
  - евидентирање на трансакциите;

в) Потврдување на активностите што се извршуваат од лица од различни структури: Лицата кои извршуваат одредени активности ќе го потврдат извршувањето на задачите со ставање свој потпис. Соодветно на тоа, потпис со кој се потврдува извршената задача се бара и од лицето што е одредено за потврдување на доделените/извршени задачи.

г) Употреба на официјални документи за потврда на трансфер на средства;

д) Јасно дефинирање на системот за одобрување на трансакциите во рамките на специфицирани трошочни лимити;

ѓ) Одобрување/овластување за примена на процедурите кои потврдуваат дека:
- средствата и имотот на субјектот се соодветно заштитени; пристапот до средствата ќе биде ограничен само за овластени лица;
- мерките за заштита соодветно се применуваат;
- трошокот е направен откако е одобрен и соодветно евидентиран во сметководството;
- сите достасани побарувања се наплатени во рок и се евидентирани соодветно.

е) Потребната квалификуваност и компетентност на вработените за да одговорат на задолженијата/одговорностите, како и обуката, наградувањето, унапредување и соодветен надзор/следење од раководството;

ж) Проверка од секторот за внатрешна ревизија за функционирањето на интерниот контролен систем и анализа на можностите за негова модификација ако контролното опкружување има претрпено промени;

з) Независни проверки и докази (постапки на сметководствени контроли и независно утврдени „контролни податоци“ врз чија основа поединечни деловни промени може да бидат контролирани).

12. Секоја деловна промена треба да помине низ извесни етапи: мора да биде иницирана, одобрена, извршена и евидентирана. За целите на интерната сметководствена контрола, системот треба да обезбеди соодветен степен на сигурност дека:

- само вистинските и соодветни промени се иницираат, се одобруваат, се извршуваат и се евидентираат;
- сите одобрени промени се иницирани, извршени и се евидентирани на начин на кој се предвидени, односно одобрени;
- грешките во извршувањето или евидентирањето се откриваат и се отстрануваат во што е можно пократок рок.

300.5. Инхерентни ограничувања на интерните контроли

13. Сметководствениот и интерниот контролен систем не може да му обезбеди на раководството експлицитни докази дека се целите остварени поради инхерентните ограничувања. Таквите ограничувања вклучуваат:

- вообичаено барање на раководството трошоците на интерните контроли да не ги надминуваат очекуваните придобивки што произлегуваат од таа контрола,
- најголемиот дел интерни контроли покажуваат тенденција на насоченост кон рутински трансакции отколку кон нерутински трансакции.
- потенцијал за човечки грешки поради невнимание – расеаност, пропусти во расудувањето и непознавање на инструкциите,
- можност за осмислени измами во интерните контроли со тајни договори на членовите на раководството или на вработените со лица во или надвор од субјектот,
- можност лицето одговорно за спроведување на интерната контрола да ја злоупотреби одговорноста, на пример, некој член од раководството да ја заобиколи интерната контрола,

- можност постапките да станат неадекватни поради промена на условите, што може да доведе до влошување во придржувањето кон контролните постапки.

300.6. Методологија за оцена на ситемот за интерни контроли

14. Оцената на системот за интерни контроли заедно со оцената на инхерентниот и контролниот ризик се креирани за да му овозможат на ревизорот:

а) да ги процени специфичните ризични фактори кои водат до значајни грешки;

б) да се идентификува видот на можните значајни грешки кои може да се појават во финансиските извештаи;

в) да го избере видот на ревизорскиот пристап кој се смета за соодветен за обезбедување ревизорски доказ;

15. Цел на оцената на системот за интерни контроли е ревизорот да може да ги формулира ревизорските заклучоци.

16. Идентификацијата на клучните контроли за време на фазата на планирање е неопходна за да се овозможи оцена на системот на интерни контроли. Ревизорот треба да се фокусира главно на клучните контроли, со цел да формулира општи заклучоци за системот на интерни контроли кај субјектот.

17. Клучните контроли се главно контроли кои ако фунционираат ефикасно и ефективно, треба да понудат гаранција за соодветно извршување на трансакциите во одредена област.
18. Во случај ревизорот да идентификува две или повеќе слични контроли, можно е тие да бидат селектирани како клучни контроли, земајќи ги предвид следните фактори:

- кои контроли може најлесно да бидат тестирани? Вообичаено периодичните контроли се поедноставни за тестирање отколку контролите применети на секоја трансакција која поминува низ системот;
- оние специфични контроли што се во можност да спречат или да откријат две или повеќе грешки се претпочитаат за контрола повеќе отколку контролите кои може да спречат/откријат само една поединечна грешка.

19. Постапките на оцена на системот на интерните контроли претпоставуваат барање одговор на прашањето: „Дали контролните постапки ако ефикасно и правилно функционираат низ целиот период, во врска со спречувањето или откривањето грешки, подразбираат и брза корекција на потенцијалните грешки (можни нефункционирања на контролите)?“

20. Примерите на прашања на кои ревизорот треба да одговори се следни:
- дали контролите на трансакции со мали вредности имаат ист интензитет/јачина како оние што се применети на трансакции со високи вредности;
- дали се применуваат интерните контроли во случаи на трансакции кои се сметаат за ургентни од различни причини или не се применуваат.

21. Природата, времетраењето и обемот на применети постапки од ревизорот за прелиминарна оцена на системот на интерни контроли зависи од повеќе фактори, помеѓу кои:

- големината и комплексноста на активностите на односниот субјект и од неговиот информациски систем;
- сметководственият и интерниот контролен систем на организацијата/субјектот;
- нивото на значајност;
- нивото на ревизорски ризик;
- прелиминарна процена на инхерентниот и контролниот ризик;
- кои видови интерни контроли се спроведени;
- природата на документацијата која ја користи субјектот во врска со специфичните интерни контроли.

300.7. Извршување тестови на усогласеност

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

23. Ревизорите вршат тестирање на контролите за да добијат докази дека тие функционираат според очекувањата за време на целата година и кај сите трансакции за кои биле наменети. Ревизорот исто проверува и дали контролите резултирале во исправање на грешките од раководителите. Ревизорите ги насочуваат своите тестирања на контролите со кои се ублажуваат конкретни материјални ризици што ревизорите ги утврдиле за време на проценката на ризикот.

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

а) е добиен доказ за конзистентно работење на контролата во рамките на периодот (на пример, периоди на отсутност на клучниот персонал, итн.);

б) доказот е добиен од конзистентна операција на контрола на сите видови трансакции обработени низ системот (имајќи го предвид големиот обем на трансакции, трансакции со ниска вредност; невообичаени трансакции; трансакции што се повторно обработени по претходното одбивање од системот итн.).

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

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

26. Бидејќи повеќето тестови на контрола даваат "негативен" доказ, ревизорот исто така треба да внимава на можностите за добивање позитивен доказ за ефективно дејствување на контролите. Ова може да биде направено со истражување примери кај кои контролите откриле грешки или исклучоци.

301. Класификација на сметководствените контроли

01. Сметководствените контроли во кои треба да бидат вградени елементите наведени во поднасловот **„Видови интерни контроли"** може да се класификуваат како:

301.1. основни контроли;
301.2. контрола над функционирањето на основните контроли кои се востановуваат и се применуваат со цел обезбедување континуирано и правилно функционирање на основните контроли (надзор над извршувањето на основните контроли);
301.3. интерни контроли во информациските системи;
301.4. контроли над функционирањето на основните контроли во сметководствените информациони системи;
301.5. контроли и контролни постапки со кои се обезбедува функционирање на контролата на корисниците на податоци и програмирани постапки.

301.1. Основни контроли

02. Основните контроли опфаќаат такви постапки на контроли кои се неопходни за обезбедување сеопфатност, исправност и точност на пресметките и нивно евидентирање во сметководствените евиденции. Тие може да се групираат на следните видови на контроли:

а) Контрола на исправноста на податоците:

- одобрување,
- споредување,
- проверка на исправноста.

б) Контрола на целоста на обработка на податоците:

- контрола на броевите на документите/нумерирање на документите по хронолошки ред однапред (книговодствени исправи),
- контрола над група на деловни промени,
- контрола над необработените – отворени деловни промени.

в) Контрола со повторно извршување одредена постапка.

а) Контрола на исправноста на податоците

Одобрување

03. Примарната контрола кај поединечните деловни промени е нивното одобрување. Одобрувањето подразбира одредено лице на субјектот да ја спореди предложената деловна промена со: прописите, плановите, одлуките на органот на управување, договорите (условите, ограничувањата) и другите акти и сознанија за соодветноста и оценката дали се тие исправни или не. Одобрувањето е основен начин субјектот да обезбеди само законитите и исправните деловни промени да бидат спроведувани, а за сите други да не се дозволи извршување. Одобрување можат да вршат овластени лица, предвидени со општите акти на субјектот, кои по извршената контрола треба да извршат потпишување на исправите како знак за нивно одобрување. При проверката и оценката на постоењето и функционирањето на овие видови контроли, ревизорот на ДЗР треба да има предвид дека деловната промена е одобрена само ако одобрувањето е извршено од овластено лице.

Споредување

04. Во рамките на контролата на исправноста на податоците субјектот вградува во системот и контролни постапки кои се состојат од споредување еден износ со друг независно утврден износ. Извршувањето на контролната постапка на споредување често ја вклучува и постапката на усогласување, која подразбира идентификување на разликите помеѓу ставките што се споредуваат, испитување на причините за таквите разлики, како и преземање мерки за нивно исправање.

Примерите на проверка на исправноста со споредување што ја вршат работниците на субјектот се усогласување на состојбата со надворешните субјекти, усогласување на состојбата на аналитичките евиденции со состојбата на синтетичките сметки; попис на паричните средства, хартии од вредност, залихи или други средства и споредување со евиденциите, споредување на салдата со должниците или со доверителите. Наведените контролни постапки се воедно и постапки кои ревизорите на ДЗР ги применуваат при утврдувањето на исправноста и законитоста на податоците искажани во годишната сметка.

Проверка на исправноста

05. Проверка дали деловните промени се извршуваат во согласност со воспоставениот систем на интерни контроли може да се врши со контролирање на нивната исправност на повеќе начини. Наједноставна форма на проверка на исправноста и испитувањето на деловните промени е од лице што го познава сметководствениот систем за да се утврди дали се тие извршени во согласност со пропишаните постапки. Субјектите вградуваат проверка на исправноста во системот на сметководствени контроли така што секоја деловна промена се тестира според претходно утврдените параметри. Субјектите обично вградуваат постапки на проверка на исправноста на што е можно повеќе точки во текот на извршувањето на една деловна промена, со цел ако настанат грешки, да бидат откриени во пократок рок.

06. Примерите на постапките за проверка на исправноста се следните:

- документот за деловната промена, заради доказ за неговата исправност, се споредува со друг независно издаден документ;
- податоците се споредуваат со претходно утврдените стандарди или со прифатените норми;
- деловните промени, заради проверка на согласноста, се споредуваат со нивниот извор или намена;
- конзистентноста на евидентирањето на деловните промени може да се провери со вградување одреден контролен број.

07. Секоја од наведените постапки може да ги извршува одредено лице (шеф на одделение, служба...) што го познава целиот систем; може да биде систематизирана и извршена од добро инструирано лице или може да биде вградена во информатичката програма и да биде извршена во текот на процесот на обработката на документите – исправите на компјутер (програмски контроли).

08. Останатите проверки на исправноста можат да бидат вградени во контролите на споредувањето. На пример, при пописот на готовината или хартиите од вредност или усогласувањето – потврдувањето и средствата и евиденците можат да бидат подложни на постапките на проверка на исправноста како дел од постапките на усогласување на состојбата со банките и со другите доверители.

б) Контрола на целоста на обработка на податоците

Контрола на броевите на документите според документи нумерирани однапред (книговодствени исправи)

09. Нумерирањето на исправите во моментот на издавањето или пред настанувањето на деловните промени и издавањето исправи (исправа нумерирана однапред) и потоа, по обработката (книжењето), вршење проверка на застапеноста на сите броеви во нумеричката низа, претставува најдобар начин на обезбедување дека исправата за деловните промени е и прокнижена.

10. Нумерирањето на исправите е дел од постапката за издавање и обработка на документацијата; контролната операција и проверка од работникот на сметководството дали сите нумерирани исправи го завршиле предвидениот процес, односно дали се сите обработени. Можноста за намерни или случајни грешки во процесот на нумерирањето е намалена ако нумеричката низа е отпечатена на обрасците за документирање на деловните промени однапред (приемница, испратница, излезни фактури и др.). Во сметководствените системи на субјектот со компјутерска обработка на податоците во најголем број случаи документацијата е нумерирана однапред и програмите за обработка го вклучуваат и печатењето на извештаите за необработените и отфрлени ставки.

Контрола над група деловни промени

11. Еден од начините на кој субјектот обезбедува сите деловни промени да се обработени на едно или на повеќи нивоа е собирањето и утврдувањето на збирот на групите на деловните промени, односно контролните тотали пред и по обработката. Претпоставка е дека сите деловни промени се обработени ако тие два тотала се согласуваат. Секако дека постои можност една грешка (ако, на пример, се направи грешка при утврдувањето на тоталот пред обработката) по себе да повлекува друга грешка или пропуст, но таа можност е мала. Контролниот тотал самиот по себе не е контрола, тој дава податоци врз чија основа се врши контрола. Вистинската контролна операција е всушност споредување на двата тотала, изнаоѓање на разликите и исправка на грешките кои довеле до разлики. Притоа, може да биде потребно да се изврши усогласување, што е и опишано под а) во поднасловот „споредување“.

12. Контролните тотали во системот на интерните сметководствени контроли на субјектот се јавуваат во многу видови. Целиот систем на двојно книговодство е систем на контролни тотали (аналитика, синтетика; актива – пасива) и се базира врз рамнотежа, односно тоталот „долгува“ мора да биде еднаков на тоталот „побарува“, било по поединечните ставови – книжења или за сите сметки гледано во целина. Тоталите на групата деловни промени може да се соберат пред внесувањето на налозите за книжење или другата обработка. Споредувањето може да се смета и за еден вид контрола на целоста и исто така и контрола на исправноста на деловните промени; усогласувањето на состојбата со банките и изводот на носителот на платниот промет ја потврдуваат исправноста на состојбата на паричните средства и претставуваат исто така и контрола на целоста на обработката на деловните промени на паричните средства.

Контрола над необработените – отворени деловни промени

13. Еден од вообичаените видови контроли на целоста на интерните сметководствени контроли на субјектот е изготвувањето список на деловни промени и чувањето досиеја и бришењето (книжење, заокружување ставки од листи, книги, регистри или од досиеја) кога се завршува обработката. Отворените ставки на листата или во досието даваат податоци што овозможуваат контролна операција на проверување на листите или досиејата и преземање мерки за деловните промени, кои имајќи ги предвид пропишаните рокови, требало да бидат завршени, а не се.

14. Примери на чување досиеја се: книги (регистар, досие) на порачки кои се споредуваат со извештаите за приемот на стоката и фактурите; книги (регистар-досие) на продажбата со испратници и фактури; налози за обработка-книжење, книги на рекламации и друго. Секоја исправа од која настануваат деловни промени треба да се задржи во досието, книгата, регистарот, додека не се спореди со доказот за завршувањето на деловната промена. Многу сметки на билансот на состојбата можат да се гледаат како отворени ставки; сметки на побарувања и сметки на обврски се отворени ставки на неизвршени деловни промени на наплати и плаќања; сметки на залихи се отворени досиеја на надворешни деловни промени од циклусот на производството. Субјектите во системот на интерните сметководствени контроли вградуваат постапка на периодичен преглед на преземање мерки во врска со ставките кои се на листата (досието, сметката) отворени или незавршени подолго отколку што е тоа дозволено според прописите или со други норми.

15. Завршувањето на некои видови одобрени деловни промени може да се предвиди ако не постои соодветен потсетник и постапка со која се контролира навременоста на нивната обработка. Во системот на интерните сметководствени контроли на субјектот поради тоа се среќаваат и книги, регистри и други видови потсетници со кои се обезбедува навременост на обработката и завршување на деловните промени. На пример, водење книга на влезни фактури со рокови на достасаност за плаќање; книга на хартии од вредност со рокови за поднесување наплата, роковници за достасаност на ануитети и друго. Контролите во врска со придржувањето кон законските и договорените обврски обично се во вид на потсетник со наведените рокови и со услови кон кои треба да се придржува.

в) Контрола со повторно извршување одредена постапка

16. Основен начин да се откријат грешките е повторно проверување на областа (операции, постапки) во која може да постои грешка. Контролата се состои во тоа повторно да се изведат постапките кои се контролираат. Лицето – извршител на некое дејствие (операција, постапка) може да изврши проверка, но контролната постапка е зајакната и е извршена уште со една интерна проверка ако контролата ја изврши повторно друго лице.

17. Секоја административна и физичка акција во работењето може повторно да се провери: изворни податоци, пренос на податоците од една исправа во друга,

попис (мерење, броење) на сметковни операции итн. Контролите со повторно извршување можат да бидат детални и специфични и можат да се состојат од целосно повторно изведување на првичните постапки (дејствија, операции). Во системот на интерните сметководствени контроли на субјектот се застапени (во случаите кога ќе се оцени дека трошоците предизвикани со нивно воведување би биле поголеми од корисните ефекти од нивното функционирање) и контролите од видот на „делумно повторно проверување". Тоа се состои од набљудување и испитување на крајниот резултат од завршните операции за да се откријат поголеми (очигледни) грешки или повторно проверување на извесен број ставки избрани без некој ред или според критериумите на вредноста (на пример, сите ставки над одреден износ). Контролите со повторно извршување на постапката се релативно скапи видови контроли. Ако нема други видови контроли кои успешно ќе може да ја заменат контролата со повторно извршување на постапките, правното лице обично ја вградува во системот методата на предизвикување базирана врз статистички принципи кои даваат одреден степен на сигурност на откривањето грешки. Добро поставениот систем на интерни сметководствени контроли, каде што е тоа можно, обезбедува други видови контрола, кои се поекономични од контролата со повторно извршување на постапката.

301.2. Контрола над функционирањето на основните контроли

18. Контролите над функционирањето на основните контроли ги вклучуваат контролните постапки вградени во системот на интерните контроли заради обезбедување правилно и континуирано функционирање на основните контроли. Овие контроли и контролните постапки во добра мера содржат и елементи на насочување и надзор над извршувањето на предвидените сметководствени постапки. Функционирањето на основните контроли, односно проверката на дисциплината на однесувањето на извршителите во нивното извршување се нарекува и дисциплини на основните контроли.

Контролите над функционирањето на основните контроли се состојат од следните елементи, односно видови контроли:

а) Разграничување на должноста,
б) Контрола на материјалната одговорност и ограничување на пристап на неовластени лица,
в) Надзорни контроли.

а) Разграничување на должностите

19. Системот на интерните контроли треба да биде организиран, односно поставен така што да обезбеди разграничување на должностите на начин кој оневозможува една комплетна деловна промена да биде во надлежност на едно лице. Ако два дела од една деловна промена ги водат различни лица, на извесен

начин, секоја претставува проверка на работата на онаа другата. На пример, еден работник врши прием и обработка на дневниот прием на парите, додека друг врши контрола и книжење на приемот на парите на соодветни сметки. Проверката на вкупниот износ на приемот на парите со тоталот за книжење дава извесна сигурност дека секоја операција е извршена посебно и точно. Разграничувањето на должноста исто така служи како проверка за проневери и криење грешки бидејќи во услови на постоење разграничување на должноста постои потребна соработка на повеќи лица за да се покријат тие.

б) Контрола на материјалната одговорност и ограничување на пристапот на неовластени лица

20. За да се спречат неовластени дејствија, било на оние што претставуваат проневери или, едноставно, незлонамерни активности што не се во согласност со утврдените постапки, правните лица во системот на интерните сметководствени контроли вградуваат контроли со кои се воспоставува материјална одговорност на одредени лица, со што се ограничува пристапот на неовластени лица, на сите исправи или материјални вредности кои можат да служат за иницирање или обработка на деловни промени. Субјектите најчесто востановуваат контроли на ограничувањето на пристапот до паричните средства, хартиите од вредност, залихите и други ставки што лесно се претвораат во пари или се погодни за лична употреба. Субјектите исто така востановуваат контроли на ограничувањето на пристапот до книги и евиденции и средства со помош на кои тие можат да се менуваат и дополнуваат (бланко обрасци и формулари, печати, неиздадени чекови, факсимили, потписи), во досиеја, простории каде што се сместени компјутерите, библиотеки каде што се чуваат датотеките (ленти, дискети, дискови), сметководствени евиденции и сè што е значајно за процесот на сметководствената обработка на податоците. Систематизацијата на работите и задачите треба да биде поставена така што да им се дозволи пристап само на оние работници што се компетентни, односно овластени и одговорни за него.

21. Наједноставни форми на ограничен пристап во вид на физичко обезбедување се: сеф, трезор, заклучена врата, магацин со чувар, ограда, работници на обезбедување. Треба да се има предвид дека самото физичко обезбедување е бесцелно ако нема дисциплина која спречува пристап на неовластени лица. Дисциплината до извесен степен може да се автоматизира. Давањето клуч само на едно лице е елементарна форма на автоматско овластување за влегување во заклучен простор: или компјутерот може да биде така програмиран што ќе ги одбие командите или обработката на променливите податоци или измени и дополнувања на постојаните податоци ако не се изработат специфични тестови за пристап (шифри, тајни лозинки и сл.). Правните лица исто така во системот на мерки вградуваат и физичко обезбедување заради заштита на средствата и евиденциите од опасности како што се уништување, пропаѓање, пожар и други елементарни непогоди или едноставно да не се изгубат.

22. Треба да се има предвид дека многу проневери и злоупотреби на државни средства настанале токму поради пропусти во функционирањето на дисци-

плините на разграничување на должностите и ограничувањето на пристапот до средствата и евиденциите.

в) Надзорни контроли

23. Постојат два вида надзорни контроли:

- вградени надзорни контроли и
- непосреден надзор и проверка на работата на други работници.

Вградени надзорни контроли

24. Точноста и веродостојноста на сметководствените евиденции, покрај дисциплината на разграничувањето на должностите и ограниченият пристап, придонесува и тоа дали системот на субјектот е востановен така што задачите кои ги вршат одредени лица да претставуваат проверка на работата на други. Многу вградени надзорни контроли можат така да се организираат што обработката на деловните промени да не може до крај да се изврши ако не се задоволат одредени услови, што самото по себе е контролна одлика. На пример, работникот го потпишува налогот за плаќање откако претходно ќе се увери дека одговорните работници, согласно со поделбата на должноста (на пример, оние во одделението за набавка, прием на стока, контрола на точноста на фактурата на добавувачи – ликвидатор), со потпис потврдиле дека својот дел од работата во обработката на плаќањето го извршиле.

Непосреден надзор и проверка на работата на други работници

25. Одредени работници (шефови на одделенија, служби, раководители и друго) треба редовно да следат и да се уверат дека секој учесник во системот ги исполнува своите работни задачи на начин на кој е тоа предвидено. Тие треба да водат сметка, односно да вршат надзор над правилноста на извршувањето на постапките и ажурноста на работниците кои ги водат евиденциите и да се уверат дека редовно се вршат усогласувања на аналитичките и синтетичките сметки, усогласувања на состојбите со купувачите и добавувачите и дека во таквите усогласувања ставаат свои потписи како знак дека извршиле увид и надзор над нив.

26. Со систематизацијата на работите и задачите се востановува разграничување на должноста и надзор кој претставува многу важна дисциплина што обезбедува непрекинатост на функционирањето на востановените контроли. Соодветен надзор обезбедува да се исправат други слабости во системот на интерните сметководствени контроли на субјектот, односно слабости во неговото функционирање. Ако нема соодветен надзор, постои ризик и најдобро поставен сметководстен систем и контролни постапки во функционирањето да отстапат од предвиденото и да станат неверодостојни. Под притисок на секојдневните работи и задачи може да се случи системот на предвидените постапки и дисциплини да се намали или да се заобиколи, да се изостават усогласувањата, да не се преземат потребните мерки во врска со грешките или исклучоците да се исправат загубите

или едноставно да не се прокнижат. Лицата кои според систематизацијата треба да вршат организирање, раководење и надзор можат да бидат окупирани со своите преостанати секојдневни работи и задачи и поради тоа помалку се ангажираат за надзорните контролни функции. Дури и кај добро организираните системи, проблемите во сметководствените евиденции или поединечните сметки можат да укажат на недостаток на надзорните контроли (неажурност, невообичаен број на грешки, исклучоци, рекламации, неусогласеност на купувачите и добавувачите, банките и други случаи кога не се следи пропишаната постапка).

27. Контролите на непосреден надзор и проверка на работата на други работници се состојат од специфични, рутински постапки со кои работниците во чиј домен спаѓа и надзорот, редовно се уверуваат дека се одржуваат и непрекинато функционираат основните контроли и контролните постапки. Соодветно поставените надзорни контроли и постапки подразбираат постоење видливи траги за нивно извршување: разни контролни листи; извештаи за исклучоци; потпишување налози за обработка; тотали на збирови на документи; налозите за книжење; пресметка на производство и трошоци; усогласување на салдата со: банките, купувачите, добавувачите, аналитичките и синтетичките сметки; пишаните извештаи и слично. Лицето што врши проверка, врз основа на тестирањето на исправите на субјектот и доказите за извршувањето, може да ги оцени квалитетот и функционирањето на надзорните контроли.

28. Со цел единствен и еднообразен пристап во проучувањето и оценката на квалитетот на системот на интерните сметководствени контроли, извршена е поделба на целокупните активности на субјектите на сегменти/циклуси, односно сметководствени области.

29. Секој сегмент е обработен од гледиште на контролните цели кои субјектот, со својот систем на интерни контроли, треба да ги оствари, а ревизорот на ДЗР да ги провери и да ги оцени. Во формата на Програмата за проверка и оценка се назначени контролните точки кои во еден воспоставен систем на интерни контроли треба да бидат вградени и извршени во секојдневното работење.

301.3. Интерни контроли во информационите системи

30. Основната цел на интерните контроли во информационите системи е обезбедување услови само правилни деловни промени да можат да бидат предмет на обработка. Меѓутоа, имајќи предвид дека начинот и техниката на компјутерската обработка на податоците се разликуваат од начинот и техниката на рачната обработка на податоците, постојат и разлики во користените контролни техники, односно видови контроли.

31. Лицето што врши проверка и оценка на интерните контроли треба да биде запознато, пред сè, со три основни видови – групи контроли застапени во информациските системи, како и со контролните постапки со кои се обезбедува нивно извршување. Трите основни групи контроли во информациските системи се:

а) Контроли на корисниците на податоци;
б) Програмски постапки;
в) Контроли на интегритетот;

а) Контроли на корисниците на податоци

32. Контролите на корисниците на податоците претставуваат контроли извршени со рачна техника на податоците обработени на компјутер. Пример за овие контроли е истражувањето на причините (од работниците на одделението за корисници на податоците) поради кои одредени ставки, односно исправи не се обработени, туку се „отфрлени“ од компјутерот (и како такви можат да бидат печатени на посебен преглед). Потоа истражување на причините за отфрлање, како и отстранување на причините што довеле до отфрлање и повторно поднесување на обработка на компјутер или кога се врши детална проверка, ставка по ставка, листите на измени и дополнувања на постојните податоци се споредуваат со изворните податоци за да се провери дека измените се правилно внесени во датотеката на постојните податоци.

33. Пример за овие контроли е и споредувањето на збирот – тоталот добиен со обработка на компјутер со збирот – тоталот кој е утврден рачно пред обработката на исправите на компјутерот. Овие контроли се ефикасни само во случаи кога правилно и непрекинато функционираат програмираните постапки (во наведениот прв пример тоа значи дека контролата на корисникот на податоци ќе биде ефикасна само доколку е вградена програмска постапка за известување, односно посебно печатење ставки – броеви на исправи што не се обработени, односно кои се отфрлени).

б) Програмски постапки

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

- програмски постапки со кои се вршат контролни функции со чија помош може да се контролираат целоста, точноста и исправноста на обработените податоци. Примери на овие постапки се:

  1) формални контроли на податоците со кои програмски се контролираат податоците внесени во компјутерот пред нивната обработка. Тие се состојат како од контрола на исправноста на податоците, така и од контрола на логичноста на податоците. Тие исто така можат да вклучуваат споредување на внесените податоци со податоците кои се претходно запишани и се чуваат во датотеката;
  2) собирање ставки кои се обработени и споредување на тој збир – тотал со контролниот тотал; собирање ставки (одредени податоци) на матичната датотека и споредување на согласувањата со тоталот

на датотеката (кои се утврдуваат при секое ажурирање на податоците); идентификување и известување (излистување) за неисправните податоци, податоци кои претставуваат исклучоци и податоци кои недостасуваат.

- останати програмирани постапки со чија помош се вршат постапки на обработка на податоците и изработка на исправи, извештаи, прегледи, дневници, деловни книги. На пример, пресметка и изработка на излезни фактури, исплатни листи на плати, дневник на промет на материјали, листа на извршување на финансискиот план на буџетски корисници и друго.

в) Контроли на интегритетот

35. Контролите на интегритетот претставуваат комбинација на рачни и програмски постапки кои имаат цел да обезбедат непрекинато и правилно функционирање на програмираните постапки. Контролите на интегритетот ги опфаќаат следните видови контроли:

- контроли на воведувањето систем чија цел е да обезбедат соодветни постапки да се вградат во програмите кога тие се составуваат или кога дополнително се вршат измени на тие програми. Контролите на воведувањето на системот вклучуваат: контроли над креирањето, тестирањето и воведувањето во редовна работа на нови системи или воведувањето нови апликации, како и над измените на постојните програми и соодветната документација;
- контролите на сигурноста на програмите имаат за цел обезбедување на програмите од достапноста или измената и дополнувањето од неовластени лица како за времето додека се во употреба, така и за времето надвор од употреба, односно кога се во библиотека;
- контролите на работењето на компјутерите имаат цел да обезбедат обработката на податоците секогаш да се врши на начин како што е тоа предвидено со системот, односно констатирано со примената на програмираните постапки. Тие ги вклучуваат контролите дека програмите и датотеките на податоците се поставени правилно и дека се обработуваат во согласност со одобрените упатства;
- контролите на сигурноста на датотеките имаат цел да обезбедат измените и дополнувањата на податоците на датотеките да не може да се вршат од неовластени лица. Тие вклучуваат контроли на сигурноста на датотеките како за времето додека е датотеката во употреба (особено од неовластен пристап од оддалечените терминали), така и кога таа е надвор од употреба, односно кога е во библиотека.

301.4. Контроли над функционирањето на основните контроли во сметководствените информациони системи

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

а) Разграничување на должноста,
б) Контрола на материјалната одговорност и ограничување на пристапот на неовластени лица,
в) Надзорни контроли.

а) Разграничување на должностите

37. Разграничувањето на должностите треба да биде извршено во одделението за информатичка технологија на начин кој обезбедува лицата што ги контролират податоците обработени на компјутер да бидат независни од обработката на податоците и да не смеат да работат на компјутер. Во однос на контролите кои се вршат во одделението за информатичка технологија – на пример, кај контролата на интегритетот потребно е разграничување на должноста така што лицата одговорни за тестирање и воведување нови системи и апликации да не бидат задолжени и за редовната работа на тие системи по воведувањето.

б) Контрола на материјалната одговорност и ограничување на пристапот на неовластени лица

38. Контролите на материјалната одговорност и ограничување на пристапот на неовластени лица треба да бидат востановени во одделението за информатичка технологија, така што контролата на корисникот на податоците, на пример, проверка на излезните податоци за датотеката на залихи (дневник на прометот и друго), да не биде вршена од работникот што е материјално задолжен за залихи (магационер). Постапките со кои се спречува неовластен пристап до компјутерот, терминалите, датотеките и програмите треба да бидат вградени и да функционираат како дел од контролата на интегритетот.

в) Надзорни контроли

39. Надзорните контроли треба да бидат застапени – вградени така што во одделенето за корисници на податоците овластеното лице да може да врши увид и проверка дали лицето задолжено за истражување и повторно внесување на обработка на отфрлените ставки го врши тоа редовно и на предвидениот начин. Надзорот во оддлението за информатичка технологија, адекватноста на измената

на програмите и извршените тестирања од лицето задолжено за овие работи треба да ги надгледува и да ги одобри друго одговорно лице.

301.5. Контроли и контролни постапки со кои се обезбедува функционирање на контролата на корисниците на податоци и програмските постапки

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

а) Контроли на целоста и точноста на влезните податоци и ажурирања:

- тотали – збирови на тотали на исправи;
- проверка на излезните информации (контроли на обработени податоци);
- проверка на нумеричка низа на исправи со програмирани постапки;
- програмирано споредување на податоците на компјутер;
- посебни контроли на ажурирање на податоците;
- отфрлени ставки.

б) Контроли на точноста на влезните податоци и ажурирања:

- користење контроли на целоста;
- формални контроли на податоците;
- проверка на форматот на податоците;
- проверка на постоењето на податоците;
- проверка – верификација на контролниот број;
- проверка на логичноста на податоците;
- проверка на зависноста на податоците;
- проверка – верификација на конверзијата на податоците и испитување на излезните податоци.

в) Генерирање на податоците на компјутер

г) Исправност на податоците за обработка:

- одобрување и време на одобрување на податоците;
- одобрување селектирани податоци;
- програмирани проверки на исправноста на податоците.

д) Постапки на пресметка, сумирања и категоризирања податоци

ѓ) Одржување податоци на компјутер:

- одржување променливи податоци;
- одржување постојани податоци.

е) Креирање – формирање датотеки

302. Чекори во постапките за снимање, оцена, тестирање и вреднување на резултатите на системот на интерните контроли

01. Контролните постапки на системот на интерни контроли опфаќаат извршување серија документирани постапки со крајна цел утврдување контроли на кои ревизорот може да се потпре и кои имаат влијание врз понатамошниот ревизорски процес. Од ефикасноста на функционирањето на поединечни контроли зависи видот и нивото на проверката кое треба да се изврши кај деталните постапки за да се изрази мислење за финансиските извештаи на субјектот кој е предмет на ревизија. Чекорите за испитување на системот на интерните контроли се следни:

302.1. Запознавање со работењето;
302.2. Снимање на системот на интерните контроли;
302.3. Проверка на снимениот систем на интерни контроли;
302.4. Оцена на системот на интерните контроли;
302.5. Преглед на слабости на системот на интерни контроли;
302.6. Проверка на функционирањето на системот на интерни контроли;
302.7. Извршување на тестови на контрола на функционирањето на системот на интерни контроли;
302.8. Вреднување на резултатите од тестовите на контролата.

302.1. Запознавање со работењето

02. Покрај основните финансиски информации кои ревизорот ќе ги добие на почетокот и во текот на ревизијата, потребно е исто така и детално запознавање со работењето на субјектот кој е предмет на ревизија, областа во рамките на која субјектот дејствува за да може да согледа, да ги разбере, да ги интерпретира финансиските извештаи и да даде мислење за нив. Во делот 200.1. Планирање на ревизијата, се дадени повеќе аспекти/детали од постапките за запознавање на работењето на субјектот.

03. Поради поефикасно извршување на снимањето и разбирањето на сметководствениот и интерен контролен систем, потребно е сознанијата за работењето на субјектот да се стекнат пред да се почне изработката на снимка

(или белешка) за системот на интерните контроли за различни видови циклуси или сметководствени области (набавки, плаќања итн.). Во основа треба:

- да извршиме увид во интерните акти со кои се уредува дејноста, организацијата, книговодството, интерните контроли, овластувањата на одговорните лица за раководењето и располагањето со материјалните вредности и финансиските средства, овластувањата за одобрувања (потпишување) документи и други прашања од областа на работењето;
- да се запознаеме со основните видови и обемот на деловните промени;
- да се запознаеме со организацијата и информациите за деловно решавање;
- да се запознаеме со значајните/клучни интерни контроли на субјектот;
- да го процениме инхерентниот, контролниот и ризикот од неоткривање како основни компоненти на ревизорскиот ризик.

Методи и постапки на стекнување сознанија

04. Сознанијата и информациите кои за овие цели треба да се прибават или да се изработат вклучуваат:

а) Стекнување општи сознанија за работењето на субјектот;
б) Пополнување на образецот „Видови и обем на деловни промени“ на субјектот;
в) Организација и информации за деловно решавање.

а) Општи сознанија за работењето на субјектот

05. Со цел стекнување општи сознанија за работењето на субјектот потребно е:

- да се прибави копија или да се изработат соодветни изводи за дејноста на субјектот од решението за упис во судскиот регистар, односно законска регулатива врз чија основа односниот субјект работи;
- да се запознаеме со основните активности на работење (ако станува збор за производство – начинот на производство, видот на суровините, формата и функцијата на готовите производи, начинот на нивно складирање и дистрибуција, висината и начинот на реализацијата на шкартот и отпадоците и друго); кај правните лица од областа на прометот со видот и начинот на прометот на стоката и услугите; кај буџетите, буџетските корисници и другите субјекти предмет на ревизија со процесот на буџетирање и извршување на буџетот, остварување приходи од самофинансирачки активности, грантови, донации, јавни набавки, капитални средства и друго;
- да се обиколат деловните објекти, складиштата и другите организациски делови на субјектот;
- да се состави соодветна белешка за прибраните информации назначени во претходните алинеи;
- да се прегледаат договорите од значење за работењето на субјектот, договорите за долгорочните кредити, договорите за здружувањето на

средствата со домашни правни лица, договорите за вложувањето на средства на странски лица кај домашни правни лица, договори со странски лица, одлуки за задолжување на буџетот, акти за доделени грантови, донации и др. Исто така да се прибави копија на соодветните документи или да се изготват изводи и белешки за нив;
- да се прегледаат записниците од седниците на органот на управување; да се испита дали значајните деловни промени кои се од влијание врз состојбата на средствата и нивните извори и резултатите од работењето искажани во годишната сметка се одобрени од органот на управување и основачот и дали се во согласност со законските прописи и други акти.

06. Стекнатите сознанија за субјектот се евидентираат/ажурираат на образецот „Преглед на ажурирање постојани информации“ (Анекс 1, Прилог 1). Тој се одлага во Постојаното досие на ревизијата (ПДР).

б) Видови и обем на деловни промени на субјектот

07. Значајна постапка за стекнување општи сознанија за работењето на субјектот е утврдувањето основни видови деловни промени кои ги извршува субјектот. Стандардниот образец "Видови и обем на деловни промени" треба да се пополни во обем што одговара на односниот субјект кој е предмет на ревизија (Анекс 2, Прилог 1); Пред да се почне со изработка на снимка (или белешка) за системот на интерните контроли, потребно е исто така да се прибават, ажурираат или да се ревидираат следните информации:

- да се изготви список на деловни книги и соодветни евиденции (во кои субјектот обезбедува книговодствени податоци според пропишаниот контен план и прописите за книговодството) со назнака на организацискиот дел во кој се водат и името на одговорното лице на субјектот; да се изготви посебен список за евиденциите што се водат на компјутер;
- список на исправи кои прават основа за книжење во главната книга, како и во аналитичките евиденции.

в) Организација и информации за деловно решавање

08. Да се прибават информации и исправи неопходни за да се запознаат основните организациски и контролни постапки што создаваат потребни услови со кои интерниот контролен систем може успешно да функционира (шеми на организација, правилници, упатства). Организациските постапки и контролните постапки овозможуваат следење на успешноста на субјектот со анализа и извештаи за работењето кои сметководството ги изработува и ги следи (оперативни извештаи и информации за деловно решавање). Прашалникот „Преглед на финансиски контроли“ (Анекс 2, Прилог 3) содржи преглед на информации кои врз оваа основа треба да се прибават и да се разгледаат, а се однесуваат на:

- организацијата на субјектот, односно Правилникот за внатрешна организација и организациски шеми: (1) основни организациски единици и делови, со опис на нивните функции и со број на вработени во секоја од нив (2), попис на работите и задачите и имињата на одговорните лица на субјектот со шематски приказ на надлежностите и одговорностите, односно разграничување на должностите. Информациите што се однесуваат на работите на сметководството треба да бидат подетални во однос на информациите за другите организациски делови (сектори); да се изврши увид во интерните акти за начинот и организацијата на водењето на книговодството и да се оцени дали се во согласност со законските прописи;
- методите на сметководственото опфаќање и искажување на податоците во годишната сметка (сметководствена политика). На пример, методите на пресметка на залихи, амортизација и други категории од значење за утврдувањето на состојбата на средствата и нивните извори и резултатите од работењето. Да се прибираат информации и да се состави белешка со нивен опис;
- регулирање на сметководствените постапки. Да се прибават или да се изготват соодветни изводи од: (1) правилникот и упатствата за сметководствените постапки (правилник за организација и водење на книговодството, упатство за попис на залихите – упатство во врска со одделението за информатичка технологија); (2) аналитички контен план на субјектот; (3) упатства за изработка на збирна, односно консолидирана годишна сметка;
- спесимени на потписи на лицата кои имаат, според интерните акти на субјектот, право на заверка на исправите што ги издава субјектот, како и право на потпишување документи за плаќања и обезбедување плаќања;
- осигурување; да се изготви белешка за видовите осигурување на постојаните и обртните средства имајќи ги предвид специфичностите на субјектот, како и областа на зголемен ризик;
- показателите на работењето; да се изготви преглед на показателите на работењето кои ќе бидат следени и анализирани за целите на ревизијата на годишната сметка.

09. Значењето на финансиските контроли се состои во тоа да востанови какви евиденции може да бидат достапни за спроведување дополнителни постапки на проверка на исправноста на финансиските извештаи покрај евиденциите што може да се обезбедат со проверка на исправноста на деловните промени и салда на сметки. Еден дел од работата на ревизорите ќе се состои и од анализа на проверката на информации добиени врз основа на согледувања на системот на финансиски контроли (индикатори на работењето). Поради природата и значењето на информациите, прегледот на финансиски контроли го пополнува шефот на тимот на ревизијата врз основа на дискусии и испитувања одговорни финансиски и други раководители на субјектот. Одговорите во прашалникот за финансиски контроли се даваат со ДА или НЕ. Одговорите НЕ значат непостоење таква контрола, постапка или дефинирани сметководствени политики (по што следи известување на субјектот за негативните одговори или

објаснение за неизвестување). Во случај одредено прашање од прашалникот да не е применливо во дадениот случај, во колоната ДА се пишува кратенката Н/П (неприменливо).

10. Документацијата под б) и в) погоре се одлага во соодветните прегради од постојаното досие.

302.2. Снимање на системот на интерни контроли (ССИК)

11. Запознавањето со сметководствениот и интерен контролен систем на субјектот претставува основа за оцена на квалитетот и сигурноста на системот на интерните контроли. Запознавањето треба да биде правилно документирано.

12. Постојат три методи на документирање на интерните контроли:

а) Наративен опис/белешка;
б) Изработка на flowchart и
в) Контролни листи/прашалници.

а) Наративен опис/белешка – се состои во опис на секоја компонента од интерниот контролен систем. Ваквиот опис може да биде ефикасен кај ревизија на мали субјекти кај кои се препорачуваат специјализирани прашалници за прибирање неопходни информации за опис на интерниот контролен систем (Анекс 1, Прилог 2). Во белешката треба да се наведат сите важни детали за сметководствените постапки што ги применува субјектот, како и поединости за одговорните работници и работните места, односно за работите кои ги извршуваат. Во случај кога белешката го дополнува ССИК-от потребно е да се изврши вкрстено поврзување на белешката и ССИК-от. Кога пишаната белешка претставува евиденција за целокупниот сметководствен систем, вклучувајќи и контролни постапки, а не дополна на ССИК-от, тогаш таквата белешка треба да носи посебен број.

13. Со оглед на тоа дека прашалниците може да се стандардизирани и да содржат голем број прашања, многу од прашањата нема да одговараат за одреден субјект – предмет на ревизија. Еден од начините да се направат овие постапки да одговараат на дадената ситуација е да се напише наративен опис на секој значаен контролен потсистем. Најголемата лоша страна на наративниот опис е тоа што пишувањето одзема време и бара способности; за оценката на она што се опишува потребно е искуство и увид, а со минување на годините физички станува тешко да се направи ревизија. Исто така, со секоја мала измена целиот наративен опис треба повторно да се пишува.

б) Изработка на flowchart/шематски приказ (дијаграм) – претставува сликовито/шематско прикажување на текот на документацијата низ системот вклучително и на контролните постапки (Анекс 1, Прилог 3). При изработка на шематскиот дијаграм се користат стандардни симболи со кои се поврзуваат текот

на документите што се користат во сметководствениот контролен систем и обележувањето на фазите на обработка и контрола на информациите низ системот. Оваа метода нуди сигурност дека е документацијата комплетна и соодветно обработена. Пропуштање/неопфаќање некои документи во системот претпоставува прекин на текот на документацијата, а со тоа и на контролните постапки. Оваа метода исто така ги елиминира долгите наративни описи, со што се олеснува идентификацијата на скриените точки во контролите и откривањето на слабостите во системот. Карактеристиките/предностите на шематскиот приказ може да се сумираат како: „еден визуелен приказ вреди како 1.000 зборови". Примената на овој систем на прикажување на тековите на документацијата ја зголемува ефикасноста на работата на ревизијата, ги подобрува оценките на ревизорите, ги олеснува комуникацијата помеѓу ревизорите/членовите на тимот и разбирањето на сметководствениот систем на субјектот. Раководителот на ревизијата, односно организацискиот дел може во одредени случаи да одобри да не се изработува снимка на системот на интерните контроли (ССИК), за што треба да се изготви писмено образложение за причините за неизработка. Отстапувањето од изработка на ССИК е главно ограничено на сметководствените системи што се во состојба на значајни промени и измени и каде што изработката на ССИК може да биде нерационална. Во вакви случаи треба да се даде кратко описно објаснување (белешка) за постојниот сметководствен систем.

14. ССИК за сметководствени системи што користат информатичка технологија, во зависност од сложеноста на системот, треба да биде подготвен и изработен од општ ревизор или од специјалист за вршење ревизија на информациони системи.

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

16. Ако сметководствениот систем е многу сложен, потребно е да се изработи и сумарна снимка на системот на интерни контроли од која ќе може да се согледаат основните текови на движење на документацијата (Анекс 1, Прилог 4).

в) Контролни листи/прашалници – се користат за идентификување и евидентирање значајни контролни аспекти, како и за откривање слаби и јаки точки во системот;

17. Документацијата од снимањето на системот на интерни контроли се одлага во соодветна преграда на Постојаното досие на ревизијата.

302.3. Проверка на снимениот систем на интерни сметководствени контроли

Цел на проверка на снимениот систем на интерни сметководствени контроли

18. Проверката на снимениот систем на интерни сметководствени контроли претставува процес на следење една деловна промена/трансакција од секој вид низ сметководствениот систем на субјектот за да се потврди разбирањето и познавањето на сметководствениот систем од ревизорите, онака како што е тој шематски или описно прикажан при снимањето на системот.

Време на извршување на проверка на ССИК

19. Проверката на снимениот систем на интерни сметководствени контроли треба да се врши секогаш кога се врши ревизија, освен во случаи на откажување од вршење проверка (најчесто поради тоа што интерните сметководствени контроли нема да претставуваат сигурна поткрепа за понатамошниот развој на ревизијата). Откажувањето од вршење проверка треба да биде одобрено од раководителот на ревизијата, а треба да се изготви и писмено образложение за причините за спроведување на оваа постапка.

20. Вообичаена постапка е проверката на ССИК да се врши по завршетокот на снимањето на системот, односно изработката на ССИК. По правило ревизорот што извршил снимање на системот и го изработил ССИК или белешката треба да изврши и проверка на така снимениот систем. Со цел да се опфатат сите фази на обработка на една деловна промена, потребно е да се избере деловна промена со целосно опфатени постапки до завршувањето на циклусот (на пример, од иницирањето на една набавка: суровина, материјал, стоки, материјални средства и сл., до плаќањето и ставањето во употреба, на залиха и сл.).

Начин на изведување на проверката на ССИК

21. Проверката на снимениот систем на интерни сметководствени контроли треба да ја опфати секоја операција прикажана на ССИК. Проверката треба да вклучи испитување докази за тоа дека операцијата е навистина извршена и правилно прикажана на ССИК. При вршење на проверката ревизорот треба да внимава и да обрне посебно внимание на можноста некои операции од значење за ревизијата да не биле вклучени во ССИК и во тој случај ревизорот треба да изврши дополнувања на снимката. Следењето на секој поединечен вид на деловна промена со цел да се провери исправноста на снимениот систем на интерните контроли почнува од моментот на настанување на таа деловна промена, па до нејзиниот завршеток. Проверката на ССИК може да почне на кој било дел од текот на документацијата и постапките така што деловната промена може лесно да се идентификува, со тоа што проверката мора да го опфати целокупниот тек на посматраниот вид деловна промена. Проверката на снимениот систем треба да опфати документација што се однесува на поединечни операции прикажани во

ССИК. Треба да се проверат видот на документите, книжењата, заверката на документи, испитувањата на усогласувањата и другите постапки на обработка. Во случаи кога одделна постапка не може да се провери врз основа на одредена документација, односно докази, треба да се користи постапка на присуствување и набљудување на изведување таква операција или да се направи разговор со одговорни лица на субјектот.

22. Проверката се врши на стандарден образец со наслов „Преглед за проверка на снимениот систем на интерните контроли" (Анекс 1, Прилог 5). Во првата колона (број на операција од ССИК) од овој образец се впишува редниот број на операцијата/постапката опишана во белешката, односно шематскиот приказ.

23. Во втората колона (доказ на проверката) се впишува доказот на проверката (документ, применета постапка и сл.). Во зависност од видот на доказот тоа може да биде фактура (се впишува бројот и датумот на фактурата и субјектот на кого се однесува, како доказ дека постои документ за трансакција која се следи низ целиот систем); доказ дека фактурата е прокнижена во сметководствените евиденции (со увид во евиденциите дека е прокнижена); фактурата е одобрена за плаќање (со увид на фактурата дека е таа одобрена за плаќање), дали има потпис од овластено лице; фактурата е платена (со увид во евиденциите дека фактурата е платена со повикување на налогот за плаќање) и сл.

24. Во следната колона се става **X** ако нема доказ за проверка на операцијата/постапката, иако во белешката, односно шематскиот приказ таа операција постои. Ако постои доказ за соодветната операција (во вид на документ или одобрување за извршување, евиденција и сл.), во истата колона се става тик (✓).

25. Во последната колона (4) се дава објаснување за отстапувањето од снимениот систем на интерните контроли (ССИК), односно за операциите од ССИК за кои во третата колона е ставено **X** дека нема доказ за проверка. Објаснувањето се бара од лицата и одговорните кај субјектот кои при снимањето на системот потврдиле дека соодветната операција постои.

26. По изработката (дел 302.2.) и извршената проверка (дел 302.3.) на снимениот систем на интерните контроли се пополнува „Прегледот на изработка и проверка на снимениот систем на интерните контроли", во кој е даден преглед на изработени ССИК или белешки по видови, односно циклуси (Анекс 1, Прилог 6). Прегледот се пополнува според дадениот опис во соодветната колона, а на крај се одобрува со потпис од раководителот на ревизијата.

302.4. Оцена на системот на интерни контроли

27. Оцената на системот на интерни контроли се врши заради утврдување до која мерка функционираат овие контроли во однос на политиките, постапките и методите кои субјектот ги утврдил со свои интерни акти. Овие проверки се вршат

според однапред подготвени прашалници за проверка на функционирањето на системот на интерни сметководствени контроли.

28. Проверките на функционирањето на интерните контроли се вршат:

- со увид во книговодствените исправи и деловните книги за да се утврди дали постапките и методите на интерните контроли на субјектот се применуваат правилно и дали со нив е обезбедена исправност, точност и законитост на книговодствените исправи и промени и посебно на оние книговодствени исправи што повлекуваат материјално-финансиски обврски за субјектот, како и дали со тие постапки и методи се обезбедува водење уредно и ажурно книговодство и исправност и законитост на податоците искажани во деловните книги;
- со увид во постапките и методите на интерните контроли за да се утврди дали истите функционираат и се спроведени од овластените работници на субјектот и дали тие постапки и методи правилно ги извршиле.

29. Проверка на функционирањето на интерните контроли во услови на користење информациони системи за составување на книговодствени исправи и за водење на деловните книги се врши со:

- тестирање на контролните постапки кои се однесуваат на изработката, безбедноста и изведувањето на програмите на компјутер и безбедноста на датотеката на податоците;
- тестирање на контролните постапки кои се вршат рачно над програмираните постапки;
- директно тестирање на вршењето на програмираните постапки;
- повторно вршење на истите постапки рачно или со примена на посебни техники за проверка на контролните постапки на компјутер.

30. Обемот на проверката/тестирање се одредува за секој субјект според конкретните потреби и истовремено се утврдува степенот на веродостојност и целост на функционирањето на интерните контроли на субјектот. При одредувањето на обемот на проверката треба да се имаат предвид факторите што го условуваат тој обем како што се: зачестеноста на контролните постапки, видот на проверката, ризикот грешката да не биде откриена, отстапувањето од применатата на предвидените постапки и методите на интерната контрола на субјектот. При одредувањето на обемот на проверката треба да се опфатат различните периоди за да се утврди функционирањето на интерните контроли во текот на годината за која се врши ревизија на годишната сметка. Ревизорот не може да се потпре само на добиените резултати од извршените тестови на крајот на периодот.

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

- кога субјектот не ги применува утврдените постапки и методи на интерната контрола или тие постапки и методи не ги уредил со свој интерен, односно со друг општ акт;
- кога книговодството е неуредно и неажурно или не се води во согласност со прописите за книговодството;
- кога одредени постапки и методи на интерните контроли се неверодостојни и нецелосни;
- кога не може да стекне уверување во одредени постапки и методи на интерните контроли заради тоа што меѓусебно се поврзани и се зависни од другите постапки и методи кои не се применуваат.

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

32. Оценката на веродостојноста и целоста на функционирањето на интерните контроли на субјектот се дава со цел за:

- утврдување дали интерните контроли функционираат правилно;
- одредување на видот, обемот и периодот во кој ќе се извршат постапките што треба да се применат во фазата на испитување на правилноста и законитоста на податоците искажни во финансиските извештаи (биланс на состојба, биланс на успех, извештај за паричните текови и извештај за промени во капиталот).

33. Оценката на интерните контроли претставува фаза на работа чија цел е утврдување на степенот на веродостојноста на интерните контроли на субјектите од кои зависи и степенот на веродостојноста на сметководствените евиденции кои ја составуваат основата за изготвување на финансиските извештаи што се предмет на ревизија на правилноста и законитоста.

34. Степенот на веродостојноста на интерните контроли директно влијае врз обемот и видот на постапките на утврдување на правилноста и законитоста кои се вршат во фазата на ревизија на годишната сметка. Веродостоен и ефикасен систем на интерни контроли овозможува обемот на постапките на утврдување на исправност и законитост на годишната сметка да се одреди на пониска граница од предложениот обем на проверка и обратно.

35. Прелиминарната оценка на интерните контроли се врши непосредно по изработката – ажурирањето на белешките или шематскиот приказ и по извршената проверка на нивната правилност. Конечната оценка за веродостојноста и целоста на интерните контроли се дава по извршените проверки на функционирањето на тие контроли.

36. За оценка на функционирањето на интерните контроли се користат Прашалници за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли. Прашалниците може да бидат:

а) Стандардни;

б) Прашалници за помалку сложени сметководствени системи;

в) Прашалници за проверка и оценка во услови на користење на компјутерски системи.

а) Стандардни прашалници

37. Стандардните прашалници за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли се дадени во Анекс 2. Тие содржат контролни цели што треба да ги оствари субјектот, со цел зачувување на интегритетот на државните средства и обезбедување веродостојност на сметководствените евиденции и информации кои се добиваат од тие евиденции. Сите контролни цели се групирани така што да се однесуваат на одделни деловни функции, односно деловни циклуси.

38. Подолу е даден пример на сегмент од образец на прашалник за циклусот набавка/плаќање:

Прашалник за циклус набавки/плаќања

Контролна цел 1

1. Набавката треба да биде иницирана само врз основа на соодветните одобренија, а евиденциите за порачките треба да служат како основа за утврдување дека деловните промени се извршени во согласност со одобренија;

Прашања	Белешка/ Шемат. приказ на врската	ДА	НЕ	Одговор ДА	Одговор НЕ	
				ПФТ	КК	ПССИК
1	2	3	4	5	6	7
Одобрување за набавка 1.1. Дали сите значајни порачки и измени на порачките се иницирани само врз основа на соодветно пишани налози?						
Почетно евидентирање на порачката 1.2. Дали порачките кои се наведени во 1.1. се извршени на пропишаниот образец на порачки?						
1.3. Дали порачките во мера колку што е тоа можно содржат: а) количини; б) цени; в) други важни услови (на пр., попусти, услови за превоз)?						
Целост на влез и ажурирање ...						

39. Според тоа, контролните цели ги опфаќаат сите контролни постапки што се применуваат во врска со иницирањето, одобрувањето и извршувањето на деловните промени во рамките на секоја од деловните функции, односно во рамките на набавката, производството, реализацијата, буџетските трансакции и останатите активности. Контролните цели систематизирани во рамките на одделни деловни функции се состојат од:

- стандардни контролни цели кои претставуваат цели применливи за историодни активности на субјектите. Тие цели содржат однапред дефинирани контролни точки кои треба да дадат одговор за постоењето или непостоењето на одредени контролни постапки во интерниот акт на субјектот, односно нивното функционирање или нефункционирање;
- дополнителните контролни цели кои се однесуваат на специфичните активности на одделни субјекти, во случаите кога тие специфичности можат да бидат од поголемо значење за работењето, бараат посебно заокружен систем на обработка и контрола на деловните промени.

40. Секоја контролна цел во прашалникот содржи поголем број поединечни контролни точки кои се однесуваат на сметководствено-контролните постапки на субјектот значајни за остварувањето на таа контролна цел. Контролните точки во прашалникот се дефинирани така што да опфаќаат постапки што најчесто се применуваат во практиката кај субјектот. Имајќи го ова предвид, не треба да се очекува дека во стандардните прашалници се назначени и прикажани сите сметководствено-контролни постапки кои можат да бидат од значење за конкретниот субјект, кај кој се врши оценка на системот на интерните контроли. Поради тоа, неопходно е да се утврдат (врз основа на белешките или шематскиот приказ), постапките надвор од оние што се дефинирани во прашалниците и кои конкретните субјекти ги применуваат. Во вакви случаи треба да се даде опис на контролните постапки и да се изврши оценка дали тие придонесуваат за остварување на контролната цел.

41. Точките на прашалниците се означени така што да го прикажуваат видот на контролата на кој се однесуваат, според следното:

РД - раздвојување – разграничување на должностите;
Н - надзорна контрола;
МО - материјална одговорност.

42. Сметководствено-контролните постапки применети од одделни субјекти вариираат во зависност од методата на обработката на податоците (рачна, компјутерска или комбинирана), меѓутоа контролните цели остануваат исти.

43. Имајќи ги предвид разликите во процесот на обработката на техниките на контролните постапки кои постојат помеѓу рачната и компјутерската обработка на податоците, се изработува посебна стандардна документација, односно прашалници за сметководствените системи со рачна и прашалници за сметководствените системи со компјутерска обработка на податоците. Поради тоа, неопходно е за секоја контролна цел, во зависност од начинот на

обработката на податоците, да се изврши избор на соодветен Прашалник што ќе се користи за целите на оценка на интерните контроли кај конкретното правно лице.

44. Раководителот на тимот за ревизија може да предложи во постапката на вршење оцена на системот на интерните контроли да се откаже од вршењето оцена на одделни конкретни цели. Предлогот може да се заснова врз проценката дека од гледиште на ангажирањето на ревизорот, потрошеното време на ДЗР и субјектот, како и дека уверувањето за законитоста и правилноста на податоците во финансиските извештаи може да се стекне со зголемен обем на детални постапки на утврдување исправност и законитост наместо со вршење оценка и проверка на функционирањето на интерните контроли.

45. Изоставените контролни цели раководителот на тимот треба да ги назначи на сводниот преглед на извршувањето на програмата на проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли внесувајќи под насловот „Причина“ , коментар кој треба да содржи:

- причини за откажување од вршење оценка на контролните цели (најчесто затоа што контролните цели не се од материјално значење за работењето) или поефикасна проверка може да се изврши со постапките на проверка на салдата на сметките;
- постапки што треба да се применат во натамошната работа на ревизија на годишната сметка;
- раководителот на организацискиот дел надлежен за работите на ревизијата во соодветниот сектор, врз основа на погоре изнесеното, ја одобрува предложената постапка и донесува одлука за постапување според неа.

46. Во одреден број случаи ќе биде неопходно одговорот на точките од програмите да се прошири со давање потребни објаснувања во писмена форма. За овие цели, по секое прашање е оставен празен простор на стандардниот образец. Објаснувањето ќе биде потребно да се даде во следните случаи:

- кога не е изработена белешка или шематски приказ за сметководствено-контролните постапки и не се врши оценка на интерните сметководствени контроли (најчесто кај прашалниците „Останати контролни цели“);
- кога информацијата содржана во шематскиот приказ или белешката не е доволна во целост да се објасни даденият одговор на точката од програмата или кога дополнителната информација може да биде од помош при вршењето проверка на функционирањето на интерните сметководствени контроли (на пример, звање и домен на овластувањата на одговорниот работник и начин на кој е докажано извршување одредена контролна постапка);

- кога на поставеното прашање во прашалникот е одговорено со кратенка "Н/П" (неприменливо).

47. Во поголем број случаи во практиката се наидува на повеќе контролни постапки кои се однесуваат на поединечна точка од прашалникот. Во таквите случаи, веројатно, во рамките на системот на интерните сметководствени контроли на набљудуваниот субјект постои примарна контрола која обезбедува сеопфатност и/или точност на обработката на деловните промени во целост и една или повеќе секундарни, споредни контролни постапки кои се однесуваат само на деловите на обработката на деловната промена. Кога за истата точка од програмата постојат повеќе контролни постапки, треба да биде одговорено со повикување на онаа контролна постапка на која ревизорот на ДЗР има намера да се потпре во натамошната работа, со цел создавање заклучок за квалитетот на испитуваните интерни сметководствени контроли.

Метода/начин на оценка – пополнување на прашалникот

48. Процесот на оценката на интерните сметководствени контроли почнува со давање одговор на точката од прашалникот во рамките на секоја контролна цел, во чиј тек се утврдува дали во сметководствениот систем на субјектот постои или не постои одредена сметководствено-контролна постапка.

49. Оценката и пополнувањето на прашалникот треба да се изврши врз основа на информациите содржани во белешката или во шематскиот приказ за сметководствените постапки применети од субјектот.

50. Секоја точка од прашалникот е дефинирана (составена) така што на неа, по правило, може да се одговори со "ДА" или со "НЕ" означувајќи на тој начин постоење или непостоење сметководствена постапка или контрола, односно нејзино функционирање или нефункционирање во сметководствениот систем на субјектот. Одговорот треба да се забележи со ставање знак во колоната "ДА" или "НЕ", зависно од тоа што е во конкретниот случај соодветно.

51. Ако одредена точка од прашалникот не е применлива кај одреден субјект односно област, во колоната „ДА“ треба да се внесе таква констатација со користење на ознаката „Н/П“.

52. Оценката на постоење или непостоење одредена контролна постапка и одговор треба да биде поврзана со белешката или со шематскиот приказ кој ја поткрепува таквата оценка. Ова треба да биде направено со утврдување и внесување на бројот на белешката или шематскиот приказ и бројот на операцијата во која се содржани информациите што го поткрепуваат одговорот на точката од прашалникот. На пример, ако одговорот на точката од прашалникот произлегува од операцијата 21 во белешката или шематскиот приказ број 3, во соодветната колона од прашалникот – врска треба да се внесе ознака „3/21“.

53. Позитивниот одговор („ДА“) претставува оценка која укажува дека контролната постапка применета во сметководствениот систем на субјектот е соодветна во однос на остварувањето на поставената контролна цел. По ова следи проверка на контролната постапка како потврда за нејзиното вистинско и

непрекинато функционирање во сметководствениот систем на субјектот (точка 302.6.)

54. За потребите на оценка на интерните контроли се смета дека контролната постапка која ја применува субјектот е соодветна, односно придонесува за остварување на контролната цел само ако е можно да се прибават докази за нејзиното функционирањето. Ако е тоа можно, неопходно е да се даде оценка за непостоењето на соодветна контролна постапка и на соодветната точка од прашалникот да се одговори со „НЕ“ со наведување на причината за таквиот одговор. Изјавата на одговорните лица на субјектот не може да претставува сигурен доказ, додека набљудувањето на извршувањето на контролната постапка од членовите на тимот, во одредени случаи во зависност од прашањето за кое станува збор, може да се смета за доволен доказ.

55. Ако постојат во точките од прашалникот еден или повеќе негативни одговори, потребно е да се постапи на следниот начин:

- со испитување и разговор со одговорните лица на субјектот да се утврди дали постојат компензирачки контроли. Компензирачките контроли претставуваат такви контролни постапки кои субјектот ги врши наместо постапките дефинирани во рамките на стандардната контролна цел. Ако е утврдена одредена компензирачка контрола, нејзината содржина треба да биде внесена во прашалникот во просторот со наслов „компензирачки контроли“, на крајот од контролната цел е означен со бројот на точката од прашалникот на која се однесува таквата контрола. Ако е содржината на компензирачката контрола видлива од белешката или од шематскиот приказ, ќе биде доволно накратко да се изнесе суштината на таквата контрола и да се поврзе со бројот на операциите од приказот во за тоа одредена колона во прашалникот;
- ако се утврди дека не постојат компензирачки контроли, тоа укажува дека постојат слабости, неисправности и незаконитост во интерните сметководствени контроли, односно дека тие не постојат, па поради тоа во понатамошната работа не се врши проверка на нивното функционирање. Слабостите, неисправностите, незаконитостите треба да се евидентираат во образецот „преглед на слабости, неисправности, незаконитости на интерните сметководствени контроли“ (Анекс 1, Прилог 8). Детали за начинот на пополнување на овој образец се објаснети во точка 302.5. – Преглед на слабости на системот на интерни контроли.

56. Оценката на постоењето на одредени конкретни постапки, односно остварувањето одредени контролни цели и пополнувањето на прашалниците (прелиминарно и конечно), по правило, треба да биде извршено од оние членови на тимот што ја изработиле (ја ажурирале) односната белешка или шематскиот приказ и извршиле проверка на функционирањето на тие постапки во сметководствениот систем на субјектот.

57. Оценката на контролните постапки и пополнувањето на прашалникот за сметководствени системи со компјутерска обработка на податоци треба да биде извршено или од членот на тимот што поседува општи знаења неопходни за ревизија на финансиски извештаи (а која вклучува до одреден степен и познавање компјутерски системи) или од лице специјализирано за вршење ревизија во услови на примена на компјутерски системи. Одлуката за тоа кој профил на лице ќе биде ангажиран на овој дел од работата и во која мерка, ја донесува раководителот на тимот, на предлог од работникот специјализиран за ревизија на информациони системи. По правило ангажирањето на ревизор специјализиран за ревизија во услови на примена на информациони системи ќе биде во вид на давање помош и преглед на правилноста на извршената оценка, односно пополнување на прашалникот од членовите на тимот што не се специјализирани за ревизија на информациони системи.

Ажурирање на прашалникот

58. Кога е вршена оценка на интерните контроли во претходната (или во некоја од поранешните години), потребно е прашалникот за оцена за тековната година:

- да се ажурира со измените настанати во контролните постапки кои ги применува субјектот. Нов прашалник се пополнува само ако читливоста и прегледноста на постојниот, поради измени и претходно вршени дополнувања, е значително намалена и ако дошло до значајни промени во применетите постапки кај субјектот (на пример, премин од рачна кон компјутерска обработка на податоците);
- да се ажурира со прецртување на претходниот одговор (и со повикување на белешката или шематскиот приказ) така што да остане видливо, а над него да се внесе измената;
- да се ажурира со датумот на измената и да се внесе од страна, според алинејата во која е извршена измена.

59. Ако оценката на интерните контроли е извршена од општ ревизор, овластениот ревизор специјализиран за ревизија во услови на примена на компјутерски системи е должен, да изврши преглед на неговата работа за да се увери дека оценката е правилно извршена и дека прашалникот за сметководствените системи со компјутерска обработка на податоците е правилно пополнет.

60. Раководителот на тимот е должен да го прегледа прашалникот - за извршената оценка од членовите на тимот (со исклучок на случаите наведени во претходниот став) и да ја провери исправноста на поврзувањето на одговорот во прашалникот со бројот и операцијата на белешката односно шематскиот приказ, како поткрепа на постоењето или непостоењето на контролната постапка.

61. Во сводниот преглед на извршување на програмата за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли, за секоја област или циклус на деловни функции има простор за потпис на лицата како доказ дека секој член на тимот вклучувајќи го и раководителот на тимот, ги извршил правилно и комплетно предвидените постапки (пополнување и ажурирање на прашалниците и преглед и одобрување од раководителот на тимот, раководителот на ревизијата односно организациониот дел) (Анекс 2, Прилог 4А; 5А; 20).

б) Прашалници за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли за помалку сложени сметководствени системи

62. За потребите на оценка на интерните контроли кај помалку сложените сметководствени системи потребно е да се изврши приспособување на стандардните прашалници.

63. Приспособувањето на стандардните прашалници се врши со опфаќање на оние контролни цели што во еден помалку сложен сметководствен систем треба да бидат вградени и остварени, при што:

- да се вклучат поединечни точки од стандардните прашалници кои се однесуваат на основните контроли што се неопходни за остварување: (1) сеопфатност и точност на сметководствените евиденции; (2) одредени надзорни контроли; (3) одредени контроли во однос на чувањето и заштитата на средствата;
- да се приспособат точките од стандардните прашалници што се однесуваат на контролите на разграничувањето на должности, бидејќи овие контроли, по правило, не се (поради помал број на сметководствени лица) во целост присутни во системот на интерните контроли на субјектот;
- прашалниците да се пополни по примерот на нумерирање на контролните цели на начин како што е тоа направено кај стандардните прашалници.

в) Прашалници за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли во услови на користење компјутерски системи

64. За потребите на оценка на интерните контроли на субјектите кои имаат компјутерска обработка на податоци се изработуваат посебни прашалници. Прашалниците опфаќаат контроли и постапки кои се најчесто вградени во системот на интерните контроли на субјектот со компјутерска обработка на податоците. Во рамките на поединечните контролни цели е извршена систематизација на тие контролни постапки на начинот прикажан во точка 300.1.3. - Интерни контроли во Информациските системи.

302.5. Преглед на неисправности, незаконитости и слабости на системот на интерните контроли

65. Сите неисправности, незаконитости и слабости во интерните контроли утврдени во текот на прелиминарното пополнување (ажурирање) на прашалникот или подоцна, во текот на вршењето проверка на функционирањето на сметководствено-контролните постапки и давањето конечна оценка за нив, треба да се евидентираат на стандардниот образец „преглед на неисправности, незаконитости и слабости на интерните контроли/преглед на слабости на системот на интерните контроли (ПССИК)“ (Анекс 1, Прилог 8).

66. Целта на прегледот е да обезбеди евиденција на сите неисправности, незаконитости и слабости утврдени во сметководствено-контролните постапки, односно со интерните контроли на субјектот, како и да даде доказ дека тие:

- се земени предвид при одредувањето на видот, обемот и периодот во кој ќе се вршат постапките на утврдување на исправноста и законитоста;
- се разгледувани со одговорните лица на субјектот;
- се внесени во извештајот и дека за тоа се известени раководството, органите на управување и надзорните органи.

67. Основната задача во оваа фаза на работата е да се разгледа и да се процени:

- дали утврдените неисправности, незаконитости и слабости можат да предизвикаат настанување материјално значајни грешки во финансиските извештаи и
- можното влијание на содржината, обемот и времето потребно за постапките за утврдувањето на исправноста и законитоста на податоците во финансиските извештаи, односно во натамошниот тек на работата на ревизијата.

68. При разгледувањето и оценката на влијанието на утврдените неисправности, незаконитости и слабости, на исправноста и законитоста на податоците и натамошниот тек на работата на ревизијата на финансиските извештаи треба да се има предвид следното:

- неисправностите, незаконитостите и слабостите во остварувањето на контролните цели, кои се однесуваат на средствата и обврските од кои се од материјално значење имаат поголемо влијание врз настанувањето на грешките од значење за исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи;
- во сметководствените системи кои користат ИТ:
  (1) слабостите во контролите кои се однесуваат на точноста и целоста на постојаните податоци (во матичните датотеки), по правило, имаат поголемо влијание отколку слабостите во контролите кои се однесуваат на точноста или исправноста на променливите податоци;

  (2) слабостите во програмираните контролни постапки обично имаат поголемо влијание од слабостите во рачните постапки (посебно во случаите во кои се врши масовна обработка на податоците и кај кои резултатите од примената на компјутерските контролни програми не се проверуваат дополнително со рачни постапки).

69. Недостатоците и слабостите во одредени сметководствено-контролни постапки овозможуваат настанување случајни или намерни грешки кои како последица може да имаат:

- потценување, односно преценување на средствата или нивните извори во билансот на состојба, со соодветно влијание или без влијание врз билансот на успехот;
- неприкажување одредени расходи и приходи, односно потребни исправки во билансот на успехот;
- неправилно класификување и прикажување на позициите во билансот на состојба и билансот на успех.

Евидентирање на утврдените неисправности, незаконитости и слабости

70. При оценката и евидентирањето на неисправностите, незаконитостите и слабостите, имајќи ја предвид структурата и целта на прегледот на неисправности, незаконитости и слабости во системот на интерните сметководствени контроли, треба да се постапи на следниот начин:

- во колоната 1 од Прегледот (ПССИК) се впишува врската (поединечната точка од прашалникот...) со Прашалникот за системот на интерни контроли (ПСИК) за контролната цел во областа која е предмет на оцена (вклучително и точките од дополнителните контролни цели) каде е утврдено дека не постои соодветна сметководствено-контролна постапка во системот;
- во колоната 2 се објаснува деталната суштина на утврдените неисправности, незаконитости и слабости и можниот ефект на исправноста и законитоста врз податоците искажани во финансиските извештаи на субјектот. Притоа: (1) секоја утврдена неисправност, незаконитост и слабост детално да се опише, согласно со содржината и целта на соодветната контролна цел во рамките на кои е утврдена таа; (2) да се оцени можноста за настанување материјално-значајни грешки во финансиските извештаи на субјектот. Оценка може да се даде дури по согледувањето на сите конкретни околности вклучувајќи ги бројот и големината на деловните промени на кои се однесуваат утврдените слабости, како и постоењето дополнителни контролни постапки на субјектот кои може да придонесат за откривање и корекција на значајни грешки.

71. По согледувањето на сите околности и донесувањето оценка, во Прегледот (кол. 4 и 5) да се внесе:

- Ако се оцени дека може да настане грешка од материјално значење: (1) констатацијата за конкретна неисправност, незаконитост и слабост во интерните контроли може да предизвика грешка од важно влијание врз исправноста, односно законитоста на податоците во финансиските извештаи на субјектот; (2) образложение и опис на начинот на кој тие можат мошне да влијаат врз исправноста и законитоста на податоците во финансиските извештаи; (3) билансни позиции и елементи во финансиските извештаи врз кои можат да влијаат утврдените слабости.
- Ако се оцени дека не може да настане грешка од материјално значење: (1) констатација дека поради постоење конкретни неисправности, незаконитости и слабости во интерните контроли не може да настане грешка од сериозно влијание врз исправноста и законитоста на податоците во финансиските извештаи; (2) образложение за таквата оценка.

72. Сите оценки, односно неисправности, незаконитости и слабости внесени во прегледот да се разгледаат со одговорните лица на субјектот за да се прибави и да се забележи (во колона 3) нивниот коментар за истите со цел за:

- Утврдување евентуални компензирачки контроли кои не се лесно забележливи, па поради тоа не биле идентификувани при изработката на белешката или шематскиот приказ и прелиминарната оценка на интерните контроли; во вакви случаи треба: (1) да се увериме во постоењето компензирачки контроли и (2) да се изврши дополнување и измена на: белешката и шематскиот приказ, проверка на нивната правилност, програмата и прегледот, назначувајќи го постоењето компензирачки контроли;
- Овозможување на субјектот што е можно побргу да преземе мерки за отстранување на утврдените неисправности, незаконитости и слабости.

73. Ако субјектот не преземе мерки веднаш со цел исправање, односно отстранување на неисправностите, незаконитостите и слабостите на интерните контроли на начин што обезбедува дека тие нема да имаат влијание врз исправноста и законитоста на податоците во финансиските извештаи, потребно е да се одложи вршењето на постапките на проверка на функционирањето на сметководствено-контролните постапки до договорениот рок и дури потоа:

- да се изврши ажурирање на прегледот со внесување информации (во колона 10 и 11) дека неисправноста, незаконитоста или слабоста е отстранета и
- да се изврши проверка на функционирањето на интерните контроли за конкретната контролна цел.

74. Ако субјектот не е во можност да преземе мерки за отстранување на неисправностите, незаконитостите и слабостите на интерните контроли или не ги извршил дадените препораки треба:

- да се изостави вршењето проверка на функционирањето на сметководствено-контролните постапки за конкретната контролна цел;
- да се разгледаат мерките и постапките што треба да се применат во натамошниот тек на вршењето ревизија на финансиските извештаи и тоа: (1) ако се оцени дека е неопходно да се изврши измена на видот, обемот и времето на натамошните постапки (постапки на проверка на функционирањето на интерните сметководствени контроли или проверка на утврдување исправност и законитост на позициите и елементите прикажани во финансиските извештаи), во прегледот (колона 6 и 7) да се изложи суштината на бараните измени и да се изврши поврзување со соодветните програми на утврдување исправност и законитост; (2) ако се оцени дека не е неопходно да се вршат какви било измени на видот, обемот и периодот на вршењето на натамошните постапки на ревизија на финансиските извештаи, таквата констатација заедно со образложението да се внесе во прегледот (исто така колона 6 и 7).

Начинот на кој субјектот е известен за неисправноста, незаконитоста или слабоста (извештај или во одредени случаи во усна форма) и датумот треба да се внесат во прегледот (колона 8 и 9), а со цел следење на договорениот рок за нивно отстранување, како и продолжување на вршењето проверка на функционирањето на тие контроли или ако е тоа потребно, внесување на бараните измени во постапките на ревизија на финансиските извештаи по тој рок.

Постапка на ажурирање на прегледот

75. Ажурирање на прегледот треба да се врши:

- кога при проверката на функционирањето на сметководствено-контролните постапки на субјектот ќе се забележат одредени отстапувања од воспоставениот систем или привремени прекини во неговото функционирање со примена на постапките изнесени погоре во текстот;
- кога утврдените неисправности, незаконитости и слабости ќе бидат исправени, односно ќе бидат отстранети од субјектот, се внесува датум кога е тоа направено (со претходно ажурирање на стандардната документација која му претходи на прегледот).

302.6. Проверка на функционирањето на системот на интерни контроли

76. Сите сметководствено-контролни постапки (вклучувајќи ги и компензирачките контроли) прикажани во белешката или во шематскиот приказ, а кои во текот на прелиминарната проценка во прашалниците за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли се позитивно оценети (одговор „ДА"), треба да бидат подложени на проверки/тестови чија цел е потврда на нивното вистинско и непрекинато функционирање во сметководствениот систем на субјектот.

77. Исклучок во однос на наведеното во претходната точка прават следните случаи:

- кога не е можно да се верува на одредени сметководствени постапки поради тоа што меѓусебно се зависни од некои други контролни постапки што не се вршат од субјектот, а кои се однесуваат на истата контролна цел. На пример, кога позитивните одговори во програмата се отповикани со негативен одговор за постоењето на други контролни постапки во рамките на истата контролна цел;
- кога на предлог на раководителот на тимот, раководителот на ревизијата ќе процени и ќе донесе одлука дека од гледиште на ангажирањето на ревизорите и потрошеното време на ДЗР и субјектот е поефикасно оценката за исправноста и законитоста на податоците во финансиските извештаи да се формира со зголемен обем на постапките на утврдување исправност и законитост отколку со вршење проверка на функционирањето на сметководствено-контролните постапки.

Методи на проверка на функционирањето на интерните контроли

78. Проверка на функционирањето на интерните контроли се врши со примена на следните методи:

(1) испитување докази

Преглед на евиденции и исправи, усогласувања и споредување разни извештаи од сметководствено значење за субјектот за да се обезбедат докази дека сметководствено-контролните постапки се применуваат правилно и континуирано. Доказ за функционирањето на контролата се потписите (иницијалите) или другите ознаки на одговорните лица на субјектот кои вршат одредени контролни постапки на исправите и евиденциите. На пример, преглед на фактури, за да се увериме дека на нив постои потпис и печат „ликвидирано" („проверено") како доказ дека ликвидаторот ги извршил предвидените контролни постапки;

(2) повторно вршење контролни постапки

Извршување во целост или делумно на сметководствено-контролни постапки кои на исправите и евиденциите биле (или требало да бидат) извршени од одговорното лице на субјектот. На пример, споредување фактури на добавувачи со приемница (видови и количества стока), цена со договор, ценовник (или со друг соодветен извор), вршење проверка на точноста на збировите и пресметките од членот на тимот и друго.

79. Проверките не треба да се ограничат само на увид во потписите, проверка на вкрстената поврзаност и усогласеност на исправите и евиденциите и на тоа слично, туку е неопходно да се изврши увид и проверка на суштината, логичноста и оправданоста на евидентираните деловни промени, да се изврши набљудување на условите и околностите во кои сметководствено-контролните постапки се извршувани и да се обрне внимание на сè што би изгледало невообичаено во нивното вршење.

80. Во одредени околности може да се случи како главен вид проверка на функционирањето да е можно да се примени методата на набљудување на извршувањето на сметководствено-контролната постапка на субјектот (на пример, кај контролата на броењето и мерењето при приемот на материјали и стока). Во случаите кога се применува методата на набљудување, треба да се имаат предвид ограничувањата кои ги имаат овие видови проверка. Имено, можно е одговорните лица на субјектот да ги вршат сите предвидени сметководствени постапки само поради присуство на ревизор на ДЗР, а во негово отсуство, односно во секојдневната работа да не ги вршат. Поради тоа, во извесни случаи треба да се бараат докази за функционирањето на постапките и за мерките кои резултирале од конкретната постапка (на пример, увид во извештаите, за записниците во врска со помалку испорачани материјали, резервни делови и ситен инвентар или записниците во врска со нивна испорака со несоодветен квалитет, усогласување отворени ставки и сл).

81. Методата на проверка на функционирањето што треба да се примени во конкретниот случај зависи од видовите и начинот на кој се врши соодветната сметководствена контролна постапка.

Обем на проверката и фактори кои ја одредуваат

82. Обемот на проверката на функционирањето на сметководствено-контролните постапки, односно бројот на ставките што треба да бидат проверени треба да се одреди за секој субјект поединечно, според конкретните околности. Целта е да се изврши што е можно помал обем на проверка под услов да се обезбедат доволно докази за функционирањето на интерните сметководствени контроли. Подолу е даден предлог за обем на проверка изработен врз основа на проценка и искуства и претставува рамка во која најчесто се одредува конкретниот обем на проверка:

Зачестеност на вршење на сметководствено-контролни постапки од страна на субјектот	Предложен обем на проверка - број на ставки	
	За испитување на докази за функционирањето на контролата	Повторно вршење на извршени контроли
Месечна	2 - 6	1 - 2
Неделна	4 - 10	2 - 4
Дневна	10 - 25	4 - 10
Повеќе од дневна		
- од 1000 пати во годината	25 - 50	10 - 15
- преку 1000 пати во годината	50 - 100	15 - 20

Предложениот обем на проверка служи само како патоказ и не претставува цврсто одреден максимален или минимален број на ставки кои треба да се тестираат.

83. Ревизорот може да ги тестира контролите со набљудување и распрашување на вработените. Подобро е ревизорот да прашува **како** се вршат одредени постапки наместо дали тие се вршат на конкретен начин, што би претставувало водење на испитаникот низ одговорот. Ревизорот бара недоследности помеѓу она што го гледа и она што го кажуваат вработените. Само по себе, на овој начин не може да се обезбедат доволно докази за тоа дека контролите функционираат низ целата година. Затоа ревизорот ќе ги испита документите и извештаите за да провери дека контролите функционирале низ целата година. На пример, ревизорот може да ги испита документите за да провери дека раководителите ги одобриле трансакциите или усогласувањата, извештаите за проверки и како постапиле раководителите потоа. Ревизорот може, исто така, повторно да ги изврши контролите ако нема документиран доказ за тоа дека тие функционирале. Овие постапки се однесуваат и на набљудувањето.

Пример 1

Субјектот ги плаќа вработените секој месец. Важна контрола е дека информациите од системот за плати се усогласуваат со сметководствениот систем секој месец. Затоа ревизорот извршува усогласување на податоците од системот на плати со сметководствениот систем.

Ако контролите функционираат кај повеќето поединечни трансакции, ревизорот ќе испита само еден примерок од нив.

Пример 2

Субјектот обработува илјадници фактури за стоки и услуги секоја година. Ревизорот сака да биде сигурен дека контролата според која сите фактури се одобрени/заверени функционира како што треба. Ревизорот би тестирал само примерок на фактури.

84. Ревизорите претпочитаат да извлечат статистички примерок и вообичаено го прават по случаен избор. Изборот на примерок со монетарна единица не се користи за тестирање на контролите. Ова е поради тоа што контролите треба да се применат на сите трансакции, а не само на оние со висока вредност.

85. Ако статистичката метода не е практична, ревизорот го користи неговото просудување за сектирање примерок за тестирање. Ревизорот решава за бројот и видот на тестирањето. На пример, тој може да се реши да го потврди направеното усогласување или да го изведе повторно.

86. Колку поретко една контрола се врши (пример, месечно усогласување наместо контрола што се применува на секоја трансакција), толку помалку скапо треба да биде нејзиното тестирање. Ревизорот може да ја тестира контролата секогаш кога таа се користи или кога се користи во најголем број случаи. Ревизорот ќе постапи така ако контролата покрива голем број трансакции или покрива трансакции кои се од материјална природа во рамките на контекстот.

Пример

Субјектот ги усогласува банковните изводи со сметководствениот систем секој месец. Ревизорот може да реши да го повтори усогласувањето за еден месец и да ги испита документите за други периоди врз чија основа се правени усогласувања за да види дали се тие правилно и навремено извршени.
Во Анексот 2 се дадени прашалници за тоа како ревизорите може да ги тестираат контролите.

87. Ако ревизорот врши тестирање на контролите со кои се покрива област која го преминува нивото на материјалност, вообичаено се тестира примерок од 50 ставки.

Пример

Субјектот секоја година троши по 4 милиони евра за плати. Една од контролите е висината на платата да биде одобрена од раководителот. Материјалноста е утврдена на 2 милиони евра. Ревизорот треба да тестира 50 вработени за да се осигури дека оваа контрола работи ефективно.

88. Во случај едно тестирање да потфрли, се зема друг примерок од 30 вработени. Ако и второто тестирање потфрли, ревизорот заклучува дека ревизијата не може да се потпре на контролите и контролниот ризик го преоценува како висок.

89. Ако ревизорите тестираат контроли кои не покриваат материјални износи, тогаш би се тестирал примерок од 30 ставки.

Пример

Субјектот секоја година троши по 4 милиони евра за плати. Ревизорот ги тестира вработените кои се примени на работа во таа година. Има 180 нововработени. Платата за сите овие нововработени изнесува вкупно 360.000 евра. Значајноста е утврдена на 2 милиони евра. Една од контролите е секој раководител (каде што има нови вработени) да се потпише на документот/формуларот со кој се одобрува на нововработените да им биде исплатена плата. Ревизорот би тестирал 30 нововработени за да се осигури дека оваа контрола ефективно функционирала.

Во случај едно тестирање да потфрли, ревизорот треба да земе друг примерок од 20. Ако и второто тестирање потфрли, ревизорот не може да се потпре на контролите.

90. Ако ревизорот утврди дека контролите не функционирале според тоа како се воспоставени, тогаш ја разгледува можноста да ги тестира другите контроли. Ако ревизорот не може да идентификува алтернативни контроли или ако тие се покажат како неефективни, тогаш ревизорот би заклучил дека контролниот ризик е висок. Ова обично значи дека треба да се направат повеќе директни/детални тестови.

91. При изборот на ставки за тестирање треба да се користат методите за избор на примероци за тестирање. Детали се дадени во делот 200.6. Метода на примерок во ревизорските постапки

92. При одредувањето на обемот на проверката треба да се имаат предвид следните фактори:

а) Зачестеност на вршењето контролни постапки од субјектот;
б) Методата на проверка на функционирањето на интерните контроли;
в) Видот на сметковдстствено-контролни постапки над деловните промени;
г) Ризик грешката да не биде откриена;
д) Број на отстапувања и значење на потенцијалните грешки.

а) Зачестеност на вршењето контролни постапки од субјектот

93. По правило за поголема зачестеност на контролните постапки се бара поголем обем на проверка.

б) Методата на проверка на функционирањето на интерните контроли

94. За проверките кои се вршат со повторно вршење на извршените контролни постапки треба да се одреди понизок обем на проверка од обемот за проверките кои се вршат со испитување докази.

в) Видот на сметковдстствено-контролни постапки над деловните промени

95. Во однос на контролите кои се предвидени да ја опфатат групата деловни промени, обемот на проверката со користење на методите на повторно извршување на контролните постапки треба да се одреди според доказите за вршење на овие контроли од субјектот, а не според бројот на поединечните деловни промени кои се составен дел на таа група деловни промени. На пример, во случаите кога субјектот обезбедува контрола на сеопфатноста на обработката на деловните промени, со помош на нумеричка низа (обично однапред нумерирани) исправи и со месечна контрола на сеопфатноста на обработката на нумеричката низа на исправите, проверката на функционирањето може да се изврши на следниот начин:

- со испитување на доказите дека предвидената контролна постапка на субјектот функционира, односно со увид во месечните извештаи (2 до 6) за броевите на исправите кои не се обработени во рамките на соодветниот збир исправи, односно броевите кои недостасуваат во нумеричката низа на обработените документи за тој месец. Увидот и фактите дека субјектот изработува такви извештаи редовно укажуваат на функционирањето на контролата;

- со повторно вршење на контролите извршени од субјектот за 1 до 2 ставки од изведените извештаи, така што би се извршил преглед на одреден број збирови исправи, да се прибележат броевите во нумеричката низа што недостасуваат и потоа да се изврши проверка дали се тие опфатени во извештајот за необработените документи за тој месец; дали се истражени причините поради кои обработката не била извршена, како и со увид во доказите за нивното дополнително опфаќање, односно обработка.

г) Ризик грешката да не биде откриена

96. Во најголем број случаи уверувањето за правилно и континуирано функционирање на одредени контроли за оценка на исправноста на податоците се прибавува со проверка на нивното функционирање. Меѓутоа, треба да се има предвид дека во ефикасниот систем на интерните контроли прекините или нарушувањата во функционирањето на некои од основните контроли и контролните постапки ќе бидат откриени со вршење други контроли и контролни постапки во подоцнежната фаза (на пример, контроли на надзорот, заемно поврзани и условени контроли и севкупно усогласување). Во наведените случаи е можно да се намали обемот на проверката на функционирањето на конкретните контроли бидејќи потврдата – уверението за нејзиното функционирање се прибавува и со проверка на таквите подоцнежни контроли.

- **Надзор**

Ако овие контроли функционираат ефикасно, тие обезбедуваат идентификување на прекините и нарушувањата во функционирањето на соодветните основни контроли. Во случаите на отсуство на контролата

на надзорот со постоењето соодветно разграничување на должностите треба да се зголеми нивото на проверката (со метода на испитување докази) на правилноста на функционирањето на основните контроли и обратно. Во случаите кога постојат слабости во однос на разграничувањето на должностите и одговорностите со постоење соодветни контроли на надзор (присутно по правило кај помалите субјекти) треба да се зголеми нивото на проверка со методата на повторно вршење на извршените контроли за да се увериме во ефикасноста на функционирањето на контролите на надзорот.

- **Меѓусебна поврзаност и условеност на контролата**

Одредени основни контроли меѓусебно се поврзани и условени. На пример, ако постои прекин во функционирањето на контролата над сеопфатноста на фактурите на добавувачите, ова се одразува исто така и на обврската за нефактурираната стока и услугите и таквите прекини би биле забележени (како подолг временски период отворени ставки) и при проверката на функционирањето на контролата на обврските за нефактурираната стока и услуги или при проверката на усогласеноста на состојбата со добавувачите. Обемот на проверката на меѓусебно поврзаните контролни постапки поради тоа треба да се одреди според долната граница за предложениот обем на проверка (точка 82).

- **Постапки за севкупно усогласување**

Ако е субјектот во можност и ако врши како дел од редовните постапки севкупно усогласување (на пример, севкупно усогласување на набавените количини, потошените количини и залихите), треба да се изврши верификација и ако се потврди дека применетите постапки на усогласување се соодветно извршени, обемот и проверката на функционирањето на основните контроли треба да се одреди според долната граница на предложениот обем. Ако севкупното усогласување се врши поретко (на пример, еднаш годишно), треба да се разгледа квалитетот на проверката на одредени основни контроли.

д) Број на отстапувања и значење на потенцијалните грешки

97. Ако во текот на вршењето проверка се утврди дека одредени интерни сметководствено-контролни постапки не функционираат на начинот предвиден со актите на субјектот, неопходно е тоа да се разгледа. Ако станува збор за исклучоци или изолирани случаи или ако бројот на таквите отстапувања е прифатливо мал, можно е за целите на одредувањето на натамошните постапки на ревизијата на финансиските извештаи да се потпреме на вкупното функционирање на таквата сметководствено-контролна постапка, што претставува прифатливо мал број отстапувања во функционирањето на контролната постапка, што е работа на проценка во секој поединечен случај. Во постапката на таквото проценување неопходно е да се разгледа пред сè можноста за настанување грешки од материјално значење за податоците искажани во финансиските

извештаи како последица на нефункционирањето на набљудуваната сметководствено-контролна постапка. За да може проценката да се изврши соодветно, треба да се има предвид следното:

- фазите во обработката на податоците во кои постои можност за настанување грешки. Грешките кои настануваат во почетните фази на обработката на деловните промени често ќе имаат помалку значајни последици во однос на оние што настануваат во подоцнежните фази на контрола и обработка на податоците бидејќи постои можност за навремено откривање грешки, односно откривање грешки со други сметководствено-контролни постапки кои се вршат во некоја од подоцнежните фази на обработката.

- ефектите на прекини во функционирањето на контролата над „постојаните податоци“ (на пример, број на бодови или вредност на бодот кај платите, продажна цена, планска цена). Овие видови грешки имаат подалекусежни последици отколку грешките кои настануваат кај променливите податоци на поединечните деловни промени.

- прекините или нарушувањата кај функционирањето на контролата на сеопфатноста на деловните промени ќе бидат од поголемо значење отколку прекините кои ќе настанат кај контролата на точноста или исправноста на поединечните деловни промени. Ова поради тоа што ставките кои треба да бидат опфатени во соодветните евиденции и во соодветниот пресметковен период (а кои се изоставени во текот на обработката), ќе биде тешко да се утврдат.

Опфаќање различни периоди со проверките

98. При одредувањето на обемот на проверката за да се одреди временската распространетост, односно проверките на различни периоди, треба да се прибават докази за функционирањето на интерните контроли во текот на целата година за која се врши ревизија на финансиските извештаи. Со проверките не треба да се опфатат различните периоди во текот на годината ако се изложат на проверки оние сметководствено-контролни постапки со чие извршување се откриваат кумулирани грешки и претходно настанати прекини и нарушувања во функционирањето на интерните контроли. На пример, во случај на проверка на усогласеноста на состојбата на сметките со носителот на платниот промет да нема потреба да се врши проверка на функционирањето на таа постапка во текот на целата година ако субјектот го врши тоа под датумот на билансот на состојбата. Меѓутоа, ако проверката на усогласувањето на состојбата на сметките со носителот на платниот промет се врши пред крајот на годината, треба да се изврши проверка на функционирањето на дисциплината на основните контроли во периодот помеѓу датумот на усогласувањето и крајот на деловната година.

Избор на ставки за тестирање

99. Со оглед на тоа што целта на проверката на функционирањето на интерните контроли е стекнување уверување за нивното правилно и непрекинато

функционирање (а не потврда на износите прикажани во евиденциите) при испитувањето на доказите или повторното вршење на контролните постапки, не е нопходно посебен акцент да се става врз изборот на ставки за проверка според принципот на материјалност на износот.

100. Проверките на функционирањето на интерните сметководствени контроли се предвидени и изготвени така што со нивна помош се врши проверка на одредени контролни точки, земајќи ги предвид првенствено тековите на деловните промени (сите постапки за настанување една деловна промена од нејзиното иницирање до нејзиното евидентирање) низ одделни контролни точки, а не низ сметководствениот систем. Поради тоа, за проверка на различните контролни точки може да бидат избрани различни исправи. Во некои случаи е потребно да се врши проверка на функционирањето на повеќе контроли на иста исправа.

101. При избирањето примерок за извршување проверка треба да се има предвид дека единствено е можно да се изведуваат правилни заклучоци за функционирањето на контролните постапки на субјектот ако ставките на примерокот се избрани така што да претставуваат репрезентативни примероци на популацијата од која се избрани. Да се користат моделите за избор на примерок образложени во делот 200.6.

Примерокот не може да биде репрезентативен:

- ако не е земен од целата популација или
- ако содржи една или повеќи групи ставки од една серија, непрекината низа (нумеричка, хронолошка, алфабетска). На пример, сите ставки се земени само од една страница на дневникот, прегледот, пописните листи; сите ставки се земени од еден период или само од еден оддел од деловните книги водени алфабетски или
- ако се изврши намерен избор на ставки со високи износи на вредности или ставки кои се посебни (специјални) според некој друг критериум.

Редослед на извршување на проверките

102. Проверките на функционирањето на интерните сметководствени контроли не е неопходно да се извршат според редоследот каков што е даден во прашалниците. Надзорните контроли може да се проверат пред соодветните основни контроли. Исто така, контролите кои се однесуваат на групите (спецификациите) на деловните промени, по правило, треба да се проверат пред контролите на односните поединечни деловни промени. Ваквиот редослед се предлага поради тоа што врз основа на резултатите од проверките на надзорните контроли и контролите кои се однесуваат на групата на деловните промени може во извесна мера да го одреди и обемот на проверката кој ќе се врши за основните контроли. Меѓутоа, исто така е подеднакво прифатливо правото да се изврши проверка на основните контроли или на основните контроли и на надзорните контроли во исто време ако одредени околности укажуваат дека ваквиот редослед ќе биде поефикасен.

Отстапувања и прекини во функционирањето на интерните контроли

103. Кога вршејќи проверка на функционирањето ќе се утврди дека одредени сметководствено-контролни постапки не се извршуваат од субјектот или дека не постои доказ за нивно извршување, потребно е да се разгледа дали станува збор:

- за „изолиран случај“ или
- за факт кој укажува на постоењето отстапувања и прекини во системот на интерните контроли.

104. За да се утврди дали се работи за изолиран случај, треба да се разгледаат и да се оценат причините за настанувањето на таквите исклучоци, што е можно да се согледа и да се оцени со помош на истражувањата и испитувањата на конкретните околности. Во преостанатите случаи, неопходно е да се зголеми обемот на примероците за испитување, под услов ова зголемување да овозможува утврдување на суштината и обемот на отстапувањата, односно на исклучоците. Ако отстапувањата и прекините во функционирањето на интерните контроли биле отстранети навремено, односно пред крајот на пресметковниот период или деловната година самоиницијативно од субјектот или по дадените препораки на ревизијата, не треба да се зголемува обемот на постапките за утврдување исправност и законитост.

105. Ако нарушувањата и отстапувањата од воспоставените интерни сметководствени контроли не биле исправени и отстранети од субјектот, тогаш нарушувањата и отстапувањата треба да се внесат во прегледот на неисправности и незаконитости и прашалникот, како и да се направат соодветни измени и дополнувања во белешките односно шематскиот приказ.

Документација за вршење проверка

106. Документацијата за проверка на функционирањето на интерните контроли се состои од:

а) **Програма и преглед на извршувањето на** функционалниот тест (ППФТ). (Анекс 1, Прилог 7)

б) **Извршувањето на програмите** за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли. (Анекс 2, Прилог 4А:,5А и 20 А)

а) Преглед на извршувањето на функционалниот тест

107. Прегледот на извршувањето на програмите за проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли (ППФТ), во делот на задачите, може да се користи во периодот од три години, слично како и прашалниците, со тоа што ревизорот треба да разгледа дали ППФТ и прашалниците од претходната

година одговараат на постојната ситуација во тековната година. Во случаите кога прв пат се врши проверка и оценка на интерните контроли на субјектот, треба да се дефинираат видот и обемот на тестовите кои ќе се спроведат согласно со прашањата од прашалникот. По увидот во одобрувањето на предложените видови и обемот на тестови од раководителот на тимот, тие треба да се фотокопираат во два примерока за потребите за вршење проверка во наредните години. Ако проверката и оценката на интерните контроли на субјектот не се врши прв пат, раководителот на тимот треба да разгледа дали претходно дефинираните и извршените видови и обем на проверка одговараат на постојната ситуација во тековната година имајќи ги предвид:

- резултатите од извршените тестови на контрола од претходните години;
- сите измени во контролните постапки на субјектот, кои ќе се утврдат во текот на ажурирањето на белешката/шематскиот приказ и прашалниците за тековната година.

108. Во случаите кај кои предложените тестови не се соодветни за натамошна примена, да се извршат измени и дополнувања на видот и обемот на тестовите на контрола

Изработка на преглед на извршувањето на програмите (ППФТ)

109. Прегледот на извршувањето на програмите го изработува член на тимот кој треба да постапи на следниот начин:

- посебен лист (или листови) на стандардниот образец (ППФТ) треба да се употреби за секоја контролна цел од прашалникот за која се врши проверка на функционирањето на интерните сметководствени контроли;
- во првата колона од образецот ППФТ се внесува бројот на секое поединечно прашање од Прашалникот. Истовремено во прашалникот треба да се внесе соодветниот број на страницата од ППФТ;
- во колоната 2 од образецот ППФТ треба да се внесе описот и видот на проверката/тестот, односно што и на кој начин треба да се тестира (од содржината на контролната цел од прашалникот);
- сите точки од прашалникот треба да се внесат во прегледот на извршување на програмата (колона 1) без оглед дали е за нив даден предлог за вршење проверка на функционирањето на интерните сметководствени контроли или врз основа на прелиминарната оценка е решено да не се вршат проверки на нивното функционирање. Ако не се дефинираат задачи/тестови за некои точки од прашалникот, потребно е во колона 2. од овој образец да се дадат причините за отстапувањето од извршување на тестови на контрола. Со ваквата постапка се спречува можноста за појава на ситуација која било интерна сметководствена контрола, односно точка од прашалникот да не биде соодветно разгледувана и извршена. Проверката на функционирањето на поединечните интерни сметководствени контроли и

контролните постапки по правило се изоставуваат во следните случаи: (1) кога одговорот на поставеното прашање од прашалникот е негативен („НЕ“) - не постои контрола, па според тоа не може ни да се проверува; (2) кога не е можно да се потпре на одредени сметководствени контроли поради тоа што се меѓусебно поврзани и зависни од некоја друга (или други) контрола со негативен одговор, а кои се однесуваат на истата контролна цел или (3) кога раководителот на организациониот дел надлежен за работите на ревизија на финансиските извештаи ќе донесе одлука дека место проверка на функционирањето да се изврши проширени постапки на утврдување исправност и законитост;

- зададениот обем на проверка (ниво на тестот) треба да се внесе во колона 3. Во случај кога зададениот обем е под или над предложениот обем на проверки, причините за ваквото отстапување треба да се забележат на посебен прилог кој се остава заедно со прегледот на извршувањето на програмата;
- во случаите кај кои временското распространување на проверката на функционирањето на интерните сметководствени контроли е од посебна важност, во колона 3. од овој образец е потребно да се дадат соодветни упатства (на пример, најмалку 3 периоди: јануари, јуни, декември);
- дефинирањето на задачите, односно на видот и обемот на проверката да се изврши истовремено со или непосредно по извршената прелиминарна оценка на интерните контроли. Пожелно е оваа работа да ја извршат истите лица кои ја изготвиле белешката или шематскиот приказ или извршиле негова проверка и кои извршиле прелиминарна оценка за системот на интерни сметководствени контроли (на образецот ПСИК – Прашалник за системот на интерни контроли);
- раководителот на тимот треба да изврши увид во предложените видови и обем на проверка и да ги одобри пред да се пристапи кон извршување нивна проверка и, како доказ, за таа цел го потпишува одобрувањето во предвидениот простор. Овластениот ревизор специјализиран за ревизија во услови на користење на компјутерски системи (во случаите кога видот и обемот на проверката е дефиниран од ревизорот специјализиран за ревизија на компјутерски системи) треба да изврши увид и одобрување на начинот опишан за раководителот на тимот.
- Во колоната 4 се става контролен знак ✓ како доказ дека предложената програма за проверка на функционирањето на интерните сметководствени контроли е соодветна, односно ажурирана за натамошна употреба.

Извршување на задачите

110. Кога ќе се извршат проверки на функционирањето на интерните сметководствени контроли, потребно е во колона 5 да се внесат соодветни докази за

извршени тестови што се прегледани и периодот на кој се однесуваат доказите на проверката ако има доволно простор за тоа во наведената колона. Ако нема доволно простор за овие цели, за извршените проверки треба да се изготви посебен прилог/работна белешка, кој треба да се поврзе вкрстено, односно да се нумерира во колона 8 од прегледот за извршување на програмата (ППФТ).

111. Во колона 6. се внесуваат одговорите „Да“ или „Не“ според тоа дали во текот на проверката на функционирањето на интерните сметководствени контроли се утврдени исклучоци и отстапувања или контролите се извршуваат на пропишан начин согласно со интерните и други акти на субјектот. Наведениот начин на означување на исклучоците и отстапувањата треба да овозможи поедноставен и побрз увид во утврдената состојба од раководителот на тимот при контролата на работите извршени од членовите на тимот. Деталите за исклучоците и отстапувањата и мерките кои треба да се преземат врз оваа основа треба да се забележат на прилогот и да се поврзат вкрстено со колона 8 од ППФТ. Со исклучоците во натамошниот тек на оценката треба да се постапи на соодветниот начин (како што е и објаснето во поднасловот „Отстапувања и прекини во функционирањето на интерните контроли“ погоре со ставање ознака во колона 7 од прегледот за извршување на програмата.

112. Во колона 9 треба да се потпишат ревизорите што вршеле проверка на функционирањето на интерните сметководствени контроли и со потписите да ги назначат и датумите на извршените проверки. Прегледот, заедно со соодветните прилози, се одлага во делот од ПДР.

Доказ за извршените проверки

113. На стандардниот образец преглед на извршувањето на програмите (во колона 5) или на посебен прилог треба да се забележат доволно информации и податоци кои ќе овозможат исправите, спецификациите, анализите, извештаите и сè друго што при проверката на функционирањето на интерните сметководствени контроли се испитува да биде евидентирано и достапно како доказен материјал за извршувањето на програмите и најдената состојба.

114. Ако одредени исправи кои биле предмет на испитување (докази за извршени сметководствени контроли или повторно вршење на контролни постапки) од членот на тимот се детално опишани во колона 2, доволно е во колона 5 да се забележат само броевите на односните исправи. Во случај во кој не е погодно да се спроведе целосно вршење на контролните постапки, потребно е да се изготви посебен прилог на кој би се забележал обемот до кој членот на тимот ги извршил нив.

115. На пример, во случај на повторно вршење усогласување на синтетичката сметка со аналитичките евиденции нормално е да се сумира ова усогласување на соодветниот прилог и да се назначат контролираните салда, односно спецификацијата на овие салда земена од деловните книги, како и обемот до кој е извршена повторна контрола на збировите и сите други извршени проверки. За

извршените проверки на функционирањето на дисциплината на основните контроли е потребно исто така да се изготват посебни прилози од кои треба да бидат видливи доказите за извршените проверки на функционирањето на овие дисциплини од ревизорите на ДЗР. На пример, одредени испитани исправи и евиденции, природата и околностите под кои е извршена постапката на проверка со помош на набљудување на извршувањето на одделни контроли (во случај кога повторното извршување на контролните постапки не е изводливо) и постапки кај кои е извршено повторно извршување на контрола.

116. Во наведените случаи кога поради обемноста на податоците кои се предмет на проверка не било можно тие да бидат евидентирани во прегледот за извршување на програмите (па поради тоа се и евидентирани на посебен прилог) потребно е да се изврши вкрстено поврзување со прилозите (точка 110).

б) Извршување на програмите на проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли

117. Сводниот преглед на извршувањето на програмите на проверка и оценка на функционирањето на интерните контроли (Анекс 2, Прилог 4А, 5А, 20) треба да се пополни секоја година за сите контролни цели. Со ова се обезбедува доказ дека:

- прегледот и одобрувањето на предложените видови и обем на проверка на функционирањето на интерните контроли е извршено од раководителот на тимот, односно од овластениот ревизор специјализиран за ревизија во услови на користење накомпјутерски системи (во случаите во кои е тоа применливо);
- прегледот и одобрувањето на извршените проверки на функционирањето на интерните контроли е извршено од раководителот на тимот, односно од ревизорот специјализиран за ревизија во услови на користење на компјутерски системи (во случаите во кои е тоа применливо).

118. Раководителот на тимот треба да изврши увид и одобрување на извршените проверки на функционирањето на интерните сметководствени контроли (непосредно по нивното извршување), и пред почетокот на вршењето на постапките на утврдување исправност и законитост на финансиските извештаи. Ова е неопходно да се изврши навремено поради тоа што содржината, обемот и периодот на извршувањето на постапките за утврдување на исправноста и законитоста на финансиските извештаи зависи од квалитетот на интерните сметководствени контроли. Сета документација за извршените тестови на контрола (ППФТ заедно со соодветните работни белешки и сводниот преглед треба да се одложат во секцијата „**С**“ на ТДР.

302.7. Тестови на контрола на функционирањето на системот на интерните контроли

Контроли над физичкото движење на примените материјали, резервни делови, ситен инвентар, производи, стоката и услугите

119. Проверката на функционирањето на интерните контроли над физичкото движење на примените материјали, резервните делови, ситниот инвентар, производите, стоките и услугите; интерните трансфери на материјали од магацин во производство, полупроизводи и готови производи од производството во магацин; испорачаните производи, материјали, резервни делови, ситен инвентар, стоки и извршените услуги; враќањата и рекламациите врз нивна основа да се врши на следниот начин:

120. Да се посетат соодветните одделенија за прием, испраќање, продажба за готово, односно магацини и да се провери со помош на испитувањето на расположливите изворни исправи (приемници, требувања – издадено материјал, листи за примопредавање полупроизводи и готови производи од производство во магацин, испратници) и извештаи, записници за утврдените грешки, рекламации и други отстапувања, како и со помош на набљудување на постапките кои ги извршуваат лицата на субјектот:

а) дека нивното движење се врши само врз основа на одобрувања дадени од овластени лица;

б) дека на соодветен начин се врши утврдување на количествата (со мерење, со броење и со други погодни методи) и видовите (назив, квалитет, димензии и друго) и

в) дека се врши издавање соодветни исправи и нивно точно евидентирање.

Контроли на сеопфатноста на податоците во случаите во кои се користат однапред нумерирани исправи и регистар на броеви

121. Проверката на сеопфатноста (целоста) на обработката на податоците во случаите кога субјектот користи однапред втиснатa, непрекинатa низа броеви на исправите или на регистарот да се врши на следниот начин:

а) Да се испитаат евиденциите, пописите, листите на спецификации и други документирани докази, со кои се укажува на тоа дека непрекинатата нумеричка низа броеви на исправите повремено (периодично) се контролира и дека за броевите на исправите, односно исправите кои недостасуваат во нумеричката низа (прескокнати броеви) се врши испитување од лицето со степен на независност како што стои тоа во прашалникот.

б) Во случаите во кои е тоа применливо, да се испитаат доказите за тоа дека резултатите од испитувањата под (а) горе биле предмет на увид, проверка и одобрување од овластен раководител или од други овластени лица.

г) Да се избере одреден број збирови (одреден број истовидни исправи) или да се избере одреден број книжења или евидентирања во регистарот и да се изврши повторна контрола на следниот начин:

(1) да се провери непрекинатоста на нумеричката низа на исправите или во регистарот;

(2) да се прибават соодветни објаснувања за кои било броеви на исправи, односно исправи кои недостасуваат во нумеричката низа на избраниот испитуван збир;

(3) да се утврди дека постапките на субјектот со поништени или уништени исправи биле применувани на соодветен начин.

Контроли на сеопфатноста (целоста) на податоците во случаите во кои се користат збирови на истовидни исправи

122. Проверката на сеопфатноста (целоста) на обработката на податоците во случаите кога субјектот користи збирови на групи деловни промени утврдени пред нивната обработка и нивното споредување со збирот добиен со обработката да се врши на следниот начин:

а) Да се прегледаат контролните регистри на збировите, табеларните прегледи на збировите и другите документирани докази кои укажуваат на тоа дека збирот на збировите периодично се споредува и се усогласува со збировите добиени од одредени исправи, како и дека за кои било утврдени разлики помеѓу тие два збира се врши истражување на причините за нивното настанување и потоа се преземаат корективни мерки, со цел нивно усогласување од лицето со степен на независност како што стои тоа во прашалникот.

б) Во случаите во кои е тоа применливо, да се испитаат доказите за тоа дека резултатите од испитувањата биле предмет на увид, проверка и одобрување од овластените раководители или другите овластени лица.

в) Да се избере одреден број збирови од истовидни исправи и повторно да се извршат контроли на следниот начин:

1. да се провери збирот на збировите на исправите и потоа да се спореди со збирот од контролниот регистар на збировите;

2. да се прегледа контролниот регистар на збировите и за одреден број збирови од регистарот да се провери дека се сите прокнижени (обработени) во книговодствените евиденции;

3. да се прибават соодветни објаснувања за сите несложувања и отстапувања откриени при проверката под (1) и (2).

Контрола на сеопфатноста на книжењата (евидентирање во регистар)

123. Проверката на функционирањето на контролата на сеопфатноста на книжењата (евидентирање во главната книга) да се врши на следниот начин:

а) да се прегледа регистарот со цел прибавување доказ дека во неа се врши ажурно книжење (евидентирање) и дека врз редовна основа (периодична) се врши преглед и расчистување ставки.

б) во случаите во кои е тоа применливо, да се испитаат доказите за тоа дека резултатите од прегледот на главната книга, кои биле предмет на увид, проверка и одобрување од овластени раководители или други овластени работници.

в) повторно да се изврши контрола со помош на проверка (споредување) на книжењата (евидентирање) во однос на соодветните исправи, со цел да се утврди дека проверуваните деловни промени биле уредно евидентирани (расчистени) или дека се наоѓаат меѓу исправните, а сè уште отворени ставки.

г) да се провери дали постапките на субјектот во врска со поништените или уништените исправи биле соодветно применувани.

Контроли на отворени неповрзани ставки

124. Проверката на функционирањето на контролата на отворените – необработени деловни промени да се врши на следниот начин:

а) Да се изврши преглед на евиденцијата на неповрзаните ставки, извештаи, спецификации, записници, писмени и други докази, кои укажуваат на тоа дека се врши соодветен периодичен увид во наведените евиденции и исправи и дека периодично се прегледуваат, проверуваат и се истражуваат сите долго отворени или неповрзани ставки од лицето со степен на независност како што стои тоа во програмата.

б) Повторно да се изврши контрола со увид во евиденцијата и да се прибават соодветни објаснувања за долгоотворените (неизвршени) или неповрзани ставки.

Контрола на споредувањето (со поврзување) на податоците – исправите

125. Проверката на функционирањето на контролата на споредувањето (поврзувањето) на исправите (податоците) на фактурите на добавувачите, фактурите на купувачите, инструментите за плаќање и обезбедување за плаќањето, налозите за одобрување – задолжување (книжни писма), издадени налози без обезбедени средства, налозите за книжење и друго, се врши на следниот начин:

а) да се прегледаат избраните ставки и да се провери дека на нив постои доказ (потпис, печат и др.) дека биле предмет на поврзување, т.н. споредување со односната документација (на пример, со одобрена порачка, приемница, испратница, ценовник итн.) од лицето со степен на независност изнесен во програмата.

б) повторно да се изврши контрола со поврзување, односно споредување на избраните ставки од примерот под (а) горе со односната документација, проверувајќи ги притоа количествата, описот, цената, одобрувањето, овластувањето, одредени услови од одделни исправи и друго, според тоа што е применливо во дадените околности.

в) каде што е применливо, на пример, во случај на плаќање и налози за одобрување да се види дали соодветните поткрепувачки исправи биле означени или поништени на пропишан начин за да се спречи нивното повторно користење (поднесување на наплата или плаќање).

Контроли на точноста на пресметката – збировите

126. Проверката на функционирањето на контролата на точноста на пресметката - збировите на фактурите на добавувачите, фактурите на купувачите, налозите за одобрување, рекапитулациите на исплатните листи на платите, налози за други буџетски трансакции и друго се врши на следниот начин:

а) Да се провери на исправите (рекапитуалциите, налозите и др.) дали постојат докази (потпис, печат, датум и друго) дека контролите на точноста на пресметката и збировите се извршени од лицето на субјектот со степен на независност како што стои тоа во програмата.

б) Повторно да се изврши контрола на пресметката и на збировите на примерокот избран за оваа проверка.

Контроли на одобрувањето исправи

127. Контролите на конечното одобрување исправи (фактури на добавувачи, фактури на купувачи, налози за одобрување – задолжување, исплатни листи на плати, инструменти за плаќање и обезбедување на плаќањата, наменски исплати од благајната, налози за други буџетски трансакции, налози за книжење) и правилноста на контирањето на книжењата во главната книга да се вршат на следниот начин:

а) Да се прегледаат соодветните исправи и евиденции и да се увериме дека на нив постои доказ дека биле одобрени пред нивното книжење во соодветните евиденции од овластено лице на субјектот наведен во програмата.
б) Да се изврши увид во расположливите докази за отфрлените ставки (ставки за кои не е дадено одобрување) или во доказите за истражувањата и расчистувањата на спорните прашања: увид во доказите за извршените контроли од овластено лице пред да ги одобри конечно (во случај кога отфрлувањето на некои ставки имало привремен карактер).
в) Повторно да се изврши контрола (на избраниот пример за проверка од точка (а) горе) на следниот начин:

1) да се провери дека се поткрепувачките исправи приложени и дека таквите исправи содржат соодветни докази дека е на нив извршена контрола претходно на начин како што се бара според постапките на субјектот и дека содржат логични и прифатливи (од гледиште на законската регулатива и практиката на добро стопанисување) деловни промени;

2) повторно да се извршат сите други постапки, кои овластеното лице на субјектот согласно со предвидените постапки на субјектот, треба да ги изврши на исправите;

3) да се провери дека е контирањето правилно извршено и дека книжењата се извршени на соодветните сметки во главната книга.

Контроли на рекапитулацијата (сумирањето) на деловните промени и нивното книжење на синтетичките сметки

128. Проверката на функционирањето на контролата на рекапитулирањето (сумирањето) на деловните промени и нивното книжење на соодветните синтетички сметки во главната книга (фактури на добавувачи, фактури на

купувачи, налози за одобрување, налози за други буџетски трансакции, налози за книжење и друго) да се вршат на следниот начин:

(а) да се прегледаат книжењата на синтетичките сметки, да се потврди дека овие книжења ги извршиле овластени лица (како што стои тоа во програмата) и дека се тие засновани врз збировите од контролниот регистар на збирови, контролниот дневник, дневните изводи на носителот на платниот промет и деловните банки, благајничкиот дневник (извештаи) и дека збировите за книжење во главната книга се формирани пред книжењата во соодветните аналитички евиденции.

(б) повторно да се изврши контрола проверувајќи ги:

1) книжењата на сметките во главната книга;
2) збирот на збировите на истовидните исправи, дневници, рекапитулации на исплатни листи на плати и налози за книжење и
3) споредувачкиот збир на контролниот регистар на збировите и контролниот дневник со збирот – збировите на истовидните исправи, како и усогласувањата извршени подоцна и усогласувањата со збирот на прокнижените исправи.

Контроли на усогласувањата на синтетичките сметки со аналитичките евиденции

129. Проверките на функционирањето на контролите на усогласувањата на синтетичките сметки со соодветните аналитички евиденции и поединечните ставки на приходите или расходите со вкупниот износ утврден однапред - со збирот или со вкупниот збир од претходниот период се вршат на следниот начин:

а) Да се прегледа евиденцијата на субјектот и да се утврди дали се вршат усогласувања (и каде што е тоа применливо, дополнително да се прегледаат и да се одобруваат):

1) редовно во текот на целата година;
2) од овластеното лице како што е тоа наведено во програмата;

б) Во однос на разликите утврдени во текот на усогласувањата, да се утврди со помош на испитувања дека најдените разлики се во целост истражени и во случај на нивен отпис или сведување на вистинската состојба, да се увериме дека врз оваа основа му е дадено соодветно одобрување на овластеното лице или дека постои одлука на органот на управување и на раководството.

в) Повторно да се изврши контрола проверувајќи ја:

1) усогласеноста на синтетичките со аналитичките евиденции со соодветната поткрепувачка документација;

2) збировите на аналитичките сметки и согласувањата со синтетичката сметка;
3) сторно книжењата, исправките и другите невообичаени ставки кои се појавиле при усогласувањето и кои треба да се поткрепени со соодветни исправи и
4) дополнително расчистување ставки кои се предмет на усогласување.

Контроли на усогласувањата на состојбата со трети лица

130. Проверката на функционирањето на контролите на усогласувањата на состојбите искажани во евиденциите на субјектот со состојбата по евиденциите на трети лица (изводите на носителот на платниот промет и деловните банки, побарувањата од купувачите, обврските кон добавувачите, банките и друго) да се врши на следниот начин:

а) Да се испитаат периодичните усогласувања на салдата искажани во евиденциите на субјектот споредувајќи ги со извештаите примени од трети лица и да се утврди дека такви усогласувања биле вршени (и каде што е тоа применливо, да бидат прегледани и одобрени потоа):

1) редовно во текот на годината;
2) од овластеното лице како што е тоа дадено во програмата;
3) од лицата кои ги примаат извештаите директно од трети лица и ги задржуваат сè додека не се изврши усогласувањето.

б) Во однос на разликите настанати во текот на усогласувањата потребно е да се утврди со испитување на соодветните докази дека таквите разлики се истражени во целост и дека за евентуалните отписи и сведување на вистинската состојба постои соодветна одлука на органот на управување или раководството (или одобрување на овластеното лице)

в) Повторно да се изврши контрола на усогласеноста (на избраниот примерок) споредувајќи ја состојбата во евиденциите на субјектот со состојбата во извештаите на трети лица проверувајќи притоа:

1) дека неусогласените ставки се истражени и расчистени ;
2) дека сите ставки кои одат на товар или во корист на субјектот, сторно книжења, корекции и невообичаени ставки се поткрепени со соодветни докази.

131. Во однос на усогласувањето со носителот на платниот промет, да се изврши проверка на збировите во евиденциите на паричните средства (кои се водат кај носителот на платниот промет) и да се проверат салдата за пренос на крајот на избраниот период во наредниот период.

Верификација на физичкото постоење на средствата и права над средствата

132. Проверката на функционирањето на контролата над физичкото постоење на средствата и правата над средствата (основните средства, залихите, хартиите од вредност и вложувањата и др.) се врши на следниот начин:

а) Да се испитаат доказите (вклучувајќи извештај за планираното и вистинското опфаќање на средствата со пописот) дека верификацијата на физичкиот попис и споредувањето на документите за поседувањето на одредени средства е извршена во соодветните интервали и во согласност со предвидените постапки на субјектот, со тоа што овие постапки се извршени од работникот со степен на независност, наведени во програмата.

б) Во однос на разликите настанати при горните проверки, со испитување да се потврди дека тие разлики биле:

1) испитани во целост од овластеното лице;
2) прегледани, проверени и одобрени од овластеното лице;
3) соодветно расчистени (на пример, со сведување на книговодствената состојба утврдена со пописот и/или со книжење на утврдените разлики на посебна сметка за евидентирање на утврдените разлики при пописот);
4) точно, односно правилно евидентирани (прокнижени).

в) Повторно да се изврши контрола (на избраниот пример) со проверување на салдата од соодветните аналитички евиденции со пописот (пописните листи) на средствата и ако е применливо, со документите за поседување или право на сопственост на некое од средствата на субјектот.

г) Во случај на хартии од вредност, да се увериме дека се тие регистрирани и гласат на субјектот. Кај вложените средства да се увериме дека се склучени соодветни договори со други субјекти.

д) Во случај на залихи, со оглед на тоа што постапките во практиката се разликуваат од субјект до субјект (зависно од дејноста), потребно е да се изврши набљудување на постапките применети од лицата на субјектот.

Останати контроли

133. Постапките кои при проверката на функционирањето на останатите контроли треба да се извршат произлегуваат од точката во прашалнокот која се однесува на нив и согласно на тоа треба да се дефинира задачата кај конкретниот субјект.

302.8. Вреднување на резултатите од тестовите на контрола

134. По извршувањето на тестовите на контрола, ревизорот мора да направи конечна проценка за степенот до кој може да се потпре на системот на контролите и оттука и на обемот на директните тестови кои ќе биде неопходно да се спроведат за да се добие вкупното барано ниво на сигурност.

135. По извршената конечна оцена на интерниот контролен систем, ревизорот може да дојде до следните заклучоци:

НИВО НА СИГУРНОСТ ПРИ ВРЕДНУВАЊЕ НА ИНТЕРНИТЕ КОНТРОЛИ И ТЕСТОВИТЕ НА КОНТРОЛА СПОРЕД СИСТЕМСКИ БАЗИРАНИОТ ПРИСТАП (СБП)

Заклучоци од деталните проверки на системот на интерните контроли пред да се извршат тестови на контрола		Конечна процена и степен на потпирање			
		Тестовите на контрола не откриваат исклучоци	Тестовите на контрола откриваат само помали исклучоци	Тестовите на контрола откриваат значајни исклучоци	Тестовите на контрола откриваат распространети недостатоци
Контролниот систем се чини дека е одличен. Сите главни идентификувани ризици и контроли се чини дека се ефективни	Одличен	Висок	Среден	Низок / Нема	Нема
Контролниот систем се чини дека е разумен. Повеќето главни идентификувани ризици/контроли се чини дека се главно ефективни.	Добар	Среден	Среден / Низок	Низок / Нема	Нема
Контролниот систем изгледа дека е главно разумен, но постои опасност од некои пропусти на контролата	Задово лителен	Низок	Низок /Нема	Низок/ Нема	Нема
Контролниот систем се чини дека е незадоволителен. Ризиците не се идентификувани и можни се пропусти на контролата	Слаб	Нема	Нема	Нема	Нема

303. Документација на ревизијата за интерните контроли

136. Со цел постигнување единствен и изедначен пристап за оцена на квалитетот на системот на интерните сметководствени контроли, се применуваат стандардни прашалници за интерни, односно клучни контроли. Целта на овој документ е да му се помогне на ревизорот да го процени системот на интерните сметководствени контроли како основа за:

- утврдување на содржината, обемот и времето потребно за извршување на постапките на испитување на исправност на податоците во финансиските извештаи како последна фаза на ревизијата со цел изразување мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи на субјектите кои се предмет на ревизија;
- известување на надлежните органи на субјектот за слабостите и недостатоците утврдени за време на вршењето на ревизијата.

137. Во Анексот 1 кон Прирачникот е даден Преглед на документација/обрасци за извршување на постапките на снимање, оцена, тестирање и вреднување на системот на интерни контроли. Прегледот ја содржи следната документација:

Анекс	Опис	Прилог
Анекс 1	Преглед и ажурирање на постојани информации	Прилог 1
Анекс 1	Образец - белешка за системот на интерните контроли	Прилог 2
Анекс 1	Образец за шематско прикажување на текот на документацијата низ системот - flowchart	Прилог 3
Анекс 1	Образец - сумарен flowchart	Прилог 4
Анекс 1	Образец за проверка на ССИК	Прилог 5
Анекс 1	Преглед за проверка на снимениот систем на интерните контроли	Прилог 5А
Анекс 1	Образец - преглед на изработка и проверка на ССИК	Прилог 6
Анекс 1	Образец - програма и преглед на функционални тестови	Прилог 7
Анекс 1	Образец - преглед на неисправности, незаконитости и слабости на системот на интерните контроли	Прилог 8

138. Стандардните прашалници за оцена на системот на интерните контроли се дадени во Анекс 2. Тие може да се надградуваат, како и да се изготвуваат нови за различни сметководствени области, циклуси и видови субјекти. Во рамките на стандардната документација што се користи за процена на видовите и обемот на деловните активности на субјектите кои се предмет на ревизија е и образецот „Вид и обем на деловни промени“ (Анекс 2, Прилог 1).

Во **Анексот 2** дадени се прашалници за следните контролни аспекти, односно сметководствени области:

Анекс	Опис	Прилог
Анекс 2	Вид и обем на деловни промени	Прилог 1
Анекс 2	Прашалник за контролна средина	Прилог 2
Анекс 2	Преглед на финансиски контроли	Прилог 3
Анекс 2	Прашалник за контролни постапки	Прилог 3А
Анекс 2	Набавки	Прилог 4
Анекс 2	Извршување на програмата за проверка и оценка на интерните контроли – набавки	Прилог 4А
Анекс 2	Јавни набавки	Прилог 5
Анекс 2	Извршување на програмата за проверка и оценка на интерните контроли – јавни набавки	Прилог 5А
Анекс 2	Плати/надоместоци	Прилог 6
Анекс 2	Грантови	Прилог 7
Анекс 2	Сметки/приходи	Прилог 8
Анекс 2	Биланси за средства и обврски	Прилог 9
Анекс 2	Материјални средства	Прилог 10
Анекс 2	Инвестиции	Прилог 11
Анекс 2	Залихи и инвестиции во тек	Прилог 12
Анекс 2	Трговски должници/побарувања	Прилог 13
Анекс 2	Преостанати должници/побарувања и аванси	Прилог 14
Анекс 2	Готовина во банка и во каса	Прилог 15
Анекс 2	Добавувачи	Прилог 16
Анекс 2	Останати кредитори/доверители, пресм. обврски и исправки	Прилог 17
Анекс 2	Долгорочни заеми/кредити	Прилог 18
Анекс 2	Капитал и резерви	Прилог 19
Анекс 2	Извршување на програмата за проверка и оценка на интерните контроли (Прилози 6-19)	Прилог 20

ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

ЧЕТВРТ ДЕЛ

ЧЕТВРТ ДЕЛ

400. ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

400.1. Ревизорски доказ

Вовед

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

02. Во рамките на финансиската ревизија, ревизорскиот доказ ги потврдува и ги поткрепува мислењето и препораките во ревизорските извештаи и докажува факти дека ревизорот ги применил и ги следел ревизорските стандарди.

03. За време на фазата на тестирање, ревизорот прибира докази за тврдењето на раководството на субјектот за информациите содржани во финансиските извештаи, за ефективноста на интерниот контролен систем и усогласеноста со значајни одредби од закони и друга регулатива. Се вршат следните видови тестови:

- **тестови на контрола** (придржување) се извршуваат за да се обезбеди доказ во врска со постигнувањето на специфичните контролни цели.
- **тестови на усогласеност** се извршуваат за да се добие доказ за усогласеноста со значајни одредби од закони и друга регулатива;
- **детални тестови** се извршуваат за да се добие доказ кој обезбедува разумна сигурност дека тврдењата во финансиските извештаи не содржат значајни погрешни прикажувања.

Видови ревизорски доказ

04. Во текот на извршувањето на ревизијата, ревизорот ги дефинира потребите за употреба на различни видови ревизорски докази кои може да бидат групирани според нивната природа или изворот на обезбедување.

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

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

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

- документарен;
- визуелен и
- усен.

Барања од ревизорскиот доказ

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

а) Достатност

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

07. Кога се подготвува ревизорскиот план, се прави почетна проценка за тоа што би претставувало доволен доказ. Ова ќе произлезе од нашата проценка на ризикот и значајноста и нашиот модел на ревизорско уверување. Важно е да се спомене дека ова се заснова врз одреден број претпоставки што сме ги направиле пред да ја почнеме работата на терен. Ако откриеме за време на теренската работа дека овие претпоставки не се валидни, на пример, ако откриеме нови ризици, треба повторно да размислиме за тоа колку докази ни се потребни за да го поткрепиме нашето мислење. Со цел да се одреди доволноста, ревизорот треба да ги земе предвид следните моменти:

- Значајноста и ревизорскиот ризик;
- Интерните контроли и тестовите за оцена на контролите;
- Методата на примерок во ревизијата;
- Резултатите од примената на аналитички постапки.

08. Адекватноста/соодветноста на ревизорскиот доказ се однесува на квалитетот на прибраната информација, нејзината веродостојност и сигурност.

09. Квалитетот на ревизорскиот доказ зависи од природата (визуелен, документарен, усен), изворот (внатрешен, надворешен) и од применетите постапки за негово прибирање.

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

- Оцена на природата и големината на инхерентниот ризик, како на ниво на финансиските извештаи, така и на ниво на салда на сметки или група трансакции/активности;
- Нивото на структурираност и начинот на фунционирање на интерниот контролен систем, како и големината на контролниот ризик;
- Значајност на ставката која се испитува;
- Резултатите од примената на ревизорските постапки;
- Изворот и веродостојноста на ревизорскиот доказ;
- Сопственото искуство на ревизорот од претходните ревизии.

11. Како резултат на тоа ревизорот треба да ги базира своите заклучоци за ревизорскиот доказ на начин кој овозможува издржано ревизорско мислење. Таков пристап е неопходен ако постојат повеќе слабости или недоразбирања во рамките на активностите на субјектот кој е предмет на ревизија.
12. Количеството и видот на ревизорскиот доказ се строго определени од ризиците и од оценката на наодите за време на спроведувањето на ревизорските активности.

б) Релевантен карактер

13. Релевантен ревизорски доказ претставува информација која е соодветна на ревизорските цели, што значи дека доказот е убедлив и ги прави одржливи наодите од ревизијата. За да се осигури дека ревизорскиот доказ е релевантен, уште во фазата на планирање на ревизијата, ревизорот мора јасно да ги дефинира ревизорските цели и да реши за соодветниот пристап.

в) Разумен карактер

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

15. Економичната карактеристика на ревизорскиот доказ бара од ревизорот да ги постигне целите на ревизијата со плаќање најмал можен трошок. Ова може да се постигне со оцена и селектирање најсоодветен ревизорски пристап во текот на почетната фаза.

16. Ревизорскиот доказ е ефикасен кога применетите методи за обезбедување на доказот биле исплатливи/профитабилни.

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

Критериуми за оценка на ревизорскиот доказ

18. Квалитетот и квантитетот на ревизорскиот доказ исто така зависат и од оценката на критериумите кои ги користи ревизорот за утврдување на ревизорскиот доказ. Критериумите за оцена претставуваат принципи или стандарди што ги применува ревизорот при оцената на ревизорскиот доказ.

19. Во текот на практичната работа ревизорот може да користи еден или повеќе критериуми во зависност од спецификата на областа која се ревидира и од целите, како и во зависност од законската регулатива што го покрива работењето на субјектот кој е предмет на ревизија.

20. Ревизорот може исто така да утврди свои сопствени критериуми за оцена кои ги смета за релевантни и значајни (особено во случај кога се врши ревизија на квалитетот на економското и финансиското раководење).

На пример: Ако е целта на ревизорот да изрази мислење во однос на придржување кон нормите и стандардите (од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија) кои го регулираат изготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи и истовремено и мислење за придржување кон принципите на економичност, ефикасност и ефективност на полето на набавките, најдобрата практика на ова поле препорачува дека ревизорските цели треба да се поделат помеѓу двата елемента воспоставувајќи на тој начин критериуми за оценка за секој посебен елемент и заеднички критериум кој ќе овозможи донесување заклучоци и препораки за двете ревизорски цели.

21. Ревизорот мора да има предвид дека ревизорскиот доказ може да се користи во случај на примена на критериум за оценка на еден елемент, но нема да биде соодветен во случај на друг различен критериум за оценка, на пример, сите елементи кои надминуваат претходно воспоставени вредности.

Ниво на сигурност на ревизорскиот доказ

22. Кога се одредува нивото на сигурност на различните видови ревизорски докази, добрата практика препорачува да се имаат предвид следните услови за добивање на доказот:

- Сигурноста на изворот на еден ревизорски доказ се зголемува кога е тој поткрепен со друг извор. Така, кога ревизорот формулира мислење, тој треба да го базира тоа врз основа на докази од различни извори и од различна природа;
- Ревизорскиот доказ обезбеден од ревизорот (со испитување, набљудување, пресметување и анализирање) е поверодостоен од доказ обезбеден од друг извор;

- Ревизорскиот доказ обезбеден од независен надворешен извор ако е комплетен и независно обезбеден, е посигурен отколку доказот обезбеден од субјектот кој е предмет на ревизија;
- Ревизорскиот доказ обезбеден од внатрешни извори на субјектот кој е предмет на ревизија е веродостоен, ако сметководствениот систем и системот на интерните контроли се: исправни, правно структуирани согласно со закон и фунционираат правилно;
- Оригиналот на еден документ е поверодостоен од неговата копија;

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

- Документиран;
- Визуелен;
- Усен.

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

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

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

27. Основна цел на ревизорот е да формулира конзистентни заклучоци базирани врз ревизорскиот доказ обезбеден со различни методи. Ако еден ревизорски доказ обезбеден од даден извор не соодветствува на друг ревизорски доказ обезбеден од друг извор, тогаш ревизорот би требало да се посомнева во веродостојноста на доказот сè додека не обезбеди информација која го елиминира сомневањето. Истовременото обезбедување на ревизорскиот доказ од различни извори овозможува да се постигне високо ниво на сигурност.

Методи за обезбедување ревизорски доказ

28. При вршење ревизија ревизорот може да обезбеди доказ од многубројни извори и на повеќе начини како поткрепа на тестовите на контролата и деталните постапки.

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

- инспекција;
- набљудување постапки и процедури;
- контрола на пресметките;
- испитување и потврдување/конфирмација;
- распрашување и
- аналитички постапки.

Инспекција

30. Методот на инспекција опфаќа испитување извештаи, документи, финансиски информации, трансакции или конкретни документи и средства. Инспекцијата на конкретните средства обезбедува веродостоен ревизорски доказ во врска со нивното постење, но не и нужно доказ за нивната сопственост или вредност. Оваа постапка е пригодна и кај тестовите на контролата и кај директните постапки. Овој вид доказ е најмногу поврзан со залихите и готовината. Три главни категории документирани ревизорски докази кои овозможуваат различен степен на веродостојност се:

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

Набљудување постапки и процедури

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

Контрола на пресметки

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

Испитување и потврдување/конфирмација

33. Методот на испитување и потврдување/конфирмација се состои во барање информации од стручни лица во и надвор од субјектот. Испитувањето може да биде од формално пишани барања упатени до трети лица, па сè до неформални усни барања упатени на лицата во субјектот. Конфирмацијата претставува барање со кое се потврдува информацијата содржана во сметководствените евиденции на субјектот*. Одговорите на испитувањата може да му дадат на

ревизорот информации кои порано не ги поседувал или добивање потврдувачки ревизорски доказ. Оваа постапка може да се користи и кај тестовите на контролата и кај директните постапки.

34. Обично, потврдите се користат за потврдување на салдата на побарувањата и обврските. Во случај кога испраќаме потврди за побарувања, го внесуваме салдото од аналитичката картичка за побарувањата бидејќи средствата, а тоа значи исто така и побарувањата, се тестираат за евентуално искажување поголем износ и бројките во аналитичката картичка треба да се потврдат како точни. Во случај кога испраќаме потврди за обврските, не го вклучуваме салдото од аналитичката картичка, туку оставаме износот да го пополни примачот на потврдата. Обврските ги тестираме за евентуално искажување во помал износ и сакаме да провериме дали евиденцијата на субјектот за обврските е искажана во помал износ.

35. Оваа метода/постапка за обезбедување ревизорски доказ е високо ценета и често користен вид доказ бидејќи потврдите доаѓаат од извор независен од субјектот кој е предмет на ревизија, но е истовремено и скап и можеби нема секогаш да биде добиен. Дали потврдувањето треба или не треба да се користи, зависи од потребите за веродостојност во дадената ситуација, како и од алтернативните докази што стојат на располагање.

Распрашување

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

Аналитички постапки

37. Аналитичките постапки претставуваат анализи на значајни показатели и трендови вклучувајќи и резулати од испитувања промени/флуктуации и односи кои се неконзистентни со другите релевантни информации или отстапуваат од предвидените износи. Аналитичката анализа му обезбедува на ревизорот индикации за тоа дали постојат значајни грешки во сметководствените податоци. Големите разлики во бројките помеѓу две последователни години може да претставува индикација за постоење значајни грешки. Детали за аналитичките постапки се дадени во поглавјето 400.3. Извршување аналитички постапки.

400.2. Директни (детални) постапки

Вовед

01. Во делот 200.7. Изработка на детални ревизорски програми се дадени главните компоненти на ревизорската програма. Тие се состојат од:

- Тестови на контрола;
- Директни/детални постапки.

02. Во продолжение се пошироко образложени директните постапки. Деталите за оцена на системот на интерни контроли и за тестовите на контрола се дадени во делот 200.7. – Изработка на детални ревизорски програми и во делот 300 – Интерни контроли.

Видови детални постапки

03. Постојат два вида директни постапки:

а) тестови на детали на салда и тестови на детали на трансакции и
б) аналитички постапки.

а) Тестови на детали на салда и тестови на детали на трансакции

04. Тестовите на детали на салда и тестовите на детали на трансакции се состојат од примена на ревизорски постапки со кои се врши проверка на избрани примероци/ставки од сметководствени трансакции или салда и кои имаат за цел да обезбедат доказ во однос на комплетноста, точноста и валидноста на информациите во финансиските извештаи. Деталните постапки се однесуваат на испитување на содржината и суштината, а не на рутинските постапки, системи, итн. Деталното тестирање исто така вклучува проверка за тоа дали се почитуваат важечките закони и прописи. Целта на деталните постапки е да се откријат значајните погрешни прикази во салдата на сметките и трансакциите што можеби се појавиле, а не биле откриени и коригирани при контролните активности од субјектот.

Првото ниво на спроведување детални постапки е да се обезбеди листа на евиденции/извршени трансакции од субјектот (водени рачно или електронски) кои треба да бидат тестирани за годината која е предмет на ревизија.

Тестови на детали на трансакции

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

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

07. **Точност** – се однесува на проверката на точноста на трансакциите со повторна пресметка на избрани трансакции, нивно срамнување со

евидентираните податоци во поткрепувачките документи и споредување со финансиските и сметководствени евиденции. Втора цел на проверката на точноста е евидентирање на трансакциите во сметководствените евиденции согласно со сметковниот план.

08. **Комплетност** – од гледна точка на комплетноста, ревизорот врши проверка на економските трансакции почнувајќи од основната документација до нивното евидентирање во финансиските и сметководствени евиденции. На пример: почнувајќи од иницијативата за некоја трансакција, па сè до нејзиното евидентирање во сметководството за примена стока, со што се потврдува приемот на стоките, проверката на објектите каде што е извршен прием на стоките и нивното складирање, интервјуирање на вработените и добавувачите, проверка на одобренијата за документите и испитување на функционирањето на интерните контроли. Ревизорот може да ги смета за веродостојни евиденциите за трансакциите ако нарачките, документите за прием и магацинските евиденции се пополнети и периодично евидентирани од лице кое не е вклучено во набавките и ако нарачките и копиите од документите за прием се доставуваат до сметководството за да бидат приложени кон фактурите.

Тестови на детали на салда

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

Насочено тестирање

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

На пример, ако се направи невалидно книжење на страната должи кај некоја сметка на побарувања и ако доведе до тоа побарувањата да се прикажани повеќе, невалиден износ на страната побарува ќе се книжи на сметка на продажба или на друга сметка, што ќе биде или повеќе прикажано (ако е сметка на приход или обврска) или помалку прикажано (ако е сметка на трошок или друга сметка во активата). Може да дизајнираме детални постапки за да се открие оваа потенцијална грешка,

со тоа што ќе се фокусираме или на валидноста на евидентираните побарувања, или на валидноста на страната побарува во разни други сметки. Проверката на другата сметка ќе биде во основа потврдување на книжењето на сметката која се тестира и усогласување на прокнижените износи. Нема потреба да се прават тестови на двете сметки.

Матрица за ревизорско тестирање

11. Ревизорската ефикасност можеме значително да ја подобриме користејќи ја Матрицата за ревизорско тестирање (Матрица), пристап на насочено тестирање. Матрицата е прикажана подолу. Ознаките Г и М се со значење: **Г = искажување поголем износ, а М = искажување помал износ.**

ТЕСТИРАМЕ	Примарна насока на тестот	Директен резултат е да се тестираат		Индиректен резултат е да се тестираат	
		Средствата и трошоците за	Обврските и приходите за	Средствата и трошоците за	Обврските и приходите за
ДОЛЖИ	Г	Г	М	М	Г
ПОБАРУВА	М	Г	М	М	Г

12. Насоченото тестирање вклучува воспоставување насока на тестирање за тоа што ни е примарна грижа – искажување поголем износ или искажување помал износ. Директните (примарни) тестирања на книжења во едно салдо резултираат во индиректни (секундарни) тестирања на соодветните книжења во едно или повеќе други салда на сметка(и).

13. Секое салдо на сметка треба да се тестира директно само во една насока, било за искажување поголем износ или за искажување помал износ ако салдото на сметката вообичаено ќе се тестира во другиот правец на индиректен начин.

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

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

16. Во начело, ние ги тестираме сите книжења на страната должи за искажување поголем износ и ги тестираме сите книжења на страната побарува за евентуално искажување помал износ, без оглед на видот на салдото на сметката во која се појавуваат.

Потенцијални грешки

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

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

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

19. Тестовите за потенцијалните грешки, кои вклучуваат проценка и презентирање, се вршат во двата правца за сите салда на сметките на кои се однесуваат овие потенцијални грешки. Со примената на деталните постапки за наведените потенцијални грешки ја елиминираме потребата директно да ги тестираме валидноста, евидентирањето во поголем износ или погрешното разграничување на страната побарува и комплетноста, евидентирањето во помал износ или пак погрешното разграничување на страната должи.

На пример, општо земено, нема потреба директно да се тестира валидноста на трансакциите на страната побарува евидентирани на сметките за приходи (на пример, земањето примероци од таквата страна

побарува и испитување на доказот што ја поткрепува нивната валидност) бидејќи нашето уверување во врска со нивната валидност ќе го добиеме кога ќе ја тестираме валидноста на книжењата на долговната страна (на пр., салда/промет на готовината или побарувањата).

20. Ако ја користиме матрицата за да ги планираме деталните постапки, неа ја применуваме целосно, а не само на одбрани салда на сметките кои видно поседуваат некој заемен однос (на пример, побарувања и продажба) бидејќи погрешен приказ во едно салдо на сметката не мора секојпат да одговара на погрешен приказ во директно поврзано салдо на сметката, особено кога се работи за измама.

На пример, книжењата на долговната страна кај сметките за продажба се однесуваат обично на приходи од продажба и одговараат на страната должи на сметките за побарувања. Прометот на страната побарува кај сметките за имот се однесува обично на продажба на имот и одговара на прометот на страната должи кај сметките за готовина. Меѓутоа, невалидните книжења на долговната страна кај сметките за продажба и невалидните книжења на страната побарува кај сметките поврзани со имотот може меѓусебно да кореспондираат ако вработениот го распределил имотот погрешно и се обидел да го сокрие тоа.

21. Индиректно уверување во врска со искажување поголем износ или искажување помал износ на одредено салдо на сметка се добива само кога другите салда на сметките се тестирани во соодветена насока (или во некои случаи во двете насоки).

Други елементи во врска со користење на матрицата

22. Има ситуации кога можеби треба да се тестираат одредени салда на сметките, подеднакво и за искажување поголем износ и за искажување помал износ.

На пример, најефективен начин да се добие уверување во врска со искажување помал износ на продажба може да биде претпоставката за вкупната продажба направена врз основа на износите на набавната цена и спроведувањето детални аналитички постапки. Во тој случај ќе ни треба уверување дека износите на набавната цена не се искажани во помал износ, за што би требало да се тестираат салдата на сметките за залихи, како за искажување помал износ, така и за искажување поголем износ.

23. Во одредени ситуации, може да не биде ефикасно да се примени стриктно матрицата, особено ако сме идентификувале посебен ризик во врска со потенцијална грешка.

На пример, да ги претпоставиме следните ситуации: при спроведување прелиминарни аналитички постапки сме идентификувале посебен ризик дека е продажбата погрешно наведена поради погрешното разграничување

(на пр., евидентираната продажба била невообичаено висока во последниот месец од периодот кој е предмет на ревизијата) и не сме ги идентификувале и тестирале контролните активности што го намалуваат овој ризик. Ризикот влијае врз можноста за поголемо прикажување како на продажбата, така и на побарувањата. Според матрицата, директно би ги тестирале побарувањата за искажани поголеми износи, но тоа не би бил случај и со продажбата.

24. При планирање фокусирани детални тестови, нашите опции се:

- Да ја следиме матрицата и да го проширите тестирањето на побарувањата за искажувања поголем износ (на пример, да избереме повеќе салда за потврдување) или

- Да ги примениме деталните постапки директно на трансакциите евидентирани на сметките за продажба за време на периодот погоден од ризикот (на пример, да избереме трансакции на продажба, книжени за време на периодот на разграничување за да се увериме дека навистина се случиле во тој период).

25. Под претпоставка дека двете опции се фокусираат ефективно на посебно идентификуваниот ризик, можеме да ја избереме онаа што е поефикасна во дадената ситуација. Нема потреба директно да ја тестираме секоја класа трансакции било за помало или за поголемо прикажување. Општо земено, трансакциите кои не се рефлектирани во моменталното салдо на сметката нема потреба директно да се тестираат, било за прикажување во помал, било за прикажување во поголем износ.

26. Салдата на сметките од билансот на успех претставуваат акумулирани износи на трансакции во текот на целиот период и ги тестираме сите материјални класи на трансакциите во таквите салда на сметките, во насока која ни ја покажува матрицата.

27. Салдата на сметките од билансот на состојба претставуваат кумулативен ефект на трансакциите во еден конкретен момент од времето, кои влегуваат и излегуваат од салдата на сметките. За таквите салда на сметките често е неопходно да се тестираат само износите кои ги составуваат тековните салда, во насока што ја покажува матрицата, а не сите трансакции кои биле книжени на таа сметка во текот на периодот. Сепак, има ситуации кога најефективен или единствен начин да се тестира салдото на сметката е да се тестира активноста наместо моменталните износи на сметката од билансот на состојбата.

Тестови за искажување поголем износ

28. За детални тестови на потенцијалните грешки (ревизорски цели: комплетност, валидност, точност и понекогаш разграничување) во врска со поголемо искажување на една популација ставките кои треба да се испитаат ги избираме директно од популацијата од ревизорски интерес. За една ваква

популација да е прикажана во поголем износ, таа мора да вклучува износи, кои не би требало да се евидентираат од многубројни причини (раководството сака да прикаже дека е поуспешно во своето работење, на пример, во споредба со предвидените резултати); затоа со изборот на ставки директно од една таква популација можеме да ги откриеме искажувањата во поголем износ. Потенцијалните грешки кои се однесуваат на поголемо прикажување вклучуваат валидност, книжење (книжење во поголем износ) и разграничување (погрешно разграничување на трансакции книжени во тековниот период, кои би требало да се книжат во наредниот период).

На пример, популациите од кои може да избереме ставки за да се тестираат овие потенцијални грешки вклучуваат сметки на побарувања, салда на залихи и трансакции за набавка на залихи и книжења на страната должи на сметките на трошоци вклучувајќи сметки за набавна вредност.

29. Ако сме загрижени за искажување поголем износ, обично нашите првични избори ги правиме од главната книга или од првата претходна сметководствена евиденција што го поткрепува салдото на сметката во главната книга.

На пример, можеме да го следиме салдото на сметката на побарувања уште од збирот на сметките на купувачите од бруто-билансот така што ќе примениме репрезентативен примерок и избереме салда на коминтенти од бруто-билансот и истите ги потврдиме со коминтентите. Ако е ефикасно, можеби ќе сакаме да земеме дополнителен примерок од поединечни фактури, кои ги составуваат салдата на избраните сметки на клиентот и да ги потврдиме избраните фактури со клиентите.

30. Со тоа што ќе почнеме од највисокото ниво на сумирање, ја зголемуваме веројатноста дека ќе ги откриеме погрешните прикази предизвикани од евидентирање во поголем износ.

Тестови за искажување помал износ

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

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

На пример, популација од која може да селектираме ставки за тестирање на потенцијалните искажувања на помал износ кај продажбата е популацијата на однапред нумерирани испратници и документи за испорака бидејќи пратките треба да бидат индикативни за продажните трансакции што треба да се евидентираат.

33. Меѓутоа, во деталните постапки кои се користат да се тестира искажувањето помал износ постојат неизбежни ограничувања, особено при утврдувањето дали се идентификувани сите реципрочни популации и дека таквите реципрочни популации се комплетни.

На пример, ако земаме примерок на однапред нумерирани испратници и документи за тестирање на продажбата за евентуално искажување помал износ, потребно ни е разумно уверување дека сите пратки се документирани. Ова уверување може да го добиеме од нашето разбирање на работењето на субјектот, тестирањата на контролите или комбинација на двете.

34. Можеби никогаш нема да имаме целосно уверување дека независната популација е комплетна, но овој вид популација може да обезбеди најдобар расположлив доказ дека не се испуштени валидни трансакции од популацијата од ревизорски интерес.

35. Ако сме загрижени за евентуални искажувања во помал износ, обично ја правиме нашата почетна селекција од реципрочна или независна популација, со цел да ги откриеме потенцијалните изоставувања. Тогаш ги следиме износите на избраните ставки од почетното евидентирање со следните книжења сè до главната книга.

На пример, може да избереме трансакции на продажба од документацијата за испорака, да ги проследиме до почетното евидентирање во книгата за дневна продажба, да ја следиме вкупната сума од книгата за дневна продажба до книгата за месечна продажба и да ја следиме вкупната сума од книгата за месечна продажба сé до главната книга.

36. Со тоа што ќе почнеме од најниското ниво на сумирање, ја зголемуваме веројатноста за откривање погрешни прикази предизвикани од книжења во помал износ.

Карактеристики на популацијата

37. При изборот на репрезентативен примерок важно е да се земат предвид карактеристиките на популацијата што ќе се тестира. Популацијата треба да ги вклучува сите ставки кои се однесуваат на целите на тестирањето. Вкупната популација на единиците за избирање примерок (индивидуални елементи на популацијата) може да биде претставена со компјутерски список, серија документи или со некоја друга физичка презентација.

На пример, ако ја одредиме популацијата како салда на побарувања на крајот од годината, единицата за избирање примерок може да се специфицира, било како салдо на поединечен субјект или индивидуални неплатени фактури.

Разлика помеѓу тестовите на придржување и деталните постапки

38. Тестовите за придржување се преземаат во случаи кога ревизорите веруваат дека нивните ревизорски постапки може да ги базираат врз интерните контроли. Тестовите за придржување потврдуваат дека системот за интерна контрола функционира онака како што е планиран. Кога се прави тест за придржување и усогласеност, ревизорите мора да проверат дали постапката за интерна контрола е направена и дали квалитетот на направената контролна постапка бил на задоволително ниво.

39. Разликата помеѓу постапките за придржување и деталните постапки е во нивната цел и намена. Целта на тестовите за придржување е да ги тестираат рутините на интерните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија, а деталните тестови се директни тестови на трансакции и сметководствени салда. Деталните тестови исто така потврдуваат дали информациите во сметките се во согласност со важечките закони и прописи.

Детални тестови и ревизорски ризик

40. Деталните тестови се основното средство кое му стои на располагање на ревизорот за да обезбеди „прифатливо ниво на ризик на детекција" со цел да го намали ревизорскиот ризик на „прифатливо ниско ниво". Деталните тестови се однесуваат на онаа област на ризикот на детекција што е под директна контрола на ревизорот.

Цели на ревизијата при спроведување детални постапки

41. Кога ревизорот спроведува детални постапки, неговата цел е да добие уверување во однос на комплетноста, валидноста и точноста на трансакциите.

42. **Комплетноста на трансакција** значи дека некои трансакции мора целосно да се следат од економските настани, преку изворните документи, па сé до конечното книжење во сметководството, со цел да се обезбеди првичен доказ за комплетноста во книжењето на трансакциите. Ваквото тестирање ќе обезбеди информации за процесот на евидентирање на трансакциите и ќе ги посочи сите контролни проблеми во процесот, но нема да ја гарантира комплетноста на евиденцијата во однос на трансакциите. Ревизорот може да биде релативно уверен и сигурен во комплетноста на трансакциите.

43. **Валидноста на тестовите** е дизајнирана да ги опфати оние ситуации кога, на пример, продажбата е несоодветно книжена. Од овие тестови ревизорот треба да се увери дека е реално и оправдано постоењето на една таква поврзаност, од претпоставениот вид и форма.

44. **Точноста** на евидентирањето на трансакциите има 4 цели:

- Потврдување и повторно пресметување на трансакциите и другите информации во сметководствената евиденција. Ревизорот може да ги спореди селектираните трансакции со дупликатите од фактурите и помошните евиденции;
- Правилна класификација на книжените трансакции;
- Потврдување дали трансакциите се книжени врз навремена основа;
- Обезбедување дека трансакциите се правилно вклучени во помошната евиденција и се точно сумирани.

Тестирање на сметководствени проценки

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

- Пресметки на вкупните потенцијални обврски во извештајот за загуби на сметката за распределби;
- Пресметки на распределба на износи на различни категории расходи и приходи во рамките на сметката за распределба каде што нема прецизни и поединечни расчленувања на готовинските трансакции.

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

- **Контрола и тестирање на процесот** што го користело раководството за да ја подготви проценка;
- **Користење независна проценка** за да се спореди со онаа што ја подготвило раководството;
- **Контрола на последователни настани.**

Овие пристапи ги одразуваат трите општи ревизорски пристапи (тестови на контрола, спроведување детални тестови и спроведување аналитички постапки).

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

- Проценка на податоците и земање предвид на претпоставките врз кои се темели проценката;
- Тестирање на пресметките вклучени во проценката;
- Споредување, онаму каде е можно, на проценките направени за претходните периоди со вистинските резултати остварени во тие периоди и

- Земање предвид на контролните постапки и постапките на одобрување од раководството.

48. Може да направиме или **да добиеме независна проценка** и да ја споредиме со сметководствената проценка што ја подготвило раководството. Кога користиме независна проценка, обично ги оценуваме податоците, ги земаме предвид претпоставките и ги тестираме постапките на пресметување што се користеле во подготвување на проценката. Исто така, би било соодветно да ги споредиме независните проценки направени за претходните периоди со вистинските резултати остварени во тие периоди.

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

50. При проценка на резултатите од овие постапки го користиме нашето професионално расудување. Нашата работа многу често ќе резултира во одредена разлика помеѓу проценката на износот кој е најдобро поткрепен со расположливиот доказ и проценетиот износ вклучен во финансиските извештаи. Ние мора да решиме дали ваквите разлики бараат корегирање. Сепак, разликата ќе ја сметаме за прифатлива ако износот во финансиските извештаи е во рамките на претходно утврдениот опсег на прифатливи резултати како што е случајот со деталните аналитички постапки.

Испитување грешки и неуспешност на контролите

51. Сите грешки или неуспешни контроли се од интерес и никогаш нема да биде доволно само да се класификуваат како неважни или пак само да ги вклучиме во нашата оценка без претходно да сфатиме како и зошто се појавиле. Без ваквото разбирање не само што ќе биде тешко да се процени влијанието врз финансиските извештаи, но уште поважно, нема да можеме:

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

52. Важно е овие работи да ги проследиме во времето кога ќе се откријат така што раководството ќе може веднаш да преземе некакви корективни активности

за да се поправи тоа, а ние ќе имаме доволно време да ги измениме нашите ревизорски постапки ако се покаже дека е тоа неопходно.

б) Аналитички постапки

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

54. Аналитичките постапки го водат ревизорот кон можни значајни грешки во сметководствените информации. Значајни отстапувања од нормалниот развој на податоците не е доволен за да индицира висок ревизорски ризик. Поради тоа аналитичките постапки мора да бидат комбинирани со тестови на детали на сметководствените салда и тестови на детали на трансакции.

55. Примената на аналитичките постапки е базирана врз претпоставки дека постојат врски/соодноси помеѓу податоците и кои ќе продолжат и понатаму да постојат.

56. Треба да напоменеме дека ревизорите треба да го разгледаат постигнатото ниво на сигурност со користење комбинација на тестови на контрола и директни постапки за добивање релевантен ревизорски доказ од кој може да извлечат ревизорски заклучоци.

57. Детали за извршување на аналитичките постапки се дадени во поглавјето 400.3. – Извршување аналитички постапки

Документирање на ревизорскиот доказ од директните постапки

58. Цел на директните постапки е обезбедување ревизорски доказ за обелоденување значајни грешки во финансиските извештаи. За таа цел е неопходно доказот да биде правилно документиран заради полесно извлекување логични заклучоци како основа за изразување ревизорско мислење. Кога ревизорот ќе ги обелодени резултатите од директните тестови, неговите барања за ревизорскиот доказ се тој да е значаен/од суштинска природа, веродостоен, квантитативно доволен и квалитативно соодветен. Детали за документирање на сите активности од ревизијата се дадени во делот 600.1. – Документација од ревизорската активност.

400.3. Аналитички постапки

01. Различни методи може да се користат при извршувањето на аналитичките постапки. Овие постапки се движат/распределуваат од едноставни споредби до комплексни анализи со користење напредни статистички техники. Аналитичките постапки може да бидат применети на консолидирани финансиски извештаи, финансиски извештаи на делови на субјектот (подружници, сектори или сегменти) и на поединечни елементи на финансиски информации. Изборот на постапки, методи и ниво на примена е прашање на професионално расудување на ревизорот.

Природа на аналитичките постапки

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

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

04. Софистицираноста и степенот до кој ревизорите ќе ги користат аналитичките постапки во фазата на планирањето на ревизијата зависи како од специфичноста на субјектот кој е предмет на ревизија и од комплексноста на неговите активности, така и од расположливоста на изворите за добивање информации. За некои субјекти примената на постапките може да биде ограничена на проверка на промените во сметководствените салда помеѓу претходната и тековната година. Кај други субјекти постапките може да вклучат поопсежни анализи на месечните финансиски извештаи и нивно споредување со нефинансиски податоци. Овие постапки може да вклучат повеќе видови специфични техники:

- проучување на промените на салдата на сметките во однос на елементите од претходните пресметковни периоди што дава можност за проверка на реалноста на податоците во тековниот пресметковен период;

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

  а) трошоци за плати спрема бројот на вработените;
  б) приходи од лиценци во однос на бројот на лиценци;
  в) увозни давачки во однос на податоците за увезените количества;
  г) трошоци за сместување земјоделски производи во однос на евиденциите на количествата на залиха;

05. Во секој од наведените случаи постои сметководствен елемент кој треба да биде ревидиран. Суштина на аналитичките постапки е користењето дополнителни информации со цел да се воспостави очекуваната вредност за односниот сметководствен елемент. Одредувањето на оваа вредност ќе биде утврдено/засновано врз база на критериум на процена. Различните начини на дејствување би требало да се елаборираат во согласност со степенот на исполнување на овој критериум. Задолжителниот карактер на извршувањето вакви активности зависи од предложената цел на аналитичките постапки кои треба да се извршат. Во голема мера тоа е прашање на расудување токму на ревизорот.

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

- Специфичноста на активноста на субјектот кој е предмет на ревизија;
- Целите и степенот на потпирање врз аналитичките постапки;
- Природата и специфичноста на активноста на субјектот кој е предмет на ревизија и степенот до кој информациите може да се расчленат (на пример, аналитичките постапки можеби би биле поефективни кога би се применувале на финансиските информации на поединечни делови од работењето или на финансиските извештаи на различните организациски делови на субјектот отколку кога би се применувале на финансиските извештаи на субјектот земен како целина);
- Расположливоста на информациите како од финансиска (планови, предвидувања искажани во монетарни единици), така и од нефинансиска

природа (на пример, број/количество на произведени или продадени единици) врз чија база се вршат аналитичките постапки;
- Веродостојноста на расположливите информации/податоци;
- Релевантноста на расположливите информации/податоци;
- Изворите и достапноста/расположливоста на информациите/ податоците (од надворешни независни извори или од интерни);
- Спородливоста на расположливите информации/податоци;
- Знаењето стекнато од претходните ревизии.

Аналитички постапки во фаза на планирање на ревизијата

07. Ревизорите може да применат аналитички постапки во фазата на планирање на ревизијата со цел:

- Да го потврдат и да го подобрат нивното разбирање за активностите на субјектот;
- Да ги идентификуваат подрачјата со потенцијален ревизорски ризик;
- Да ги идентификуваат сите значајни нерутински или невобичаени трансакции или салда на сметки и
- Да помогнат во планирањето на природата, временскиот распоред и обемот на останатите директни постапки.

08. Искуството кое ревизорот ќе го стекне со користење на аналитичките постапки во фазата на планирање на ревизијата може да биде искористено при планирањето на останатите активности и при одредредувањето на ревизорскиот пристап за испитување на одделни сметководствени состојби. Ако аналитичките постапки користени во фазата на планирање откријат значајни отстапувања од очекувањата, ревизорот треба да развие конкретни постапки за откривање на причините за овие флуктуации.

09. При спроведување аналитички постапки во фазата на планирање на ревизијата, вообичаено, ревизорот ќе испитува информации обезбедени од следните извори:

- финансиски извештаи од претходни години;
- соодветни извештаи за надворешни корисници, на пример, извештаи за работењето или статистички извештаи;
- редовни финансиски извештаи и други анализи изготвени од раководството на субјектот добиени врз основа на споредби на резултатите од тековниот период со истите од поранешните периоди и со плановите и прогнозите од тековниот период и
- податоци за значајни индикатори за постигнувањата на субјектот во споредба со поставените цели /критериуми на успешност.

10. Овие постапки ќе му помогнат на ревизорот да ги идентификува промените во активностите и работењето на субјектот кои може да имаат влијание врз финансиските извештаи. Тие исто така треба да го насочат

вниманието на ревизорот кон специфичните области во финансиските извештаи кои бараат посебно разгледување.

11. Ревизорот ќе треба да ги оцени постапките на субјектот за донесување на плановите/буџетот пред премногу да се потпре на нив. Поконкретно, ревизорот треба да ги земе предвид притисоците на кои може да бидат подложни одделни сектори во однос на придржување кон одобрениот буџет, како и ризикот дека резултатите може да бидат изманипулирани, на пример, со погрешна алокација на трошоците помеѓу одделни плански ставки за да се осигури дека распределбите на средства не се надминати (односно да се прикријат извршените издатоци над планираните).

12. Други аналитички постапки кои ревизорот може да ги примени во фазата на планирањето се: профилирање и анализа на индекси. Профилирањето вклучува скицирање резултати со помош на крива линија (прикажување информации во вид на дијаграми, линии, графички опис) почнувајќи од месечните синтетички салда за да се идентификуваат нерутински/невообичаени трансакции и неочекувани флуктуации кои бараат објаснување. Анализата на индекси може исто така да ги истакне трендовите на кои треба да се обрне внимание. Како примери на вакви техники може да ги наведеме следните:

- утврдување процент (%) на извршени плаќања споредени со вкупно планирани распределби – одобрени за плаќање, со цел да се провери нивото на извршување на програмскиот буџет (анализа на индекси);
- споредба на извршените плаќања за секој квартал со податоците од одобрениот буџет (одредување profiles – важна информација која го свртува вниманието – специфично за ревизија на Фондовите на ЕУ).

Аналитичките постапки како директни постапки

13. Кога аналитичките постапки се користат за добивање ревизорски доказ, ревизорот треба да ги земе предвид целите на ревизијата заради кои се извршуваат овие постапки, природата на сметководствените салда / трансакции кои се ревидираат и квалитетот на расположливите податоци. Ревизорот треба да има предвид дека аналитичките постапки даваат поверодостојни резултати во услови на контролно опкружување со цврсти и ефективни интерни и солидни надворешни податоци. Директните аналитички постапки се исто така ефективни при обезбедување ревизорски доказ за сеопфатноста и големината на сметководствените податоци. Тие нормално нема да обезбедат доказ за законитоста и правилноста на трансакциите и сопственоста на средствата и обврските евидентирани во билансот на состојба.

14. Кај финансиската ревизија само тестовите што вклучуваат предвидувања на дадена вредност и кои може да се користат за споредби во однос на фактичката сметководствена состојба се прифатливи како извор на директен ревизорски доказ. Тестовите на предвидувањата може да се движат од едноставни пресметки на сметководствени салда до комплексни регресиски анализи. Кога се

извршуваат тестови на предвидувањата за да се добие независен ревизорски доказ, ревизорот треба:

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

Овие чекори се образложени во наредните точки:

Поставување прифатливо ниво на прецизност:

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

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

Разбирање на поврзаноста (соодносот)

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

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

Релевантност – Одредена варијабла може да биде предмет на неколку влијанија. Ревизорот треба да се увери дека сите тие или барем најзначајните се вградени

во моделот користен за предвидувањето. Едноставната пресметка на трошоците за плати, базирана врз ревидирани податоци од претходните години и промените во бројот на вработените и просечните зголемувања на заработките не би била соодветна, на пример, ако постоеле значајни промени во структурата на вработените според степенот на образование помеѓу периодите.

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

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

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

Веродостојност на користените информации

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

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

Идентификување значајни разлики

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

- ако е таа само маргинално под толерантната разлика;
- ако може вишокот да го промени во кусок (дефицит) или обратно;
- ако резултира со користење средства во поголем износ од расположливите/одобрените;
- ако разликата е значајна во контекст на мерење на учинокот во однос на целите; овие разлики може особено да бидат значајни кога се однесуваат на плаќања бонуси (премии) за постигнати резултати од работењето.

Испитување на разликите и добивање поткрепувачки докази

20. Кога со независните аналитички постапки ќе се откријат значајни разлики помеѓу прогнозираните и евидентирани износи, неопходно е ревизорот да ги испита овие разлики и да даде соодветни објаснувања. Најпрво треба да се бараат објаснувања од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Ревизорот не може да стекне сигурност/уверување од независните аналитички постапки ако значајните разлики не можат да бидат поткрепени со соодветни објаснувања и поткрепувачки докази.

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

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

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

23. Ревизорот ќе го користи неговото расудување и искуство за да реши дали објаснувањата на раководството се прифатливи како докази како и кои поткрепувачки докази се потребни и од кој извор. Покрај тоа, ревизорот исто така треба да се увери дека добиените објаснувања и поткрепувачки докази се разумни и конзистентни и базирани врз неговото познавање на субјектот кој е предмет на ревизија.

Оцена на резултатите

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

Аналитички постапки во завршната фаза на ревизијата

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

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

- адекватноста на прибраниот ревизорски доказ во поглед на необични или неочекувани салда идентификувани во фазата на планирање или во текот на ревизијата;
- необични или неочекувани салда или соодноси кои претходно не биле идентификувани;
- тоа дали тековните финансиски извештаи според неговите сознанија се разумни во однос на претходната година.

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

Видови аналитички постапки

27. Постојат три групи аналитички постапки: **Анализи на трендови; Анализи на индекси/соодноси и Анализи на предвидувања**.

а) Анализи на трендови

28. Анализите на трендовите се анализи на промените кои настануваат на дадена сметка или позиција во даден финансиски извештај за време на периодот за кој се следат финансиските трансакции. Со цел да се утврди дали дадената вредност има трендовско движење, можно е во текот на програмирањето или во фазата на конечна верификација ревизорот да примени пристап на дијагностичка анализа со која би направил едноставни споредби на вредности во тековниот период со вредности на претходниот тренд. За потврдување на вредноста за тековната година може да се користи пристапот на прогнозирање базиран врз тренд-основа (тренд на движење на вредноста).

29. Постојат неколку техники на анализи на трендовите:

- Графички методи;
- Споредби меѓу периоди (споредбени анализи);
- Пондерирани проседи;
- Движечки проседи;
- Статистички временски/хронолошки анализи;
- Мултиплицирани променливи техники како што се регресиските анализи.

Графичките методи и споредбените анализи се попогодни во фазата на планирањето и во фазата на проверка на ревизијата.

б) Анализи на индекси/соодноси

30. Анализата на соодносите е метода на анализа која вклучува споредување релевантни соодноси помеѓу податоците вклучени во финансиските извештаи. Со помош на оваа метода се издвојуваат стабилни (во различно време) или вообичаени соодноси помеѓу сметководствените салда. Анализата на соодноси е особено корисна таму каде што тие може да бидат пресметани за доволен број години за да се овозможи трендовите да бидат правилно признати и вреднувани.

31. Најчесто користени методи на анализи на соодносите се:

- **Општо базно индексирање (индексирање врз општа основа) и**
- **Анализа на финансиски соодноси.**

32. Методата на општо базно индексирање претставува анализа на споредување ставки на приходи и трошоци во однос на вкупни приходи или трошоци или ставки од билансот на состојба во однос на вкупните средства, односно обврски, на пример, со споредување на приемата или платена камата во однос на дадените, односно примените кредити. Оваа метода е особено корисна при споредување ставки од приходи и трошоци во однос на вкупни приходи од период во период и во однос на планираните величини.

33. Анализите на финансиски соодноси се базираат врз споредби на салда во рамките на финансиските извештаи со цел да се разбере поврзаноста/соодносот помеѓу овие салда и да се помогне да се идентификуваат промените на соодносите во различно време. Испитувањето на поврзаноста помеѓу сметководствените салда може да им помогне на ревизорите да ги разберат информациите кои се содржани во финансиските извештаи.

34. Во зависност од природата на субјектот кој е предмет на ревизија и неговите финансиски извештаи, може да се користат широк спектар финансиски показатели. Профитната бруто-стапка (оперативната добивка во однос на реализацијата), обртот на залихи (трошоци на реализацијата во однос на вредноста на залихите) и деновите на долгување на должниците (побарувања од должници во однос на вкупните продажби) се трите значајни соодноси кој се користат вообичаено кај трговските организации. Финансиските показатели кои стават во сооднос одредени тековни средства со тековни обврски на субјектот може да обезбедат корисни мерила за можноста субјектот да може да одговори на неговите краткорочни обврски и можат да го свртат вниманието на проблемите со ликвидноста.

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

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

в) Анализа на предвидувања

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

37. Анализите на предвидувањата вообичаено се најкористената аналитичка постапка. Сепак, нејзината ефективност зависи од следните фактори:

- прифатливост (заснованост) на опфатените соодноси;
- вклучување релевантни методи на предвидувања;
- невклучување ирелевантни методи на предвидувања;
- користење нефинансиски податоци за работењето, релевантни надворешни податоци, како и финансиски податоци.

38. Ревизорот може да примени едноставни или покомплексни статистички методи на моделирање за добивање прогнозирани вредности во зависност од природата или квалитетот на достапни/расположливи податоци.

Примери на тестови на предвидувања

39. Тестовите на предвидувања ревизорот може, на пример, да ги користи за да ги провери точноста и комплетноста на трошоците за плати.

а) **Едноставен пристап на моделирање**. Пристапот на моделирање на предвидувањата на трошоците за плати може да биде ефективен таму каде што има веродостојни податоци за расположливиот број на вработени според квалификациска структура од персоналниот систем кој се одржува независно од податоците за исплати. Како прва апроксимација, ревизорот може да се обиде да ги предвиди вкупните трошоци за плати во периодот со множење на бројот на вработени според квалификациската структура со просечниот број бодови на скалата на плати според квалификациската структура. Сепак, таквата метода не ја постигнува целта имајќи го предвид бројот на вработените според квалификациската структура на различни нивоа на скалата на плати. За да ја усовврши постапката за користење проценета просечна стапка на заработка за секој степен на образование, ревизорот можеби ќе треба повеќе да користи податоци за должината на времето поминато според степенот на образование отколку да користи просечен број бодови за секоја скала на заработки. Натамошното усовршување може да земе предвид и други варијабли како што се годишните бонуси за успешност, кои може исто така да бидат значајни во контекст на сметководствените податоци што се предмет на ревизија.

б) **Формални статистички методи**. Кога ревизорот располага со добри квалитативни историски податоци од претходни години за трошоците за плати и релевантни варијабли за предвидувања, може да се користат

формални статистички техники, како пример, сложени регресии. На пример, ревизорот може да има веродостојни месечни прегледи за трошоци за плати, заедно со соодветни месечни податоци за просечен број вработени кои биле во служба, за изминатите неколку години. Во тој случај би било можно да се развие статистички модел за предвидување на трошоците за плати на вработените во однос на бројот на вработените и времето поминато на работа и да го користи овој модел за предвидување на трошоците во тековниот период според соодветниот број вработени.

40. Постојат значајни предности при примена на аналитичките постапки во фазата на планирање на ревизијата како извор за потврда на фактичката состојба и како дел од конечната проверка на финансиските извештаи.

41. Употребата на аналитичките постапки во фазата на планирањето на ревизијата му помага на ревизорот да го одреди пристапот со идентификување значајни прашања кои треба да се земат предвид во текот на ревизијата како што се: значајни вредносни износи, растот или опаѓањето на салдата од билансните позиции и варијациите кои настануваат помеѓу податоците во финансиските извештаи. Во оваа фаза аналитичките постапки му помагаат на ревизорот да го насочи своето внимание кон потенцијалните ризични области.

42. Аналитичките постапки се ефикасни ако се базираат врз големо познавање на активностите на субјектот. Тие често може да обезбедат сигурен ревизорски доказ на начин кој е поефикасен и од тестовите на деталите.

43. Исто така, со употребата на аналитичките постапки на ревизорот му се дава можност да му даде препораки на субјектот за неговото работење и обезбедените информации може исто така да бидат корисни при планирањето на ревизијата за следните години.

44. Примената на аналитичките постапки во фазата на известување му овозможува на ревизорот да потврди дали финансиските извештаи соодветствуваат на претходно добиеното знаење за активностите на субјектот.

45. Ревизорот може да заклучи дека е неопходно да се применат повеќе аналитички постапки за да се соберат потребните ревизорски докази во секоја фаза од ревизијата

46. Со цел да се подготви или да се испланира ревизијата, доволно е да се применат постапки за компаративна анализа. Во ситуации кога фокусот е насочен кон прецизно потврдување, при што системот на интерните контроли е тестиран и е оперативен, употребата на компаративна аналитичка постапка може да понуди прифатливо ниво на ревизорски доказ. Во сметководствен систем со редуцирани димензии една компаративна аналитичка постапка може да даде потребна гаранција дури и во случај кога не е спроведено тестирање на функционирањето на системот на интерните контроли.

47. Од друга страна, во случај кога аналитичката постапка претставува основен извор за обезбедување вистински ревизорски доказ, тогаш е неопходна примена на аналитичката постапка за дефинирање модел.

400.4. Утврдување на ревизорските заклучоци

1. Врз основа на спроведените ревизорски постапки и по документирањето и систематизацијата на ревизорските елементи, ревизорите ќе ги формулираат заклучоците. Наодите и заклучоците од оцената на системот на интерните контроли се евидентираат на стандарден Образец за заклучоци, односно Преглед на слабости на системот на интерните контроли (ПССИК) и во Коментарот по извршените тестови на контрола. Детали за пополнување на ПССИК се дадени во делот 300 - Интерни контроли. Резултатите од директните постапки (тестовите на детали на салда и трансакции и аналитичките постапки (дел 400 до 403) се презентираат во Коментарот по извршената ревизија на исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи. Детали за „коментарот“ се дадени во делот 600.1. Документација од ревизорската активност).

2. Заклучоците секогаш треба да бидат утврдени во однос на ревизорските цели, односно дали целите се постигнати или не. Исто така, и од стандардниот Образец за заклучоци треба јасно да произлезат аспектите кои треба да се следат во иднина. Образецот за заклучоци може да добие форма на Преглед на слабости на системот на интерните контроли (ПССИК) или Преглед за утврдени наоди по извршените директни тестови.

3. Стандардниот образец – Преглед за утврдени наоди по извршените тестови на контрола, тестови од директните постапки е со следен формат и содржина:

ДЗР

Субјект _____ Иницијали ☐

Датум _____

Белешка бр. _____

Датум на ГС _____

Преглед за утврдени наоди, заклучоци и препораки

Област	Наоди	Заклучоци	Препораки	Р/Б

.
.
.

	Потпис	Датум
Прегледано од		
Раководител на организациски дел		

4. Стандардниот Образец за заклучоци (Анекс 3, Прилог 10) (посебно или во рамките на Коментарот за извршената ревизија) треба соодветно да се поврзе со работните белешки (Р/Б), каде што постои документацијата со поткрепувачки докази за наодите. Детали за работните белешки се дадени во делот 600.1. Документација од ревизорската активност.

Опфат и резултати од тестовите на контрола и деталните постапки

5. За секоја ревизорска област ревизорот мора да ги прикаже применетите постапки согласно со ревизорската програма и што е утврдено во текот на тестирањето. Резултатите од ревизијата вклучуваат:

- Спецификација на ревизорските постапки;
- Број на тестирани примероци и применети методи на примерок;
- Дефинирање на популацијата која била предмет на ревизија и на големината на примерокот.

Заклучоци

6. Заклучоците ќе бидат формулирани на неколку нивоа:

- Заклучоци за областа која била предмет на ревизија;
- Општ заклучок за целината на финансиските извештаи кои биле предмет на ревизија;

7. Врз основа на креираните ревизорски постапки и формулираните заклучоци, ревизорот треба да реши за видот на ревизорското мислење кое ќе го даде.

Ажурирање на првично утврдените ризици

8. Ризикот се утврдува во фазата на планирањето на ревизијата. И покрај тоа, во текот на извршувањето на ревизијата може да се појават одредени фактори кои може да ги модификуваат првично утврдените ризици. При формулирањето на заклучоците, ревизорот мора да ги наведе сите фактори кои придонесле за промена на првично утврдените ризици. Овие фактори треба да се евидентираат во Образецот за заклучоци.

401. Цели, обем и видови постапки за утврдување исправност и законитост

Цели на постапките за утврдување исправност и законитост

01. Со директните постапки се врши директна проверка на исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи на субјектот кој е предмет на ревизија.

02. Типични ревизорски цели на една ревизија се: проверка дали се задоволени барањата за комплетност, постоење, исправност, права и обврски, правилно вреднување и точна класификација и презентација.

Обем на постапките за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост се вршат во обем неопходен за давање мислење дали финансиските извештаи ја искажуваат вистинито и објективно финансиската положба и резултатот од финансиските активности во согласност со прифатените сметководствени начела и стандарди за финансиско известување.

04. Обемот на постапките за утврдување на исправност и законитост зависи од следните фактори:

а) степенот на веродостојноста и целоста на функционирањето на интерните контроли на субјектот.
б) од значењето на одредени позиции и елементи во однос на податоците искажани во финансиските извештаи;
в) од природата и големината на ставките од кои се состои одредена позиција во финансиските извештаи и
г) од степенот на зависноста на одделни позиции во финансиските извештаи;

а) Обем на постапките во зависност од степенот на веродостојноста и целоста на функционирањето на интерните контроли

05. Ако се оцени дека интерните контроли функционираат веродостојно и целосно, обемот на деталните постапки ќе биде помал. Обратно, ако е оценето дека интерните контроли не функционираат, обемот на деталните постапки ќе се зголеми.

б) Обем на постапките во зависност од значењето на одредени позиции во однос на искажаните податоци во финансиските извештаи

06. За секоја позиција во финансиските извештаи чиј релативен и апсолутен износ е од поголемо значење во однос на финансиските извештаи, по правило, се извршуваат поголем обем детални постапки, со што се обезбедуваат доволно докази како основа за донесување валидни заклучоци и давање издржано ревизорско мислење за финансиките извештаи.

7. Освен големината на позициите/ставките, како основен критериум за извршување детални постапки, за целите на одредување на обемот и видот на постапките од значење е и природата на позициите и нивното влијание врз финансиските извештаи.

в) Обем на постапките во зависност од природата и големината на ставките

8. Одредувањето на обемот на постапките зависи и од природата и големината на ставките од кои се состојат износите на позициите прикажни во финансиските извештаи. При разгледувањето на овој аспект, треба да се земе предвид и обликот на средствата, како и структурата на ставките во билансните позиции во финансиските извештаи.

09. Зависно од структурата и големината на ставките, може да се постапи на еден од следните начини:

- за позициите во финансиските извештаи кои се состојат од поголем број ставки со релативно помали поединечни износи ревизорот може да се потпре на интерните контроли – ако тие дејствуваат ефективно. Во овој случај деталните постапки може соодветно да бидат намалени;
- за позициите во финансиските извештаи кои се состојат од помал број ставки со поголеми поединечни износи, со деталните постапки треба да се опфатат сите или поголем број од овие ставки.

г) Обем на постапките во зависност од степенот на зависноста на одделни позиции во финансиските извештаи

10. При одредување на обемот на постапките во зависност од степенот на зависноста на одделни позиции во финансиските извештаи треба да се земат предвид:

- резулатите од извршените тестови на функционирањето на интерните контроли и
- меѓусебната условеност на позициите/ставките и резултатите од извршените детални постапки.

11. Наведените фактори за обем на постапките за утврдување на исправност и законитост, изнесени во овој поднаслов, се само еден сегмент што може да се користи при извршување на деталните постапки. При утврдување на обемот на деталните постапки, треба да се дефинира ревизорскиот пристап (види дел II,

поднаслов 200.5. – Ревизорски пристап), како и користењето на методата на избор на примерок при селектирањето ставки за тестирање (дел II поднаслов 200.6. Метода на примерок).

Видови постапки за утврдување на исправност и законитост

12. Постапките за утврдување на исправност и законитост на податоците во финансиските извештаи ги опфаќаат:

а) основните постапки и
б) останатите постапки.

а) Основни постапки за утврдување на исправноста и законитоста

13. Основните постапки имаат цел да се утврди исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи. Тие го опфаќаат следното:

- проверка на извршени усогласувања со трети лица за меѓусебните обврски и побарувања;
- проверка на исправноста и законитоста на сметководствени документи сврзани за одредени деловни промени, група деловни промени, односно ставки и позиции на финансиските извештаи и
- проверка на согласноста на состојбата на средствата и изворите на средства и финансискиот резултат искажани во деловните книги, со состојбата на средствата и изворите на средства и финансискиот резултат искажани во билансот на состојбата и во билансот на успех, односно билансот на приходите и трошоците.

14. За утврдување на исправноста и законитоста на податоците искажани во билансот на успехот, односно во билансот на приходите и трошоците, се користат резултатите од извршените основни постапки за утврдување на исправноста и законитоста на позициите од билансот на состојбата, резултатите од извршените останати постапки и од резултатите од проверката на функционирањето на интерните контроли.

б) Останати постапки за утврдување на исправност и законитост

15. Останатите постапки заедно со основните постапки имаат цел посредно да се утврди исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи. Ова опфаќа:

- анализа на промени на состојбата на сметките кај кои дошло до невообичаени, односно неочекувани промени на крајот од годината, односно на крајот од пресметковниот период;
- анализа на движењата и односите на одделни позиции искажани во билансот на состојба и во билансот на успех, односно билансот на приходи и трошоци;

- преглед на помошните книги, главната книга и дневникот;
- увид во записниците и одлуките на органите на управување и раководење;

Документација која се користи во постапките за утврдување исправност и законитост

16. За извршување на постапките за утврдување на исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи се користат следните видови документација:

- програми за утврдување исправност и законитост (Анекс 3, Прилог 5);
- преглед на извршувањето на програмата што треба да содржи доволно докази и информации за видовите, обемот и резултатите од извршените постапки на утврдување исправност и законитост (Анекс 3, Прилог 6);

17. Програмите се изготвени за општа употреба и даваат општи насоки/напатствија како да се извршат одредени детални тестови. Тие може да се приспособуваат, дополнуваат, да се изготвуваат нови за различни/специфични видови на субјекти. Основата на деталните постапки во делот 402 и 403 и во програмите е дадена за: претпријатија, акционерски друштва, јавни претпријатија и правни лица во кои државата е доминантен акционер кои сметководството го водат на пресметковна основа. За ревизија на буџетите, корисниците и единките корисници на средства од буџетите како и другите субјекти согласно член 1 од ЗДР (буџети и буџетски корисници) се користат истите постапки и програми во деловите во кои се применливи со тоа што во поедини делови од деталните постапки и програми за одредени билансни позиции се дадени дополнителни постапки за буџетите и буџетските корисници со оглед на разликите кои постојат во однос на водењето на сметководството (според сметководствено начело на парично искажување) како и во однос на разликите на сметководственото прикажување на билансните позиции во финансиските извештаи. Подолу е даден сегмент/пример од програма за утврдување исправност и законитост на материјални средства:

ПРОГРАМА ЗА УТВРДУВАЊЕ ИСПРАВНОСТ И ЗАКОНИТОСТ

Материјални средства

Субјект _____ Секција ТДР **М**

Датум на ГС _____

Постапки за утврдување исправност и законитост		Исклучоци		ПОТПИС и ДАТУМ
	РБ Врска	ДА/НЕ	Разрешени	
1	2	3	4	5

Своден преглед 1. Прибави (или изработи) Преглед на состојбата и промените на материјалните средства во текот на годината по главни категории материјални средства (земјишта, градежни објекти, мебел и опрема, компјутери, возила, останати основни средства (во зависност од видот на субјектот). Прегледот треба да содржи набавна вредност, исправка на вредност и сегашна вредност на материјалните средства (за тековната и за претходната година). За секоја категорија материјални средства да се назначи обемот на извршени проверки или врска работна белешка на која се извршени проверки (тестови на деталите)				
Општ увид 2. Изврши општ краток увид во ставките внесени во Прегледот од точка 1 и направи согледувања за: 2.1. реалноста на односот помеѓу вкупната пресметана амортизација во текот на годината и набавната вредност на материјалните средства; 2.2. споредливоста на износите со претходната година и значајни отстапувања во однос на претходната година; 2.3. соодветните индикатори ако се расположливи, како што се: искористеност на капацитетите, степен на искористеност на основните средства и др. 2.4. тоа дали врз основа на резултатите од увидот во претходните три потточки треба да се извршат одредени измени и дополнувања на оваа програма.				
3. Спореди ја состојбата на материјалните средства во главна книга со состојбата прикажана во бруто-билансот и во билансот на состојбата.				
Оцена на интерниот систем на контрола 4. Прегледај ги резултатите од извршената проверка на функционирањето на интерниот контролен систем и увери се дека системот е сигурен за натамошни испитувања. Провери дали во Прегледот на слабости на системот на интерните контроли (ПССИК) има утврдени слабости.				
Усогласување со синтетички сметки 5. Обезбеди спецификација за состојбата на материјалните средства во книгата на материјални средства и усогласи ги збировите од спецификацијата со главна книга со примена на следните постапки: 5.1. спореди ги ставките од спецификацијата со состојбата од книгата на материјални средства и обратно ; 5.2. провери ја сметковната точност на износот во спецификацијата и спореди го со износот во главна книга; ...				

18. Во колоната 2 од програмата се впишува ознаката од работната белешка каде што се извршени соодветните детални тестови (од колона 1). Колоните 3 и 4 се предвидени за одговор ако има исклучоци (ДА/НЕ) и дали се тие разрешени во однос на тестовите од колона 1. Во крајната 5-та колона се става потпис на ревизорот кој ги извршил тестовите од колона 1 и датум на извршување на соодветниот тест. На крајот од секој програм предвиден е дел за заклучоци на

ревизорот и дел за оцена на обавената работа од страна на раководителот на тимот/ревизијата, кои исто така треба да бидат потпишани од односниот ревизор односно од раководителот на тимот/ревизијата. Програмите треба да се користат при секоја ревизија. Тие служат како доказ за извршување на тестовите утврдени во програмата. По завршувањето на ревизијата, програмите (пополнети и потпишани) се одлагаат во соодветната секција од ТДР на односната ревизија (во примерот на материјалните средства во секција М).

19. По завршувањето на ревизијата, се пополнува и образецот „Преглед на извршување на програмите за ревизија на финансиските извештаи". Во првата колона од образецот е даден опис на билансните позиции. Во втората колона треба да се впишат ознаките/секциите од ТДР за секоја билансна позиција. Во третата колона се впишува бројот од поднасловот во прирачникот во делот за деталните постапки каде што се дефинирани постапките за ревизија на финансиските извештаи за секоја билансна позиција посебно. Следните три колони се за Напомени, за потпис на ревизорот и за датум на извршувањето на односната програма. Во долниот дел од образецот е предвиден простор за потпис на Раководителот на ревизијата/организациониот дел и за Специјалистот за ревизија на ИС (ако се извршени постапки за ревизија на ИС од ревизорите кои не се специјалисти за ревизија на ИС). Овој образец е даден во Анексот 3.

20. Во Анексот 3 се приложени програмите за ревизија на финансиските извештаи/програми за исправност и законитост и друга документација/обрасци за ревизија. Програмите за ревизија на финансиските извештаи/програми за утврдување исправност и законитост се дадени по билансни позиции и со ознака на секцијата од ТДР. Подолу е даден список на документација содржана во Анексот 3.

Анекс	Опис	Прилог
Анекс 3	Формат на образец на работна белешка (А4)	Прилог 1
Анекс 3	Формат на образец на работна белешка (А3)	Прилог 2
Анекс 3	Содржина на Постојано досие на ревизија (ПДР)	Прилог 3
Анекс 3	Содржина на Тековно досие на ревизија (ТДР)	Прилог 4
Анекс 3	Преглед на програми за ревизија на финансиските извештаи	Прилог 5
Анекс 3	Преглед на извршување на програмите за ревизија на финансиските извештаи	Прилог 6
Анекс 3	Модел-конфирмација за усогласување на побарувања и обврски	Прилог 7
Анекс 3	Модел-конфирмација за усогласување на побарувања и обврски - странство	Прилог 7А
Анекс 3	Извештај за физички попис на залихи	Прилог 8
Анекс 3	Образец - Коментар на претходна ревизија (интерни контроли) /финансиски извештаи	Прилог 9
Анекс 3	Преглед за утврдени наоди, заклучоци и препораки	Прилог 10

402. Детални постапки за утврдување на исправност и законитост на податоците искажани во билансот на состојба

АКТИВА

Тековни средства

Парични средства и хартии од вредност

Цели на ревизијата на постапките за утврдување исправност и законитост

01. Најголем дел од трансакциските циклуси имаат директно влијание врз парите бидејќи секој сметководствен настан како дел од процесот на создавање и трошење пари поминува низ паричните сметки. Поголем дел од целите на ревизијата на трансакциските циклуси се однесуваат и на готовината. Во следната табела се дадени специфичните цели на ревизијата на сметководствените салда за парите за секоја од петте категории тврдења за финансиските извештаи. Посебно значајни се постоењето или настанувањето и сеопфатноста.

Категорија тврдење	Ревизорски цели на салдото
Постоење	**Готовинските салда и хартиите од вредност се евидентирани и постојат на датумот на билансот на состојба;**
Случување	Настаните поврзани со паричните трансакции и трансакциите на хартии од вредност се случиле во текот на периодот;
Сеопфатност	**Евидентираните готовински салда и хартии од вредност ги вклучуваат сите трансакции кои настанале;**
Права и обврски	Субјектот има законско право на сите готовински салда и хартии од вредност прикажани на датумот на билансот на состојба;
Вреднување и мерење	Евидентираните готовински салда и хартии од вредност се остварливи во износи наведени во билансот на состојба и се базирани врз поткрепувачка документација;
Презентација и обелоденување	Готовинските салда и хартиите од вредност се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во билансот на состојбата.

02. Поради специфичната улога на парите, ревизорите ја утврдуваат значајноста на пониско ниво. Дури и кога контролниот ризик е проценет пониско, ревизорот применува повеќе детални тестови. Големиот обем на трансакции влијае врз значителниот инхерентен ризик за одредени тврдења. Природата на парите ги прави нив многу осетливи на измами и криминални дејствија. Најзначајни постапки при ревизијата на парите и хартиите од вредност се деталните тестови (тестови на детали на трансакции и на салда). Тестовите на трансакциите се однесуваат на правилно книжење на трансакциите во текот на периодот, додека тестовите на салдата се однесуваат на потврдување на крајното

салдо. Аналитичките постапки имаат ограничена примена, главно на споредба на тековната со претходната година.

Значајни чинители при испитувањето на исправноста

03. При утврдувањето на времето и обемот на постапките за испитување на исправноста и законитоста на паричните средства и хартии од вредност треба да се земат предвид следните аспекти/прашања:

- степен на сигурност на интерниот систем на сметководствени контроли;
- сите други постапки кои субјектот кој е предмет на ревизија ги обавува при изготвување на финансиските извештаи;
- големината и материјалното значење на износите на паричните средства искажани на одделни позиции во финансиските извештаи;
- број и големина на деловните промени на сметките кои ги сочинуваат паричните средства и хартии од вредност кои се водат кај носителот на платен промет.

Постапки на испитување на исправност и законитост

04. Врз основа на евиденциите кај субјектот кој е предмет на ревизија, треба да се прибави или подготви преглед на паричните средства и хартии од вредност по валути и денари и по банки и да се одредат сметките за кои ќе се извршат детални постапки за испитување на исправноста.

05. Прибави го пописниот материјал и увери се дека пописот е извршен во согласност со законските прописи со состојба на денот на билансот на состојба. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции и друга документација (благајнички дневник, извод за состојбата на средствата на сметките кај носителот на платниот промет и банките).

Благајна и трезор

06. Обемот на тестирањето на готовината во голема мера зависи од значајноста на ставката и од воспоставениот систем на интерна контрола. Во рамките на тестовите на салда спаѓа броењето на готовината во благајната и трезорот. Ревизорот треба да врши контрола на броењето на готовината и преносливите хартии од вредност (броењето го врши благајникот). По извршените броења треба да се спореди фактичката состојба со соодветната аналитичка сметка, односно главна книга. Кај благајната, обично, салдото на крајот на годината е мало. Многу поважна е проверката на трансакциите во благајната бидејќи прометот може да биде многу голем. Треба да се провери примерок на документација за уплати и исплати и во текот на годината (налог за уплата/исплата, општа уплатница, чекови и друго) како и сметковната точност на благајничкиот дневник и исправноста на спроведените книжења во главна книга. Исто така треба да се утврди дали благајникот се придржувал кон пропишаниот благајнички максимум и како функционира интерната контрола.

Пари во банка

7. Постапката на ревизија на крајните салда на банкарските сметки се однесува на следните четири области:

- конфирмација на банковни салда;
- анализа на изводот од банката;
- усогласување на салдото и изводот; и
- изготвување на преглед на банкарски трансфери.

8. **Банкарските конфирмации** се испраќаат до банките на субјектот со кои се бараат информации за салдата на сметките, орочените депозити и кредити на денот на билансот на состојба.

9. Конфирмацијата може да биде бланко или пополнета. Ревизорот прави избор на ставки за конфирмација а субјектот ги испраќа конфирмациите до банката во два примерока од кои оригиналот банката треба да го врати на ревизорот. Доколку не се одговори на конфирмацијата постапката се повторува или се интервенира на друг начин. По добивањето на конфирмацијата ревизорот истата ја проверува и ги внесува податоците во своите работни документи. Потврдувањето на готовината обезбедува докази за постоењето (и за правата и обврските (салдата се на име на субјектот)

10. **Банковниот извештај на пресек** се однесува за периодот од датумот на билансот на состојба до некој иден датум обично 10 до 15 дена после датумот на БС. Овој извештај по барање на субјектот го изготвува банката за потребите на ревизијата. Целта на овој извештај е да се усогласат ставките како што се пари во транзит, чекови во оптек или други издадени инструменти. На крај ревизорот го споредува банковниот извештај на пресек со дневните изводи. Преку овој извештај ревизорот може да ги усогласи издадените чекови во минатата година а кои се сеуште неплатени. Тие најчесто се поднесуваат на наплата во почетокот на следната година. Кога збирниот ефект на нерасчистените чекови е значаен, ова може да навестува нерегуларност позната како вештачко подобрување на финансиската состојба на претпријатието односно преценување на краткорочната ликвидност на претпријатието

11. Кога прифатливото ниво на ризикот од неоткривање е високо, ревизорот може да побара од субјектот банков извештај (на барање на субјектот го изготвува банката) за да ја верификува математичката точност на поравнувањето (Извештај за сложување на евиденцијата на субјектот со банкарските изводи). Со проверка на **банковното поравнување** се утврдува точното салдо на пари во банка односно кај носителот на платен промет на датумот на Б/С. Целта на банковното поравнување во главно е насочена кон утврдување на можностите за измами во делот на преодните сметки. Кај преодните сметки треба да се испита природата на ставките од кои се состојат салдата на преодните сметки на денот на Б/С. Ревизорот треба да ги испита промените на овие сметки после датумот на Б/С за да се увери дека прикажаните ставки како „отворени“ на денот на Б/С соодветно се расчистени.

12. Целта на изготвувањето на **прегледот на банкарски трансфери** е да се провери дали субјектот правилно ги прикажал салдата на паричните сметки. Кога субјектите држат повеќе сметки во повеќе од една банка, постои можност за двојно прикажување на парите при нивниот трансфер од една сметка на друга (или при преноси од благајна на сметка/жиро сметка и обратно или при трансферите помеѓу девизните сметки). Со проверка на прегледот на банкарски трансфери за неколку дена пред и неколку дена после датумот на билансот на состојба, ревизорот обезбедува докази дека секој трансвер е правилно евидентиран како исплата и како примање во соодветниот сметководствен период како и дека секој трансфер е правилно одразен во банковните поравнувања кога тоа е применливо. Поврзувањето на банковните трансвери обезбедува докази за нивната веродостојност, односно погрешни прикажувања (тврдење за постоење, настанување и сеопфатност).

Потврдување на други ангажмани со банки

13. Потврдувањето на други ангажмани со банки пред сè е потребно за да се утврдат ограничувањата врз расположивите средства како и потенцијалните обврски. Тие вклучуваат прашања како што се заложени депозити, минимално потребно салдо, кредитни линии, неизвесни обврски (акредитиви, гаранции) и друго. За ангажмани за воспоставување на кредитна линија со една банка може да има потреба од позајмувачот да одржува одредено минимално салдо на сметката кое не е достапно за користење. Доколку по оценувањето на инхерентниот или контролниот ризик, ревизорот оцени дека вакви ангажмани можат да постојат, тогаш тој треба да испрати писмо за потврдување (во кое треба да биде идентификувана бараната информација) до банката (писмото треба да биде потпишано од субјектот). Потврдувањето на други ангажмани со банки е од посебна корист при исполнувањето на тврдењето за **презентирање и обелоденување.** Имено повеќето барања во МСС (ИФРС) /МССЈС се однесуваат на обелоденувањето на средствата кои не се достапни за користење или потенцијалните обврски

Хартии од вредност

14. Специфичните цели на ревизијата на краткорочните хартии од вредност за секоја од петте категории на тврдења за финансиските извештаи се слични на оние кај парите (види табела во точка 1 погоре). За разлика од парите, кај краткорочните хартии од вредност посебно внимание се посветува на вреднувањето и обелоденувањето.

15. Паричните еквиваленти како што се дефинирани во МСС 7 се краткорочни, високоликвидни вложувања кои брзо можат да се конвертираат во познати износи на пари и кои се предмет на безначаен ризик во промената на нивната вредност. Од аспект на извештајот за паричниот тек тие имаат ист третман како и парите и претставуваат составен дел на паричните текови. Тие се чуваат поради исполнување на краткорочни парични обврски, вложување или други причини. Паричните еквиваленти можат да вклучат: меници, чекови, банкарски акцепти, благајничи комерцијални и државни записи, сертификати за

депозит, краткорочни владини обврзници. Инхерентниот ризик кај краткорочните хартии од вредност е помал од оној кај парите.

16. Прибави го пописниот материјал и увери се дека пописот е извршен во согласност со законските прописи со состојба на денот на билансот на состојба. Броењето на хартиите од вредност е иста постапка како броењето на парите со тоа што ревизорот треба да обрати поголемо внимание на видот на документот, името на издавачот, номиналната вредност, датумот на доспевање, камата (начин на пресметка и исплата) и сл. (согласно законот за хартии од вредност, законот за меница, законот за чек, законот за трговски друштва и друга регулатива). Треба да се спореди состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции.

17. За хартиите од вредност кои се чуваат надвор од субјектот кој е предмет на ревизија треба да се испратат конфирмации (во случај на Централниот депозитар за хартии од вредност, ревизорот треба да побара од субјектот односно од Централниот депозитар компјутерски извод за состојбата на сметката за хартии од вредност на денот на билансот на состојба за субјектот кој е предмет на ревизија).

18. За хартиите од вредност чиј рок на достасаност за наплата истекол треба да се изврши увид во сметководствената евиденција и поткрепувачка документација за примените хартии од вредност, известувањето на носителот на платен промет за извршениот протест, одлуките на органот на управување за пренос на сметките на сомнителни и спорни побарувања, односно вредносно усогласување на хартиите од вредност (исправка на вредност).

19. На примерок на извршени трансакции во текот на годината, да се проверат соодветните документи/потврди за купопродажба на хартии од вредност. Доколку со хартиите од вредност се плаќале обврски или наплатувале побарувања, ваквите трансакции треба да се поврзат со соодветните купувања или продажби.

Акредитиви и останати парични средства

20. Да се прибави преглед на отворени акредитиви со состојба на денот на билансот на состојба и да се провери основаноста на отворањето со увид во сметководствените евиденции, договорите за плаќање, налозите за отворање на акредитиви, како и во соодветните документи (фактури на добавувачи и други пресметки, заклучок за извоз и друго).

21. При проверката на состојбата на отворените акредитиви да се користат и резултатите од проверката на исправноста и законитоста на обврските спрема добавувачите искажани во билансот на состојбата.

22. Проверката на останатите парични средства треба да се врши со увид во налозите за плаќање и изводот на состојбата на средствата кај носителот на платен промет и банките.

Парични средства и хартии од вредност во девизи

23. Покрај постапките наведени во претходните точки, кај девизните средства и хартии од вредност во девизи треба да провери пресметката во денарска противвредност со:

- увид во курсната листа важечка на денот на билансот на состојбата;
- увид во документацијата за пресметка на девизните средства;
- проверка на исправноста на пресметката на курсните разлики;
- проверка на исправноста на извршените книжења на курсните разлики во сметководствените евиденции.

Буџети и буџетски корисници

24. Да се провери дали добиените средства од буџетот корисниците на буџетите ги користеле наменски во согласност со претходно донесен финансиски план;

25. Да се провери дали приходите од самофинансирачки активности што ги остварile корисниците и единките корисници се уплатени на посебни сметки за сопствени приходи и се користени наменски во согласност со претходно донесен финансиски план.

21. Да се провери дали сите приходи што ги остварile Единиците на локална самоуправа (ЕЛС) се уплатени на сметката на буџетот на ЕЛС.

22. Да се провери дали привремено слободните средства на буџетот на РМ се пласирани како краткорочни пласмани во деловните банки под услови утврдени со договор меѓу министерот за финансии и деловните банки;

23. Да се провери дали со средствата пренесени со акредитиви се исплатуваат само готовински исплати со сметкопотврди и патни налози;

Презентирање и обелоденување

13. Ревизорот треба да се увери дека парите и краткорочните хартии од вредност во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС: Да се провери:

- дали готовинските салда се правилно идентификувани и класифицирани;
- дали банковните пречекорувања на сметки се прекласифицирани како тековни обврски;
- дали се усогласени парите и паричните еквиваленти во БС со соодветните ставки од извештајот за паричен тек.
- кореспонденцијата со банките и записниците од состаноците на УО со цел за утврдување на прашањата кои бараат обелоденување на кредит-

ните линии, гаранциите за заеми, договорите за надоместувачки салда или други рестрикции на паричните салда.

Краткорочни побарувања – побарувања од купувачи

03. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на побарувањата од купувачите треба да се опфатат:

- побарувањата од купувачите во земјата;
- побарувањата од купувачите во странство;
- вредносното усогласување на побарувањата од купувачите.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

04. Целите на ревизијата на постапките на утврдувањето исправност и законитост на побарувањата од купувачите се однесуваат на добивање доволен соодветен доказ за секое важно тврдење во финансиските извештаи што се однесува на трансакциите кои влијаат врз салдото на побарувањата. Побарувањата од купувачите се поврзани со циклусот на приходи (продажба и наплата). Конкретните ревизорски цели за побарувањата од купувачите се прикажани во следната табела:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
Постоење	Побарувањата од купувачите претставуваат износи кои ги должат купувачите и кои постојат на датумот на Б/С.
Случување	Побарувањата од купувачите се евидентирани во соодветниот пресметковен период.
Сеопфатност (целост)	Побарувањата од купувачите ги вклучуваат сите побарувања на датумот на Б/С.
Права и обврски	Побарувањата од купувачите претставуваат законски побарувања на субјектот кој е предмет на ревизија на датумот на Б/С.
Вреднување и мерење	- побарувањата од купувачите претставуваат бруто-побарувања на датумот на Б/С. - побарувањата од купувачите се усогласени со збирот на аналитиката на купувачите. - исправката на вредност на побарувањата претставува разумна проценка на разликата помеѓу бруто-побарувањата и нивната нето- реализациона/продажна вредност. - побарувањата од купувачите во странски средства за плаќање се пресметани и искажани во денарска противвредност по важечки курс на денот на Б/С.
Презентација и обелоденување	Побарувањата од купувачите се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во Б/С (вклучително обелоденувањата на побарувањата ставени како залог).

05. Продажните трансакции се основен извор на оперативниот приход за голем број субјекти и тие ја претставуваат главната компонента во определувањето на нето-добивката. Тие исто така ги зголемуваат побарувањата

и паричните средства. Поради големиот ризик од погрешни прикажувања и настојувањето да се постигне повисока покриеност со ревизорските постапки, ревизорот речиси секогаш алоцира пониско толерантно погрешно прикажување за купувачите.

06. Соодветните проценки на инхерентниот ризик и планираните проценети нивоа на контролен ризик за тврдењата за салдото на сметката се користат во моделот за ревизорски ризик во фазата на планирањето за да се дојде до соодветен планиран ризик од неоткривање и поврзаното планирано ниво на директни тестови што се вградени во прелиминарната ревизорска стратегија за секое тврдење.

07. Како и кај сите сметки од билансот на состојба, ревизорот мора да реши до кој степен ќе се потпре на тестовите на детали на салда и трансакции и на аналитичките постапки при добивањето разумна сигурност дека ревизорските цели ќе бидат постигнати.

Почетни постапки

08. Почетна точка за верификација на побарувањата од купувачите и соодветната исправка на вредност е следењето на почетните салда од тековниот период до заклучните ревидирани салда од работните документи од претходната година. Треба да се провери дали почетните салда на побарувањата од купувачи и поврзаните исправки се крајни салда од претходната година.

09. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметката купувачи во предметната година и поврзаната сметка за исправка на вредност.

10. Прибави листа/спецификација на побарувања според старост, односно период на ненаплатеност. Примарна цел на оваа листа е утврдување на правилноста на вреднувањето на побарувањата на крајот на пресметковниот период.

11. Прибави го пописниот материјал и увери се дека пописот е извршен во согласност со законските прописи со состојба на денот на билансот на состојба. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции. Провери го правниот основ на побарувањата со увид во соодветните документи (испратници, фактури и други пресметки, извештаи за одобрување на рекламации и друго), извештаи за извршениот попис.

12. Провери ја математичката точност на збирот на спецификацијата на купувачи и усогласи го збирот со аналитиката и салдото на синтетичката сметка во главна книга.

Аналитички постапки

13. При примената на аналитички постапки за побарувањата најчесто се користат следните деловни показатели и финансиски коефициенти:

14. Показателот за високо или зголемено ниво на побарувања од купувачи може да се утврди со споредување на вкупниот износ на побарувањата на денот на билансот на состојба, со износот на побарувањата од купувачите од претходната година.

15. Движењето/флуктуацијата на обемот на продажбите може да се утврди со споредување и со анализирање на продажбите по месеци во текот на годината, како и со споредување на реализацијата во последниот месец на годината за која се врши ревизија, со продажбите остварени во првиот месец од наредната година. Флуктуациите на реализацијата по месеци може да укаже на испораки со големи вредности според утврдени термини и пропусти и грешки во разграничувањето на истите. Треба да се истражат причините за вакви флуктуации.

16. Нивото на повраток на производите и стоките од купувачите може да се утврди, со споредување на повратокот на производите и стоката со обемот на продажбата во претходните месеци, а посебно со споредување на повратокот на производите и стоките во првиот месец од наредната година, со остварениот обем на продажбата во последниот месец на годината за која се врши испитување. Високото ниво на повраток на производи и стоки може да укажува на постојани проблеми од различна природа со купувачите. Ревизорот треба да ги истражи причните за високото ниво на повраток на производите и стоките.

17. Нивото на дадените попусти и рабати може да се утврди, со споредување на попустите и рабатите со продажбата набљудувана по одделни месеци. Променливото ниво или поединечно високи износи на одобрени рабати може да укажува на нееднаков третман на поединте купувачи при давање на попусти и рабати. Во случаи кога попустите и рабатите не се опфатени со проверка на функционирањето на интерните контроли, постапката на ревизијата треба да биде усмерена на избор на неколку крупни ставки и да се провери, дали дадените попусти и рабати се во согласност со договорените услови и со интерните акти на субјектот со кои се регулира оваа материја.

18. Покрај погоре наведените показатели, да се пресметаат и следните коефициенти:

- обрт на побарувањата како однос помеѓу долговниот промет на сметката купувачи и салдото на побарувања од купувачите на крајот од годината;
- побарувања од купувачите во однос на вкупни тековни средства;
- стапка на принос на нето продажба (нето добивка/нето продажба);
- расход за отпис и исправка на вредност на ненаплативи побарувања во однос на фактички ненаплативи побарувања;

- расход за отпис и исправка на вредност на ненаплативи побарувања во однос на нето продажба.

19. Да се анализираат резултатите од показателите на работењето во споредба со очекуваните базирани врз податоците од претходните години, податоците од дејноста, планираните износи или други информации.

Тестови на детали на салда

20. Разгледај ја потребата од испраќање на конфирмации. Спроведи ги следните постапки:

- утврди ја формата, временскиот пресек и обемот на барањата за конфирмации/избор на ставки за кои треба да се испратат конфирмации:
- испрати конфирмации за селектиран примерок на купувачи;
- спроведи алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за коишто не бил добиен никаков одговор:
  - потврди ги последователните плаќања кои што можат да се идентификуваат со ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација;
  - потврди ги ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација;
- резимирај ги резултатите од конфирмациите и алтернативните дополнителни постапки (број и вредност на испратени конфирмации, вредносен опфат во однос на вкупната популација и сл.)

21. Конфирмациите претставуваат примарен извор на доказ за тврдењата за постоење и случување. Потврдувањето на долгот од страна на купувачот потврдува дека субјектот има и законско барање од купувачот. Затоа овој тест дава доказ и за тврдењето за права и обврски.

22. Прегледај ги спецификациите на побарувања од купувачи и направи избор на сметки на купувачи за детално испитување водејќи при тоа сметка изборот да вклучува одреден број на сметки од различни категории на купувачи и вредности (користејќи го методот на примерок). Испитувањето на поединечните сметки на купувачите да се изврши со:

- споредување на состојбата искажана во спецификацијата со состојбата во аналитичката евиденција;
- проверка дека состојбата на побарувањето се состои од поединечни фактури како и дека должничко доверителниот однос се движи во термините одредени со законски прописи;
- проверка на плаќањата извршени после крајот на деловната година.

23. Прибави спецификација на сомнителни и спорни побарувања и спореди ја со состојбата на сметките во главна книга. На примерок на поединечни салда провери:

- дали состојбите се правилно анализирани од аспект на нивната старост;
- дали кај судот е покренатa постапка заради наплата односно е добиено судско извршно решение како основ за отпишување по пат на исправка на вредност;
- дали се искажани побарувања чиј рок за наплата изминал, односно кои се ненаплативи или застарени, а за кои органот на управување на субјектот оценил дека се сомнителни;
- дали на сметките на сомнителни и спорни побарувања се искажани и побарувања од купувачите кои се наоѓаат во постапка на стечај, односно ликвидација;
- дали се преземени сите мерки за наплата на сомнителните и спорни побарувања.

24. Провери ја правилноста на вреднувањето на ненаплатените побарувања и адекватноста на исправката на вредност. Спроведи ги следните тестови:

- на примерок на ставки на ненаплатени побарувања потврди ги износите со поткрепувачка документација;
- испитај ги доказите за преземени мерки за наплата вклучително кореспонденција со должниците;
- разговарај со надлежните лица и раководен персонал во врска со наплативоста на побарувањата;
- процени ја адекватноста на исправката за секоја старосна категорија како и на вкупен износ.

25. Одбери материјално значајни побарувања од купувачи кои се отпишани во текот на годината и прегледај ја правилноста на отписот. Провери дали постојат соодветни одлуки од органот на управување, одобрувања и друга поткрепувачка документација за отпис на вакви побарувања.

26. Прибави спецификација на побарувачките салда на побарувањата од купувачи и:

- идентификувај ги сите салда кои се значајни во однос на вкупниот износ на побарувачки салда;
- утврди ја причината за појава на вакви салда;
- утврди го нивното влијание на вкупниот износ на побарувањата.

27. Провери дали побарувањата од купувачи во странска валута се пресметани и искажани во денарска противвредност по курс важечки на денот на билансот на состојба и дали курсните разлики по тој основ точно се утврдени и прокнижени.

Тестови на детали на трансакции

28. На примерок од евидентирани трансакции на сметките на купувачите да се провери поткрепувачката документација за да се обезбеди доказ за тврдењата за постоење, случување, права и обврски, вреднување и мерење. Тестовите треба да опфатат:

- проверка на задолжувањата на сметките со поткрепувачките продажни фактури, документи за испорака (испратници) и нарачки за продажба;
- проверка на одобрувањата на сметките со дознаки или овластувања за корегирање на продажбата во врска со рекламации и исправки, или ненаплативи, отпишани износи;
- проверка дали овие побарувања се наплатени, односно покриени, со инструментите за плаќање по истекот на годината во согласност со прописите;
- проверка дали побарувањата од купувачите во земјата се покриени со отворен акредитив или со гаранција, односно се наплатени по истекот на пресметковниот период во пропишаниот рок со:

  - увид во акредитивите и примените гаранции со кои се покриени искажаните побарувања;
  - увид во фактурите, односно другите пресметки по кои е искажано ова побарување;
  - увид во спецификацијата на приходите кои се наплатени по истекот на пресметковниот период;

- проверка дали побарувањата од купувачите во странство се покриени со отворен акредитив или со гаранција, со полиса на осигурување или со исправа за побарувањето во согласност со меѓународен договор за превоз, односно се наплатени по истекот на пресметковниот период во пропишаниот рок да се изврши со:

  - увид во акредитивните и примените гранации со кои се покриени искажаните побарувања;
  - увид во полисите на осигурување и исправите за побарувањата во согласност со меѓународните договори за превоз;
  - увид во фактурите, односно другите пресметки по кои се исплатени овие побарувања;
  - увид во спецификацијата на приходите кои се наплатени по истекот на пресметковниот период;

29. Направи анализа на логичка поврзаност помеѓу вкупниот тековен долговен промет на сметките за побарувања и приходните сметки и утврди ја причината за евентуални отстапувања.

30. Тестовите на пресекот (cut off) на продажбите и рекламациите се обликувани за ревизорот да добие разумно уверување дека:

- продажбите и побарувањата од купувачите се евидентирани во пресметковниот период во којшто настанале трансакциите; и
- кореспондентните книжења на залихите и трошоците на продадените производи се направени во истиот период.

31. Cut off тестовите за продажба се прават за периодот заклучно со датумот на билансот на состојба. За продажба на производи од залихите, тестот вклучува споредба на примерок на евидентирани продажби од последните неколку дена од тековната година и првите неколку дена од наредната година со документите за испорака за да се определи дали трансакциите биле евидентирани во соодветниот период. Cut off тестовите за продажба даваат доказ за тврдењата за постоење, случување и потполност за побарувањата и приходите од продажбата. Пример ако продажбите од јануари наредната година се евидентирани во декември тековната година (која е предмет на ревизија) постои погрешно прикажување кај тврдењата за постоење и случување. Обратно ако продажбите од декември не се евидентирани до крајот на годината (односно се евидентирани во наредната година) има погрешно прикажување во тврдењето за потполност.

32. Cut off тестовите за вратени производи/рекламации се слични и се насочени кон можноста дека вратените производи коишто биле вратени пред крајот на годината не се евидентирани се до после крајот на годината што резултира во преценување на побарувањата и продажбата.

33. Да се извршат тестови на пресекот (cut off) на продажбата и рекламациите со примена на следните постапки:

- да се направи избор на примерок од евидентирани продажни трансакции од неколку дена пред и по крајот на годината и да се испитаат поткрепувачките продажни фактури и документи на испорака, со цел да се утврди дека продажбите биле евидентирани во соодветниот период;
- да се направи избор на примерок од извештаите за одобрувања издадени после крајот на годината, да се испита поткрепувачката документација (датираните примени извештаи) и да се утврди дали рекламациите се евидентирани во соодветниот период. Исто така, да се утврди дали обемот на рекламациите после крајот на годината укажува на можноста за појава на неовластени испораки пред крајот на годината.

34. Cut off тестовите за наплатата се обликувани за ревизорот да добие разумно уверување дека готовинските приливи се евидентирани во пресметковниот период во којшто се примени. На пример ако декемвриските наплати од купувачите не се евидентирани до крајот на годината која е предмет на ревизија, побарувањата ќе бидат преценети а готовината потценета на датумот на билансот на состојба. Обратно ако јануарските (наредната година) наплати од

купувачите се евидентирани во декември (тековната година која е предмет на ревизија), готовината ќе биде прецената а побарувањата потценети.

35. Cut off тестовите на готовински приливи може да се спроведат на два начина:

- со набљудување дека сета готовина добиена преку затворање на работењето на последниот ден од пресметковниот период е вклучена во форма на готовина на рака или во форма на депозити во транзит, како и дека не се вклучени никакви примања од последователниот период, или:
- со проверка на документација (дневни извештаи за готовината, дупликати на налози за исплата и извештаи од банката со кои покриваат неколку дена пред и по крајот на годината за да се утврди соодветниот пресек (cut off).

Буџетски корисници, единки корисници и фондови

36. Кај буџетските корисници, единки корисници и фондови треба да се провери:

- дали е извршен попис на побарувања од купувачи и дали пописната комисија го утврдила правниот основ за нивно настанување;
- дали се искажани отворени ставки на крајот од годината за побарувања од купувачите за кои не се предвидени приходи со буџетот на РМ, односно други изворни приходи кај ЕЛС;
- дали кај корисниците на буџети, односно фондовите е устроена евиденција за издадените а ненаплатени фактури;
- Да се усогласи тековниот долговен промет на сметките за побарувања со сметката Пасивни временски разграничувања и да се утврди причината за неусогласеноста.

Презентирање и обелоденување

37. Ревизорот треба да се увери дека краткорочните побарувања – побарувања од купувачи во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС. Да се провери:

- дали побарувањата се правилно утврдени и класификувани според видот и очекуваниот период на реализација;
- вреднувањето и адекватноста на извршената исправка;
- дали постојат побарувачки салда коишто се значајни во вкупен износ и коишто треба да бидат рекласификувани како обврски;
- адекватноста на обелоденувањата и сметководството за поврзани странки, заложените или доделените побарувања.

Побарувања од поврзани субјекти

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на побарувањата од поврзани субјекти треба да се опфатат:

- побарувањата од поврзаните субјекти (јавни претпријатија, државни претпријатија);
- побарувањата од извозници;
- побарувањата по основ на увоз за туѓа сметка;
- побарувањата по основ на комисиона и консигнациона продажба;
- останатите побарувања од поврзани субјекти;
- вредносното усогласување на побарувањата од поврзаните субјекти.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Целите на ревизијата на постапките за утврдување на исправност и законитост на побарувањата од поврзани субјекти се исти (за сите категории тврдење) како и кај Краткорочните побарувања – побарувања од купувачи.

Почетни постапки

03. Почетна точка за верификација на побарувањата од поврзани субјекти и соодветната исправка на вредност е следењето на почетните салда од тековниот период до заклучните ревидирани салда од работните документи од претходната година. Треба да се провери дали почетните салда се крајни салда од претходната година.

04. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметката побарувања од поврзаните субјекти.

05. Прибави листа на побарувања според старост односно период на ненаплатеност и провери ја правилноста на вреднувањето.

06. Провери го правниот основ на побарувањата од поврзаните субјекти со увид во соодветните документи (испратници, фактури и други пресметки, извештаи за одобрување на рекламации и друго), извештаи за извршениот попис и други податоци од сметководствените евиденции.

07. Провери ја математичката точност на збирот на спецификацијата на побарувањата од поврзаните субјекти и усогласи го збирот со аналитиката и салдото на синтетичката сметка во главна книга. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции

08. Побарувањата од поврзаните субјекти ги опфаќаат зделките со поврзани странки и трансакции помеѓу известувачкото претпријатие и неговите поврзани странки. Поврзаните странки се регулирани со МСС 24. Овој стандард ги покрива:

- претпријатијата кои директно или индиректно преку еден или повеќе посредници, контролираат или се контролирани од страна на или пак се под заедничка контрола со известувачкото претпријатие (холдинг компании, подружници и соподружници);
- придружени претпријатија (МСС 28);
- останати односи согласно МСС 24.

Аналитички постапки/показатели на работењето

09. Најчесто се користат следните деловни показатели и финансиски коефициенти:

10. Показателот за високо или зголемено ниво на побарувања од поврзани субјекти, може да се утврди со споредување на вкупниот износ на побарувањата на денот на билансот на состојба, со износот на побарувања од поврзани субјекти од претходната година. Ако во постапката на испитување на интерните контроли е оценето дека истите се непотполни и несигурни, да се прегледа постапката на субјектот во врска со усогласувањето на состојбата на побарувањата од поврзаните субјекти, со увид во документите за усогласување.

11. Нивото на повраток на производите и стоките од поврзаните субјекти може да се утврди, со споредување на повратокот на производите и стоката со обемот на продажбата во претходните месеци, а посебно со споредување на повратокот на производите и стоките во првиот месец од наредната година, со остварениот обем на продажбата во последниот месец на годината за која се врши испитување.

12. Нивото на дадените попусти и рабати да се утврди, со споредување на попустите и рабатите со продажбата набљудувани по одделни месеци, низ избраните примероци (неколку крупни ставки) и да се провери, дали дадените попусти и рабати се во согласност со договорените услови и со интерните акти на субјектот со кои се регулира оваа материја.

13. Покрај погоре наведените показатели да се пресметаат и следните коефициенти:

- обрт на побарувањата од поврзаните субјекти како однос помеѓу долговниот промет на сметката побарувања од поврзаните субјекти и салдото на побарувања од поврзаните субјекти на крајот од годината;
- побарувања од поврзаните субјекти врз вкупни тековни средства;
- стапка на принос на нето продажба од поврзаните субјекти (нето добивка/ нето продажба);
- расход за отпис и исправка на вредност на ненаплативи побарувања од поврзаните субјекти во однос на фактички ненаплативи побарувања.

14. Да се анализираат резултатите во споредба со очекуваните базирани врз податоците од претходните години, податоците од дејноста, планираните износи или други информации.

Тестови на детали на салда

15. Разгледај ја потребата од испраќање на конфирмации. Спроведи ги следните постапки:

- утврди ја формата, временскиот пресек и обемот на барањата за конфирмации/избор на ставки за кои треба да се испратат конфирмаци;
- испрати конфирмации за селектиран примерок на купувачи;
- спроведи алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за кои што не бил добиен никаков одговор;
  - потврди ги последователните плаќања кои што можат да се идентификуваат со ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација;
  - потврди ги ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација;
- резимирај ги резултатите од конфирмациите и алтернативните дополнителни постапки (број и вредност на испратени конфирмации, вредносен опфат во однос на вкупната популација и сл.).

16. Прегледај ја спецификацијата на побарувања од поврзаните субјекти и направи избор на сметки за детално испитување водејќи при тоа сметка изборот да вклучува одреден број на сметки од различни категории и вредности на побарувања од поврзани субјекти (користејќи го методот на примерок). Испитувањето на поединечните сметки на побарувањата од поврзаните субјекти треба да опфати:

- споредување на состојбата искажана во спецификацијата со состојбата во аналитичката евиденција;
- проверка на поткрепувачка документација на селектиран примерок на побарувања;
- проверка на плаќања извршени после датумот на билансот на состојба.

17. Прибави спецификација на сомнителни и спорни побарувања и спореди ја со состојбата сметките во главна книга. На примерок на поединечни салда провери:

- дали состојбите се правилно анализирани од аспект на нивната старост;
- дали се искажани побарувања чиј рок за наплата изминал, односно кои се ненаплативи или застарени, а за кои органот на управување на субјектот оценил дека се сомнителни;
- дали кај судот е покренатa постапка заради наплата односно е добиено судско извршно решение како основ за отпишување по пат на исправка на вредност;
- дали на сметките на сомнителни и спорни побарувања се искажани и побарувања од поврзаните субјекти кои се наоѓаат во постапка на стечај, односно ликвидација;

- дали се преземени сите мерки за наплата на сомнителните и спорни побарувања.

18. Да се изврши проверка на вреднувањето на ненаплатените побарувања и адекватноста на исправката на вредност од поврзаните субјекти, при што:

- да се извршат тестови на примерок на побарувања според старост со потврдување на износите со поткрепувачка документација;
- да се испитаат доказите за преземени мерки за наплата вклучително кореспонденција со должниците;
- да се разговара со надлежните лица и раководен персонал во врска со наплативоста на побарувањата;
- да се процени адекватноста на исправката за секоја старосна категорија како и на вкупен износ.

19. Прибави спецификација на побарувачки салда на побарувањата од поврзани субјекти и:

- идентификувај ги сите салда кои се значајни во однос на вкупниот износ на побарувачки салда;
- утврди ја причината за појава на вакви салда;
- утврди го нивното влијание на вкупниот износ на побарувањата.

20. Со проверка на налозите за наплата и нивната основаност и другите изправи, да се утврдат причините за појава на побарувачки салда и нивното влијание на финансиските извештаи.

21. Провери дали побарувањата од поврзани субјекти во странска валута се пресметани и искажани во денарска противвредност по курс важечки на денот на билансот на состојба и дали курсните разлики по тој основ точно се утврдени и прокнижени.

Тестови на детали на трансакции

22. На примерок од евидентирани трансакции на сметките побарувања од поврзани субјекти да се провери/проверат:

- поткрепувачките продажни фактури, документи за испорака (испратници) и нарачки за продажба (долговен промет на сметките);
- поткрепувачките документи за одобрувања на сметките со дознаки или овластувања за корегирање на продажбата во врска со рекламации и исправки, или ненаплативи, отпишани износи;
- дали овие побарувања се наплатени, односно покриени, со инструментите за плаќање по истекот на годината во согласност со прописите;
- дали побарувањата од поврзаните субјекти во земјата се покриени со отворен акредитив или со гаранција, односно се наплатени по истекот на пресметковниот период во пропишаниот рок со:

  - увид во акредитивите и примените гаранции со кои се покриени искажаните побарувања;
  - увид во фактурите, односно другите пресметки по кои е искажано ова побарување;
  - увид во спецификацијата на приходите кои се наплатени по истекот на пресметковниот период;

- дали побарувањата од поврзаните субјекти во странство се покриени со отворен акредитив или со гаранција, со полиса на осигурување или со исправа за побарувањето во согласност со меѓународен договор за превоз, односно се наплатени по истекот на пресметковниот период во пропишаниот рок да се изврши:

  - со увид во акредитивните и примените гаранции со кои се покриени искажаните побарувања;
  - со увид во полисите на осигурување и исправите за побарувањата во согласност со меѓународните договори за превоз;
  - со увид во фактурите, односно другите пресметки по кои се исплатени овие побарувања;
  - со увид во спецификацијата на приходите кои се наплатени по истекот на пресметковниот период;

- дали примените гаранции по основ на овие побарувања исправно се евидентирани, со увид во евиденциите на истите.

23. Тестовите на пресекот (cut off) на побарувањата од поврзани субјекти се исти како кај побарувањата од купувачите односно се обликувани ревизорот да добие разумно уверување дека побарувањата се евидентирани во пресметковниот период во којшто настанале трансакциите; и кореспондентните книжења на залихите и трошоците на продадените производи се направени во истиот период.

24. Да се извршат тестови на пресекот (cut off) на продажбата и рекламациите со примена на следните постапки:

- да се направи избор на примерок на евидентирани продажни трансакции од неколку дена пред и по крајот на годината и да се испитаат поткрепувачките продажни фактури и документи за испорака, со цел да се утврди дека продажбите биле евидентирани во соодветниот период;
- да се направи избор на примерок од извештаите за одобрувања издадени после крајот на годината и да се испита поткрепувачката документација (датираните примени извештаи) со која се потврдува дека рекламациите се евидентирани во соодветниот период. Исто така, да се провери дали обемот на рекламациите после крајот на годината укажува на можноста за појава на неовластени испораки пред крајот на годината.

25. Како и кај купувачите, cut off тестовите за наплата се обликувани, ревизорот да добие разумно уверување дека готовинските приливи се евидентирани во пресметковниот период во којшто се примени. Cut off тестовите на готовински приливи може да се спроведат на два начина:

- со набљудување дека сета готовина добиена преку затворање на работењето на последниот ден од пресметковниот период е вклучена во форма на готовина на рака или во форма на депозити во транзит, како и дека не се вклучни никакви примања од последователниот период, или:
- со проверка на документацијата како што е: дневните извештаи за готовината, дупликатите на налозите за исплата и извештаите од банката коишто покриваат неколку дена пред и по крајот на годината за да се утврди соодветниот пресек (cut off).

Презентирање и обелоденување

26. Ревизорот треба да се увери дека побарувањата од поврзаните субјекти, во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС:

- да се провери дали побарувањата од поврзаните субјекти се правилно утврдени и класификувани според видот и очекуваниот период на реализација;
- да се провери дали постојат побарувачки салда коишто се значајни во вкупен износ и коишто треба да бидат рекласификувани како обврски;
- да се провери адекватноста на обелоденувањата и сметководството за поврзани странки, заложените или доделените побарувања.
- да се провери дали е извршено пребивање на побарувањата и обврските и дали истите се искажани во нето (пребиен) износ во Билансот на состојба.

Краткорочни финансиски вложувања

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на краткорочните финансиски вложувања треба да се опфатат:

- вложувањата во акции или удели во поврзани субјекти;
- заемите на поврзани субјекти;
- дадените кредити депозити и кауции;
- останатите краткорочни вложувања;
- вложувањето во хартии од вредност за тргување;
- вредносното усогласување на краткорочните финансиски вложувања и
- откупените сопствени акции.

Циклусот на вложувања е тесно поврзан со циклусот на приходите и со паричните трансакции.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Целите на ревизијата на краткорочните финансиски вложувања се поврзани со тврдењата во финансиските извештаи. Во табелата подолу наведени се специфичните цели на ревизијата за секоја од категориите на тврдења во финансиските извештаи. Кај вложувањата посебно внимание се посветува на вреднувањето и обелоденувањето.

Категорија тврдење	Ревизорски цели
Постоење Случување	Вложувањата постојат на датумот на Б/С. Приходите од вложувањата, реализираните добивки и загуби и нереализираните добивки и загуби се случиле во текот,на периодот.
Сеопфатност (комплетност)	Сите вложувања се вклучени во соодветната сметка во Б/С. Сите вложувачки трансакции коишто имаат ефект врз приходите или расходите се вклучени во билансот на успех.
Права и обврски	Субјектот е сопственик на сите евидентирани вложувања на датумот на Б/С
Вреднување и мерење	Вложувањата се обелоденети по соодветната вредност зависно од нивната класификација и барањата на стандардите. Вложувањата се прокнижени во правилен износ.
Презентација и обелоденување	Вложувањата се правилно идентификувани, групирани и соодветно класификувани во БС. Направени се соодветни обелоденувања во врска со поврзаните страни, основите за вреднувања и заложувањето на дел од вложувањата.

Почетни постапки

03. Да се провери дали почетните салда на краткорочните финансиски вложувања се и крајни салда од претходната година;

04. Да се проверат движењата на сите сметки на Билансот на состојба и Билансот на успех кои што се поврзани со вложувањата и да се испитаат невообичаените книжења било од аспект на нивниот износ било од аспект на изворот.

05. Да се прибави преглед на краткорочните финансиски вложувања и да се утврди дека тие точно ја претставуваат основната сметководствена евиденција врз основа на којашто се прикажни. Провери го правниот основ на краткорочните финансиски вложувања со увид во соодветните документи, извештаи за извршениот попис и други податоци од сметководствените евиденции.

06. Провери ја математичката точност на збирот на прегледот на краткорочните финансиски вложувања и усогласи го со аналитиката и салдото на

синтетичката сметка во главна книга. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции.

Аналитички постапки

07. Да се пресметаат следните коефициенти:

- краткорочни финансиски вложувања во однос на вкупните тековни средства;
- краткорочни финансиски вложувања (по видови на краткорочни финансиски вложувања и на вкупно ниво) во тековната година во однос на истите од претходната година;
- вложувања во однос на вкупни средства.

08. Анализирај ги пресметаните коефициенти и направи споредби со истите од претходните години. При примената на аналитичките постапки треба да се има предвид сметководствениот третман на хартиите од вредност и евентуалните промени на сметководствени политики во врска со вреднувањето.

Тестови на детали на салда

09. Прибави спецификација на краткорочни финансиски вложувања по видови и изврши избор ставки за тестирање, следејќи ги различните пристапи за селекција за различни ситуации (види метода на примерок во ревизорските постапки). Испитувањето на поединечните сметки на краткорочни финансиски вложувања треба да опфати детални тестови според видот на финансиското вложување.

10. Разгледај ја потребата од испраќање на конфирмации и изврши избор на ставки за кои треба да се испратат конфирмации. Спроведи последователни постапки во врска со испратените конфирмации (алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за коишто не бил добиен никаков одговор).

11. Конфирмациите се применуваат за оние хартии од вредност кои се чуваат надвор од субјектот. Многу често хартиите од вредност воопшто не постојат физички туку на сопственикот му се издава потврда за поседување. И во двата случаја ревизорот бара потврда преку конфирмација. Доколку се работи за заложени хартии од вредност за земен кредит од страна на субјектот или во корист на трети лица, во тој случај се бара конфирмација од залогопримачот. Во овој случај ревизорот води сметка дали субјектот ги објавил бараните информации во врска со средствата кои се ограничени во своето користење. За делот на вложувањата во хартии од вредност да се применат постапките дадени во насловот „Парични средства и хартии од вредност", земајќи ја предвид законската регулатива која ја регулира проблематиката за хартии од вредност.

12. За проверка на точноста на салдата на приходите, треба да се направи повторна пресметка на приходите од вложувања. Приходите може да бидат реализирани (камати и дивиденди) и нереализирани (исправка на вредност). Кај

дивидендите ревизорот ја проверува, применета дивиденда со годишниот извештај на исплаќачот или некој друг објавен документ за исплата на дивиденди. При проверка на каматите се користи повторна математичка пресметка на каматите. Нереализираните добивки и загуби се проверуваат во зависност од сметководствениот третман кој се користи (објективна вредност, метода на главнина).

13. Прегледот на документацијата во врска со објективната вредност е многу важна постапка, имајќи ја предвид се поширокота примена на концептот на објективна вредност. Иако објективната вредност по својата дефиниција е нешто пошироко од пазарна вредност, сепак таа најчесто се користи како критериум за нејзино утврдување. Ревизорот треба да го провери соодветниот документ (берзански преглед или извештај на брокерите) врз основа на кој е прокнижена објективната вредност на соодветното вложување. Во услови на непостоење на развиен пазар на капитал, утврдувањето на објективната вредност е субјективна одлука на субјектот, при што ревизорот мора да води сметка за критериумите за нејзина проценка.

14. Прибави спецификација на сомнителни и спорни краткорочни финансиски вложувања и вреднувај ја адекватноста на направената исправка на вредност.

15. Анализирај ги вложувањата од аспект на нивната старост, основот за отпишување и преземени мерки за наплата.

Тестови на детали на трансакции

16. Со тестовите на детали на трансакции ревизорот го потврдува извршувањето на трансакции во врска со вложувањата. Потврдувањето се врши со проверка на:

- пропратни документи и кореспондентни сметки (на пример, при продажба на акции треба да се провери потврдата на брокерот и приливот на пари со што се проверува реализираната добивка или загуба);
- исправноста на книжењата на вложувањата во однос на приходните и капиталните сметки со увид во сметководствените и други евиденции;
- исправноста на пресметката и книжењето на курсните разлики по основ на вложувања во акции или удели во поврзани и други субјекти остварени како учество во добивката во странска валута;
- документацијата и договорите за вложувања;
- дали искажаните побарувања по краткорочните финансиски стокови и потрошувачки кредити, се засновани на интерните акти, договорите за одобрените кредити, документите со кои се врши утврдување на сопствените слободни средства за одобрување на кредити, односно договорите за обезбедените средства од кредити на други, меници на должници со авал на банката и други инструменти кои служат за обезбедување на наплатата на кредити, потоа со увид во документите

за испорачаната стока и извршените услуги на стоковен кредит (фактури, пресметки и друго);
- дали одобрувањето на кредити на странско правно лице е засновано на соодветниот писмен доказ дека правното лице нема достасани а неподмирени обврски по странски кредити односно изјава на банката овластена за работи со странство со која таа банка се обврзува дека во кредитната работа ќе даде гаранција или друг облик на емство;
- дали побарувањата во странска валута по краткорочни кредити дадени на странски правни лица се искажани по важечкиот курс на денот на Б/С;
- дали краткорочните депозити и кауциите дадени на банката или на друга финансиска организација односно на други субјекти се во согласност со прописите и интерните акти. Проверката на искажаната состојба на краткорочните депозити се врши со увид во документите за депонирање и орочување на средства, договорите за депонирање, односно орочување на средства. Проверката на искажаната состојба на побарувањата во основ на дадени кауции, се врши врз основа на документи во зависност од конкретниот случај;
- дали краткорочните финансиски вложувања во хартии од вредност се искажани во согласност со прописите и интерните акти; Проверката на искажаната состојба на краткорочни финансиски вложувања се врши со увид во сметководствена и друга евиденција на тие вложувања, одлуките на органот на управување и други документи, при што да се користат и постапките на исправност и законитост за хартиите од вредност во рамките на паричните средства;
- дали побарувањата во странска валута по основ на краткорочни финансиски вложувања се искажани во денарска противвредност по курсот важечки на денот на Б/С и дали курсната разлика по тој основ точно е пресметана и исправно и законито искажана во Б/С односно Б/У;
- дали на краткорочните финансиски вложувања во претпријатија и работни, односно деловни единици во странство, искажаните финансиски и пресметковни односи со тие претприиијатија (сопствени и мешовити) и единици се во согласност со законските прописи;
- дали краткорочните финансиски вложувања во претпријатија и работни односно деловни единици во странство, во странска валута се искажани во денарска противвредност по курсот важечки на денот на Б/С и дали курсните разлики точно се пресметани и исправно искажани во Б/С односно Б/У;
- дали останатите краткорочни финансиски вложувања исправно и законито се искажани;
- да се утврди дали побарувањата од краткорочните финансиски вложувања по основ на камати исправно и законито се искажани во Б/С и се засновани на веродостојна документација.

Буџетски корисници, единки корисници и фондови

17. Кај буџетските корисници, единки корисници и фондови треба да се провери:

- дали за краткорочните финансиски побарувања односно за краткорочните пласмани постои одобрение од надлежен орган;
- дали состојбата на овие средства се еднакви со делот од сметката Пасивни временски разграничувања;
- да се испита причината за ненаплатените побарувања, староста и мерките преземени за нивна наплата.

Презентирање и обелоденување:

18. Ревизорот треба да се увери дека краткорочните финансиски вложувања во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС. Ова опфаќа:

- проверка на правилноста на идентификација и класификација на краткорочните финансиски вложувања;
- проверка на обелоденувањата коишто се однесуваат на основата за вреднување на вложувањата, реализираните и нереализираните добивки и загуби, вложувањето во поврзани странки и заложени вложувања.

Останати краткорочни побарувања

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите краткорочни побарувања треба да се опфатат следните биланси позиции:

- побарувања за повеќе платени даноци и придонеси од добивката;
- побарувања од вработените;
- побарувања од државата и другите институции;
- останати побарувања;
- вредносно усогласување на останатите краткорочни побарувања

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Целите на ревизијата на постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите краткорочни побарувања се исти (за сите категории тврдење) како и кај Краткорочните побарувања – побарувања од купувачи).

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите краткорочни побарувања го опфаќаат следното:

- проверка на документацијата од извршениот попис;

- споредба на состојбата утврдена според пописот со состојбата во сметководствените евиденции на датумот на билансот на состојба;
- правилното вреднување на останатите краткорочни побарувања на датумот на билансот на состојбата согласно со законските прописи;
- потврдувањето на евидентираните побарувања со поткрепувачка документација;
- утврдувањето на основите за искажување одделни, односно поединечни останати краткорочни побарувања.

Почетни постапки

04. Да се провери дали почетните салда на останатите краткорочни побарувања се крајни салда од претходната година;

05. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките останати краткорочни побарувања;

06. Прибави го пописниот материјал и увери се дека е извршен попис на останатите краткорочни побарувања. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции.

07. Провери го правниот основ на останатите краткорочни побарувања со увид во соодветните исправи (патни налози, годишни пресметки за даноци и придонеси од добивката, ДДВ и акцизи и друго), извештаи за извршениот попис и податоци искажани во аналитичките евиденции и главната книга;

07. Спореди ја состојбата искажна во аналитичките евиденции и главна книга со состојбата искажана во Б/С.

Тестови на детали на салда

08. Прибави или припреми детален преглед/спецификација на останатите краткорочни побарувања. Провери ја математичката точност на збирот на прегледот и спореди ја состојбата со аналитичките евиденции и салдото на соодветната синтетичка сметка во главна книга.

09. Прегледај ја спецификацијата на останатите краткорочни побарувања и разгледај ја природата и големината на поединечните салда по видови на сметки.

10. Разгледај ја потребата од испраќање на конфирмации и изврши избор на ставки за кои треба да се испратат конфирмации. Спроведи последователни постапки во врска со испратените конфирмации (алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за кои што не бил добиен никаков одговор).

11. Изврши увид во поткрепувачката документација на примерок на поединечни салда на сметките на останатите краткорочни побарувања и увери се дека:

- побарувањата за повеќе платен данок на додадена вредност, акцизи, царини и царински давачки и други останати давачки се искажани по видови и истите исправно и законито се утврдени;
- побарувањата за повеќе и платени даноци и придонеси од добивката се искажани по видови и исправно и законито се утврдени;
- побарувањата од вработените за повеќе исплатени плати, аконтации за службени патувања, за надомест на штети, за кусоци на средства и останатите побарувања се одобрени во согласност со интерните акти и прописите;
- побарувањата по основ на камати за повеќе платени давачки на државата и други институции исправно и законито се искажани во билансот на состојбата и се засновани на веродостојна документација.

12. Прибави преглед на побарувања според старост/отворени ставки и направи ги следните испитувања:

- потврди ги износите со поткрепувачка документација;
- испитај ги причините за нивно постоење и доказите за преземени мерки за расчистување/наплата;
- разговарај со надлежните лица и раководен персонал во врска со наплативоста на побарувањата;
- провери го вреднувањето и процени ја адекватноста на направената исправка на вредност за секоја старосна категорија како и на вкупен износ.

Тестови на детали на трансакции

13. Да се провери примерок од евидентираните трансакции на сметките на останати краткорочни побарувања (повеќе платени даноци и придонеси од добивката, побарувања од вработените, побарувања од државата и другите институции и останатите побарувања) со поткрепувачка документација.

Презентирање и обелоденување

14. Ревизорот треба да се увери дека останатите краткорочни побарувања, во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Ова вклучува:

- правилно утврдување и класификација според видот и очекуваниот период на наплата;
- анализа на евентуални побарувачки салда коишто се значајни во вкупен износ и коишто треба да бидат рекласификувани како обврски.

Платени трошоци за идни периоди и недостасана наплата на приходи

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на платените трошоци за идни периоди и недостасана наплата на приходи треба да се опфатат:

- однапред платените трошоци;
- трошоците што се разграничуваат на повеќе години;
- пресметаните приходи што не можеле да бидат фактурирани;
- платените зависни трошоци за набавка;
- останати платени трошоци за идните периоди и недостасаната наплата на приходи.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на платените трошоци за идни периоди и на недостасаната наплата на приходи ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
	Да се утврди дали платените трошоци за идни периоди и недостасаната наплата на приходи:
Постоење	претставуваат вистински износи на датумот на Б/С.
Случување	се евидентирани во соодветниот пресметковен период.
Сеопфатност (целост)	се искажани на датумот на билансот на состојбата.
Права и обврски	се искажани во согласност со прописите и интерните акти.
Вреднување и мерење	се однесуваат за идните периоди.
Презентација и обелоденување	се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во Б/С.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на платените трошоци за идни периоди и на недостасаната наплата на приходи го опфаќаат следното:

- потврдување на евидентираните износи со поткрепувачка документација;
- усогласеноста на состојбата искажана во деловните книги со искажаната состојба во билансот на состојбата и
- утврдувањето на основите за искажување одделни, односно поединечни платени трошоци за идни периоди и недостасана наплата на приходи;

Почетни постапки

04. Провери дали почетните салда на АВР се и крајни салда од претходната година;

05. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметката АВР.

06. Прибави го пописниот материјал и увери се дека е извршен попис на АВР. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции.

07. Провери го правниот основ на АВР со увид во соодветните документи, извештаи за извршениот попис и други податоци од сметководствените евиденции.

Тестови на детали на салда

08. Прибави спецификација на Платени трошоци за идни периоди и недостасана наплата на приходи (АВР) и спореди ја состојбата од спецификацијата, аналитичките евиденции и главна книга, со состојбата утврдена со пописот.

09. Да се провери дали Платените трошоци за идни периоди и недостасана наплата на приходи исправно и законито се искажани на денот на билансот на состојба, при што да се провери:

- правилноста на извршеното разграничување согласно интерните акти и прописите;
- основот за искажување на износот на АВР:
  - со проверка на спецификациите, документите и евиденциите со што ќе се обезбеди доказ дека на овие сметки не се искажани износи кои по прописите не можат да се разграничуваат;
  - со увид во исправите за однапред извршените плаќања на обврските од вкупниот приход во тековната година а кои се однесуваат за идниот период (кирии, закупнини, премии на осигурување и др) и кои не ги теретат трошоците во тековната година;
  - со увид во издатоците кои можат да се разграничат (полиси на осигурување, договори и др.) односно дека разграничувањата исправно се извршени и се однесуваат на наредниот пресметковен период.
- дали на сметката на АВР се прикажани износи на ненаплатени приходи поради неможност да бидат фактурирани а за кои настанале трошоци во тековниот период;
- дали на сметката АВР е опфатен и разграничениот дел од примени девизни аванси до нивната реализација;
- дали на сметката АВР е искажан и пресметаниот данок на промет или акциза на производи и услуги од претходниот учесник во прометот (производителот, увозникот, трговијата и др.) а во одобрување на контата 664 - Вкалкулиран данок на додадена вредност и 665 – Вкалкулирани акцизи.

Тестови на детали на трансакции

10. Да се провери примерок од евидентираните трансакции на сметките за Платени трошоци за идни периоди и недостасана наплата на приходи со поткрепувачка документација.

11. Да се провери правилноста на разграничувањето на достасаните а неплатени обврски од добивката кои се однесуваат на камати, придонеси и даноци од добивката во согласност со прописите, со увид и проверка на исправите врз основа на кои се извршени книжења (пресметки, договори, планови за отплата на кредити).

Буџетски корисници, единки корисници и фондови

12. Кај буџетските корисници, единки корисници и фондови треба да се провери дали сите неизмирени обврски одговараат на состојбата на оваа сметка на крајот на пресметковниот период и дали состојбата одговара со пријавените неизмирени обврски во трезорската канцеларија.

Презентирање и обелоденување

13. Ревизорот треба да се увери дека Платените трошоци за идни периоди и недостасаната наплата на приходи, во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Ова вклучува правилно утврдување и класификација на Платените трошоци за идни периоди и недостасана наплата на приходи според видот и очекуваниот период на наплата.

Аванси, депозити и кауции

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на авансите, депозитите и кауциите да се опфатат:

- дадените аванси, депозити и кауции за набавка на стока; и
- вредносното усогласување на дадените аванси, депозити и кауции за, стоки.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Целите на ревизијата на постапките за утврдување на исправност и законитост на дадените аванси, депозити и кауции за набавка на суровини и материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа, автогуми и стоки се исти **(за сите категории тврдење)** како и кај **Краткорочните побарувања – побарувања од купувачи.**

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на дадените аванси, депозити и кауции за набавка на суровини и материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа, автогуми и стоки го опфаќаат:

- пописот и усогласеноста со сметководствените евиденции на датумот на билансот на состојба;
- конфирмацијата на салда;
- правилното вреднување на датумот на билансот на состојбата согласно со законските прописи;
- потврдувањето на евидентираните износи со поткрепувачка документација;

Почетни постапки

04. Провери дали почетните салда на авансите, депозитите и кауциите и поврзаните исправки се крајни салда од претходната година.

05. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки на износите и изворите во прометот на сметките на авансите, депозитите и кауциите.

06. Прибави го пописниот материјал и увери се дека е извршен попис на авансите, депозитите и кауциите. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции

07. Провери го правниот основ на авансите, депозитите и кауциите со увид во соодветните документи, извештаи за извршениот попис и други податоци од сметководствените евиденции.

08. Спореди ја состојбата искажна во аналитичките евиденции и главна книга со состојбата искажана во Б/С

Тестови на детали на салда

08. Прибави или припреми преглед/спецификација на авансите, депозитите и кауциите. Провери ја математичката точност на збирот на прегледот и спореди ја состојбата со аналитичките евиденции и салдото на соодветната синтетичка сметка во главна книга.

09. Разгледај ја потребата од испраќање на конфирмации:

- утврди ја формата, временскиот пресек и обемот на барањата за конфирмации/избор на ставки за кои треба да се испратат конфирмации:
- испрати конфирмации за селектиран примерок на купувачи;
- спроведи алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за коишто не бил добиен никаков одговор;

- потврди ги последователните затварања на авансите, депозитите и кауциите кои што можат да се идентификуваат со ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација;
- потврди ги ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација;

- резимирај ги резултатите од конфирмациите и алтернативните дополнителни постапки (број и вредност на испратени конфирмации, вредносен опфат во однос на вкупната популација и сл.).

10. Прегледај го прегледот/спецификација на авансите, депозитите и кауциите и направи избор на ставки за тестирање. Спроведи ги следните постапки:

- спореди ги состојбите од спецификацијата со состојбите на индивидуалните аналитички картици;
- провери ја поткрепувачка документација за избраните ставки за тестирање;
- за сите подолго отворени аванси, депозити и кауции испитај ги причините за незатварањето;
- провери ги плаќањата извршени после датумот на билансот на состојба.

11. Прибави спецификација на сомнителни и спорни побарувања/исправка на вредност. Направи ги следните испитувања:

- потврди ги износите со поткрепувачка документација;
- провери ја правилноста на анализата од аспект на нивната старост;
- испитај дали кај судот е покренатa постапка заради наплата односно е добиено судско извршно решение како основ за отпишување по пат на исправка на вредност;
- провери дали се искажани побарувања за аванси, депозити и кауции чиј рок за наплата изминал, односно кои се ненаплативи или застарени, а за кои органот на управување на субјектот оценил дека се сомнителни;
- испитај ги доказите за преземени мерки за наплата.
- разговарај со надлежните лица и раководен персонал во врска со наплативоста на авансите депозитите и кауциите;
- провери го вреднувањето и процени ја адекватноста на направената исправка на вредност за секоја старосна категорија како и на вкупен износ.

12. За авансите, депозитите и кауциите во странска валута треба да се провери дали се пресметани и искажани во денарска противвредност по курсот важечки на денот на билансот на состојба и дали курсните разлики по тој основ точно се утврдени и правилно прокнижени.

Тестови на детали на трансакции

13. Да се провери примерок од евидентираните трансакции на сметките на авансите, депозитите и кауциите со поткрепувачка документација:

- со увид во налозите за плаќање, изводите на носителот на платен промет и банките, договорите и друга документација;
- со потврдување на одобрувањата односно затворањето на сметките со добиени фактури;
- за авансите во странски валути – со увид во договорите, изводите од девизната сметка кај банките, налозите за плаќање, пресметките во денарска противвредност, исправноста на книжењата на курсните разлики во сметководствените евиденции.

Буџетски корисници, единки корисници и фондови

14. Кај буџетските корисници,единки корисници и фондови треба да се провери :

- дали состојбата на овие побарувања се еднакви со делот од сметката Пасивни временски разграничувања;
- да се испита причината за ненаплатените побарувања, староста и мерките преземени за нивна наплата.

Презентирање и обелоденување

15. Ревизорот треба да се увери дека авансите, депозитите и кауциите во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/(МССЈС. Ова вклучува:

- уверување дека авансите, депозитите и кауциите се правилно утврдени и класификувани според видот и очекуваниот период на затварање;
- утврдување на адекватноста на обелоденувањата како и постоењето на долговни салда на обврските за примени аванси и дали истите на крајот на годината се прокнижени како дадени аванси.

Залихи

01. Со постапките за утврдување на исправноста и законитоста на залихите да се опфатат:

- суровини и материјали;
- резервни делови;
- ситен инвентар и амбалажа;
- производството во тек (недовршено производство и полупроизводи);
- готови производи;
- стоки;
- вредносно усогласување на залихите.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на искажувањето на залихите ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
	Да се утврди дали:
Постоење случување	залихите што се вклучени во Б/С физички постојат (попис).
Сеопфатност (целост)	сите залихи што се сопственост на субјектот се вклучени во салдото на залихите.
Права и обврски	залихите се во сопственост на субјектот на датумот на Б/С.
Вреднување и мерење	- залихите се правилно вреднувани; - материјалите, односно резервните делови произведени кај субјектот се вреднувани по нивната цена на чинење која не може да биде повисока од пазарната нето-цена на истиот производ; - ситниот инвентар, автогумите, повратната амбалажа се отпишуваат; автогумите и повратната амбалажа - функционално, а ситниот инвентар се отпишува согласно со законски пропис и интерен акт. - залихите на недовршено производство и готови производи се вреднуваат најмногу по цената цена на чинење, односно најмногу по продажни цени намалени за давачките и трошоците на продажба ако овие цени се пониски од цената на чинењето на соодветните производи. - материјалните трошоци се пресметани на товар на обртните средства врз основа на залиха во согласност со прописите; - е извршено вредносно усогласување на залихите; - разграничувањето на евидентирањето и искажувањето на залихите помеѓу два пресметковни периода е правилно извршено.
Презентација и обелоденување	Ставките на залихите се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во Б/С.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на искажувањето на вредностите на залихите го опфаќаат следното:

- усогласувањето на состојбите искажани во деловните книги со искажаната состојба во Б/С;
- присуствувањето на пописот на залихите;
- постоењето на залихите и сеопфатноста на пописот на залихите;
- тестовите на компилација (сумирање и вреднување на пописните листи на залихите);
- вреднувањето на залихите вклучувајќи го и вредносното усогласување;
- временски пресек на залихите (дали продажбата и залихите се конзистентно евидентирани);

- исправката на вредноста на залихите или отписите кои бараат посебна анализа (вообичаено високи или ниски износи);
- негативните состојби на одделни позиции на залихите;
- резултатот од финансиското работење кој може да биде последица на неисправно искажување на вредноста на залихите.

04. Залихите се тесно поврзани со циклусот на производство/набавки, циклусот на трошоци (при набавка на материјали и суровини), циклусот на приходи (при продажба на готови производи или трговска стока). Тестирањето на трансакциите од сите овие циклуси помага во добивањето ревизорски доказ за салдото на залихите.

Претходни постапки за утврдување на исправност и законитост

05. Неопходно е да се изврши планирање на претходните постапки за утврдување исправност и законитост на залихите, како би се обезбедило благовремено вршење на соодветните завршни постапки при вршењето ревизија на годишната сметка. Со оглед на тоа што постапките за утврдување исправност и законитост зависат од методот по кој се искажува вредноста на залихите во билансот на состојба, пред се мора да се утврдат тие методи. Посебно внимание треба да се обрне на постапките на субјектот при утврдувањето на количините на залихите. Доколку овие постапки се незадоволителни неизвесно е дека ќе биде можно со подетални и проширени постапки на утврдувањето на исправност и законитост да се потврди дека залихите исправно се искажани во билансот на состојба.

06. Постапките на утврдување на исправност и законитост на залихите кои се однесуваат на потврдувањето на физичкото постоење (попис) вообичаено се извршуваат за времето на вршењето на годишниот попис на залихите и истовремено се користат за утврдување на состојбата на сметките на залихите и проверка на функционирањето на системот на интерните контроли.

Значајност, ризик и ревизорска стратегија кај залихите

07. Кај голем број субјекти, особено од производниот, трговскиот и комуналниот сектор, залихите се значаен дел во финансиската состојба на субјектите. Постојат многубројни фактори што го зголемуваат ризикот од погрешни прикажувања кај тврдењата за залихите вклучувајќи го и следното:

- обемот на набавките, производството и продажните трансакции што влијаат врз залихите најчесто е многу голем, со што се зголемува можноста за појава на погрешни прикажувања;
- големата различност на ставките на залихите налага користење посебни постапки за определување на количествата (обемни залихи, користење експерти и сл.);
- чување залихи на повеќе локации, со што се зголемува ризикот од физичка контрола и можноста од кражби и сл;

- подложност на расипување, застарување, побарувачка, а со тоа и правилно вреднување;

08. Покрај наведеното, за да може да ја планира ревизијата на салдата на залихите на правилен начин, ревизорот мора да стекне познавање на системот на интерната контрола на субјектот, како и за степенот до кој овој систем ги контролира претходно наброените инхерентни ризици. Ревизорот го документира своето познавање на системот на интерната контрола користејќи прашалници за интерна контрола, дијаграми на текови (flowchart) и наративни белешки. Откако ќе ги идентификува потребните контроли, ревизорот ги избира оние за кои сака да добие дополнителен доказ за да ја поткрепи пониската проценка на контролниот ризик и извршува тестови на контролата.

09. При ревизијата на салдата на залихите, повеќето ревизори примарно се концентрирани на тестовите на детали на салда, како и на аналитичките постапки (коефициент на обрт и др.) за да обезбедат доказ во врска со разумноста на залихите иако ова не треба да биде правило секогаш. Ревизорот може да го тестира постојниот систем на некој друг датум пред датумот на билансот на состојба како дел од тестовите на контрола. Ако овие тестови покажат дека ревизорот може да се потпре на интерните контроли за залихите, може значајно да се намалат деталните тестови.

10. За да ги постигне ревизорските цели, ревизорот ги насочува своите напори кон три подрачја:

а) набљудување на физичкиот попис на залихите;
б) тестови на компилација и
в) тестови на временски пресек.

а) Набљудување на попис

11. Набљудувањето на попис на залихите е потребно секогаш кога залихите се значајни за финансиските извештаи на субјектот и секогаш кога набљудувањето на попис е можно и разумно. Извршувајќи ја оваа ревизорска постапка, ревизорот проценува дали е извршен соодветен попис на залихите и во врска со тоа за нивото на сигурноста на тврдењето на раководството на субјектот за состојбата на залихите.

12. Ревизорот треба да направи увид во интерните акти на субјектот и да го утврди методот на попис на залихите односно да провери кои видови на залихи се попишуваат во текот на годината, а кои на крајот од годината.

13. Доколку се оцени дека е потребно да се присуствува на попис, однапред треба да се планира и организира присуствувањето на попис на залихите било истиот да се врши во текот или на крајот на годината. Доколку ревизорот не е во можност да присуствува на физичкиот попис на залихите на планираниот датум поради непредвидливи околности (согласно МРС 501 – Дополнителни разгледувања на специфичните ставки), ревизорот треба да направи попис или да

присуствува на физички попис на некој алтернативен датум и, по потреба, да спроведе проверка на трансакции кои во меѓувреме настанале.

14. Набљудувањето на пописот на залихите опфаќа:

- Утврдување на времето и обемот на тестот;
- Увид во одлуките на органот на управување и упатствата за вршење на попис;
- Проценка на соодветноста на плановите за попис и на постапките на субјектот (субјектот е одговорен да ги определи потребните постапки за точен и сеопфатен попис на залихите, обележување на магацински и и аналитички картици како и фактички да го спроведе и да го евидентира пописот);
- Набљудување на постапките на субјектот (ревизорот проценува дали пописот се извршува во согласност со упатствата);
- Тестирање на постапките на субјектот:
  - повторно броење определени ставки – тест-броења од ревизорот за да се обезбеди разумна сигурност дека броењето на залихите е извршено на правилен начин;
  - броења на разумност – груба проценка на квантитетот на ставките што се бројат за да се определи дали постојат значајни отстапувања од евидентираните броења (овој вид броења повеќе личат на тестови на деталите за разлика од тест-броењата кои се слични на тестовите на контролата);
- Контрола на пописните листи и пописните ливчиња;
- Споредба на количествата од попис со евиденциите на залихите;
- Информации за временскиот пресек. За да се добие разумен временски пресек на продажбите и набавките, многу е важно попис да рефлектира правилен пресек на залихите. Ова бара залихите што се вклучени во попис да бидат исклучени од продажбата, а залихите што се исклучени од попис да бидат фактурирани ако се продадени;
- Тестови на застареност. Ревизорот треба да биде внимателен за постоењето застарени, оштетени или друг вид слични залихи;
- Проследување исклучоци. Сите исклучоци што се забележани во рамките на претходните чекори треба да бидат документирани на работни белешки и соопштени и продискутирани со раководителот на ревизорскиот тим и субјектот;
- Подготвување извештај од набљудувањето на попис.

Присуствување на попис на залихите

15. Ревизорот одреден за присуствување на попис на залихите треба да има одредено работно искуство и знаење за изгледот, намената и приближната вредност на одредените видови на суровини и материјали, производи и стока кои ги чинат залихите, како би можел да ги предвиди проблемите и тешкотиите кои може да се појават во текот на попис, почнувајќи од местото каде што се лоцирани залихите и среденоста на залихите.

16. Пред одењето кај субјектот, неопходно е ревизорот:

- Детално да го проучи Извештајот (образец извештај) за присуствување на пописот на залихите;
- да обезбеди податоци за секоја категорија на залихи (суровини и материјал, ситен инвентар, производство во тек, полупроизводи и делови, готови производи, стока во комисион на консигнација и т.н.) потесната и поширокатa локација, за методот кој субјектот го усвоил за попис на залихите (попис во текот на годината, или на крајот на годината) по што да се одредат локациите на кои ревизорот ќе присуствува на пописот;
- да го прегледа планот и програмата на пописот на залихите и делот од соодветните акти и писмените упатства на субјектот во врска со пописот на залихите и да утврди дали овие во потполност и јасно ја опфаќаат оваа материја и дали се ставени на располагање на сите работници кои на непосреден или посреден начин се поврзани со работите околу пописот на залихите. Доколку не постојат писмени упатства на субјектот во врска со пописот, при присуствувањето на пописот треба да се зголеми обемот на набљудувањето и обемот на повторната контрола на избраните примери на залихи попишани од страна на пописната комисија за да би се откриле нивните евентуални грешки во внесувањето или утврдувањето на количините на залихите.

17. На одредени локации да се прегледа складишниот простор и да се провери дали распоредот на залихите е такво што овозможува што поточен попис, и дали сите залихи кои треба посебно да се попишат (на пример, залихи кои припаѓаат на трети лица, шкарт, застарени, неисправни или оштетени залихи, како и расходувани залихи) на соодветен начин се издвоени од редовните залихи.

- да се провери дали постојат соодветни контроли на субјектот за обележување на пропишаните артикли или пописните листи по комисиите за попис и да се проверат методите кои се користат за да би се вршела контрола на движењето (влез, излез) на залихите во текот на пописот;
- да се провери дали постојат залихи кои припаѓаат на други.

18. Доколку залихите кои се наоѓаат кај други субјекти се значајни, ќе биде неопходно да се организира присуствување на пописот на залихите на тие локации. Доколку залихите чиј вкупен износ е значаен се чуваат кај повеќе субјекти или трети лица, присуствувањето на пописот на залихите од страна на ревизорите може да се организира на циклична основа.

19. Да се провери дали се вршат соодветните постапки во текот на пописот во врска со контролирањето на движењето на залихите на суровините, материјалите и стоката кои се примаат, односно испорачуваат и интерните движења (трансфери) на залихите.

20. Во одделението за прием и испорака на суровини, материјали и стока да се утврдат последните броеви и датите на исправите за приемот и за повратокот на производите и стоката од купувачите и повратокот на суровините, материјалите и стоката на добавувачите, пред датата на пописот, заради споредување со соодветните евиденции во финансиското книговодство и другите аналитички евиденции на залихите.

21. При присуствувањето на пописот на залихите да се провери:

- дека пописот се врши под надзор на одговорниот работник на субјектот по овој основ;
- дека количините и описот, а во случај на производство во тек, степенот на довршеност, се внесуваат во магацинските картички и пописните и листи;
- дека методите кои се користат за одредување на количините при пописот (вклучувајќи ја и стоката, посебно производството во тек, кои не се достапни на директно броење или мерење) се соодветни за со нив да би се обезбедило точно утврдување на количините на суровините и материјалите, производите и стоката;
- дали сите видови на залихи се опфатени со пописот;
- одделни видови на залихи да не се попишани два или повеќе пати;
- дека се издвојуваат физички и на посебни пописни листи се попишуваат некурентните, застарените, прекумерните и оштетените залихи и залихите на трети лица;
- дека сите залихи кои се наоѓаат кај трети лица се попишани и потврдени од страна на трети лица;
- дека пописот не го вршат работници кои:
  - се одговорни за чување/ракување со залихите;
  - водат аналитички евиденции на односните залихи;
  - водат евиденции на залихи на односни синтетички сметки;

22. Да се одберат ставки од пописните листи или картичките (пример) и да се изврши независен попис односно утврдување на количините на избраниот пример на залихи. По ова, резултатите од независниот попис да се споредат со резулатите на пописните листи или со магацинските картички а подоцна да се споредат и со конечните пописни листи кои содржат и цени.

23. Доколку природата на залихите е таква што не е можно да се одредат количините и содржината во постапката на набљудување на пописот (на пример, залихи во цистерни, залихи во силоси итн.) да се изведат соодветни проверки заради утврдување дали овие залихи, по описот и количината одговараат на описот и количината искажана во пописните листи или во магацинските картички.

24. Доколку субјектот врши попис на некои видови залихи во текот на годината, или непосредно пред крајот на годината проверките на вистинската состојба најчесто ги опфаќаат постапките: споредување на одреден број на исправи (магацински приемници, фактури, испратници, излезни фактури, требу-

вања на материјали, повратници, пренос на готовии производи во магацин) за одредени ставки на залихи чии промени настанале во периодот од извршениот попис до крајот на пресметковниот период.

Проверка на пописот

25. Утврдувањето на исправност и законитост на пописот на залихите покрај физичкиот попис ги опфаќа и постапките на проверка на исправноста на внесувањето на книговодствените податоци во пописните листи и утврдувањето на разликите помеѓу вистинските состојби утврдени со пописот и состојбите искажани во сметководствените евиденции. Ова се врши:

- со споредување на податоците, цената и пресметаните вредности за одделни ставки опфатени со пописот со податоците во аналитичките евиденции на залихите;
- со проверка на пресметката и збировите и нивната опфатеност во рекапитулацијата на пописот на залихите.

26. За утврдените разлики помеѓу вредностите и количините утврдени со пописот и книговодствената состојба да се изврши проверка на извештаите на пописните комисии и одлуките на органот на управување за начинот на ликвидирање на утврдените разлики и исправноста на извршените книжења.

27. Во поглед на разликите кои произлегуваат од состојбата утврдена со пописот во однос на состојбата искажана во книговодството да се провери дека сите значајни разлики потполно се расчистени и да се проверат исправите врз основа на кои се донесени одлуки на органот на управување.

28. Проверката на исправноста на пописот на залихите кои се чуваат кај трети лица се обезбедува со прегледот на потврдата односно со пописот на трети лица и со други исправи кои ја потврдуваат припадноста.

б) Тестови на компилација

29. Овој поим претставува процес на:

- Сумирање на пописните листи од субјектот;
- Вреднување (множење на цени по количества на залиха);
- Сумирање на добиените резултати – денарска вредност на залихите.

30. Ревизорот мора да ја тестира компилацијата за да добие сигурност за нејзината точност. Ревизорот ги спроведува ревизорските постапки на компилација за да утврди дека:

- Сите броења на залихите биле вклучени во компилацијата;
- Сите броења се вклучени само еднаш;
- Количествата и описите вклучени во компилацијата се точни;
- Збировите во компилацијата се точни;

- Вреднувањето (цени користени при вреднување на залихите) е во согласност со прифатените сметководствени стандарди.

в) Тестови на временски пресек

31. При тестирањето на правилниот временски пресек на продажбата, ревизорот стекнува уверување дека продажбата и залихите се конзистентно евидентирани. Испораките што се направени пред пописот на залихите треба да бидат евидентирани како продажба и да бидат исклучени од залихите. Од друга страна, испораките што биле направени по пописот треба да бидат исклучени од продажбата и вклучени во залихите.

32. Почетна точка на овие тестови треба да биде евиденцијата за испораките во работните белешки за пописот на залихите. Испратниците за неколку дена пред последната испорака треба да бидат следени до нивната кореспондентна продажна фактура и прокнижувањето во дневникот за ревизорот да стекне сигурност дека тие биле евидентирани. На сличен начин неколку испратници издадени по датумот на временскиот пресек треба да бидат следени до кореспондентните продажни фактури и дневникот за ревизорот да стекне сигурност дека тие не се вклучени во продажбата од тековниот период. За тестирање на временскиот пресек на набавките постојат истите цели и постапки како и за продажбата, со таа разлика што во овој случај документот што се следи не е испратницата, туку приемницата.

Почетни постапки

33. Почетна точка за верификација на залихите и соодветната исправка на вредност е следењето на почетните салда од тековниот период до заклучните ревидирани салда од работните документи од претходната година. Почетните постапки го опфаќаат следното:

- да се провери дали почетните салда на залихите и вредносното усогласување на залихите се и крајни салда од претходната година;
- да се проверат и истражат сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметката залихи во предметната година и поврзаната сметка за исправка на вредност;
- да се прибави преглед на застарени и некурентни залихи и да се усогласи со аналитиката на главната книга;
- да се провери дали е извршен попис на залихите и дали пописната комисија ги применувала роковите и постапките за вршење попис согласно интерните акти (Правилник за попис) законските прописи;
- да се провери дали е извршено усогласување на состојбата искажана на аналитичките евиденции и состојбата искажана во главната книга, со состојбата утврдена со пописот;

Аналитички постапки

34. Увид во показателите на работењето кои се од значење за искажувањето на вредноста на залихите треба да биде извршен што е можно порано и резултатот од овој увид треба да се одразува врз природата, обемот и времето на постапките за утврдување на исправност и законитост.

35. При примената на аналитички постапки за залихите најчесто се користат следните финансиски соодноси и коефициенти:

- преглед на трендовите и искуствата во дејноста;
- однос на залихите спрема продажбата и трошоци содржани во продадените производи;
  - односот на залихите спрема продажбата се добива со ставање во однос на износот на залихите на суровини и материјали, производство и готови производи со износот на приходите по основ на продажба на производи и услуги зголемен за износот на пресметаните приходи по овој основ).
  - односот на залихите спрема трошоците содржани во продадените производи се добива со ставање во однос на износот на залихите добиен на начинот наведен во претходниот став со износот на трошоците на продадените производи.

- Ниво на залихите:

Оценката на нивото на залихите по правило се врши со анализа во однос на нивната нормална или вообичаена или очекувана употреба, пресметувајќи го бројот на неделите за кои производството е обезбедено со постојните залихи. Нивото на залихите треба да се спореди со нивото на соодветниот ден од претходната година, како и со планираното ниво, земајќи ги предвид познатите факти (на пример како сезонско работење). Често ќе биде неопходно да се изврши посебна оценка на нивото на различните категории на залихи (суровини и материјал, производство, полупроизводи и готови производи) или на нивото на залихи по одделни складишта за различни видови на производство.

Зголеменото или високото ниво на залихи може да укажува на намалување на побарувањата за производите на субјектот, за лоша контрола над водењето на политиката на набавка која доведува до набавка што ги надминува потребите или лоша контрола над производството во тек или над готовите производи. Во такви случаи можно е да постојат значителни количини на залихи за кои е потребно да се обезбеди исправка на вредност. Доколку се констатирани овие факти ќе биде потребно да се зголеми нивото на утврдувањето на исправноста и законитоста, сведувањето на вредноста на залихите на просечните продажни цени и исправка на вредноста на оштетените, застарените и некурентните залихи. Освен наведеното ако се заклучи

дека нивото на залихите е очигледно високо треба да се разгледа и тоа дали прикажаните количини на залихите ги надминуваат капацитетите на складишниот простор.

Пониското ниво на залихите може да укажува на:

- недоволната обезбеденост на залихите, како намерна така и ненамерна, произлезена можеби од лошите контроли;
- можноста за пропуштање на искажувањето на некои залихи на крајот од пресметковниот период, доколку материјално е значајно, може да влијае на неочекуваниот пад на остварената добивка.

Промените во нивото на залихите, посебно помеѓу одделни периодични пресметки (или месечно) може да бидат последица од несоодветните постапки на ограничување кај субјектот.

- денови на врзување на залихите (365 дена х просечни залихи/приходи од основната дејност);
- однос помеѓу салдата на залихите и последните набавки, производството и продажните активности;
- споредба на салдата на залихите со очекуваните количества на продажба.

Исправка на вредноста на залихите

36. Високата исправка на вредност на залихите во однос на претходната година, на вкупните залихи или на вкупниот промет на залихите може да укажува на лошото складирање на залихите што доведува до оштетување на залихите, а може да укажува и на намалена побарувачка за производите на субјектот. Наспроти ова, ниското ниво на исправката на вредноста може да укажува на пропусти во постапките на идентификување на залихите под стандардниот квалитет, оштетени или залихи со забавен обрт. Во двата случаи може да биде неопходно да се зголеми нивото на постапките на утврдување исправност на исправката на вредноста на залихите за да би се установило дека е потребна дополнителна исправка на вредноста на залихите.

Тестови на детали на салда

37. Целта на тестовите на детали на салда на залихите е да се утврди дека износите на залихите прикажаниво билансот на состојба претставуваат производи коишто се во сопственост на субјектот на крајот од годината, кои што се правилно вреднувани и соодветно класифицирани и опишани во билансот на состојба.

Усогласување на залихите во билансот на состојба со сметководствените евиденции

38. Проверката на усогласеноста на искажаната состојба на залихите во билансот на состојбата со синтетичките сметки на главната книга, аналитичките евиденции и пописот да се врши:

- со споредување на износите од главна книга со износите во рекапитулациите од пописот и билансот на состојба;
- со испитување на усогласеноста на салдата на сите аналитички евиденции на залихите со салдата на синтетичките сметки, со состојбите на пописните листи и со рекапитулациите на пописот, при што на избраниот пример да се проверат пресметките и збировите (т.е. сметковна точност) на рекапитулациите на пописот. Да се изврши рутинска логичка проверка на останатите сметковни и непроверени податоци од рекапитулацијата на пописот;
- да се спореди збирот на вредноста на залихите според рекапитулацијата на пописот со збировите на вредностите на залихите во аналитичките евиденции и со сметките на главната книга;
- со увид во аналтичките евиденции, магацинските картички или другата евиденција да се провери дали за одредени залихи се искажани негативни количини или вредности. Во случаите на постоење на негативни состојби да се испитаат причините за појавата на истите и да се оцени нивното влијание на искажаните износи во билансот на состојбата и резултатите од работењето.

Разграничување на залихите помеѓу два пресметковни периода

39. Постапките на разграничување на залихите може да се дефинираат како постапки кои обезбедуваат сите движења на залихите (влез, трансфери помеѓу одделни класи и излез) до крајот на годината да се одразуваат во евиденциите и годишната сметка за годината . Со овие постапки исто така се обезбедува:

- во врска со разграничувањето на набавките – обврските да се искажани во годишната сметка за сите ставки кои ги чинат залихите; и
- во врска со разграничувањето на продажбата тие ставки да се исклучени од залихите, и продажбите и трошоците на продадените производи и набавната вредност на продадената стока правилно да се искажани во годишната сметка.

40. При проверката на правилноста на разграничувањето на залихите за да би се уверите дека сите книжења на кореспондентните сметки се извршени во соодветниот пресметковен период, да се испитаат:

- евиденциите и изворните документи за приемот (приемници) на суровини и материјали и стока и соодветните влезни фактури на добавувачи за периодот пред и по претходните постапки на испитување на исправност и законитост;

- евиденциите и изворните документи за испораките (испратници) на производи, стоки и материјал и соодветните излезни фактури за периодот пред и по претходните постапки на испитување на исправност и законитост;
- евиденциите и изворните документи за движењата (требувања) помеѓу одделни категории на залихи (суровини и материјал, производство во тек, готови производи);
- евиденциите и изворните документи за повраток (повратници,) на суровини и материјал и стока и односни налози за задолжување на добавувачи за периодот пред и по претходните постапки за испитување на исправност и законитост;
- евиденциите и изворните документи за повраток (книжно одобрение) на производи и стока од купувачи и односните налози за одобрување на купувачите;
- евиденциите за неповрзани (неупарени) документи за прием на суровини, материјал и стока со фактури, се до денот на вршењето на ревизија на годишната сметка.

41. Кај проверката на правилноста на разграничувањето потребно е да се прегледа евиденцијата за броевите за документите (книга, регистар и друго) и да се прибележи „последниот број“ на издадената исправа во набљудуваниот пресметковен период за да би се уверите дека сите исправи со броевите пред последниот издаден број се вклучени, а сите документи со броевите по овој, се исклучени од набљудуваниот пресметковен период.

42. Изворните документи (складишта, магацини) за проверка на правилноста на разграничувањата да се земат од организациониот дел на субјектот каде што истите ги издава и од таму да започне испитувањето.

43. Содржината и обемот на постапките за разграничување се одредува во зависност од тоа дали износите во билансот на состојба се искажани врз основа на усогласената книговодствена и фактичка состојба и веродостојноста на сметководствените евиденции.

44. Доколку се вршат претходни постапки за испитување на исправност и законитост на залихите, побарувањата од купувачите и обврските спрема добавувачите во такви околности рационално е да се извршат постапки на разграничување поврзано за сите три наведени области со цел за избегнување, дуплирање на испитувањата.

Утврдување на вредноста на залихите

44. Според МСС 2 залихите треба да се мерат според пониските од набавната и нето реализационата вредност. Набавната вредност на залихите треба да ги опфати сите трошоци за набавка, трошоци за конверзија и другите трошоци кои се направени за доведување на залихите во нивната сегашна локација и состојба.

45. Да се провери дали трошоците за набавка ги опфаќаат набавната цена, увозните давачки и другите даноци, трошоци за превоз, манипулативни и други

трошоци. Трговските попусти, рабатите и другите слични ставки се одземаат при утврдувањето на трошоците за набавка. Трошоците за конверзија на залихите ги вклучуваат трошоците кои непосредно се однесуваат на единиците на производство (директен труд) како и систематска алокација на фиксни и варијабилни општи трошоци на производство кои се прават при претворањето на материјалите во готови производи.

46. Техниките за мерење на набавната вредност на залихите (метода на стандардни трошоци или метода на малопродажба) може да се користат по оценка на субјектот доколку резултатите се приближни со набавната вредност.

47. Согласно МСС 2 основен третман на вреднување на залихите е со користење на трошочната формула на набавна вредност **ФИФО (прва влезна прва излезна)** или трошочната формула за пондериран просек. При примена на оваа формула ревизорот треба да провери дали на крајот на пресметковниот период залихите се состојат од последните купени односно произведени залихи. Доколку залихите се вреднуваат по просечни цени потребно е да се провери дали за секој вид на материјал после секоја нова набавка се утврдува просечна цена и по таа цена се врши издавање/трошење до новата набавка.

48. Покрај основниот третман, согласно МСС 2 дозволен е алтернативен третман каде набавната вредност се определува со користење на трошочната формула **ЛИФО (последна влезна прва излезна**). При примена на оваа формула ревизорот треба да провери дали на крајот на пресметковниот период залихите се состојат од првите купени односно произведени залихи.

49. Ситниот инвентар, амбалажата и авто гумите дадени во употреба кои не се потрошени во еднократна употреба, посебно се искажуваат во книгите. За истите се врши исправка на вредноста според законските прописи и интерниот акт, во нивниот век на траење. Најчесто применувани методи за исправка на вредност на овие категории залихи се:

- отпис во целост при ставањето во употреба;
- отпис во висина од 50% при ставањето во употреба а остатокот од 50% во нивниот век на траење или при расходувањето, но не во рок подолг од 5 години;
- отпис со примена на амортизациони стапки, но не во рок подолг од 5 години;

Производство во тек, недовршени производи, полупроизводи и делови на сопствено производство

50. Методот на утврдување на вредноста на недовршено производство, полупроизводи и делови, кои ги применуваат субјектите зависи од видот на производството (сериско, масовно, процесно, поединечно) и најчесто во примена е:

- збирна пресметка на производството (кога не постојат аналитички евиденции на производството);
- пресметка на вредноста на производството во услови на постоење на книговодство на производство (погонско книговодство) и врз основа на производни работни налози.

51. Во случаите кога субјектот ја утврдува вредноста на производството по пат на збирна пресметка со проверка на коефициентот на завршеноста, да се утврди исправноста и точноста на пресметките на отстапувањата од планските цени и тоа посебно на отстапувањата кои се однесуваат на потрошените суровини и материјали и оние кои се однесуваат на останатите отстапувања, што треба посебно да се анализира и разгледа.

52. Останатите отстапувања може да настанат поради неефикасности или одредени неправилности и неочекувани појави кои не бараат корегирање на планските вредности на залихите. При разгледувањето на овие отстапувања кои можат да се јават поради отстапувања од планираниот обем, нивото на активноста, нормативите на потрошокот на материјал, ефикасноста и останатите слични фактори потребно е тие отстапувања да се идентификуваат и во целост да се пренесат на трошоците на продадените производи и услуги.

53. Во случаите кога субјектот ја утврдува вредноста на производството врз основа на производните работни налози да се провери дека е извршен попис на сите работни налози и дали содржи елементи на потрошениот материјал и потрошените норма часови.

54. Ако пописот на работните налози се врши според степенот на завршеноста на производите и на тој начин се утврдува вредноста на производството во тек, да се провери исправноста на утврдувањето на степенот на довршеноста и начинот на пресметката на вредноста на производството во тек.

55. Да се провери кои трошоци (согласно прописите и интерниот акт), субјектот ги пресметува во вредноста на залихите на производство на полупроизводи и делови на сопствено производство и врз основа на тоа да се провери исправноста на искажувањето на вредноста на залихите на производство.

56. Доколку се утврди дека субјектот вршел производство по работни налози за сопствени потреби (производство на алат, услуги и слично), да се утврди дека отстапувањата кои се однесуваат на ова производство не се вклучени во износите на отстапувањата искажани на денот на билансот на состојбата, т.е. дека во целост се пренесени на трошоците на продадените производи и услуги.

57. За износите на шкарт, крш и оштетени делови во процесот на производство да се утврди дека во вредноста на залихите не се вклучени износите надвор од рамките на интерниот акт, т.е. да се утврди дека вредноста на шкартот, кршот и оштетените делови над дозволените граници се надоместени од вкупниот приход.

58. Разграничените аконтации на платите по основ на залиха на производство на субјектот може да се искажува до висина утврдена со интерниот општ акт во согласност со прописите, а ако ова прашање не е уредено со интерен општ акт не можат да се вршат разграничувања на платите по оваа основа. Овие разграничувања можат да се вршат на аликвотен дел на аконтациите на платите на работниците кои се однесуваат на залихи на недовршено производство, полупроизводи и делови на сопствено производство, на залихи на предадени производи за заедничка работа и за заедничко работење, опрема и по други основи во согласност со прописите.

Готови производи

59. Во зависност од евиденциите кои се применети кај субјектот (постоење на книговодство на производството, работни налози, аналитичко следење или просто евидентирање на видовите на трошоци) проверките на исправноста на искажаните вредности на залихите на готовите производи најчесто се исти со оние наведени во постапките кои се однесуваат на производството во тек.

60. За производите предадени за заедничка работа односно за заедничко работење се применуваат постапките на утврдување исправност и законитост наведени за производството во тек, недовршени полупроизводи и делови на сопствено производство.

Стоки

61. Евиденциите за искажувањето на вредноста на стоката се водат на сличен начин, како и за искажувањето на вредноста на залихите на суровини и материјали, односно овие залихи се искажуваат по набавна вредност. Доколку се применуваат продажните цени сведувањето на залихите на набавна вредност се врши преку пресметка на разликите во цената на стоката и пресметка на данокот на додадена вредност.

62. Стоката примена во консигнација и комисион се искажува по цени кои ги одредува давателот на стоката. Доколку за водењето на овие залихи се применуваат продажните цени, сведувањето на овие залихи на вредности по цените кои ги одредува давателот на стоката и се врши преку пресметка на разликите во цената на стоката во консигнација и комисион. За стоката во консигнација чија продажба се врши во странски средства за плаќање да се провери дали овој дел на продажната цена е утврден по среден курс важечки на денот на билансот на состојбата.

Застарени, оштетени, неупотребливи и залихи под стандарден квалитет

63. Во делот на постапките за попис, објаснета е постапката на пописот на застарените, оштетените, неупотребливите и залихите под стандарден квалитет, за кои е потребно да се провери дали истите се утврдени на соодветен начин по пат на:

- прибавување, увид и проверка на листите на ставки кои имале незначителни или никакви движења во подолг временски период и

  извештаите за оштетени залихи или залихи под стандарден квалитет идентификувани од страна на комисијата за попис;
- увид во периодичните извештаи на раководните и другите органи по овој основ;
- дискусии со одговорни работници на субјектот за количините кои се потребни за тековно производство за предвидувањата на пазарните движења во иднина и старосните анализи на состојбата на залихите;
- проверка на подолго незавршените и делумно завршените налози за производство.

64. Да се провери дека субјектот извршил исправка на вредноста на товар на вкупниот приход по основ на оштетени, застарени, неупотребливи и залихи под стандарден квалитет за суровини и материјал, ситен инвентар и амбалажа, недовршено производство на производи и услуги, полупроизводи и делови на сопствено производство, готови производи и стока на начин предвиден со прописите и интерниот акт.

Вредносно усогласување на залихите

65. Вредносно усогласување (исправка на вредност) на залихите се врши поради застареност, оштетеност, намалување на нејзината продажна цена (делумен отпис на залихите до нето вредноста која може да се реализира ако е пониска од трошоците на залихите). Залихите вообичаено се отпишуваат до нето реализациона ведност, ставка по ставка. Меѓутоа во определени услови погодно е групирање на слични или поврзани видови залихи. Таков е случајот со видови на залихи на производни линии кои имаат слични цели или крајни корисници се произведуваат и се продаваат на исти геогравски подрачја, и не можат практично одвоено да се проценуваат од другите видови на таа производствена линија.

Буџети и буџетски корисници

66. Кај буџетите и буџетските корисници треба да се провери

- Дали при ставање во употреба на ситниот инвентар истиот целосно се отпишува;
- Дали состојбата на залихата на материјали, резервни делови и ситен инвентар е еднаква на состојбата на Останатиот капитал, наменет за залихите.

Презентирање и обелоденување

67. Ревизорот треба да се увери дека залихите во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Потребно е да се идентификуваат главните категории на залихи во билансот на состојба и трошоците на продадени производи во билансот на успех. Доказот кој се однесува за презентирањето и обелоденувањето се обезбедува преку независните тестови коишто се претходно опишани. Врз основа на доказот и споредбата на

финансиските извештаи на субјектот со прифатливата рамка за финансиско известување, ревизорот ја определува соодветноста на презентирањето и обелоденувањето.

Нетековни средства

Долгорочни финансиски вложувања

01. Со постапките за утврдување исправност и законитост треба да се опфатат:

- вложувања во акции и удели во поврзани субјекти;
- заеми на поврзани субјекти;
- заеми со кој субјектот е поврзан врз основа на учество во вложувањето;
- учество во вложувања (партиципации);
- вложувања во хартии од вредност;
- дадени кредити, депозити и кауции;
- задолжителни долгорочни вложувања;
- останати долгорочни вложувања;
- откупени сопствени акции;
- вредносно усогласување на долгорочните финансиски вложувања.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Циклусот на вложувања е тесно поврзан со циклусот на приходите и со паричните трансакции. Обично во билансот на состојба се класификуваат според нивната намена. Целите на ревизијата на вложувањата се поврзани со тврдењата во финансиските извештаи Во следната табела се наведени специфичните цели на ревизијата за секоја од категориите тврдења во финансиските извештаи. Постапките за утврдување исправност и законитост ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
Постоење	Вложувањата постојат на датумот на БС.
Случување	Приходите од вложувањата, реализираните добивки и загуби и нереализираните добивки и загуби се случиле во текот на периодот.
Сеопфатност (целост)	Сите вложувања се вклучени во соодветната сметка во Б/С. Сите вложувачки трансакции коишто имаат ефект врз приходите или расходите се вклучени во билансот на успех.
Права и обврски	Субјектот е сопственик на сите евидентирани вложувања на датумот на Б/С.
Вреднување	Вложувањата се обелоденети по соодветната вредност зависно од нивната класификација и барањата на стандардите.
Мерење	Вложувањата се прокнижени во правилен износ.
Презентација и обелоденување	Вложувањата се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во Б/С во врска со поврзаните страни, основите за вреднување и заложување на дел од вложувањата.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на долгорочните финансиски вложувања го опфаќаат следното:

- пописот на долгорочните финансиски вложувања и усогласеноста со книговодствените аналитички евиденции на датумот на билансот на состојба;
- конфирмацијата на салдата;
- правилното вреднување на долгорочните финансиски вложувања на датумот на Б/С;
- потврдувањето на евидентираните вложувања со поткрепувачка документација;
- споредбени анализи на салдата и приходите од камати и дивиденди од тековната година со соодветните износи од изминатите години, како и со очекуваните приходи;
- проверката на точноста на пресметката на приходите од вложувањата – реализирани (камати и дивиденди) и нереализирани (исправка на вредност).

Почетни постапки

04. Да се провери дали почетните салда на долгорочните финансиски вложувањата се и крајни салда од претходната година;

05. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки и книжења во прометот на сметките на долгорочните финансиски вложувања во Б/С и поврзаните сметки во Б/У било од аспект на нивниот износ или од аспект на изворот.

06. Прибави преглед на долгорочните финансиски вложувања и увери се дека тие точно ја претставуваат основната сметководствена евиденција врз основа на која што се прикажни.

07. Провери ја математичката точност на збирот на прегледот на долгорочните финансиски вложувања и усогласи го со аналитиката и салдото на синтетичката сметка во главна книга. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции.

08. Провери го правниот основ на долгорочните финансиски вложувања со увид во соодветните документи, извештаи за извршениот попис и други податоци од сметководствените евиденции.

09. Подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи во делот на вложувањата (во зависност од видот), е покриено со неколку различни МСС (МСС 27 – Консолидирани финансиски извештаи и сметководство за вложувања во подружници; МСС 28 – Сметководство за вложувања во придружени претпријатија; МСС 31 – Финансиско известување за учества во заеднички вложувања; МСС 40 – Вложувања во недвижности и други). Во зависност од

видот на вложувањата, ревизорот треба да провери дали субјектот при презентирањето на финансиските извештаи (во делот на вложувањата) применил соодветни сметководствени политики.

Аналитички постапки

10. Да се пресметаат следните коефициенти:

- споредба на соодветните салда од тековната година со истите од претходната година;
- споредба на приходите од камати и дивиденди од тековната година со соодветните приходи од минатите години, како и со очекуваните приходи;
- споредба на различни коефициенти, како што е учеството на вложувањата во вкупните средства;
- да се изврши анализа на коефициентите и да се споредат со истите од претходните години.

11. Анализирај ги пресметаните коефициенти и направи споредби со истите од претходните години. При примената на аналитичките постапки треба да се има во предвид сметководственият третман на хартиите од вредност и евентуалните промени на сметководствени политики во врска со вреднувањето.

Тестови на детали на салда

12. Провери дали пописот на хартиите од вредност и сметководствените евиденции обезбедуваат податоци за износите на главницата на побарувањата и пресметаните односно достасани камати.

13. Провери ја класификацијата на долгорочните финансиски вложувања и изврши увид во одлуката на органот на управување, документацијата, евиденциите за роковите на доспеаност и за природата на вложувањето.
14. Со увид во документите (потврдите) за вложување во акции и удели со кои е остварено правото на удел односно акции во друго друштво односно правно лице и висината на уделот (акции) во основната главнина на другото друштво, утврди ја веродостојноста на прикажаните износи во аналитичките евиденции.

15. Со увид во договорите за заеми во поврзаниот субјект, утврди ја веродостојноста на прикажаната состојба и правниот основ на вложувањето во заеми на поврзани субјекти и заеми со кој субјектот е поврзан по основ на учество во вложувања во субјекти.

16. Проверката на искажаната состојба на учество во вложувања (партиципации) да се врши со увид во документите (потврдите) за уделите во друг правен субјект и учество во добивката од тој удел.

17. Проверката на искажаната состојба на долгорочните кредити, депозити и кауции да се врши со увид во исправите за кредитирање, депонирање и орочување

на средства, договорите за кредитирање, депонирање односно орочување на средства. Во однос на кауциите проверката да се врши со увид во документите во зависност од конкретниот случај.

18. Проверката на искажаната состојба на задолжителните долгорочни вложувања да се врши со увид во пресметките и документите согласно прописите со кои се регулираат обврските за вложувањата.

19. Проверката на искажаната состојба на останатите долгорочни вложувања, да се врши со увид во договорите, при што посебно да се проверат условите за вложувања во поглед на роковите и износите на вложувањата. За вложените средства да се испитаат сите промени (зголемувања и намалувања) во текот на годината и да се потврди дека истите се засновани на веродостојни документи.

20. Со увид во документите, пресметките и извештаите за извршените наплати да се провери исправноста на искажувањето на вложувањата или внесувањето во приходите односно на добивката по основ на вложени средства (камати, тантиеми, дивиденди и наемнини.

21. Со увид во поткрепувачката документација да се провери дали ефектот на ревалоризацијата по основ на вложувања во недвижности (земјишта и згради), исправно е евидентиран и искажан во билансот на состојба.

22. За долгорочните вложувања во странска валута (по основ на заеми на поврзани субјекти, кредити и вложени средства) треба да се провери пресметката и искажувањето на курсните разлики во евиденциите на субјектот по тој основ согласно сметководствените политики и третман на прикажување на курсните разлики (МСС 21 Ефекти од промени на девизни курсеви).

23. Проверката на постоењето на вложувањата во однос на хартиите од вредност може да се изврши со броење и усогласување на утврдената состојба со пописот и сметководствените евиденции (доколку некои хартии од вредност се чуваат надвор од субјектот треба да се побара потврда – конфирмација за нивното постоење). Во однос на постапките на вршење на попис на долгорочните хартии од вредност да се применат постапките дадени во делот за Парични средства и хартии од вредност.
24. За хартиите од вредност кои се чуваат надвор од субјектот кој е предмет на ревизија треба да се испратат конфирмации (во случај на Централниот депозитар за хартии од вредност, ревизорот треба да побара од субјектот односно од Централниот депозитар компјутерски извод за состојбата на сметката за хартии од вредност на денот на билансот на состојба за субјектот кој е предмет на ревизија). Да се резимираат резултатите од конфирмациите.

25. За проверка на точноста на салдата на приходите, треба да се направи повторна пресметка на приходите од вложувања.

- кај дивидендите ревизорот ја проверува примената дивиденда со годишниот извештај на исплаќачот или некој друг објавен документ за исплата на дивиденда;
- кај камитите се користи повторна математичка пресметка.

26. Проверката на приходите односно расходите кои произлегуваат од вложувањата (во зависност од видот) да се изврши со увид во документацијата врз основа на кои се прокнижени односно презентирани финансиските извештаи.

Тестови на детали на трансакции

27. Овие тестови опфаќаат проверка на трансакции на сметките на долгорочните финансиски вложувања. Ова опфаќа:

- увид во сметководствените и други евиденции на вложувањата, одлуките на органот на управување и други документи (во одедени сегменти да се користат постапките за исправност и законитост дадени за паричните средства и хартии од вредност;
- проверка на пропратни документи (потврда на брокерот и извештај од берзата на тој ден) и кореспондентните сметки од сметководствените евиденции (прилив на пари) се проверуваат приходните и капиталните сметки и реализираната добивка или загуба;
- со проверка на пресметката и книжењето на курсните разлики по основ на вложувања во акции или удели во поврзани и други субјекти остварени како учество во добивката во странска валута, основаноста на прокнижените износи (дивиденда за која е зголемена главнината);
- проверка на вреднувањето на долгорочните финансиски вложувања согласно договор за вложување;
- проверка на искажаните побарувања по долгорочните финансиски стокови и потрошувачки кредити, со увид во интерните акти, договорите за одобрените кредити, документите со кои се врши утврдување на сопствените слободни средства за одобрување на кредити, односно договорите за обезбедените средства од кредити на други, меници на должници со авал на банката и други инструменти кои служат за обезбедување на наплатата на кредити, потоа со увид во исправите за испорачаната стока и извршените услуги на стоков кредит (фактури, пресметки и друго);
- проверка на одобрените кредити на странско правно лице и документарниот доказ дека субјектот нема достасани а неподмирени обврски по странски кредити односно изјава на банката овластена за работи со странство со која банката се обврзува дека во кредитната работа ќе даде гранција или друг облик на емство;
- проверка на побарувањата во странска валута по долгорочни кредити дадени на странски правни лица и увид во пресметката односно сведувањето на побарувањата по важечки курс на денот на билансот на состојба;
- проверка на долгорочните депозити и кауциите дадени на банката или на друга финансиска организација, односно на други субјект дали

истите се во согласност со прописите и интерните акти. Проверката да се изврши со увид во документите за депонирање и орочување на средства, договорите за депонирање, односно орочување на средства.
- проверка на побарувањата во странска валута по основ на долгорочни финансиски вложувања, дали истите се искажани во денарска противвредност по курсот важечки на денот на билансот на состојба и дали курсната разлика по тој основ точно е утврдена и исправно и законито е искажана во билансот на успех;
- проверка на останатите краткорочни финансиски вложувања со увид во исправите и договорите и основот за нивно евидентирање;
- проверка на побарувањата од долгорочните финансиски вложувања по основ на камати со увид во пресметката;
- проверка на вредносното усогласување на долгорочни финансиски вложувања (соодветно да се применат постапките од краткорочните побарувања).

Презентирање и обелоденување:

28. Ревизорот треба да се увери дека долгорочните финансиски вложувања во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Ова опфаќа:

- проверка на правилноста на идентификацијата и класификацијата на долгорочните финансиски вложувања;
- проверка на адекватноста на обелоденувањата кои што се однесуваат на основата за вреднување на вложувањата, реализираните и нереализираните добивки и загуби, пазарната и објективна вредност на вложувањата, вложувањето во поврзани странки и заложени вложувања, дадени во МСС 22 – Деловни комбинации, МСС 31 – Финансиско известување за учества во заднички вложувања, МСС 27 Консолидирани финансиски извештаи и вложувања во подружници, МСС 28 – Сметководство на вложувања во придружени претпријатија, МСС 40 – Вложувања во недвижности, МСС 32 – Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање.

Материјални средства

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на материјалните средства треба да се опфатат:

- земјишта и шуми;
- градежни објекти;
- постројки и опрема;
- алат, погонски и канцелариски инвентар, мебел и транспортни средства;
- повеќегодишни насади и основно стадо;
- материјални средства во подготовка;

- аванси за материјални средства;
- останати материјални средства;
- вредносното усогласување на материјалните средства (ревалоризација);
- акумулирана амортизација на материјалните средства.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост за материјалните средства ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
	Да се утврди дали:
Постоење	Евидентираните материјалните средства и фактички постојат на датумот на Б/С.
Случување	стекнувањата (набавки) и отуѓувања на материјалните средства се евидентирани и фактички се случиле во соодветниот пресметковен период и биле соодветно одобрени.
Сеопфатност (целост)	сите материјални средства што се во сопственост на субјектот на датумот на Б/С се вклучени во финансиските извештаи.
Права и обврски	материјалните средства евидентирани во Б/С се во сопственост на субјектот или се средства земени под закуп.
Вреднување и мерење	- има значајни ставки што требало да бидат капитализирани, а не биле евидентирани како расход и обратно; - трошокот на набавката и дугите трошоци за материјалните средства е соодветен; - биле користени соодветни методи на амортизација за сите ставки на материјалните средства што треба да се амортизираат на правилен и конзистентен начин; - сметководствената вредност на материјалните средства е соодветна во периодите по стекнувањето земајќи ги предвид факторите како што се користењето, географската локација, законите и регулативата и технолошките промени; - вредноста на материјалните средства надвор од употреба и нивната исправка на вредност е правилно и законито искажана.
Презентација и обелоденување	материјалните средства што се заложени како колатерал (обезбедување) се идентификувани и обелоденети заедно со сите потребни обелоденувања.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на материјалните средства го опфаќаат:

- пописот на материјалните средства и неговата сеопфатност;
- тестовите на компилација (сумирање и вреднување на пописните листи на материјалните средства);

- усогласувањето на состојбите искажани во деловните книги со искажаната состојба во Б/С;
- постоењето на материјалните средства;
- примена на аналитички постапки/пресметка на коефициенти како индикатори за работењето на субјектот;
- потврдувањето на новите набавки и отуѓувања на материјални средства со поткрепувачка документација, како и нивно соодветно одобрување;
- проверката на книжењата на трошоците за поправка и одржување и утврдување на соодветноста на трошоците помеѓу капитални издатоци и расходи за тековниот период;
- пресметката на амортизацијата и вредносното усогласување на материјалните средства;
- ревалоризација на материјалните средства.

Определување на ризикот од неоткривање

04. Може да постојат значајни разлики во проценките на инхерентниот и контролниот ризик за тврдењата што се однесуваат на различни сметки од оваа категорија средства. Во трговско претпријатие, на пример, проценката на ИР за тврдењата за постоење и случување може да биде на ниско ниво затоа што недвижностите, постројките и опремата најчесто не се подложни на кражба за разлика од производно претпријатие каде што ИР може да биде висок за ова тврдење поради тоа што постои можност старата или неупотреблива опрема да не биде отпишана од евиденцијата или пак некоја опрема да биде украдена. Ревизорот треба како минимум да стекне разбирање за интерните контроли на субјектот што ќе биде доволно за да му овозможи да ја испланира ревизијата. При стекнување разбирање за интерните контроли за материјалните средства, ревизорот добива доказ за поткрепување на прелиминарната проценка на степенот до кој биле обликувани контролите и дека функционираат ефективно. Овој доказ вообичаено му овозможува на ревизорот да го процени контролниот ризик под максималното ниво или пак на ниско ниво за една или повеќе ревизорски цели.

05. За материјалните средства најчесто поефикасно е да се извршуваат детални тестови, а не тестови на контрола. Одлуката кои тестови ќе бидат прифатени е примарно базирана врз аспектите на ефикасноста. Ревизорот може да реши, на пример, дека претежното извршување директни тестови ќе биде поефикасно дури иако е веројатно КР да биде проценет на ниско ниво. Ваков заклучок може да биде соодветен ако станува збор за неколку средства кои се ставки со висока вредност или пак ако материјалните средства се незначајни. Кога издатоците на определени материјални средства се обработуваат како рутински трансакции на набавки, ревизорот може да реши да го користи пристапот на пониско проценето ниво на КР (да спроведува повеќе тестови на контрола). Ревизорската стратегија за материјалните средства е базирана примарно врз идентификација на инхерентните ризици и проценка на контролниот ризик.

Почетни постапки

06. Како што веќе наведовме погоре, ревизорот спроведува поголем обем директни тестови на материјалните средства. Овие ќе бидат пообемни кај првата ревизија на даден субјект. Кај првата ревизија мора да се добие доказ за соодветноста на почетните салда на сметките и за сопственоста над средствата од кои се состои салдото. При првата ревизија ревизорот треба да реши до кој степен е потребно да се испитуваат салдата на материјалните средства како резултат на набавки во претходни години и поврзано со тоа ревалоризацијата и акумулираната амортизација. При повторна ревизија ревизорот се концентрира на трансакциите од тековната година затоа што почетните салда биле верификувани со ревизијата од претходната година. Почетна постапка на проверка на материјалните средства е проверка на почетните салда на материјалните средства и поврзаните сметки за акумулирана амортизација и следење на истите до работните документи од претходната година (односно дали истите се и крајни салда од претходната година).

07. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за материјални средства, акумулираната амортизација и расходот за амортизација.

08. Прибави или изготви преглед на материјални средства и акумулирана амортизација во кој ќе бидат прикажани:

- опис на односната ставка;
- состојба на почетокот на годината;
- зголемување во текот на годината (набавки/стекнувања);
- ревалоризација;
- намалувања во текот на годината (по сите основи);
- пресметка на амортизација во текот на годината; и
- состојба на крајот на годината

09. Прегледот треба да содржи податоци за набавна вредност, акумулирана амортизација и неотпишана вредност (сегашна вредност).

10. Провери ги збировите по вертикала и хоризонтала и усогласи ги со соодветните аналитички и синтетички сметки во главна книга.

11. Ревизорот треба да направи анализа (или пак да добие од субјектот таква) каде ќе ги резимира промените на сметките на материјални средства и акумулираната амортизација и да ги испита доказите за да ги поткрепи главните зголемувања и намалувања.

12. Прибави го и прегледај го пописниот материјал и увери се дека пописот е извршен во согласност со законските прописи (на денот на билансот на состојба). Извши увид во одлуката за усвојување на елаборатот за пописот од страна на надлежниот орган на управување на субјектот и увери се дека дека истиот е разгледуван и усвоен до пропишаниот рок.

13. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции (аналитички и синтетички сметки во главна книга) и книгата на материјални средства/книга на капиталниот имот.

14. Кога при усогласувањето на вредностите на состојбите од пописот со искажаните состојби во главна книга и во книгата на материјални средства се утврдат разлики, од одговорните лица во субјектот треба да се бара образложение за таквите разлики.

15. Во врска со искажаните разлики според пописот проверката треба да опфати:

- увид во одлуките на органот на управување;
- увид во пописните листи и нивното усогласување со разликите од одлуките на органот на управување;
- увид во книгата на материјалните средства и главната книга дека утврдените разлики по пописот се прокнижени;
- увид во пресметката и налогот дека е платен ДДВ на кусокот на материјалните средства утврден со пописот, кога таков данок се плаќа на одредени материјални средства.

16. За позначајните материјални средства треба да се провери нивното постоење со увид на лице место било во текот на самиот попис или дополнително. Ако одделни материјални средства се обележани со инвентарен број или со друга соодветна ознака, проверката на пописот треба да се изврши со увид во нумеричките ознаки и ознаките во книгата на материјални средства/ книга на капиталниот имот.

17. Проверката треба да опфати сметковна контрола на точноста на збировите во пописните листи за секоја категорија на материјални средства (на пример, за градежни објекти или за машини, транспортни средства и слично).

18. За пописот на материјалните средства извршен во текот на годината проверката на исправноста на искажаната состојба на денот на билансот на состојба треба да се врши со увид во документацијата со која се поткрепуваат сите промени на материјалните средства од денот на извршениот попис до денот на билансот на состојба.

19. Треба да се провери дали се вршени исправки/сторна/прецртувања, бришење од евиденција и слично на материјални средства, во главна книга и книгата на материјални средства. Сите вакви случаи треба да се испитаат.

20. Проверката на пописот на туѓите основни средства треба да се врши со увид во посебната пописна листа на тие средства и во копиите на листите испратени на лицата кои управуваат и располагаат со тие средства, како и во евиденцијата во која се искажуваат тие средства (вонбилансна евиденција).

Аналитички постапки

21. Показателите на работењето кои се однесуваат на материјалните средства служат за согледување на:

- реалноста на односите помеѓу одделни категории на материјални средства;
- споредливоста на позначајните отстапувања во однос на претходната година;
- движењата и промените кои би упатиле на правците на проверка на исправноста и законитоста.

22. При примената на аналитички постапки за материјални средства најчесто се користат следните финансиски соодноси:

- Обрт на материјалните средства (Нето продажба/Просечни материјални средства);
- Стапка на принос на материјалните средства (Нето добивка/Просечни материјални средства);
- Материјални средства во однос акционерски капитал (Материјални средства/Акционерски капитал);
- Трошоци за поправка во однос на нето продажба (Трошоци за поправка/Нето продажба)

23. Кога споредбата на овие соодноси со останатите податоци ќе покаже нормални или очекувани резултати, ревизорот ќе добие поткрепувачки доказ за тврдењата за постоење, случување, потполност и вреднување. Невообичаените резултати треба да бидат испитани.

24. За целите на согледувањето на показателите на работењето за материјалните средства, служи и Прегледот на материјални средства кој е даден на крајот од деталните постапки за утврдување исправност и законитост на материјалните средства.

Тестови на детали на салда

25. Тестовите на детали на салда опфаќаат:

- Инспекција на материјалните средства;
- Испитување на документите за сопственост;
- Проверка на амортизацијата.

26. **Инспекцијата** му овозможува на ревизорот да стекне директно лично знаење за постоењето на материјалните средства. Кај повторен ангажман инспекцијата ќе ги опфати само новите ставки/набавки. Меѓутоа треба да се разгледаат и останатите материјални средства во ситуација кога одредени набавки или продажби/отуѓувања и сл. не се опфатени во прегледот на материјални средства. Ова се однесува на доказот за тврдењето за потполност и постоење како и на доказот во врска со општата состојба на останатите

материјални средства (дали се тие во тековна употреба кое пак е поврзано со тврдењето за вреднување, презентирање и обелоденување).

27. Сопственоста на одредени категории на материјални средства може да биде утврдена со **испитување на документите за сопственост** и други документи (потврди за регистрација, полиси за осигурување, платена фактура, сметки за плаќање на данок на имот...). Испитување на документите за сопственост дава доказ за тврдењата за постоење, случување и права и обврски. Во случаи на договори за наем на материјални средства, ревизорот треба изврши увид во договорот за наем и да ја определи правилната сметководствена класификација на наемот согласно МСС 17.

28. Со **проверка на амортизацијата** ревизорот бара доказ за разумноста, конзистентноста и точноста на расходот за амортизација. Почетна точка на овој тест е проверка на методот на амортизација кој го користи субјектот во текот на пресметковниот период. Ревизорот мора да провери дали применетиот метод на амортизација е конзистентен со применетиот метод во претходните години. Треба исто така да се провери разумноста на пресметаната амортизација.

29. Треба да се спроведат следните тестови на детали на салда:

- Да се испитаат новите набавки на материјални средства заради стекнување на лично уверување за нивно постоење;
- При разгледување на другите материјални средства треба да се биде внимателен во врска со доказот за набавките и отуѓувањата кои што не се вклучени во прегледите на субјектот и во врска со условите кои што се однесуваат на правилната класификација и вреднување на материјалните средства;
- Да се испитаат сопственичките документи и договори (доказ за сопственост, договор за наем, потврда за регистрација, платена фактура, сметки за плаќање на данок на имот и други јавни евиденции);
- Да се провери правилноста на пресметката на амортизацијата (методот на пресметка на амортизацијата кој се користи во пресметковниот период и конзистентноста со користениот метод за пресметка во претходната година), и
- Да се провери пресметката за вредносното усогласување на материјалните средства

30. Провери дали книгата на материјални средства/ книга на капиталниот имот ги содржи пропишаните елементи од Законот со кој се уредува водењето на книговодството на материјални средства/капитален имот. Провери го усогласувањето на книгата на материјални средства/книга на капиталниот имот со сметките во главна книга. Спореди го вкупниот износ на набавната или реваморизирана вредност на материјалните средства и акумулираната амортизација искажани во книгата на материјални средства/книга на капиталниот имот со состојбата искажана во главна книга.

31. Испитај ги сите значајни разлики утврдени при усогласувањето на книгата на материјални средства/книга на капиталниот имот и главна книга.

32. Провери дали материјалните средства во употреба и вон употреба исправно и законите се искажни (со увид во главна книга, книгата на материјални средства, соодветни документи (одлука на органот на управување, налог за книжење и др.)).

33. За позначајните материјални средства кои на денот на билансот на состојба во сметководствените евиденции се прикажани како средства вон употреба треба да се изврши увид на лице место со што ќе се потврди дали тие средства навистина не се во употреба, односно дали се употребувани во текот на годината.

Тестови на детали на трансакции

34. Тестовите на детали на трансакции кај материјалните средства ги покриваат: **набавките односно стекнувањата, отуѓувањата и поправките и одржувањата**.

35. Треба да се провери:

- дали зголемувањата (нови набавки, отстапени средства, вишок и др.) на материјалните средства се поткрепени со соодветна документација (фактури, договори и други документи);
- во услови кога материјалните средства се стекнуваат како финансиски наем, трошокот на имотот и поврзаната обврска треба да бидат евидентирани по сегашна вредност на идните минимални плаќања на наемот (МСС 17);
- дали намалувањата (отуѓувања, расход, кусок и др.) на материјалните средства се поткрепени со соодветна документација;
- дали дополнителните вложувања кои го зголемуваат капацитеот на средството или воведувањето на нов технолошки процес претставуваат зголемување на материјалните средства;
- дали книжењата на трошоците за поправка и одржувања се разграничени од трошоците за инвестиционо одржување, доградба реконструкција и адаптација) и дали правилно се спроведени и се засновани на соодветна документација.

36. На избрани ставки на позначајни зголемувања на материјални средства да се провери/проверат:

- фактурите за набавки (домашна/увозна опрема);
- завршните пресметки и завршните ситуации;
- одлуките на органот на управување на субјектот за усвојувањето на инвестиционата програма или за одобрување на набавката;
- регистарот за јавни набавки и
- резултатите од функционирањето на интерните контроли во постапките за јавна набавка согласно законот;
- договорите склучени со изведувачот на работите, испорачувачот на опремата или со друг добавувач за материјални средства;
- налогот за книжење и книжење во врска со активирањето на набавените, односно изградените материјални средства во книгата на материјални средства и во главна книга.

37. На избрани ставки за позначајни намалувања на материјални средства да се провери/проверат:

- сметководствените аналитички и синтетички евиденции во главна книга, книгата на материјални средства, одлуката на органот на управување, договорите и слично со цел да се утврди дека исправно и законито е извршено отуѓување на материјалните средства (продажба, расходување, пренос без надомест, кусок и др.) во текот на годината;
- пресметката и другите документи за отуѓување (фактури, договор, одлука на органот на управување, налог за искнижување, налог за пренос и пресметка на амортизацијата до денот на отуѓувањето, односно расходувањето и книговодствените исправи врз основа на кои е извршено надоместување на неотпишаните вредности на материјалните средства). При проверката да се обрне внимание и на отуѓувањето на материјалните средства кога се дадени на физички лица (постапка, одлука на органот на управување и слично).

38. При извршувањето на тестовите за исправноста на искажувањето на издатоците и трошоците кои се однесуваат на трошоците за поправка и одржување, ревизорот треба да ја утврди соодветноста и конзистентноста на книжењата на трошоците за поправка (разграничување на оние кои ја товарат набавната вредност (изградба, доградба, реконструкција, адаптација) и на оние кои се надоместуваат од вкупниот приход (поправки и одржување)). Ревизорот треба да изврши увид во соодветните исправи (ситуации, фактури, одлуки на органот на управување, водење постапка за јавни набавки, заклучоци, договори, инвестициони програми и сл.) Треба да се провери дали применетите сметководствени политики конзистентно се применети во однос на претходната година.

Амортизација

39. Провери ја правилноста и точноста на пресметката на амортизацијата. Со увид во книгата на материјални средства, направи согледувања за ставки кај кои не е вршена пресметка на амортизација и испитај ги причините. Спроведи ги следните тестови:

- провери го амортизациониот период и применетата метода на амортизација;
- провери ја годишната пресметка на амортизација и правилноста на книжењето во сметководствените евиденции (увид во пресметките и налогот за книжење, главна книга и книгата на материјални средства и поединечно на секое материјално средство или групи на материјални средства);
- за утврдени разлики помеѓу пресметаниот и прокниженият износ во главна книга да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот;
- изврши увид во промените на материјалните средства во текот на годината (во книгата на материјални средства и главната книга) и провери дали сите промени се поткрепени со поткрепувачка документација;

- споредиги применетите стапки за пресметка на амортизацијата со стапките утврдени во интерниот акт односно законската регулатива со која се уредува начинот на пресметка на амортизацијата и номенклатурата за средствата за амортизација;
- направи сметковна контрола на точноста на пресметката по видови и групи односно делови на групи на материјални средства.

40. Провери ја правилноста на распоредувањето на материјалните средства во делови на амортизациони групи според основот односно намената на материјалните средства како и податоците од документите за карактеристиката на тие средства според критериумите од Номенклатурата на средствата за амортизација. При проверката треба да се користат и документите кои се сврзани со стекнувањето на материјалните средства и оценките од страна на стручните технички лица за нивното распоредување во соодветната група или дел од групата од Номенклатурата на средствата за амортизација.

41. Изврши увид во пописните листи и книгата на материјални средства и документите за проценка на векот на траењето на тие средства и врз основа на резултатите добиени од постапките на исправност и законитост на ситниот инвентар распореден во залихи во билансот на состојба провери дали од материјалните средства се исклучени предметите на опрема кои чинат ситен инвентар.

42. За материјалните средства кои согласно Уредбата за начинот на пресметка на амортизацијата, не се пресметува амортизација, треба да се провери дали е постапено според уредбата односно одлуката на органот на управување субјектот како и на лице место (за средства кои се трајно надвор од употреба).

45. Проверката на исправноста на пресметката на амортизацијата за материјални права треба да се врши со увид во договорот за прибавување на материјалните права и примена на стапките за амортизација кои одговараат на рокот на траењето на користењето на тие права од договорот и стапките од Номенклатурата на средствата за амортизација.(Нематер. вложувања).

46. Провери ја правилноста на разграничувањето помеѓу ситниот инвентар и материјалните средства што подлежат на пресметка на амортизација. Изврши увид во документацијата за набавка и утврдените критериуми во уредбата за пресметка на амортизација според која како ситен инвентар се определуваат права односно предмети чиј поединечен трошок е помал од 300 евра и нивниот корисен век на употреба не е подолг од една година. Кај буџетите и буџетските корисници да се имаат предвид одредбите од законот за сметководство за буџети и буџетски корисници според кој само вредносниот израз до 100 евра е единствен критериум за определување на ситниот инвентар кој се отпишува еднократно независно од корисниот век на употреба.

Ревалоризација

47. Со постапките на испитување на исправност и законитост на извршената ревалоризацијата на материјалните средства треба да се провери:

- дали е извршена ревалоризација на начин и постапки пропишани со законски прописи;
- дали е правилно одредена основицата за ревалоризација (набавна, отпишана вредност);
- дали правилно се користени пропишаните кефициенти за ревалоризација;
- дали е извршено правилно книжење на резултатите од ревалоризацијата во Б/С;
- искажаните податоци за спроведената ревалоризација и резултатите од ревалоризацијата во книгата на материјалните средства и во главната книга, како и во годишната сметка.

48. Провери ја исправноста на утврдувањето на набавната, односно ревалоризираната вредност на градежните објекти, опремата, како и другите материјални средства (повеќегодишни насади и основно стадо), кои се изградени, изработени, подигнати одгледани или на друг начин оспособени за употреба - во сопствена режија, со увид во проценетата вредност врз основа на пазарните вредности во времето на тоа оспособување.

49. Провери ја исправноста на извршената ревалоризација на отуѓените, расходувани и отпишани материјални средства како и на отпишаните материјални средства кои и понатаму се наоѓаат во употреба (со увид во книгата на материјални средства, работните налози, односно други документи (работни листи и слично)).

50. Со проверка на исправноста на извршената ревалоризација треба да се опфатат и материјалните средства во подготовка.

51. При проверката на исправноста на пресметката на ревалоризацијата на одделни специфични категории на материјални средства (земјиште, повеќегодишни насади, основно стадо) да се земат специфичностите за секоја од тие категории:

- кај градежното земјиште проверката на исправноста на ревалоризацијата треба да се врши со увид во исправите за просечната пазарна вредност на земјиштето според критериумите врз основа на кои во општината на чија територија се наоѓа земјиштето се одредува висината на надоместот за таквото земјиште по прописите за експропријација, односно по прописите за располагањето со такво земјиште за намените одредени со урбанистичкиот план или со друг општ акт;
- кај земјоделското и друго земјиште проверката на исправноста на утврдувањето на ревалоризираната вредност треба да се врши со увид во исправите за утврдената просечна пазарна цена на земјиштето според критериумите врз основа на кои надлежниот орган ја одредува основицата за плаќање данок на имот за такво или слично земјиште во согласност со прописите;
- кај шумите по видови (листопадни, иглолисни и други) проверката на исправното утврдување на ревалоризираната вредност треба да се

врши со увид прописите и интерните акти со кои се регулира оваа материја.
- кај повеќегодишните насади проверката на исправноста на утврдувањето на ревалоризираната вредност треба да се врши со увид во деловните книги и исправите за извршената проценка на ревалоризираните вредности според просечната пазарна цена на работите и материјалите потребни за подигање и одржување на насади;
- кај основното стадо проверката на исправноста на утврдувањето на ревалоризацијата на вредноста треба да се врши со увид во исправите за утврдената просечна пазарна цена на жива мерка на добиток за приплод и добиток за работа на крајот на годината за која се врши ревалоризацијата.

52. Доколку субјектот има вложувања во недвижности според МСС 40 (за разлика од МСС 16 – Недвижности постројки и опрема), проверката треба да опфати и исправност на износите вклучени во билансот на успех на субјектот (приходи од наемнина односно директни оперативни расходи). Исто така согласно МСС 40 дозволена е примена и на моделот на набавна вредност (кој е основен третман на МСС 16) и на моделот на објективна вредност.

Курсни разлики

53. За материјалните средства чија набавка е финансирана со странски средства за плаќање, проверката треба да опфати исправност на прокнижените износи во валутата во која се известува по курс важечки на денот на билансот на состојба односно на денот на набавката/плаќањето како и пресметка на курсни разлики во текот на годината согласно договорите и фактурите. При проверката на сметководствената политика на субјектот во врска со третманот на курсните разлики произлезени од фактурирани материјални средства во странска валута треба да се земе предвид третманот на курсните разлики согласно МСС 21.

Материјални средства во подготовка (изградба)

54. Треба да се прегледаат аналитичките евиденции на материјалните средства во подготовка и да се побара објаснување за инвестициите кои не се завршени во предвидениот рок или кај кои се остварени издадтоци значајно повисоки од планираните. Да се проверат инвестициите во тек кои се завршени и активирани и дали за истите се врши пресметка на амортизација. Проверката на исправноста и законитоста на искажаните материјални средства во подготовка/изградба, да се изврши со увид во:

- деловните книги и соодветните документи (инвестициона програма, одлука на органот на управување со пресметковен износ на вложувањата и изворите на финансирањето, договори за кредитот, одлука за воведување на самопридонес, решение на надлежен орган, спогодба или договор за заедничка изградба, извод за издвојувањето на средства на посебна сметка кај носителот на платен промет, гаранција на банката и друго) кога се работи за обезбедување на финансиски средства за инвестиции, а за најзначајните материјални средства во подготовка (изградба), изработка или набавка и со увид на лице место;

- други соодветни документи (записник и пресметка, како и анекс договори со изведувачи на работите, испорачувачи на опремата и други добавувачи за материјални средства или одлуки на органот на управување и слично).

55. Проверката на исправноста и законитоста на обезбедувањето на плаќања за материјалните средства во подготовка (изградба, доградба, реконструкција, адаптација, набавка, монтажа), да се изврши со увид во заклучените договори со изведувачите на работите, испорачувачите на опремата и со други добавувачи за материјални средства и документите сврзани за инструментите за обезбедување на плаќањата (потврда за предавање на чек или меница со авал на банката, извод и извештај за отворен документиран акредитив, копија на гаранција на банката и извод за уплата на аванс).

56. Проверката на неоправданите аванси за инвестиции со состојба на денот на билансот на состојба да се врши со увид во главната книга, договорените обврски со добавувачите за материјални средства и исполнувањето на тие обврски, со споредување на состојбата на сметките на материјалните средства во подготовка и обврските по тој основ.

Наем (закуп) и лизинг

57. За дадени материјални средства под наем треба да се проверат сметководствените евиденции, книгата на материјални средства и соодветните документи (одлука на органот на управување, договор за наем). Да се провери исправноста и законитоста на пресметката и искажувањето на приходите по основ на давање на материјални средства во наем.

58. Кога материјалните средства се земаат односно даваат под наем треба да се провери исправноста, минималните плаќања на наемот, бруто вложувања во наемот, трошокот за амортизација на средството како и на финансискиот трошок, признавање на финансиски приход заснован на константна периодична стапка на поврат на неподмирено нето вложување на наемодавателот во однос на финансискиот наем.

59. Наемите во финансиските извештаи кај наемодавателите, односно наемателите може да се прикажат на следниот начин:

Опис	Финансиски наем	Оперативен наем
Признавање на трошок за амортизација	Кај наемателот	Кај наемодавателот
Признавање финансиски трошок	Кај наемателот	Кај наемателот
Признавање на приход	Кај наемодавателот	Кај наемодавателот
Признавање на средства	Кај наемателот	Кај наемодавателот
Признавање на побарувања	Кај наемодавателот	Кај наемодавателот
Признавање на обврски	Кај наемателот	Кај наемателот

а) Признавање на трошок

- Финансиски наем – признавање на трошок за амортизација за средствата кои се амортизираат како и финансиски трошок за секој сметководствен период;
- Оперативен наем – признавање како расход според рамномерна основа на времетраењето на наемот;

б) Признавање на приход

- Финансиски наем – признавањето треба да се засновува на константна периодична стапка на неподмиреното нето вложување на наемодавателот во врска со финансискиот наем;
- Оперативен наем – Признавање според праволиниска основа во рамките на времетраењето на на наемот.

60. При проверката на давањата и земањата на материјални средства во закуп треба да се обрне внимание и на односите со физичките лица по овој основ.

Буџети и буџетски корисници

61. Кај буџетите и буџетските корисници треба:

- Да се провери дали состојбата на материјалните средства е усогласена со Државниот капитал;
- Да се провери дали новата набавка одговара на ставките кои се наменети за расходи за материјални средства.

Презентирање и обелоденување:

62. Ревизорот треба да се увери дека материјалните средства во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС. Ова опфаќа:

- Проверка на правилноста на идентификацијата и класификацијата на материјалните средства;
- Проверка на правилноста на обелоденувањето на набавната вредност, акумулираната амортизација, амортизацијата за годината, методата на амортизација којашто се користи и применетите амортизациони стапки;
- Проверка на заложениот имот со увид во записниците и долгорочните договори, преку потврдување (конфирмирање на договорите за заем и распрашување на менаџментот.

63. Подолу е даден Преглед на материјални средства кој се презентира во образложенијата кон финансиските извештаи. Во зависност од видот на субјектот и комплексноста на неговите активности, во колоните ќе бидат прикажани и соодветните материјалните средства.

П Р Е Г Л Е Д
на материјални средства

во илјади денари

	Земјишта и шуми	Градежни објекти	Постројки и опрема	Компјутери	Возила	Ост. мат. средства	Вкупно матер. средства
Набавна или ревалориз. вредност							
Состојба на ден 01 јануари							
Зголемување во текот на год.							
Набавки во текот на год.							
Пренос на инвестиции во тек							
Вишок според попис							
Ревалоризација							
Останати зголемувања (да се специфицира)							
Намалувања:							
Продажба							
Расходување							
Отстапување без надомест							
Кусок според попис							
Расходување (виша сила, дотраеност, и сл)							
Останати намалувања (да се специфицира)							
Состојба на ден 31 декември							
Акумулирана амортизација							
Состојба на ден 01 јануари							
Амортизација за тековната год.							
Амортизација на потполно отпишани материјални средства							
Ревалоризација							
Продажба							
Расходување							
Отстапување без надомест							
Останато (да се специфицира)							
Состојба на ден 31 декември							
Неотпишана вредност на мат. средства 31 дек. 2004							
Неотпишана вредност на мат. средства 31 дек. 2003							

Нематеријални средства

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на нематеријалните средства треба да се опфатат:

- издатоците за истражување и развој;
- основачките издатоци;
- гудвил;
- патентите, лиценците, концесиите, заштитните знаци и слични заштитни знаци и слични права;
- нематеријалните вложувања во подготовка;
- авансите за нематеријални средства;
- останати нематеријални средства;
- вредносното усогласување на нематеријалните средства (ревалоризац.);
- акумулираната амортизација на нематеријалните средства.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на нематеријалните средства ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
	Да се утврди дали:
Постоење	евидентираните нематеријални средства фактички постојат на датумот на Б/С.
Случување	евидентираните стекнувања (набавки) и отуѓувања на нематеријалните средства фактички се случиле во соодветниот пресметковен период и биле соодветно одобрени.
Сеопфатност (целост)	сите нематеријални средства што се во сопственост на субјектот на датумот на Б/С се вклучени во финансиските извештаи.
Права и обврски	нематеријалните средства евидентирани во Б/С се во сопственост на субјектот или се средства земени под закуп.
Вреднување и мерење	- има значајни ставки на трошоци поврзани со нематеријалните средства и дали се правилно распоредени на трошоци кои се надомест. од вкупниот приход и на трошоци кои ја зголемуваат вредноста на немат. средства; - трошокот на набавката и другите трошоци за нематеријални средства е соодветен; - биле користени соодветни методи на амортизација за сите ставки на нематеријалните средства што треба да се амортизираат на правилен и конзистентен начин; - ревалоризацијата на нематеријалните средства во подготовка е искажана правилно и законито; - сметководствената вредност на нематеријалните средства е соодветна во периодите по стекнувањето земајќи ги предвид факторите како што се користењето, законите и регулативата и технолошките промени; - вредноста на нематеријалните средства надвор од употреба и нивната исправка на вредност се искажани правилно и законито.
Презентација и обелоденување	Нематеријалните средства што се заложени како колатерал (обезбедување) се идентификувани и обелоденети.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на вредноста на нематеријалните средства го опфаќаат следното:

- пописот на нематеријалните средства;
- усогласувањето на состојбите искажани во деловните книги со искажаната состојба во Б/С;
- постоењето на нематеријалните средства и нивната сеопфатност;
- потврдувањето на новите набавки и отуѓувања на нематеријални средства со поткрепувачка документација, како и нивно соодветно одобрување;
- проверката на книжењата на трошоците за нематеријалните средства и утврдувањето на соодветноста на трошоците помеѓу капитални издатоци и расходи за тековниот период;
- пресметката на амортизацијата и вредносното усогласување на нематеријалните средства;
- ревалоризацијата на нематеријалните средства.

Почетни постапки

04. Почетна постапка на проверка на нематеријалните средства е проверка на почетните салда на нематеријалните средства и поврзаните сметки за акумулирана амортизација и следење на истите до работните документи од претходната година (односно дали истите се и крајни салда од претходната година)

05. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за нематеријални средства, акумулираната амортизација и расходот за амортизација.

06. Прибави или изготви преглед на нематеријални средства и акумулирана амортизација во кој ќе бидат прикажани:

- опис на односната ставка;
- состојба на почетокот на годината;
- зголемување во текот на годината (набавки/стекнувања);
- ревалоризација;
- намалувања во текот на годината (по сите основи);
- пресметка на амортизација во текот на годината; и
- состојба на крајот на годината.

07. Прегледот треба да содржи податоци за набавна вредност, акумулирана амортизација и неотпишана вредност (сегашна вредност).

08. Провери ги збировите по вертикала и хоризонтала и усогласи ги со соодветните аналитички и синтетички сметки во главна книга.

09. Прибави го и прегледај го пописниот материјал и увери се дека пописот е извршен во согласност со законските прописи. Изврши увид во одлуката за усвојување на елаборатот за пописот од страна на надлежниот орган на управување на субјектот и увери се дека дека истиот е разгледуван и усвоен до пропишаниот рок.

10. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции (аналитички и синтетички сметки во главна книга). За утврдените разлики треба да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот.

11. За пописот на нематеријалните средства извршен во текот на годината проверката треба да го опфати периодот од датумот на извршениот попис до денот на билансот на состојбата.

Аналитички постапки

12. Показателите на работењето кои се однесуваат на нематеријалните средства служат за согледување на:

- реалноста на односите помеѓу одделни категории на нематеријални средства;
- споредливоста на позначајните отстапувања во однос на претходната година;
- движењата и промените кои би упатиле на правците на проверка на исправноста и законитоста.

13. Во зависност од видот на нематеријалните средства на денот на билансот на состојба треба да се направат анализи на соодветните показатели и да се резимираат резултатите.

Тестови на детали на салда

14. Треба да се спроведат следните тестови на детали на салда:

- да се испитаат новите зголемувањата на нематеријални средства со документиран ревизорски доказ за нивно постоење/признавање;
- при разгледување на другите нематеријални средства треба да се биде внимателен во врска со доказот за зголемувањата и намалувањата кои што не се вклучени во прегледите на субјектот и во врска со условите кои што се однесуваат на правилната класификација и вреднување на нематеријалните средства;
- да се испитаат сопственичките документи и договори;
- да се провери пресметката за амортизација (методот на амортизација кој се користи во пресметковниот период и конзистентноста со користениот метод во претходната година и точност на пресметката), и
- проверка на пресметката за вредносното усогласување на нематеријалните средства.

Тестови на детали на трансакции

15. Со тестовите на детали на трансакции кај нематеријалните средства треба да се провери:

- дали зголемувањата/стекнувања и намалувањата на нематеријалните средства се поткрепени со соодветна документација;
- дали трошоците за стекнување на нематеријалните средства се правилно утврдени и се засновани на соодветна документација.

16. Согласно МСС 38 постојат повеќе начини на стекнување на нематеријални средства (посебно стекнување, стекнување како дел од деловно спојување, државна поддршка, размена на средства и сопствено создавање). Кај сите овие начини на стекнување треба да се провери што претставува набавна вредност и дали е истата правилно утврдена.

17. При стекнување на нематеријални средства треба да се проверат/провери:

- фактурите за исплатени парични средства или еквиваленти на парични средства или документацијата за објективната вредност според видот на стекнување;
- одлуките на органот на управување на субјектот за вложување во нематеријални средства;
- договорите склучени за стекнување со нематеријалните средства;
- налогот за книжење во врска со ставањето во употреба или продажба на нематеријалните средства.

18. При повлекување од употреба и отуѓување треба да се проверат/провери:

- сметководствените евиденции, одлуката на органот на управување, договорите и слично со цел да се утврди дека исправно и законито е извршено отуѓување, отпишување или повлекување согласно договор (продажба, пренос без надомест, и др.) во текот на годината;
- пресметката и другите документи за отуѓување и надоместоците на тие вредности (фактури, договор, одлука на органот на управување, налог за искнижување, налог за пренос и пресметка на амортизацијата до денот на отуѓувањето, и сметководствени документи врз основа на кои е извршено надоместување на неотпишаните вредности на тие нематеријални средства). При проверката да се обрне внимание и на отуѓувањето на нематеријалните средства кога се дадени на физички лица (постапка, одлука на органот на управување и слично);
- добивките и загубите кои произлегуваат од повлекувањето или отуѓувањето на некое нематеријално средство.

19. Во зависност од видот на трошокот за стекнување на нематеријалните средства, треба да се разграничат издатоците/трошоците кои влегуваат во набавната вредност од оние кои се надоместуваат од вкупниот приход односно се

признаваат како трошок согласно критериумите за признавање на нематеријалните средства (МСС 38).

Амортизација

20. Согласно МСС 38, нематеријалните средства треба да се амортизираат врз систематска основа во текот на најдобрата проценка на неговиот корисен век на употреба. Спроведи ги следните тестови:

- провери го амортизациониот период и применетата метода на амортизација;
- провери ја правилноста на годишната пресметка на амортизација и правилноста на книжењето во сметководствените евиденции (увид во пресметките и налогот за книжење, сметководствените евиденции - поединечно за секое нематеријално средство или група на нематеријални средства);
- за утврдени разлики помеѓу пресметаниот и прокниженият износ во главна книга да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот
- изврши увид во промените на нематеријалните средства во текот на годината и провери дали сите промени се поткрепени со поткрепувачка документација;
- спореди ги применетите стапки за пресметка на амортизацијата со стапките утврдени во интерниот акт односно законската регулатива со која се уредува начинот на пресметка на амортизацијата и номенклатурата за средствата за амортизација;
- направи сметковна контрола на точноста на пресметката по видови и групи односно делови на групи на нематеријални средства

21. Провери ја правилноста на распоредувањето на нематеријалните средства, во групи и делови на амортизациони групи според критериумите од Номенклатурата на средствата за амортизација. При проверката да се користат и документите кои се сврзани со стекнување на нематеријалните средства и оценките од страна на стручни лица за нивното распоредување во соодветната група или дел од група на средствата за амортизација.

Ревалоризација

22. По почетното признавање (основен третман – набавна вредност намалена за акумулирана амортизација и за акумулирани загуби поради оштетување) на нематеријалните средства, согласно МСС 38, истите треба да се водат по ревалоризиран износ (дозволен алтернативен третман кој треба да биде неговата објективна вредност на датумот на ревалоризацијата намален за секоја наредна акумулирана амортизација и сите наредни акумулирани загуби поради оштетување). Треба да се провери:

- правилноста на внесената основица за равалоризација;
- правилноста на внесените коефициенти за ревалоризација;

- исправноста на книжењата на резултатите од ревалоризацијата.

23. За да се процени дали интерно создаденото нематеријално средство ги задоволува критериумите за признавање, проверката на исправноста на утврдувањето на набавната, односно ревалоризираната вредност на нематеријалните средства треба да опфати аспекти на фазите на создавање на нематеријалното средство (истражување, развој) и документација за настанати издатоци/трошоци за материјали, услуги, плати и други општи трошоци направени при создавањето на нематеријалното средство. Овие аспекти/критериуми детално се образложени во МСС 38.

24. Со проверка на исправноста на извршената ревалоризација треба да се опфатат и материјалните средства во подготовка.

Курсни разлики

26. За нематеријалните средства чија набавка е финансирана со странски средства за плаќање, проверката треба да опфати исправност на прокнижените износи во валутата во која се известува по курс важечки на денот на билансот на состојба односно на денот на набавката/плаќањето како и пресметка на курсни разлики во текот на годината согласно договорите и фактурите. Третманот на курсните разлики е дефиниран во МСС 21.

Издатоци за истражување развој

27. Издатоците за истражување и развој се сметаат издатоци што настануваат за истражување и развој на нови производи и технологии чии ефекти се очекуваат да се користат во период подолг од една година. Проверката на исправноста и законитоста на издатоците за истражување и развој треба да опфати:

- увид во документацијата на вложувањата за истражување и развој на пазарот, на нови технологии и производи;
- правилноста на разграничувањата на издатоците за истражување и развој направени пред почетокот на комерцијалното производството, од сличните издатоци направени за потребите на постојните производи односно постојното производство;
- проверка на документацијата за евидентирани трошоци кои се вклучени кон издатоците за истражување и развој со нивното формирање (плати, надомести, трошоци за материјални услуги, амортизација на опремата и постројките, општи и останати трошоци);
- проверка на сметководствената политика на субјектот дека издатокот за истражување е признаен како трошок во периодот кога настанал согласно МСС 38;
- проверка на сметководствената политика на субјектот дека нематеријалното средство кое произлегува од развојот е признато како средство доколку се исполнети одредени услови (на пример да може да се користи за употреба или продажба, да создава идни економски

користи, способност за веродостојно мерење на издатокот и сл. (МСС 38).

Основачки издатоци

28. Проверката на исправноста и законитоста на основачките издатоци треба да се провери:

- дали издатоците за вложувања настанати во фазата на основање на субјектот се однесуваат на неговото основање;
- дали во сметководствените политики на субјектот основачките издатоци се правилно евидентирани и разграничени.

Гудвил

29. Треба да се провери:

- документацијата за стекнување на гудвилот (со купување или преземање од друг субјект);
- дали гудвилот е евидентиран според набавната вредност намалена за акумулираната амортизација и акумулираните загуби поради оштетување (МСС 22);
- дали гудвилот се амортизира во текот на неговиот корисен век на траење (гудвил произлезен од стекнување)(МСС 22);
- дали интерно генерираниот гудвил е прикажан како нематеријално средство. МСС 38 – нематеријални средства, специфицира дека интерно создадениот гудвил не треба да се признае како средство;
- дали сметководствените политики за сметководствениот третман на гудвилот, стекнувањето, признавање и мерење, амортизација и презентирање се во согласност со МСС 22 и МСС 38.

Патенти, лиценци и концесии, заштитни знаци и слични права

30. Треба да се провери дали сметководствените политики за сметководствениот третман, стекнувањето, признавање и мерење, амортизација и презентирање се во согласност со МСС 22 и МСС 38.

Нематеријални средства во подготовка

31. Проверката на исправноста и законитоста на нематеријалните средства во подготовка треба да се врши со увид во документацијата врз основа на која се искажани состојбите на нематеријалните средства во подготовка.

Аванси за нематеријални средства

32. Проверката на исправноста и законитоста на авансите за нематеријални средства да се врши со увид во договорите и налозите за плаќање.

Буџети и буџетски корисници

33. Кај буџетите и буџетските корисници треба:

- да се провери дали состојбата на нематеријалните средства е усогласена со Државниот капитал;
- да се провери дали новите набавки одговараат на ставките кои се наменети за расходи за нематеријални средства.

Презентирање и обелоденување:

34. Ревизорот треба да се увери дека нематеријалните средства во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Ова опфаќа:

- проверка дали нематеријалните средства и поврзаните расходи (трошоци, добивки и загуби се правилно идентификувани, рекласификувани и соодветно групирани во билансот на состојба;
- проверка на адекватноста на обелоденувањата во врска со бруто сметководствената вредност, и акумулираната амортизација, користената метода на амортизација и амортизација признаена за време на периодот, зголемувања и намалувања на нематеријалните средства по сите основи; загуби поради оштетување; курсни разлики и друго.

35. Подолу е даден Преглед на нематеријални средства кој се презентира во образложенијата кон финансиските извештаи. Во зависност од видот на субјектот и комплексноста на неговите активности, во колоните ќе бидат прикажани и соодветните нематеријални средства.

П Р Е Г Л Е Д
на нематеријални средства

во илјади денари

	Истражув. и развој	Основачки издатоци	Гудвил	Патенти, Лиценци	Заштитни знаци и сл.	Аванси за немат. сред.	Остаати. Немат. сред.	**Вкупно немат. средства**
Набавна или ревалоризирана вредност								
Состојба на ден 01 јануари								
Зголемување во текот на годината								
Набавки во текот на годината								
Пренос на инвест. во тек								
Ревалоризација								
Останати зголемувања (да се специфицира)								
Намалувања:								
Продажба								
Расходување								
Отстапување без надомест								
Останати намалувања (да се специфицира)								
Состојба на ден 31 дек.								
Акумулирана амортизација								
Состојба на ден 01 јануари								
Амортизација за тек. година								
Амортизација на потполно отпишани нематеријални средства								
Ревалоризација								
Продажба								
Отстапување без надомест								
Останато (да се специфицира)								
Состојба на ден 31 дек.								
Неотпишана вредност на немат. сред. 31 дек. 2004								
Неотпишана вредност на немат. сред. 31 дек. 2003								

ПАСИВА

Тековни обврски

Краткорочни обврски

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост на краткорочните обврски

01. Целите се однесуваат за сите краткорочни обврски (во заградата подолу) Постапките за утврдување на исправност и законитост на краткорочните обврски (обврски по меници, чекови и спрема добавувачи, обврски за аванси, депозити и кауции, обврските кон поврзани субјеки и врз основа на учество во вложувања и учество во резултатот, обврските по основ на заеми и кредити, останати краткорочни обврски и ПВР) ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
	Да се утврди дали краткорочните обврски:
Постоење	постојат на датумот на Б/С и дали има неевидентирани обврски од кој било вид.
Случување	се евидентирани во соодветниот пресметковен период (тестови на временски пресек).
Сеопфатност (целост)	ги вклучуваат сите обврски на датумот на Б/С.
Права и обврски	се искажани правилно и законито на датумот на Б/С.
Вреднување и мерење	- се соодветно вреднувани; - усогласени со аналитичките евиденции во главна книга. - во странски средства за плаќање се пресметани и искажани во денарска противвредност според важечкиот курс на денот на Б/С. - разграничувањето на краткорочните обврски е правилно извршено во однос на периодите на кои се однесуваат; - за нефактурираната стока и услуги правилно се вреднувани; - е извршено соодветно разграничување на одложените плаќања на трошоците и приходите во идните периоди за периодот за кои се однесуваат; - постои гаранција за краткорочните кредити.
Презентација и обелоденување	се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во Б/С.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на обврските по меници, чекови и спрема добавувачи го опфаќаат следното:

- пописот на обврските и нивната усогласеност со добавувачите;
- евидентирањето и исправноста на искажувањето на обврските и инструментите за плаќање во Б/С;
- разграничувањето на обврските помеѓу два пресметковни периода;

- долговни салда на сметките на обврските;
- високото ниво на обврските за нефактурирана стока и услуги;
- утврдувањето на исправноста и законитоста на пресметката и навременоста на уплатите и правилноста на насочувањето на даноците и другите давачки кон државата;
- утврдувањето на основите за искажување одделни обврски и износи на пасивните временски разграничувања во билансот на состојба;
- искажувањето на износите на достасаните, а неплатени кредити.

03. При ревизијата на годишната сметка на субјектите кои се обврзници за пресметување и плаќање данок на додадена вредност (ДДВ) и акцизи, се спроведуваат и постапките на утврдување на исправност и законитост на пресметувањето и плаќањето на ДДВ и акцизи.

04. Постапките за утврдување на исправност и законитост на пресметувањето и плаќањето на ДДВ и акцизи во однос на примената на прописите од областа на оданочувањето на производите и услугите го опфаќаат следното:

- пописот на производите кои подлежат на обврска за пресметување и плаќање ДДВ и акцизи;
- утврдувањето на конечната пресметка на ДДВ и акцизи;
- утврдувањето на плаќањето на аконтациите на ДДВ и акцизи во текот на годината;
- одредувањето на предметот на оданочување;
- водењето на даночните евиденции;
- утврдувањето на даночната основица;
- примената на даночните стапки;
- користењето на даночните олеснувања и даночните ослободувања;
- евидентирањето и искажувањето на обврските на ДДВ и акцизи во Б/С.

Обврски по меници и чекови и спрема добавувачи

Почетни постапки

05. Почетна постапка на проверка на обврските спрема меници и чекови и спрема добавувачите е проверка на почетните салда и следење на истите до работните документи од претходната година (дали истите се и крајни салда од претходната година).

06. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за обврските спрема меници и чекови и спрема добавувачите.

07. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции. За утврдените разлики треба да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот.

08. Провери го правниот основ за искажаните обврски спрема меници и чекови и обврски спрема добавувачите со увид во поткрепувачка документација (приемници, фактури и други пресметки, налози за задолжување – одобрување и др.) извештаите за извршениот попис и сметководствените евиденции.

Аналитички постапки

09. Анализата на деловните показатели треба да се изврши на почетокот на ревизијата како би се одредил, во зависност од резултатите од анализата, понатамошниот обем на испитување на обврските спрема добавувачите. Најчесто се користат следните деловни показатели и финансиски коефициенти:

Високо или зголемено ниво на добавувачите

10. Високото или зголемено ниво на добавувачите може да се утврди со споредување на:

- обврските спрема добавувачи во тековниот период во однос на обврските спрема добавувачи од претходната година;
- обврските спрема добавувачи и вкупните набавки искажани во број на денови на кредитирање од страна на добавувачите;
- вкупните обврски и износот на обврските за примената нефактурирана стока (се одредува нивото на зголемување или намалување на обврските за нефактурирана стока).

11. Зголеменото ниво на обврските за примена нефактурирана стока укажува на постоење на слабости во функционирањето на системот на интерни контроли како и неажурност во обработката на фактурите со што се зголемува можноста за неточно изкажување на вкупните обврски спрема добавувачите. Во ваков случај ревизорот треба да спроведе дополнителни постапки (види точка 13 подолу)

12. Високото или зголемено ниво на обврски спрема добавувачите може да укажува:

- дека има одлагање на плаќањата на добавувачите и зголемување на ликвидните средства/парични средства односно краткорочни кредити;
- дека постојат потешкотии во измирување на обврските на денот на нивната достасаност во кој случај треба да се извршат дополнителни испитувања во правец на одредување на вистинска солвентност на субјектот. Доколку субјектот не е во можност да ги измири своите обврски на денот на достасувањето и после тоа, тогаш ревизорот треба да го разгледа прашањето на принципот на континуитет.

Ниско ниво на обврските спрема добавувачите

13. Ниското ниво на обврски спрема добавувачите може да укажува на порано измирени обврски. Ниското ниво на обврски спрема добавувачите најчесто

укажува на изоставување/неевидентирање на обврски (за стоки и услуги за кои фактурите сèуште не се примени или не се обработени/прокнижени). Во овој случај ревизорот треба:

- да ги преиспита постапките на интерните контроли кај набавките;
- да ги прошири проверките на влезните фактури примени после крајот на годината или плаќања извршени по датумот на билансот на состојба;
- да го зголеми нивото на проверки на постапките на разграничување на обврските;
- да го зголеми нивото на конфирмирање на салдата на обврските спрема добавувачите.

14. Да се побараат објаснувања од одговорните лица на субјектот за високиот или зголемен, нискиот или намален износ, односно нивото на обврските спрема добавувачите, како и нискиот износ односно нивото на обврските за нефактурираната стока и услуги. Во зависност од добиените резултати и објаснувањата да се одреди натамошниот обем и видот на деталните постапки за утврдување исправност и законитост.

Тестови на детали на салда

15. Почетна точка за директно верификување на крајното салдо на обврските е листата/спецификација на неплатени обврски на крајот на годината (која може да биде листа на неплатени обврски или листа на неплатени фактури) која обично ја изготвува субјектот и му ја става на располагање на ревизорот.

16. Прибави спецификација за примена а нефактурирана стока и услуги (по основ на набавка на суровини и материјал, стока и извршени услуги). Провери ја: староста на приемниците и другите документи вклучени во спецификацијата, пресметката и книжењето на настанатите разлики по приемот на фактурите од страна на добавувачот.

17. Провери ја математичката точност на збирот на спецификацијата на добавувачи и усогласи го збирот со аналитиката и салдото на синтетичката сметка во главна книга.

18. Провери ја исправноста на позначајните исправки на книжења, извршени од страна на субјектот кои произлегле од усогласувањето на аналитичките евиденции со сметките од главна книга. За утврдените разлики да се побара објаснување.

19. Почетната точка за директна проверка на крајното салдо на краткорочните обврски е листата на неплатени обврски на крајот на годината која најчесто претставува преглед на салда на обврски. Поголемиот дел од директните тестови вклучува собирање износи од листата по вертикала и усогласување на збирот со салдото од главната книга. Потоа следат тестови:

а) за откривање неевидентирани обврски и
б) на временскиот пресек.

а) Тестови за неевидентирани обврски

20. Ревизорот треба да провери дали има неевидентирани обврски од било кој вид. Ревизорот не може никогаш да биде сигурен дека сите неевидентирани обврски се откриени. Најчесто се користат следните постапки:

- идентификување на добавувачи со кои субјектот имал значајна соработка во текот на годината (преглед и проверка на прометот на сите активни аналитички сметки, како и проверка на фактури и налози за плаќање);
- усогласување на секој извештај/известие од добавувачите со износите од бруто-билансот на обврски кон добавувачите. За проверка може да се користат опомените од добавувачите и испраќањето конфирмации;
- испитување поткрепувачка документација (фактури, приемници и сл.) во врска со исплати настанати по крајот на годината, блиску до датумот на билансот на состојба, за да се види дали некои од нив се однесуваат за обврски од минатата година, а кои не биле евидентирани;
- испитување поткрепувачка документација во врска со неплатени обврски од неколку недели по завршетокот на годината;
- следење на приемниците од пред крајот на годината до соодветните фактури од добавувачите и до соодветните книжења на обврските; секоја стока примена пред крајот на годината претставува обврска; на овој начин може да се открие примена стока што не е прокнижена како обврска.

б) Тестови на временскиот пресек

21. За да се увери ревизорот дека пресекот на обврските кон добавувачите е точен, неопходно е да ги координира тестовите на пресекот (cut off) со набљудувањето на пописот на залихите. Доколку пресекот е неконзистентен со пописот на залихите, може да постојат значајни грешки во финансиските извештаи. Во текот на набљудувањето на пописот на залихите, ревизорот треба да го евидентира бројот на последната приемница вклучена во пописот на залихите. Ставките додадени на залихите по оваа приемница треба да се исклучат како од залихите, така и од обврските кон добавувачите. Подоцна ова ќе се искористи за да се утврди дали трансакцијата треба да се вклучи во обврските кон добавувачите, или не. На пример да претпоставиме дека последната ставка на залиха вклучена со пописот е онаа со приемница 5267/04. Ревизорот треба да ја поврзе ставката од оваа и неколкуте претходни приемници со фактурите и книжењата на обврските. На тој начин се обезбедува дека залихите биле евидентирани како обврски во периодот. Слично на тоа, залихите со приемници после бројот 5267/04, односно приемниците во следната година ќе бидат исклучени како од евиденција во залихите, така и од евиденција во обврските.

22. Врз база на спецификациите на добавувачи направи избор на сметки за детално тестирање водејќи при тоа сметка изборот да вклучува одреден број на сметки од различни категории на добавувачи и вредности (користејќи го методот на примерок).

23. На примерок на поединечни салда на обрските спрема добавувачи, спореди ги износите со аналитичката евиденција на добавувачи или друга поткрепувачка документација (приемници, товарни листови, заклучници, договори, фактури и сл.). Утврди дали салдата се состојат од поединечни и неодамнешни фактури и, доколку тоа не е случај, испитај ги причините за одлагање на плаќањата на обврските.

24. Провери ги евиденциите и другите докази за природата и големината на материјални износи на долговни салда на поединечните сметки на обврските спрема добавувачи и:

- испитај ги причините за појава на долговни салда. Разгледај ја можноста од постоење на неевидентирани набавки кои се во непосредна врска со истите добавувачи;
- разгледај ја потребата од прекнижување на долговните салда во активата на Б/С како побарувања за дадени аванси.

25. Провери дали обврските спрема добавувачите во странска валута се пресметани/сведени во денарска противвредност по курс важечки на денот на билансот на состојба.

26. Провери дали сите значајни обврски по инструментите за плаќање, на датумот на билансот на состојба се евидентирани, класификувани и прикажани во Б/С.

27. Постапките на испитување на исправност и законитост на сметките за обврски по хартии од вредност треба да опфатат:

- прибавување спецификација на хартии од вредност и контрола на математичка точност на збировите на спецификацијата;
- споредување на состојбите од спецификацијата со состојбите во аналитичките евиденции;
- увид во евиденциите на хартиите од вредност и проверка на сите невообичаени ставки.

28. На примерок на поединечни салда од спецификацијата на обврски по инструменти за плаќање да се провери и износот на издадените чекови и искажаните обврски за преземената стока и извршени услуги (кои се подмирени на овој начин), со увид во талоните на издадените чекови, потврдите на доверителот за приемот на чекот и други документи.

29. На избраниот примерок од спецификацијата на сметките на обврските за стоката примена во консигнација и комисион да се провери/проверат:

- залихата на стока примена во консигнација или во комисион, начинот на искажување на обврските по тој основ и усогласувањето со аналитичките евиденции во главната книга;

- договорите и другите документи за подмирување на обврските спрема странски/домашни лица и да се споредат со искажаните обврски во сметководствените евиденции;

Тестови на детали на трансакции

30. На примерок од евидентирани трансакции на сметките на Обврските по меници, чекови и спрема добавувачи да се провери/проверат:

- одобрувањата на сметките со поткрепувачка документација (фактури за прием, документи за прием, требување и набавка);
- задолжувањата на сметките со поткрепувачка документација за плаќања или овластувања за корегирање на набавката во врска со рекламации и исправки;
- обврските за примената стока од добавувачите и извршените услуги како и одобрувањата за вратената стока и дадените рекламации, дека се искажани во годишната сметка за предметната годинà, односно дека обврските настанати по истекот на годината не се искажани во годишната сметка за предметната година;
- обврските за примена стока и извршени услуги до крајот на годината за кои не е издадена фактура од страна на добавувачите и правилноста на вреднувањето;
- документацијата за искажаните обврски за стоката примена во консигнација и комисион на денот на билансот на состојба.
- дека набавките на материјални и нематеријални средства, материјали, резервни делови, ситен инвентар, како и извршените услуги се во согласност со одредбите и постапките од Законот за јавни набавки;
- исправноста и законитоста на искажаните податоци во сметководствени евиденции за обврските по издадените меници кои не се достасани за плаќање до крајот на годината, со споредба на неизмирените обврски со фактурите и извештаите на добавувачите. Да се провери дали се измирени обврските по инструментите за плаќање чија доспеаност е непосредно после крајот на годината.
- исправноста и законитоста на пресметките, искажувањата и надоместувањата на обврските по основ на камати на дадени меници со увид во договорите, пресметките и другите документи, со тоа што каматата може да биде содржана во издадената меница или посебно пресметана.

Буџетски корисници, единки корисници и фондови

31. Кај буџетските корисници, единки корисници и фондови треба да се провери:

- дали е извршен попис на обврските спрема добавувачи, дали пописната комисија го утврдила правниот основ за искажаните обврски;
- дали се искажани отворени ставки на крајот од годината за обврските спрема добавувачи за кои не се предвидени средства со буџетот на

субјектот и дали истите се соодветно (билансно или вонбилансно) евидентирани;
- дали се искажани отворени ставки на обврски спрема добавувачи по основ на дополнителни активности и дали за истите постои правен основ;
- дали за набавката на постојани средства, материјали, резервни делови, ситен инвентар, како и извршените услуги се во согласност со одредбите и постапките од Законот за јавни набавки;
- дали состојбата на обврските спрема добавувачите е усогласена со делот од сметката Активни временски разграничувања.

Презентирање и обелоденување

32. Ревизорот треба да се увери дека „Обврските по меници, чекови и спрема добавувачи" во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС. Ова вклучува:

- утврдување дали обврските спрема добавувачи и меници и чекови се правилно утврдени и класификувани според видот на обврската;
- утврдување дали постојат долговни салда кои што се значајни во вкупен износ и коишто треба да бидат рекласификувани како побарувања за дадени аванси;

Примени аванси, депозити и кауции

01. Целите на постапките за утврдување на исправност и законитост на Примени аванси депозити и кауции се дадени во делот на Обврските по меници и чекови и спрема добавувачи (за сите краткорочни обврски).

Почетни постапки

02. Да се провери дали почетните салда на примените аванси, депозити и кауции и поврзаните исправки се крајни салда од претходната година.

03. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за примени аванси, депозити и кауции.

04. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции и со состојбата на соодветните сметки на примените аванси, депозити и кауции по доверители. За утврдените разлики треба да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот.

05. Провери го правниот основ за искажаните износи на примени аванси, депозити и кауции со увид во поткрепувачка документација (изводи, договори и други пресметки) и сметководствените евиденции.

Тестови на детали на салда

06. Утврди ја формата, временскиот пресек и обемот на барањата за конфирмации. Спроведи алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за коишто не бил добиен никаков одговор.

07. Потврди ги последователните затварања на примените аванси, депозити и кауции коишто можат да се идентификуваат со ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација.;

08. Резимирај ги резултатите од конфирмациите и алтернативните дополнителни постапки.

07. Направи анализа на доспеаноста на поединечните салда на примени аванси, депозити и кауции. Испитај ги сите поединечни износи на кои рокот за враќање изминал. Побарај објаснување од одговорни лица за ставки кои подолго време не се затворени (рокот за враќање им изминал).

Тестови на детали на трансакции

08. Избери примерок на евидентирани трансакции од сметките за примени аванси, депозити и кауции и потврди ги со поткрепувачка документација (налози за плаќање, изводи на носителот на платен промет, договори и други документи). Потврди го затворањето на сметките со поткрепувачка документација.

Буџети и буџетски корисници

09. Кај буџетите и буџетските корисници треба да се провери:

- дали за примените аванси, депозити и кауции е обезбедена согласност од надлежниот орган;
- дали состојбата на авансите е усогласена со делот од сметката Активни временски разграничувања.

Презентирање и обелоденување

11. Ревизорот треба да се осигури дека примените аванси, депозити и кауции во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС): Треба да се провери:

- дали примените аванси, депозити и кауции се правилно утврдени и класификувани според видот и очекуваниот/договорениот период на затворање;
- дали побарувачките салда на побарувањата се рекласификувани како примени аванси;

Краткорочни обврски спрема поврзани субјекти и по основ на учество во вложувања и учество во резултатот

01. Обврските спрема поврзаните субјекти ги опфаќаат зделките со поврзани странки и трансакции помеѓу известувачкото претпријатие и неговите поврзани странки. Поврзаните странки се регулирани со МСС 24.

Почетни постапки

02. Да се провери дали почетните салда на обврските спрема поврзаните субјекти се и крајни салда од претходната година.

03. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките на обврските спрема поврзаните субјекти.

04. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции. За утврдените разлики треба да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот.

05. Провери го правниот основ на искажаните обврски спрема поврзани субјекти со увид во соодветните документи (документација која се однесува на поврзување или воспоставување на меѓусебни односи, приемници, фактури и други пресметки, извештаи за задолжување и друго), извештаите за извршениот попис и податоци искажани во аналитичките евиденции и главната книга. При проверка на исправноста на искажаните обврски спрема поврзани субјекти да се имаат предвид одредбите од Законот за трговски друштва (глава осма) и сметководствените политики за сметководствено признавање и обелоденување согласно МСС 24.

Аналитички постапки

06. Најчесто се користат следните деловни показатели и финансиски коефициенти:

- високо или зголеменото ниво на обврските спрема поврзани субјекти – се утврдува со споредување на вкупниот износ на обврските спрема поврзани субјекти на денот на Б/С, со износот на тие обврски од претходната година. Ако во постапката на испитување на интерните контроли е оценето дека истите се непотполни и несигурни, да се испитаат постапките на субјектот во врска со усогласувањето на состојбата на обврските спрема поврзани субјекти, со увид во документите за усогласување;
- движењето на обемот на набавките може се утврди со споредување и со анализирање на набавките од поврзаните субјекти во текот на годината, како и со споредување на набавките во последниот месец од годината за кој се врши ревизија на годишната сметка, со набавките остварени во првиот месец од наредната година. Ако во постапката на испитување се

утврдат пропусти во искажувањето на обврските или грешки во разграничувањето на истите, да се утврдат нивните причини.
- обрт на обврските спрема поврзаните субјекти како однос помеѓу побарувачкиот промет на сметките на поврзаните субјекти и салдото на обврските спрема поврзаните субјекти на крајот од годината;
- обврски од поврзаните субјекти врз вкупни тековни обврски;
- однос на обврските спрема поврзаните субјекти во тековната година во однос на истите од претходната година.

07. Анализирај ги резултатите во споредба со очекуваните базирани врз податоците од претходните години, планираните износи или други информации.

Тестови на детали на салда

08. Утврди ја формата, временскиот пресек и обемот на барањата за конфирмации. Спроведи алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за коишто не бил добиен никаков одговор;

09. Потврди ги последователните плаќања коишто можат да се идентификуваат со ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација.;

10. Резимирај ги резултатите од конфирмациите и алтернативните дополнителни постапки.

11. На примерок на поединечни салда на обврските спрема поврзани субјекти, спореди ги износите со аналитичкките евиденции на обврските спрема поврзани субјекти или друга поткрепувачка документација.

12. Прибави спецификација на долговни салда на обврските спрема поврзаните субјекти и одреди го нивното влијание на вкупниот износ на обврските. Побарај објаснување од одговорните лица на субјектот за долговните салда.

13. Провери дали обврските спрема поврзаните субјекти во странска валута се пресметани/сведени во денарска противредност по курс важечки на денот на билансот на состојба.

Тестови на детали на трансакции

14. На примерок од евидентирани трансакции на сметките обврски спрема поврзани субјекти да се проверат:

- одобрувањата на сметките со поткрепувачките фактури за набавка, документи за прием (испратници) и нарачки за набавки;
- задолжувањата на сметките со плаќања или овластувања за корегирање на набавката во врска со рекламации и исправки, или неплатени отпишани износи.

15. На примерок на евидентирани трансакции на набавки и рекламации, направи тест на пресекот (cut off) на:

- набавки од неколку дена пред и по истекот на годината и испитај ги поткрепувачките влезни фактури и документи на прием, со цел да утврдите дека набавките биле евидентирани во соодветниот период;
- извештаи за задолжувања издадени по истекот на годината. Испитај ја поткрепувачката документација (датираните примени извештаи) и утврди дали рекламациите се евидентирани во соодветниот период. Исто така провери дали обемот на рекламациите по истекот на годината укажува на можност за појава на неовластени набавки пред истекот на годината.

16. Детали за тестовите на пресекот се дадени делот „Обврски по меници и чекови и спрема добавувачи"

Презентирање и обелоденување

17. Ревизорот треба да се увери дека „Обврските спрема поврзаните субјекти" во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно основите за презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Ова вклучува:

- утврдување дали обврските спрема поврзаните субјекти се правилно утврдени и класификувани според видот на трансакциите и периодот на кој тие влијаат;
- утврдување дали постојат долговни салда коишто се значајни во вкупен износ и коишто треба да бидат рекласификувани како побарувања;
- утврдување на адекватноста на обелоденувањата и сметководството за поврзани странки односно вложувања во подружници/придружени претпријатија согласно МСС 24 – Обелоденувања за поврзани странки;
- правилност на сметководственото признавање на пренесување на ресурсите (цена договорена помеѓу странките) согласно методите образложени во МСС 24;
- објавување на список на значајни подружници и придружни претпријатија;
- објавување на вонредни ставки, ставки на приходи и расходи кои имаат значајно влијание на добивката/загубата од редовни активности;
- објавување на видовите на трансакции на поврзаните субјекти како и елементите на трансакциите (показател за обемот на трансакциите, износ или адекватен однос на неплатени ставки и ценовните политики).

Краткорочни обврски по основ на заеми и кредити

Почетни постапки

01. Целите на постапките за утврдување на исправност и законитост на краткорочните обврски по основ на заеми и кредити се дадени во делот на Обврските по меници и чекови и спрема добавувачи (за сите краткорочни обврски).

02. Провери дали почетните салда на краткорочните обврски по основ на заеми и кредити се и крајни салда од претходната година.

03. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за краткорочни обврски по основ на заеми и кредити и поврзаните сметки во билансот на успех.

04. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции и со состојбата на соодветните сметки на краткорочни обврски по основ на заеми и кредити. За утврдените разлики треба да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот.

05. Прибави преглед/спецификација на краткорочни обврски по основ на заеми и кредити и увери се дека тие точно ја претставуваат основната сметководствена евиденција врз основа на којашто се подготвени. Провери ја математичката точност на збирот на спецификацијата и усогласи го збирот со аналитиката и салдото на синтетичката сметка во главна книга.

06. Прибави преглед на краткорочни обврски по основ на заеми и кредити во кој се соодржани податоци за кредиторот, почетна состојба, зголемувања (нови кредити, курсни разлики и др.), намалувања (отплати, курсни разлики и др.) и состојба на крајот на годината како и тековна достасаност од долгорочните обврски по заеми и кредити, податоци за рокот на доспевање, каматна стапка, пресметани и платени камати за годината која е предмет на ревизија, пресметани и разграничени камати и дадени гаранции за обезбедување на кредитот. Провери ги сите збирови во прегледот и усогласи ги со износите во главна книга.

07. Провери го правниот основ за искажаните износи на краткорочни обврски по основ на заеми и кредити со увид во поткрепувачка документација (изводи, договори и други пресметки) и сметководствените евиденции.

Аналитички постапки

08. Пресметај ги следните коефициенти:

- краткорочни обврски по основ на заеми и кредити во однос на вкупните тековни обврски;

- коефициент како однос на краткорочни обврски по основ на заеми и кредити од тековната година во однос на истите од претходната година;

09. Анализирај ги пресметаните коефициенти и направи споредби со истите од претходните години.

Тестови на детали на салда

10. Утврди ја формата, временскиот пресек и обемот на барањата за конфирмации. Спроведи алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за коишто не бил добиен никаков одговор.

11. Потврди ги последователните плаќања коишто можат да се идентификуваат со ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација.

12. Идентификувај ги краткорочните обврски по основ на заеми и кредити со долговни салда и потврди ги со конфирмирање. Одреди го нивното влијание на вкупниот износ на обврските. Побарај објаснување од одговорните лица на субјектот за долговните салда.

13. Резимирај ги резултатите од конфирмациите и алтернативните дополнителни постапки.

14. Изврши увид во опомените за плаќање или опомените пред тужби добиени од кредиторите и заемодавателите како основ за идентификување на неевидентирани ставки.

15. Направи анализа на доспеаноста на поединечните салда на краткорочните обврски по основ на заеми и кредити. Испитај ги сите поединечни износи на кои рокот за враќање изминал. Побарај објаснување од одговорните лица за ставки кои подолго време не се затворени (не извршен отпис) односно измерени согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи (МСС).

16. Провери дали сите неплатени обврски по земените кредити се вклучени во салдото на крајот од годината.

17. Провери ја документацијата (договорот за кредит) којашто се однесува на објективната вредност.

18. Да се провери дали обврските во странска валута по краткорочни кредити дадени на странски правни лица се искажани по важечкиот крус на денот на билансот на состојбата.

Тестови на детали на трансакции

19. На примерок од евидентирани трансакции на сметките краткорочни обврски по основ на заеми и кредити да се провери:

- исправноста на книжењата (зголемувања, намалувања, конверзија);
- дали краткорочните се земени во согласност со важечките законски прописи и интерни акти на субјектот;
- дали за задолжувањата на јавните претпријатија и трговските друштва (по основ на земени заеми од земјата и странство) со доминантен капитал на државата, се обезбедени гаранции од Собранието на Република Македонија;
- дали обврските во странска валута по основ на земени заеми и кредити се искажани во денарска противредност по курсот важечки на денот на билансот на состојба и дали курсната разлика по тој основ точно е пресметана и исправно и законито е искажана;
- дали каматите по основ на земени кредити и заеми исправно и законито се искажани во билансот на состојба и билансот на успех и се засновани на веродостојна документација.

20. Да се провери дали активностите кои влијаат врз обврските по земени кредити пред и по крајот од годината се евидентирани во соодветниот сметководствен период период (cut off).

21. Да се провери начинот на вреднувањето на обврските по земени кредити и третманот на каматата (согласно склучениот договор, прописите/МСС, односно општиот акт на субјектот).

Буџети и буџетски корисници

22. Кај буџетите и буџетските корисници треба да се провери :

- дали постои согласност за примените заеми и кредити (по предлог на Министерството за финансии, а со одлука на Владата на РМ) од надлежен орган;
- дали е усогласена состојбата на сметката за краткорочни обврски по основ на заеми и кредити со дел од сметката Активни временски разграничувања.

Презентирање и обелоденување:

23. Ревизорот треба да се увери дека во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети краткорочните обврски по основ на заеми и кредити согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи (МСС (ИФРС) /МССЈС). Да се провери:

- дали краткорочните обврски по земени заеми и кредити се правилно утврдени и класификувани;
- адекватноста на обелоденувањата и сметководството коишто се однесуваат на основата за вреднување на краткорочните обврски по основ на заеми и кредити.

Останати краткорочни обврски и ПВР

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост треба да се опфатат:

- обврските за даноци, придонеси и други давачки;
- обврските за плати, други обврски кон вработените и останати краткорочни обврски;
- одложени плаќања на трошоци и приходи во идните периоди (ПВР).

Почетни постапки

01. Да се провери дали почетните салда на Останатите краткорочни обврски и ПВР се крајни салда од претходната година.

02. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за останатите краткорочни обврски и ПВР.

03. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции и со состојбата на соодветните сметки на останатите краткорочни обврски и ПВР. За утврдените разлики треба да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот.

04. Провери го правниот основ за искажаните износи на останатите краткорочни обврски и ПВР со увид во поткрепувачка документација (патни налози, годишни пресметки за даноци и придонеси од добивката, ДДВ и акцизи, извештаи за извршениот попис и сл.) и податоците искажани во аналитичките евиденции и главна книга.

05. Направи анализа на староста на отворените ставки на останатите краткорочни обврски и ПВР. Испитај ги причините и побарај објаснување од одговорните лица за мерки за нивно расчистување.

06. Изврши увид во даночните евиденции за ДДВ, акцизи, персонален данок, даноци и придонеси од плати, данок од добивка, обврски за царини и царински давачки и обврски за останати неспомнати даноци и придонеси и други давачки и утврди дали иститите се усогласени со состојбите во сметководствените евиденции на пооделните сметки за даночни обврски.

07. Провери дали има значајни промени кај ПВР и останатите обврски во однос на претходната година. Посебно да се направи анализа на позициите на

ПВР кои изискуваат соодветен сметководствен третман и образложение во финансиските извештаи.

Тестови на детали на салда

08. Потврди ги салдата на останатите краткорочни обврски и ПВР и увери се дека:

- обврските за помалку платен данок на додадена вредност, акцизи, царини и царински давачки, и други останати давачки се искажани исправно, по видови и согласно законски прописи;
- обврските за помалку платени даноци и придонеси од добивката се исправно искажани по видови и утврдени согласно законски прописи;
- обврските спрема вработените за помалку исплатени плати, аконтации за службени патувања, за надомест на штети, за кусоци на средства и останатите побарувања се во согласност со интерните акти и прописите;
- обврските по основ на камати за помалку платени давачки на државата и други институции исправно и законито се искажани во билансот на состојба и се засновани на веродостојна документација.

09. Поединечно спореди ги состојбите на останатите краткорочни обврски и ПВР со поткрепувачка документација (пресметки на даноци и придонеси, одлуки на органите на управување, документи за уплата, деловна кореспонденција, исплатни листи за плати, договори, сметководствени евиденции и др.

10. Провери дали останатите краткорочни обврски и ПВР во странска валута се пресметани/сведени во денарска противредност по курс важечки на денот на билансот на состојба.

Тестови на детали на трансакции

11. Да се провери примерок од евидентираните трансакции на сметките останати краткорочни обврски и ПВР со поткрепувачката документација (пресметки за даноци и придонеси, платни списоци, налози за службени патувања, полиси за осигурување и сл.):

- дали е правилно утврдена даночната основица и применетите даночни стапки согласно законските прописи со увид во пресметките за даноци и придонеси;
- основаноста на даночните ослободувања при пресметката на даночната основица за данок од добивка согласно законот за данок од добивка со увид во пресметките за данок од добивка;
- дали обврските за плати ги опфаќаат сите 12 месеци од годината, дали се исплатени според бројот на вработените и според утврденото право со закон и интерен акт на субјектот преку увид во платните списоци, работни листи и персоналното досие;

- да се идентификуваат поголемите услуги и издатоци кои произлегуваат од ПВР со тестирање на реалната проценка на овие обврски и увид во документацијата (влезни фактури и договори).

12. Да се провери дали однапред наплатените приходи во тековниот период кои се однесуваат за наредниот пресметковен период се правилно разграничени односно не се евидентирани како приход во тековниот период (треба да бидат евидентирани како приход во наредниот период) со увид во излезни фактури и договори.

13. Да се провери дали однапред пресметаните трошоци за наредниот период се правилно разграничени на соодветен дел кој се однесува на тековниот пресметковен период и дел кој се однесува на наредниот пресметковен период со увид во влезните фактури и договори.

Буџети и буџетски корисници

14. Кај буџетите и буџетските корисници треба да се провери дали состојбата на сметката Пасивни временски разграничувања е еднаква или е усогласена со ненаплатените побарувања и вложувања.

Презентирање и обелоденување

11. Ревизорот треба да се увери дека останатите краткорочни обврски и ПВР во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС):

- треба да се утврди дали краткорочни обврски и ПВР се правилно утврдени и класификувани според видот и очекуваниот период на наплата;
- треба да се утврди дали постојат долговни салда коишто се значајни во вкупен износ и коишто треба да бидат рекласификувани како побарувања.

Нетековни обврски

Долгорочни обврски и долгорочни резервирања за ризици и трошоци

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на долгорочните обврски и долгорочните резервирања за ризици и трошоци треба да се опфатат:

- обврските врз основа на хартии од вредност;
- обврските спрема добавувачите;
- обврските за аванси, депозити и кауции;

- обврските спрема субјекти со кои субјектот е поврзан по основ на учество во вложувања;
- обврските по основ на заеми и кредити;
- резервирањата за даноци и придонеси;
- останатите долгорочни обврски вклучувајќи го данокот, социјалното осигурување и одложениот данок од добивка;
- резервирањата за пензии и слични обврски;
- останатите долгорочни резервирања за ризици и трошоци.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на долгорочните обврски и долгоророчните резервирања за ризици и трошоци ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
	Да се утврди дали долгорочните обврски и долгорочните резервирања за ризици и трошоци:
Постоење	постојат на датумот на Б/С и дали има неевидентирани обврски од кој било вид;
Случување	се евидентирани во соодветниот пресметковен период;
Сеопфатност	ги вклучуваат сите обврски на датумот на Б/С;
Права и обврски	- се искажани правилно и законито во Б/С и претставуваат вистински износи на тие обврски; - се извршени во согласност со прописите и договорите за вложувања; - задолжувањето на долгорочни кредити за деловни средства е извршено врз основа на договор за кредит, на начин регулиран во согласност со прописите; - каматите на кредитите се пресметани и искажани правилно и законито; - промените по долгорочните кредити се искажани во деловните книги правилно и законито;
Вреднување и мерење	- се соодветно вреднувани: - се усогласени со збирот на аналитиката на обврските; - во странски средства за плаќање се пресметани и искажани во денарска противредност во Б/С според важечкиот курс; - разграничувањето на долгорочните обврски и долгорочните резервирања за ризици и трошоци е правилно извршено во однос на периодите на кои се однесуваат; - за нефактурирана стока и услуги се правилно вреднувани; - е извршено соодветно разграничување на одложените плаќања на трошоците и приходите во идните периоди, за периодот за кој се однесуваат; - постои гаранција за долгорочните кредити за деловни средства; воспоставени политики на менаџментот за заштита од непредвидливи настани;
Презентација и обелоденување	се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во Б/С.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на долгорочните обврски и долгоророчните резервирања за ризици и трошоци го опфаќаат следното:

- усогласеноста на состојбата искажана во деловните книги со искажаната состојба во Б/С;
- зголемувањето и намалувањето во текот на годината;
- основата за поединечно зголемување и намалување на долгорочните обврски и долгорочните резервирања за ризици и трошоци;
- користењето и отплатите на кредитите;
- пресметката и евидентирањето на каматата;
- меѓусебното усогласување на обврските и побарувањата со давателите на кредитите;
- искажувањето на износите на достасаните, а неплатени кредити.

Долгорочни обврски

04. Во продолжение се дадени постапките за исправност и законитост на долгорочните обврски по основ на заеми и кредити. За другите обврски наведени во точка 1 (хартии од вредност; добавувачи; аванси, депозити и кауции; субјекти со кои субјектот е поврзан по основ на учество во вложувањата) треба да се користат деталните постапки за утврдување на исправност законитост на краткорочни обврски. Постапките за исправност и законитост на Долгорочните резервирања за ризици и трошоци се дадени посебно.

Долгорочни обврски по основ на заеми и кредити

Почетни постапки

05. Да се провери дали почетните салда на долгорочните обврски по основ на заеми и кредити се и крајни салда од претходната година.

06. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за долгорочни обврски по основ на заеми и кредити и поврзаните сметки во билансот на успех.

07. Спореди ја состојбата според пописот со состојбата во сметководствените евиденции и со состојбата на соодветните сметки на долгорочни обврски по основ на заеми и кредити. За утврдените разлики треба да се побара објаснување од одговорните лица на субјектот.

08. Прибави преглед/спецификација на долгорочни обврски по основ на заеми и кредити и увери се дека тие точно ја претставуваат основната сметководствена евиденција врз основа на којашто се подготвени. Провери ја математичката

точност на збирот на спецификацијата и усогласи го збирот со аналитиката и салдото на синтетичката сметка во главна книга.

09. Провери го правниот основ за искажаните износи на долгорочни обврски по основ на заеми и кредити со увид во поткрепувачка документација (изводи, договори и други пресметки) и сметководствените евиденции.

10. Прибави преглед на долгорочни обврски по основ на заеми и кредити во кој се содржани податоци за кредиторот, почетната состојба, зголемувања (нови кредити, курсни разлики и др.), намалувања (отплати, курсни разлики и др.) и состојба на крајот на годината како и тековна достасаност од долгорочните обврски по заеми и кредити, податоци за рокот на доспевање, каматна стапка, дадени гаранции за обезбедување на кредитот. Провери ги сите збирови во прегледот и усогласи ги со износите во главна книга.

Аналитички постапки

11. Пресметај ги следните коефициенти:

- обврските по долгорочни кредити во однос на вкупни обврски;
- обврските по долгорочни кредити во однос на капиталот;
- коефициент како однос на обврските по долгорочни кредити од тековната година со истите од претходната година.

12. Анализирај ги пресметаните коефициенти и направи споредба со истите од претходните години.

Тестови на детали на салда

13. Утврди ја формата, временскиот пресек и обемот на барањата за конфирмации. Спроведи алтернативни постапки во врска со позитивните конфирмации за коишто не бил добиен никаков одговор.

14. Потврди ги последователните плаќања коишто можат да се идентификуваат со ставките кои го сочинуваат салдото на сметката на датумот на конфирмирањето со поткрепувачка документација.

15. Идентификувај ги долгорочните обврски по основ на заеми и кредити со долговни салда и потврди ги со конфирмирање. Одреди го нивното влијание на вкупниот износ на обврските. Побарај објаснување од одговорните лица на субјектот за долговните салда.

16. Резимирај ги резултатите од конфирмациите и алтернативните дополнителни постапки.

17. Идентификувај ги неплатените ануитети, користејќи ги амортизационите планови, опомените за плаќање или опомените пред тужби добиени од креди-

торите и заемодавателите и провери дали сите неплатени обврски по земени кредити се вклучени во салдото на крајот од годината.

18. Провери ја документацијата (договорот за кредит) што се однесува на објективната вредност. Согласно МСС 39 – Финансиски инструменти: признавање и мерење сите финансиски средства и обврски треба да бидат признаени во Б/С вклучувајќи ги и сите деривати. Тие почетно треба да бидат измерени според набавната вредност којашто е објективна вредност на надоместокот којшто е даден или примен за стекнување на финансиското средство или обврска.

19. Прегледај ги сите важни договори (и анекси). Посебно да се обрне внимание на условите, природата на добиените или дадени права, гаранции, сите значајни барања, ограничувања, спогодби или услови за конверзија на примените кредити, и сите оние ставки кои бараат посебен сметководствен третман или образложение на сметководствени политики.

20. На примерок на ставки на долгорочните обврски по основ на заеми и кредити да се провери дали субјектот се придржувал на условите од договорите за кредити, барања за ограничувања и сл. Да се споредат условите од договорите со сметководствените евиденции.

21. Да се провери дали обврските во странска валута по обврските по долгорочни кредити земени од странски правни лица се искажани по важечкиот курс на денот на билансот на состојба.

Тестови на детали на трансакции

22. На примерок од евидентирани трансакции на сметките долгорочни обврски по основ на заеми и кредити да се провери:

- дека задолжувањето по долгорочните кредити за постојани и тековни средства е извршено врз основа на договор за кредит и другите документи на начин регулиран во интерниот акт и прописите;
- исправноста на книжењата на долгорочните обврски по основ на заеми и кредити во однос на трошковните сметки по основ на камата односно приходни и троцковни сметки за курсни разлики;
- провери дали за задолжувањата на јавните претпријатија и трговските друштва (по основ на земени заеми од земјата и странство) со доминантен капитал на државата, се обезбедени гаранции од Собранието на Република Македонија;
- дали буџетите на ЕЛС, буџетските корисници и фондовите имаат создадено обврски по земени долгорочни кредити и заеми од домашни и странски правни лица спротивно на законот за буџетите односно законот за финансирање на ЕЛС;
- дали обврските во странска валута по основ на земени заеми и кредити се искажани во денарска противвредност по курсот важечки на денот на билансот на состојба и дали курсната разлика по тој основ точно е

пресметана и исправно и законито е искажана во аналитичките евиденции и главна книга;
- дали распоредот на ануитетите во амортизациониот план и налозите за извршените книжења за распоред и отплата на главницата и плаќањата на каматите исправно се утврдени и искажани во Б/С и Б/У.

23. Да се проверат сите позначајни промени на сметките на долгорочните кредити во текот на годината:

- кај зголемувањето на кредитот со увид во договорите за кредитот односно анекс договорот и во документите за извршени уплати;
- кај намалувањето на кредитот со увид во амортизационен план, документите за извршените отплати и документите врз основа на кои на друг начин дошло до намалување на кредитот. Во случај достасаните обврски по кредитите (главница) со увид во налозите за книжење да се провери дали оваа обврска исправно е утврдена и искажана како достасана неплатена обврска по долгорочни кредити.

24. Да се провери дали активностите кои влијаат врз обврските по земени кредити пред и по крајот од годината се евидентирани во соодветниот период (cut off).

Буџети и буџетски корисници

25. Кај буџетите и буџетските корисници треба да се провери:

- дали се користени заеми и кредити спротивно на одребите од законот за буџетите (само Владата има право да зема заеми врз основа на закон за покривање на буџетскиот дефицит и да дава гаранции за отплата на обврските по основ на земени заеми за оваа намена);
- дали буџетите на ЕЛС, буџетските корисници и фондовите имаат создадено обврски по земени долгорочни кредити и заеми од домашни и странски правни лица спротивно на законот за буџетите односно законот за финансирање на ЕЛС;
- дали е усогласена состојбата на сметката за долгорочни обврски по основ на заеми и кредити со дел од сметката Активни временски разграничувања.

Презентирање и обелоденување:

25. Ревизорот треба да се увери дека долгорочните обврски по основ на заеми и кредити во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Да се провери:

- дали долгорочните обврски по земени заеми и кредити се правилно утврдени и класификувани;

- адекватноста на обелоденувањата и сметководството коишто се однесуваат на основата за вреднување на долгорочните обврски по основ на заеми и кредити.

Долгорочни резервирања за ризици и трошоци

01. Целите на постапките за утврдување на исправност и законитост на долгорочните резервирања за ризици и трошоци се дадени во рамките на долгорочните обврски.

Почетни постапки

02. Да се провери дали почетните салда на обврските за резервирања за ризици и трошоци се и крајни салда од претходната година;

03. Провери ги и истражи ги сите невообичаени ставки, износи и извори во прометот на сметките за обврските за резервирања за ризици и трошоци и поврзаните сметки во билансот на успех.

04. Провери го правниот основ за искажаните износи на долгорочни резервирања за ризици и трошоци со увид во поткрепувачка документација.

Аналитички постапки

05. Да се пресметаат следните коефициенти:

- долгорочни резервирања за ризици и трошоци во однос на вкупните обврски;
- долгорочни резервирања за ризици и трошоци во однос на вкупната пасива;
- долгорочни резервирања за ризици и трошоци од тековната година со истите од претходната година.

06. Анализирај ги пресметаните коефициенти и направи споредби со истите од претходните години.

Тестови на детали на салда

07. Прибави спецификација на обврски за резервирања за ризици и трошоци и изврши избор на ставки за тестирање. Прегледај ги сите значајни ставки на резервирања со поткрепувачка документација. Увери се дека резервирањата за ризици и трошоци се направени во согласност со критериумите за признавање и основите за мерење (согласно МСС 37) и дека доволно информации се обелоденети во образложенијата кон финансиските извештаи. Согласно МСС 37 резервирањето треба да биде признаено само:

- кога претпријатието има сегашна обврска (законска или изведена) како резултат на минат настан;

- е веројатно дека ќе се бара одлив на ресурси кои содржат економски користи за подмирување на обврската; и
- може да се направи веродостојна проценка за износот на обврската.

08. Потврди ги салдата на долгорочните резервирања за ризици и трошоци и увери се дали:

- се искажани по видови и исправно и законито се утврдени (со увид во евиденциите, интерните акти и пресметките);
- се во согласност со планот за пензии и договорите со пензиските фондови;
- се во согласност со закон или решение на државен орган;
- обврските за резервирања за останати долгорочни резервирања за ризици и трошоци (долгорочни резервирања за биолошка репродукција на шумите резервирање за обновување на земјиште и други долгорочни резервирања) се во согласност со Законот за шумите и интерниот акт на субјектот;
- обврските за резервирања за надомест за штети и инвестиционо одржување се во согласност со сметководствената политика на субјектот;
- обврските за резервирања на трошоци за издадени гаранции се во согласност со Законот за облигациони односи и договорот за гаранција.

Тестови на детали на трансакции

09. На примерок од евидентирани трансакции на сметките долгорочни резервирања за ризици и трошоци да се провери:

- дали резервирањето за ризиците и трошоците е извршено врз основа на планови и договори за пензии, решенија на надлежни државни органи и интерни акти и сметководствени политики на субјектот;
- дали прокнижените износи се на соодветни аналитички сметки и дали се поткрепени со соодветни пресметки.

Презентирање и обелоденување:

10. Ревизорот треба да се увери дека долгорочните резервирања за ризици и трошоци во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Да се провери:

- дали обврските за резервирања за ризици и трошоци се правилно утврдени и класификувани, и
- адекватноста на обелоденувањата и сметководството коишто се однесуваат на основата за вреднување на обврските за резервирања за ризици и трошоци (согласно МСС 37).

Капитал и резерви

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на капиталот и резервите треба да се опфатат:

- запишаниот, а неуплатен капитал;
- запишаниот основен капитал кој е уплатен;
- премиите на емитирани акции;
- ревалоризационата резерва;
- резервите;
- акумулираната добивка и добивката за финансиската година;
- пренесената загуба и загубата за финансиската година.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост на капиталот и резервите

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на капиталот и резервите ги имаат следните цели:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
Постоење	Да се утврди дали: книжењата на сметките на капиталот и резервите се резултат на валидни и правилно спроведени трансакции/пресметки кои постојат на датумот на Б/С;
Случување	- сите зголемувања, односно намалувања на капиталот и резервите се евидентирани во соодветниот пресметковен период;
Сеопфатност	- книжењата на капиталот и резервите се правилно спроведени; - капиталот и резервите ги вклучуваат целиот капитал и резервите на датумот на Б/С;
Права и обврски	- капиталот и резервите се искажани правилно и законито во Б/С и претставуваат вистински износи; - промените на капиталот и резервите се извршени во согласност со прописите и одлуките на органот на управување; - резервите се користени согласно со прописите и интерните акти;
Вреднување и мерење	- капиталот е соодветно вреднуван; - е правилно пресметана и прокнижена ревалоризационата резерва; - е извршено порамнување на сметководствениот износ на секоја група на капиталот, акционерските премии и секоја резерва на почетокот и на крајот на пресметковниот период посебно обелоденувајќи го секое движење;
Презентација и обелоденување	капиталот и резервите се правилно идентификувани, групирани и обелоденети во Б/С.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на капиталот и резервите го опфаќаат следното:

- усогласеноста на состојбата искажана во сметководствените евиденции со искажаната состојба во Б/С;
- зголемувањето и намалувањето во текот на годината;
- основата за поединечно зголемување и намалување на капиталот и резервите во текот на годината;
- усогласувањето на искажаните обврски за користениот дел на капиталот и резервите за покритие на загубите со износите искажани како непокриена, односно покриена загуба на денот на Б/С.

04. Најчесто применувани постапки кај капиталот и резервите се директните тестови поради тоа што има мал број трансакции. Соодветна примена при ревизија на капиталот наоѓаат аналитичките постапки (коефициент: капитал/вкупни средства, капитал/вкупни обврски, нето-добивка/капитал и др.).

Кај тестовите на детали на трансакциите ревизорот треба да обезбеди доказ за номиналната вредност на акциите, за извршените продажби или парични приливи по датумот на издавањето. Посебно треба да се провери продажбата на нова емисија над или под номиналната вредност, при што се јавува ставката акционерска премија или загуба. Акционерската главнина може да се зголеми и со капитализирање на дивидендата, при што треба да се провери дали постои соодветна одлука од управното тело. На крајот на годината, за стекнатите сопствени акции се намалува акционерската главнина.

Почетни постапки

05. Провери дали почетните салда на капиталот и резервите се и крајни салда од претходната година.

06. Прибави преглед на промени на капиталот и резервите вклучувајќи го и издавањето на нови акции, повлекувања и дивиденди.

07. Прибави преглед на структурата на акционерскиот капитал по видови на акции (обични, приоритетни) и нивната вредност.

08. Увери се дека капиталот и резервите точно ја претставуваат основната сметководствена евиденција врз основа на којашто се подготвени. Провери ја математичката точност на збирот на прегледот и усогласи го збирот со аналитиката и салдото на синтетичката сметка во главна книга.

09. Провери ги сите промени/книжења на сметките на капиталот и резервите во Билансот на состојба и кореспондентните поврзани сметки во Билансот на успех и испитај ги сите невообичаени книжења.

Аналитички постапки

10. Пресметај ги следните коефициенти:

- капитал во однос на вкупни средства;
- капитал во однос на вкупните обврски;

- заработка по акција (нето-добивка/пондериран просечен број на обични акции);
- стапка на рентабилност (добивка/сопствен капитал);
- трошок на капиталот (дивиденда/акционерска главница

11. Анализирај ги пресметаните коефициенти и направи споредби со истите од претходните години, планираните и очекувањата и извлечи соодветни заклучоци.

Тестови на детали на салда

12. Прибави документација за статусот на субјектот кој е предмет на ревизија и структурата на капиталот (статут, судска регистрација, одлуки на управни органи и др).

13. Провери ги овластувањата и договорите за секоја трансакција за промена на сопственичката структура на капиталот (одлука на соодветен орган за нова емисија на акции, распределба на дивиденда, купување на сопствени акции и сл.). Доказот за овластувањата треба да се побара во записниците од состаноците на УО.

14. За значајни квалитативни и квантитативни промени во структурата на акционерскиот капитал, за да се потврди акционерската главница, може да се испратат конфирмации до акционерите со што ќе се обезбеди доказ за тврдењата за постоење и случување, права и обврски и ограничен доказ за потполност.

15. За утврдување на салдото на реваloризационата резерва како ставка на капиталот треба да се изврши повторна пресметка на реваloризационата резерва согласно законските прописи.

16. Да се провери дали нераспоредената добивка од финансиската година (сметка 275), при книжењата на почетната состојба во деловните книги за наредната година е евидентирана на сметката 950-акумулирана добивка (увид во почетниот налог за книжење).

17. Да се провери дали непокриената загуба од тековната година искажана на сметката 961, при преносот на почетните состојби во деловните книги за наредната година е пренесена на сметката 960-пренесена загуба (увид во почетниот налог за книжење).

Тестови на детали на трансакции

18. Да се обезбеди доказ за вредноста по која се водат акциите (номинална вредност) како и за извршените продажби и/или парични приливи по датумот на издавањето кои се докажуваат со известувањата од брокерите.

19. Остварените продажби од нова емисија на акции треба да се поврзат со побарувањата по основ на продадени акции како и со готовинските приливи на сметката на субјектот. Во случај кога имаме продажба на нова емисија над или

под номиналната вредност се јавува акционерска премија или загуба. Преку повторна пресметка на вакви продажби ревизорот го проверува салдото на овие сметки.

20. За зголемувањето на акционерската главница извршена преку капитализирање на дивидендата, треба да се провери дали за тоа постои одлука на управен орган.

21. Да се провери исправноста на пресметката и распоредот на дивидендата на акционерите со увид во налозите за исплата.

22. Да се провери дали нераспоредената добивка е искажана согласно законските прописи и дали истата е намалена за пренесената загуба од минати години односно истата е распределена согласно интерен акт.

23. Да се провери исправноста на пресметката за издвојување во резервите од нето добивката согласно процентот утврден со актот на субјектот или законот за трговски друштва кој не може да биде помал од 15% од остварената нето добивка, се додека резервите не достигнат износ кој е еднаков на 1/5 од основната главнина.

Буџети, буџетски корисници и фондови

24. Да се провери дали состојбата на изворите на капиталните средства и другите средства со кои располагаат и управуваат буџетите – државен капитал и фондовите -државен капитал (конта 900 и 902) на крајот на пресметковниот период се сложуваат со соодветната состојба на класа 0 (групи 00, 01, 02 и 03).

25. Да се провери дали состојбата на изворите на залихите на материјали, резервни делови и ситниот инвентар на крајот на пресметковниот период се сложуваат со соодветните конта од класа 3.

26. Да се провери дали состојбата на изворите на средствата од резервите на крајот на пресметковниот период се сложуваат со соодветните конта од групата 05.

27. Да се провери дали состојбата на изворите на средствата за други намени на крајот на пресметковниот период се сложуваат со соодветните конта од групата 07.

28. Да се провери дали зголемувањата кај изворите на средствата се сложуваат со набавната вредност на новите набавки и ефектот од реваloризацијата, отстапените средства без надомест и утврден вишок со попис.

29. Да се провери дали намалувањата на изворите на средствата се сложуваат со пресметаната амортизација за тековната година која го товари капиталот, отстапените средства на други и утврден кусок со попис.

Презентирање и обелоденување:

30. Ревизорот треба да се увери дека капиталот и резервите во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС)/МССЈС. Да се провери:

- дали капиталот и резервите се правилно утврдени и класификувани; и
- адекватноста на обелоденувањата и сметководството коишто се однесуваат на основата за вреднување на капиталот и резервите.

31. Во рамките на билансот на состојба или во рамките на образложенијата кон него треба да бидат обелоденети следните информации:

а) за секоја група на сопственички капитал

- број на овластени акции за издавање;
- број на издадени акции и во целост платени;
- број на издадени но не во целост платени акции;
- номинална вредност по акција или дека акциите немаат номинална вредност;
- уплатен капитал над номиналната вредност на акциите (премии на акциите);
- усогласување на бројот на акциите во оптек на почетокот и на крајот на годината;
- права, приоритети и ограничувања поврзани со онаа класа која вклучува ограничувања во распределбата на дивиденди и отплатата на капиталот;
- акции во претпријатието кои се чуваат од страна на самото претпријатие или од страна на подружниците или придружените претпријатија; и
- акции резервирани за издавање според опции и продажни договори, вклучувајќи ги роковите и износите;

б) опис на природата и целта на секоја резерва во рамките на сопственичката главнина;
в) износот на дивиденди кои биле предложени или објавени по датумот на билансот на состојба, но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање; и
г) износот на кумулативни приоритетни дивиденди кои не се признаени.
д) ревалоризациони резерви;
ѓ) резерви, и
ж) задржаната заработувачка (акумулирана добивка).

Програми за утврдување на исправност и законитост

1. Програмите за утврдување на исправност и законитост за позициите од билансот на состојба се дадени во Анекс 3, Прилог 5.

403. Детални постапки за утврдување на исправност и законитост на билансот на успех/биланс на приходи и трошоци

Поврзаност на постапките за утврдување на исправност и законитост на податоците во билансот на состојба со постапките за утврдување на исправност и законитост на податоците во билансот на успех

01. Согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи, приходите се дефинирани како зголемување на економски користи во текот на сметководствениот период во вид на приливи или зголемувања на средствата или намалување на обврските кои резултираат во зголемување на главнината, освен оние кои се однесуваат на придонесите од учесниците во главнината. Расходите согласно рамката се дефинирани како намалувања на економски користи во текот на сметководствениот период во вид на одливи или намалување на средства или правење на обврски кои резултираат во намалување на главнината, освен оние кои се однесуваат на учесниците во главнината.

02. За утврдување на исправноста и законитоста на финансискиот резултат во билансот на успех, во најголем дел треба да се користат резултатите од постапките на утврдување на исправност и законитост на позициите од билансот на состојба.

Приходи од продажба

03. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите од продажба треба да се опфатат:

- приходите од продажбата на производи, стоки и услуги на поврзани субјекти;
- приходите од продажбата на производи, стоки и услуги на домашен пазар;
- приходите од продажбата на производи, стоки и услуги на странски пазар;
- приходите од наемнини;
- приходите од продажбата на материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа и автогуми;
- останати приходи од продажба на производи, стоки, услуги и материјали.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

04. Постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите од продажба имаат цел да се утврди дали приходите од продажбата се искажани

исправно и законито во билансот на успех и дали претставуваат вистински износи. Другите ревизорски цели се:

Категорија тврдење	Ревизорски цели
	Да се утврди дали:
Постоење	сите приходи произлегуваат од релевантни/валидни активности;
Сеопфатност	сите приходи се евидентирани на соодветните сметки;
Овластување/одобрување	сите пресметки и плаќања се извршени во согласност со законската регулатива;
Вреднување и мерење	сите приходи се точно евидентирани и се однесуваат на соодветен пресметковен период;
Презентација и обелоденување	сите приходи се правилно идентификувани, групирани, опишани и обелоденети во билансот на успех.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

05. Постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите од продажба го опфаќаат следното:

- усогласеноста на прикажаните износи во деловните книги со искажаните износи во билансот на успех;
- анализата на зголемувањето/намалувањето на приходите од продажба во однос на претходната година;
- основата на евидентирањето на приходите од продажба остварени врз база на настанат должничко-доверителски однос согласно со законот со кој се уредуваат облигационите односи и да е пресметано и искажано во документ (фактурирана реализација (пресметковна основа) освен ако не е определено поинаку со друг закон). Во случај на буџети и буџетски корисници признавањето на приходите и другите приливи , расходите и другите одливи содржани во главната книга на буџетите и буџетските корисници се спроведува според сметководствено начело на парично искажување);
- основата на евидентирањето на приходите од продажба во пресметковниот период кога настанале тие;
- основата на евидентираните приходи од продажба остварени со продажба на производи, стоки и услуги на странски пазар утврдени во согласност со одредбите на законите кои го регулираат девизното и надворешнотрговското работење;
- основата на евидентираните приходи од продажба на поврзани субјекти се утврдени во висина на вредноста на преземените производи, стоки и услуги;
- основата на евидентираните приходи од продажба остварени од приход чија наплата се врши со пребивање (компензација) или со пренос на хартии од вредност е спроведена во пропишаниот рок и дали до носителот на платен промет се доставени податоци/налози за евидентирање на за наплатените побарувања на овој начин;

- основата на евидентираните приходите од наемнини од материјални и нематеријални вложувања пресметани и искажани согласно со договор и во соодветниот пресметковен период;
- основата за евидентирање невообичаени износи на приходи од продажба.

Аналитички постапки

06. Проверката на позначајните отстапувања на финансискиот резултат на неговите основни елементи треба да се врши со споредување на резултатот со планираното, односно остварувањето во претходната година и со увид во соодветните сметководствено-деловни информации. При ова треба да се има предвид дека искажаните и идентификуваните позначајни отстапувања на вистинските трошоци и приходи, односно остварената добивка или отстапувањата на тие елементи на финансискиот резултат во однос на претходната година, можат да бидат последица од делувањето на одредени фактори како што се: степенот на користењето на производните капацитети, промените на пазарните услови и можноста за продажба на производи, стока и услуги, промените во методите и структурата на продажбата, измените во нивото на цените и слично. Увидот во позначајните показатели на работењето треба да се изврши што е можно порано поради влијанието на резултатите од анализата коешто може да го има на видот, обемот и времето на постапките за утврдување на исправност и законитост на податоците искажани во Биланс на успех/билансот на приходи и трошоци.

07. Проверката на исправноста и законитоста на утврдувањето на приходите од продажба на производи, стока и услуги треба да се врши со увид во резултатите од утврдувањето на исправноста и законитоста на побарувањата по основ на продажба и на побарувањата по основ на примени хартии од вредност, односно со увид во документацијата за извршената испорака на производите, стоката и извршените услуги. За настанувањето на должничко-доверителскиот однос, за извршената наплата односно прием на сметководствени исправи (фактури и испратници) кои потврдуваат дека приходот остварен по оваа основа исправно и законито е утврден. Да се направи анализа на долговниот промет на побарувањата од продажба и евидентираните приходи од продажба и да се испитаат евентуално утврдените разлики.

08. Проверката на утврдувањето на наплатените приходи од продажба по основ на извршена компензација треба да се врши со увид во налозите за извршената компензација и да се провери дека меѓусебните обврски се подмирени во договорениот рок од денот на настанувањето на должничко-доверителските односи и под условите и на начин пропишан со закон со кој се уредуваат облигационите односи, односно дека преку сметката кај носителот на платен промет оваа пресметка е спроведена во пропишаниот рок.

09. Да се направи анализа на зголемувањето/намалувањето на приходите од продажба по аналитички сметки во однос на претходната година и да се образложат сите значајни отстапувања.

10. Со увид во аналитичките евиденции на приходите од продажба да се утврдат сите невообичаени износи книжени како приходи од продажба и да се утврди нивната основаност.

11. Со увид во книгата на излезни фактури и испратници утврдете го основот на евидентирањето на приходите од продажба во пресметковниот период во кој тие настанале.

12. Проверката на приходите од продажба остварени со извоз да се врши со увид во документацијата за извршената испорака на производите и стоката, односно извршените услуги и за извршената наплата во девизи.

13. Со увид во сметководствената документација за испорака на производи, стоки и услуги утврдете го основот на евидентираните приходи од продажба на поврзани субјекти.

14. Со увид во договорите за наем на материјални и нематеријални средства утврдете го основот на евидентираните приходи од наемнини во соодветниот пресметковен период според договорните услови и цени.

15. Со увид во актите од надлежен орган со кои се утврдени цените за продажба на производи, утврдете ја реалноста и објективноста на пресметаниот приход од продажба.

16. Проверката на утврдувањето на приходите од продажба по основ на парични износи содржани во инструментите за обезбедување на плаќањата да се врши со увид во резултатите добиени со проверка на исправноста и законитоста на побарувањата по основ на хартии од вредност искажани во Б/С.

17. Проверката на исправноста на наплатата на приходите по основ на парични износи содржани во обврзници, односно во ануитетски купон на обврзници треба да се врши со увид во примените обврзници односно ануитетски купони на обврзници.

Буџети и буџетските корисници

18. Постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите кај буџетите и буџетските корисници го опфаќаат следното:

- искажување на приходите на секој корисник и единка-корисник на средства од Буџетот, во Буџетот на Републиката;
- искажување на приходите наплатени на посебните сметки на корисниците и единките-корисници на средства од буџетот кои се евидентираат во главна книга на трезорот и тоа за:
  - приходи наплатени од органи;
  - приходи наплатени од дополнителни активности на буџетските корисници (самофинансирачки активности);
  - приходи од донации;
  - приходи од кредити;

- искажување на неискористените средства на посебните сметки на корисниците и единките-корисници на средства од Буџетот на крајот на фискалната година кои се пренесуваат за користење во наредната фискална година;
- вршење контрола над наплатените приходи и извршените уплати во Буџетот на РМ од корисниците кај единките-корисници;
- распределување на приходите по одделени единки-корисници (сметка 637; 603);
- изготвување на финансиски планови/одлука за времено финансирање доколку Буџетот на Републиката и Буџетот на единиците на локалната самоуправа не биде донесен до 31 декември во тековната година;
- проверка на средствата одобрени со Буџетот и нивното искористување до крајот на фискалната година од корисниците и единките-корисници;
- проверка на приходите наплатени по 31 декември на сметките на Буџетот и нивно евидентирање како приходи на буџетот за следната фискална година.

19. Приходите на централниот буџет ги опфаќаат:
- даночните приходи;
- неданочни приходи;
- капитални приходи;
- домашно задолжување;
- задолжување во странство;
- продажба на хартии од вредност;
- приходи од отплата на заеми.

20. Кај буџетите и буџетските корисници исправноста и законитоста во остварувањето на приходите треба да се изврши со примена на следните постапки:

- Со увид во одобрениот буџет на Републиката да се утврди дали се содржани приходите на буџетот на корисникот и единката корисник (финансирани од буџетски приходи наплатени од органи, приходи наплатени од дополнителни активности на буџетските корисници и приходите од донации и кредити).
- Со увид во прометот на посебните сметки на корисникот и единката корисник на буџетот на РМ да се провери дали сите приходи од посебните сметки се вклучени во единствената трезорска сметка (во главната книга на трезорот). (Доколку се констатира отстапување кое укажува на постоење на отворени други сметки кај носител на платен промет во Републиката, согласно член 3ѓ).
- Со увид во изводите на посебните сметки на корисниците и единките корисници на буџетот на РМ на крајот на тековната годината и почетокот на наредната година да се провери дали салдото на сметките на крајот од тековната година е пренесено за користење во наредната фискална година, односно дали салдото на сметката на органот во ЕЛС се вратени во буџетот на ЕЛС). Со увидот во сметководствената документација да се утврди дали признавањето на приходите и

расходите е извршено според сметководственото начело на парично искажување.
- Со увид во извештаите на внатрешната сметководствена контрола кај корисникот на буџетот на РМ да се провери дали од негова страна е вршена контрола на наплатените приходи и извршените уплати во буџетот на РМ од страна на единките корисници.
- Со увид во остварените приходи на единката корисник и на извршувањето на месечниот финансиски план на корисникот на буџетот на РМ, да се провери дали корисниците на буџетот на РМ, редовно ги уплатуваат (пренесуваат) остварените приходи по одделни единки корисници (од сметка 637 на сметка 603).

21. Доколку Буџетот на Републиката не биде донесен до 31 декември во тековната година, Министерството за финансии врши исплата од Буџетот по буџетски корисници, но најмногу до една третина од извршените трошоци во четвртиот квартал во претходната фискална година за секој месец, а најдоцна до 31 март за наредната година. Со одлука за времено финансирање донесена од Владата на РМ се утврдува времено финансирање на корисниците и единките корисници доколку не е донесен буџетот на РМ до 31 декември во тековната година. Во тој случај МФ врши исплата најмногу до 1/3 од извршените трошоци во 4 тиот квартал во претходната фискална година за секој месец, а најдоцна до 31 март за наредната година.

22. Градоначалникот на општината одобрува исплата на средства од буџетот по трошоци во претходната фискална година за секој месец по позиции, во периодот на времето финансирање, но најмногу до една дванаесетина од извршените трошоци во претходната година, доколку советот на општината не го донесе буџетот на општината до 31 декември во тековната година. Одлука за времено финансирање донесува советот на општината.

23. Со увидот во новиот буџетски документ на корисниците и единките корисници да се провери дали неискористениот буџет од претходната година е пренесен во наредната година, односно не е дозволено пренесување на неискористениот дел од буџетот во наредната година.

24. Со увид во сметководствените евиденции и изводот на посебните сметки на почетокот на наредната година, да се провери дали наплатените износи во наредната година кои произлегуваат од побарувања од претходната година се евидентирани како приходи во наредната година.

Приходи по основ на употреба на сопствени производи, стоки и услуги

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

01. Постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите по основ на употреба на сопствени производи, стоки и услуги имаат цел да се утврди:

- дали приходите по основ на употреба на сопствени производи, стоки и услуги се искажани правилно и законито во билансот на успех и дали претставуваат вистински износи на тие приходи;
- дали се однесуваат за соодветниот пресметковен период;
- цената на чинењето на производите и услугите за употреба на сопствени производи, стоки и услуги.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите врз основа на употреба на сопствени производи, стоки и услуги опфаќаат:

- усогласеност на прикажаните износи во аналитичките евиденции со искажаните износи во билансот на успех;
- анализа на зголемувањето/намалувањето во однос на претходната година;
- основот на евидентирањето во пресметковниот период кога тие настанале;

03. За утврдување на исправност и законитост на приходите по основ на употреба на сопствени производи стоки и услуги треба да се користат постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите од продажба кои се применливи за овој вид на приходи. Признавањето на приходите треба да се спроведе по фер вредност така што износите за трошоците на средството обично се исти како и трошоците на средството за продажба. Да се провери дали субјектот има донесен соодветен акт за примена на соодветна сметководствена политика за утврдување на овој вид на приходи и усогласеноста со критериумите за признавање на приходи согласно МСС 18 (како и други МСС зависно од специфичноста на приходот).

Останати деловни приходи

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите деловни приходи треба да се опфатат:

- приходите од субвенции, дотации, регреси, компензации и други надоместоци;
- приходите од даноци и придонеси;
- приходите од укинување долгорочни резервирања и одложени приходи;
- приходите од продажба на постојани средства;
- приходите од отпис на обврски и приходите од вишоци;
- приходите од наплатени пенали, неподигнати капари, отстапници, награди и слично;
- приходите од наплатени отпишани побарувања;
- приходите од поранешни години;
- приходите по основ на реклама, пропаганда, донации и спонзорства;
- останати неспоменати деловни приходи (се искажува и капиталната добивка).

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост

02. Постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите деловни приходи имаат цел да се утврди:

- дали тие се искажани правилно и законито во билансот на успех и дали претставуваат вистински износи на тие приходи;
- дали се однесуваат за соодветниот пресметковен период;
- дали потекнуваат од извршување на редовната дејност на субјектот.

Постапки за утврдување на исправност и законитост

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите деловни приходи го опфаќаат следното:

- усогласувањето на прикажаните износи во сметководствените евиденции со искажаните износи во билансот на успех;
- анализата на зголемувањето/намалувањето на останатите деловни приходи во однос на претходната година;
- основот за евидентирање на невообичаени износи како останати деловни приходи.

04. За утврдување на исправност и законитост на останатите деловни приходи треба да се користат постапките за утврдување на исправност и законитост на приходите од продажба кои се применливи за овој вид на приходи.

05. Со увид во поткрепувачката документација да се утврди правото на остварување на приходи од субвенции, дотации, регреси, компензации и други надомести и нивното правилно прокнижување во сметководствената евиденција односно дали се признати како приход во периодите во кои тие треба да се спротистават (поврзат) со соодветните трошоци.

06. Со увид во поткрепувачката документација (извод од сметка) да се утврди дали приходите од даноци и придонеси се евидентирани како приход во моментот на нивната наплата односно прилив на средства.

07. Со увид во сметководствените евиденции и поткрепувачката документација (пресметка на сегашната вредност на постојаните средства, одлука за продажба, договор и фактура) да се провери дали се спроведени соодветни книжења за остварената капиталната добивка. При утврдувањето на капиталната добивка да се земат предвид ограничувањата од одредбите од Законот за добивка (по однос на % на вклучување во даночна основица).

08. Со увид во сметководствените евиденции, интерните акти и законските прописи да се провери дали долгорочните резервирања односно нивното намалување е евидентирано како приход согласно интерните акти на субјектот. При признавањето на овој приход да се земат предвид ограничувањата од

одредбите од Законот за данокот на добивка (по однос на % на вклучување во даночна основица).

09. Со увид во интерниот акт и одлука на орган на управување да се провери дали приходите по основ на отпис на обврски се правилно прокнижени.

10. Со увид во поткрепувачката документација и интерни одлуки на субјектот, да се провери дали евидентираните приходи од наплатени отпишани побарувања односно побарувања за кои е извршена исправка на вредност се правилно прокнижени во сметководствените евиденции.

11. Со увид во сметководствената евиденција и документација да се провери дали евидентираните приходи од поранешни години се засновани на должничо доверителен однос и соодветен документ (фактура, испратница и сл.).

40. Со увид во договорите и каматните листи да се провери дали евидентираните приходи од камати од поранешни години се засновани на договор и законски прописи закон и дали се правилно пресметани и соодветно евидентирани.

Промена на вредноста на залихите на недовршеното производство и готовите производи

01. Со постапките за утврдување на исправност и законитост треба да се утврди дали субјектот правилно ја пренесол вредноста на залихата искажана на крајот од претходната година како вредност на залиха на почетокот на годината за која се врши ревизија на годишната сметка. Оваа проверка треба да опфати увид во пописните листи, сметководствените евиденции, билансот на состојба и билансот на успех. Ако се утврдат разлики помеѓу искажаните вредности на залихите на почетокот од тековната година и вредноста на залихите на крајот од претходната година, треба да се идентификуваат и разрешат тие разлики и да се оцени нивното влијание врз одделни позиции во билансот на состојба, односно врз елементите во билансот на успех.

02. Затекнатите залихи на недовршено производство на ден 31 декември пред нивното искажување во билансот на состојба треба да се усогласат согласно барањата на МСС 2 (залихите треба да се мерат според пониската од набавната и нето реализационата вредност).

03. Трошоците содржани во залихи на недовршено производство и готови производи да се проверат со увид во пресметката на производството во тек и на недовршено производство и готовите производи при што треба да се има предвид и општиот акт на субјектот со кој е определен начинот на проценување на залихите.

04. Пресметката на вредноста на залихите на недовршеното производство и готовите производи треба да базира на три основни принципи:

- Принцип на воспоставена сметководствена пракса;
- Примена на законот за ДДВ;
- Примена на МСС.

Материјални трошоци

01. За утврдување на исправност и законитост на искажаните материјални трошоци во билансот на успех треба да се користат резултатите од постапките за утврдување на исправност и законитост на залихите, а посебно резултатите во однос на:

- разграничениот износ на материјалните трошоци, односно износот на тие трошоци пресметан на товар на обртните средства по основ на залихи, кои според прописите се разграничуваат временски;
- исправноста и законитоста на дел од материјалните трошоци кои не се разграничени по основ на залихи;
- исправноста и законитоста на искажаните трошоци на инвестициско одржување и трошоците на истражување рудно и друго минерално богатство;
- правилноста на вреднувањето на вредноста на залихите на недовршеното производство, полупроизводите, деловите на сопственото производство и готовите производи и стоката;
- анализа на зголемувањето/намалувањето на материјалните трошоци во однос на претходната година;
- проверките при ревизијата на некои расходни ставки кои се поврзани со билансот на состојба (набавките, обврските и залихите).

02. Проверката на исправноста и законитоста на материјалните трошоци да се врши со увид во сметководствените евиденции и поткрепувачка документација за овој вид на трошоци.

03. Проверката на усогласувањето на аналитичките со синтетичките сметки и билансот на успех да се врши со увид во сметководствените евиденции на овие сметки;

04. Да се направи анализа на зголемувањето/намалувањето на материјалните трошоци и услуги по аналитички сметки во однос на претходната година и да се образложат сите значајни отстапувања;

05. Прибави или изготви преглед на набавки за кои директно се товарени трошоците и преглед на набавки кои претходно се евидентирани како залихи;

06. Провери дали побарувачкиот промет на сметката суровини и материјали и резервни делови е усогласена со износот на сметката за трошоците за суровини и материјали и резервни делови со увид во сметководствените картиции на овие сметки;

07. Провери ги и истражи ги сите невообичаени износи книжени како материјалните трошоци и услуги како и основот за евидентирање.

08. Разграничувањето на материјалните трошоци и услуги во пресметковниот период кога тие настанале да се врши на избран примерок на евидентирани трошоци од последните два месеца од тековната година и првите два од наредната година.

09. Со увид во сметководствените евиденции и поткрепувачка документација, да се провери дали исправката односно вредносното усогласување на ситниот инвентар одговара на износот на трошоците за отпис на ситен инвентар.

10. Да се провери основот на евидентирање на материјалните трошоци и услуги спрема поврзани субјекти (утврдени во висина на вредноста на набавените производи, стоки и услуги) со увид во договорот, испратницата и фактурата за набавка.

11. Со увид во договорот за компензација и налогот за пресметка, да се провери:
- основот на евидентирање на материјалните трошоци и услуги чие плаќање се врши со пребивање (компензација) или со пренос на хартии од вредност,
- дали е спроведен во пропишаниот рок; и
- дали до носителот на платен промет се доставени податоци – налози за платените обврски.

12. Проверката на основот и правилноста на пресметката и евидентирањето на материјалните трошоци и услуги по основ на наемнини на материјални и нематеријални средства да се врши увид во пресметките, договорот за наем и друга поткрепувачка документација.

13. Со увид во работните белешки и заклучоците во врска со функционирањето на интерните контроли (почитување на постапките утврдени со законот за јавни набавки) кај јавните набавки за извршени набавки на суровини и материјали, да се провери дали се почитувани постапките утврдени со законот за јавни набавки.

14. Проверката на трошоците за лизинг односно наем да се изврши со увид во договорот за наем односно лизинг. При тоа треба да се земат предвид сметководствените политики и обелоденувањата во врска со оперативниот и финансискиот наем третирани во МСС 17.

Буџети и буџетски корисници

01. Кај буџетите и буџетските корисници, проверката треба да опфати дали обврските и трошоците/расходите се извршуваат во согласност со прописите и дали истите се во рамките на одобрените трошоци/расходи во нивните буџети со увид во одобрениот буџет и сметководствените евиденции;

02. Дали корисниците на Буџетот во постапката за предлагање на пропис или општ акт со кој се создавааат нови или дополнителни обврски за буџетот на РМ имаат претходно обезбедено позитивно мислење од МФ како составен дел од предлогот со увид во документот на МФ; (согласно член 23 од Законот за буџетите ваква обврска постои при реализација на капиталните проекти, додека обврските согласно Законот за јавни набавки да биде опфатен во тој дел).

03. Дали корисниците и единките корисници на буџетот на РМ имаат прибавено претходна согласност од министерот за финансии при отварањето на нови сметки за самофинансирачки активности со увид во документот на МФ; (Доколку е во рамките на трезорот не се издава согласност туку по барање на субјектот Министерството ја отвара соодветната сметка).

04. Да се провери дали трошоците/расходите на корисниците и единките корисници на средства од Буџетот на РМ финансирани со средства од самофинансирачки активности, донации и кредити се евидентирани преку трезорската сметка со која управува МФ со увид во изводите од сметките.

05. Да се провери дали трезорот ги евидентира сите трансакции на трошоците на Буџетот на РМ, корисниците на средства и единките корисници како и на средства и обврски на овие субјекти во главната книга на трезорот, нивниот начин на известување за прометот и состојбата на тие сметки, водење на евиденција на долгот и гаранциите на РМ, како и водењето на буџетското сметководство за трошоците на Буџетот на РМ, водење евиденција за неизмирените обврски на корисниците и единките корисници на средства од Буџетот, подготвување на тековните проекции за трошоците на субјектите, изготвување на извештај за извршување на трошоците со увид во евиденциите на буџетот на РМ.

06. Да се провери дали дополнително усвоените трошоци во Буџетот се проследени со мерки за зголемување на предложените приходи или намалување на другите трошоци во сразмерен износ со увид во новиот буџетски документот на буџетот на РМ.

07. Со увид во книгата на влезни фактури, сметководствената евиденција на обврските и податоците доставени до Министерството за финансии за ненамирените обврски (Закон за буџетите и Упатство за трезорско работење), да се провери дали субјектот има преземено дополнителни обврски над оние утврдени со годишниот буџетски документ.

08. Ако за секој трошок кој бара нов извор на приходи или сразмерното намалување на планираните трошоци е поголемо од 5%, да се провери дали истото е обработено во посебен буџетски документ – ребаланс на буџетот и е донесен од надлежен орган.

09. Да се провери дали за користење на средства од буџетската резерва (постојана и тековна) е добиено одобрување (одлука) од Владата на РМ а по предлог на Министерот за финансии со увид во документот за одобрување.

10. Да се провери дали корисниците ги распределуваат трошоците по одделени единки корисници во согласност со одобрениот буџет со увид во прегледот за извршување на буџетот.

11. Да се провери дали корисниците на средства од Централниот буџет започнале да ги користат средствата без да достават до Министерството за финансии годишен финансиски план по квартали за користење на средства по програми, потпрограми и ставки во рокот утврден со закон.

12. Да се провери дали врз основа на одобрениот Буџет, единките корисници донесуваат финансиски план (по квартали, по програми, потпрограми и ставки) односно за намените за коишто ќе се користат средствата и истите ги достават до надлежното министерство.

13. Да се провери дали корисниците на средства од Буџетот кои имаат единки корисници во рок од 5 дена од денот на донесувањето на Буџетот, да достават извод од годишниот финансиски план по програми, потпрограми и ставки, во кои се содржани средства наменети за одделните единки корисници.

14. Да се провери дали корисниците на Буџетот, врз основа на годишниот финансиски план во текот на годината изготвуваат предлог на финансиски план за даден квартал, по месеци финансиски план по сметки, програми потпрограми и ставки, кој го доставува до Трезорот при Министерството за финансии најдоцна пет дена пред почетокот на кварталот за кој се однесува планот, заради негово одобрување.

15. Да се провери дали Министерството за финансии го одобрило планот за сите единки корисници, а корисникот на Буџетот извршил натамошна распределба на одобреното право по одделни единки корисници. Изврши увид во одобрувањето од МФ и сметководствената евиденција и документација кај корисникот на буџетот.

16. Да се провери дали за одобрениот финансиски план, Министерството за финансии ги известило корисниците на буџетот и дали корисниците на Буџетот ги известиле единките корисници. Изврши увид во документот за известување. Со увид во изводите од сметката да се провери начинот на кој е извршено плаќањето на корисниците и единките корисници на средствата на Буџетот.

17. Да се провери дали корисниците поднесле барање до Министерството за финансии за непредвидливи трошоци кои настанале по донесувањето на Буџетот.

18. Да се провери дали барањето од корисниците ги содржи причините, износите и основата за пресметување на бараните износи до МФ.

19. Да се провери дали постои претходна согласност на Министерството за финансии за прераспределба на утврдените износи меѓу пооделни расходни ставки, програми и потпрограми во буџетот на корисникот.

20. Да се провери дали министерот за финансии доставил до Владата преглед за состојбата на извршувањето на Буџетот и долгот на Републиката во втората половина на месец јули од фискалната година.

21. Да се провери дали прегледот ги содржи компаративните износи на пропишаните нивоа на приходите, трошоците, дефицитот и земањето на заеми, во рамките утврдени во Буџетот на Републиката, со образложение за главните разлики.

22. Да се провери дали корисниците и единките корисници на средства од Буџетот изготвиле прегледи за неплатени обврски од фискалната година и ги доставиле до МФ.

23. Со увид во новиот буџетски документ да се провери дали неплатените обврски од фискална година се повторно одобрени и предвидени во позиција во Буџетот за следната фискална година.

24. Со увид во сметководствената евиденција, документација и налозите за книжење, да се провери, дали при евидентирањето на трошоците е запазено сметководственото начело на парично искажување што подразбира расходите и другите одливи на средства да се признаваат во пресметковниот период во износ во кој е извршено плаќањето.

Трошоци на вработените

01. Целта на ревизијата на платите е посебно важна имајќи го предвид значајниот удел на платите како трошочна ставка во расходите. За ревизорите е особено важно да се обезбедат докази за настанувањето и сеопфатноста каде што се најчесто присутни пропусти. За утврдување на исправноста и законитоста на искажаните трошоци на вработените во билансот на успех, треба да се користат резултатите од постапките за настанување на обврските за исплата на плати и надоместоци, случувањето и сеопфатноста, правата и обврските, вреднувањето, мерењето и презентирањето и обелоденувањето. Конкретните ревизорски цели за ревизија на трошоците за плати се да се утврди:

- дали евидентирањето на трошоците за плати, придонеси и даноци од плати се однесува за надоместување за часови што се одработени во текот на периодот (**постоење**);
- дали салдото на разграничените обврски за плати и даноци од плати претставуваат износи што се должат на датумот на билансот на состојба (**случување**);
- дали евидентираните трошоци за плати и даноци од плати ги вклучуваат сите вакви трошоци што настанале во врска со услугите на персоналот во текот на годината (**сеопфатност**);

- дали разграничените обврски за плати и даноци ги вклучуваат сите износи што се резултат на персоналот и фондовите на датумот на Б/С (**сеопфатност**);
- дали разграничените обврски за плати и даноци од плати претставуваат обврски за известувачкиот субјект (**права и обврски**);
- дали трошоците за плати и даноците од плати се точно пресметани и евидентирани (**вреднување**);
- дали расходите се прокнижени за периодот во кој настанале (**мерење**);
- дали трошоците за плати и даноци од плати се правилно идентификувани и класификувани во Б/У (**презентирање и обелоденување**);
- дали разграничените обрски за плати, даноци и придонеси од плати се правилно идентификувани и класификувани во Б/С (**презентирање и обелоденување**).

Значајност и ревизорска стратегија кај платите

02. Кај утврдувањето на значајноста на платите ревизорот ќе го земе предвид нивното учество во вкупните расходи. Врз ревизорската стратегија на платите влијаат неколку околности. Ревизорскиот ризик е предимно во обработката на трансакцијата на исплата на плати. Повеќето субјекти имаат сеопфатни интерни контроли за овие трансакции. Според тоа пристапот на пониско проценето ниво на контролниот ризик најчесто се прифаќа за повеќето тврдења за трансакциите на исплата на плати. Проценката на контролниот ризик значи проверка на интерните контроли со извршување тестови на контрола. На тој начин ревизорот ќе добие низа сознанија за функционирањето на интерните контроли во врска со пресметаните потрошени работни часови, правилната исплата на платите, целосната опфатеност и сл. Интерните контроли на субјектот треба да спречат исплата на плати на фиктивно вработени или на лица кои веќе не се водат како вработени.

Аналитички постапки

03. Аналитичките постапки кај платите опфаќаат споредби со показателите од минатата година или очекуваните. Најчесто употребувани споредбени показатели се:

- споредба на вкупни трошоци за плати;
- утврдување на просечна пондерирана плата по вработен;
- споредба на салдото на обврската за неисплатени плати;
- споредба на исплатени придонеси за плати и персонален данок.

04. Доколку овие постапки не покажат неочекувани флуктуации тогаш тие на ревизорот му обезбедуваат доказ за постоењето, сеопфатноста и вреднувањето.

Тестови на детали

05. Циклусот на платите опфаќа голем број на сметки како што се обврски за нето плати, придонеси и даноци од плати. Најчеста постапка претставува проверка на салдата на обврските за плати, придонеси и даноци. Повторното пресметување е единствена постапка за утврдување на износот на исплатените плати и прикажаните расходи. Најчесто пресметките за плати се компјутеризирани при што ревизорот треба да го провери програмот за плати.

06. Проверката на исправноста и законитоста на искажаните трошоци за плати на вработените во билансот на приходи и трошоци треба да се врши со увид сметководствени евиденции и поткрепувачка документација за овој вид на трошоци. Вообичаени документи и евиденција која се користи при обработка на исплата на плати се:

- меморандум издаден од страна на кадровскаа служба кој што покажува вработување на работник со сите последователни измени.
- часовна картичка за евиденција на одработени часови;
- временска картичка за евидентирање на одработено време;
- рекапитулација на исплатни листи која содржи податоци за секој вработен, бруто плата одбивни ставки, нето плата. Обезбедува основа за плаќање на вработените;
- сметка за исплата на плати од каде што се влечат чекови за плати на вработените;
- чек за исплатена плата – претставува налог влечен на банката да му исплати на вработениот определен износ;
- обрасци за даноци и придонеси од плати;
- датотека на вработените – содржи податоци за секој вработен.

07. Да се провери:

- дали евидентирањето на трошоци за плати, придонеси и даноци од плати се однесуваат за надоместување за часови коишто се обработени во текот на периодот – со увид во работните листи и платните списоци.
- дали салдото на разграничените обврски за плати и даноци од плати претставуваат износи коишто се должат на датумот на билансот на состојба – со увид во пресметките за плати и прокнижените износи;
- дали разграничените обврски за плати и даноци ги вклучуваат сите износи коишто се должат на персоналот и фондовите на датумот на Б/С - со увид во месечните пресметки и прокнижените износи ;
- дали разграничените обврски за плати и даноци од плати претставуваат обврски на субјектот – со увид во персоналната евиденција и пресметките за плати;
- дали трошоците за плати и даноци од плати се точно пресметани и евидентирани – со увид во пресметките за плати и прокнижените износи;

- дали разграничените обрски за плати и даноци од плати се точно пресметани и евидентирани – со увид во пресметките за плати и прокнижените износи;
- дали трошоци за плати и даноци од плати се прокнижени за периодот во кој настанале – со увид во месечните пресметки за плати и прокнижените износи во пресметковниот период;
- дали трошоците за плати и даноци од плати се правилно идентификувани и класификувани во билансот на успех – со увид во аналитичките евиденции и налозите за книжење;
- дали разграничените обрски за плати и даноци и придонеси од плати се правилно идентификувани и класификувани во Б/С – со увид во аналитичките евиденции и налозите за книжење во пресметковниот период.

Буџети и буџетски корисници:

01. Да се провери дали исплатените плати се во висина на одобрениот буџет.

02. Да се провери дали интерниот акт (правилник за исплата на плати) на субјектот е усогласен со одредбите од законот за државни службеници – со увид во интерниот акт на субјектот.

03. Да се провери дали утврдените износи во буџетот на корисникот се прераспределени од други расходни категории во расходната категорија плати, наемнини и надоместоци, односно од расходната категорија капитални расходи во други расходни категории.

04. Да се провери дали исплатената плата на функционерите е во согласност со Законот за плати и другите надоместоци на пратениците во Собранието на РМ и другите избрани и именувани лица во Републиката, односно законот за државни службеници – со увид во пресметката за плата.

05. Да се провери дали исплатената плата на државните службеници е во согласност со Законот за државни службеници – со увид во интерниот акт и пресметката за плата.

06. Да се провери дали за евентуално неисплатени плати е извршено вкалкулирање на истите преку евидентирани обврски за плати и АВР - со увид во сметководствените евиденции и налозите за книжење.

07. Да се провери дали за исплатените надоместоци на надворешни лица се извршени врз основа на склучени договори и дали за истите се платени даночните обврски – со увид во договорите и пресметките за исплата на овие надоместоци (да се имаат предвид одредбите од Законот за облигации и Законот за извршување на Буџетот на РМ).

08. Да се провери дали исплатените надоместоци по основ на хранарина и надомест за превоз до и од работа се во согласност со утврдените износи во

законот за извршување на буџетот – со увид во пресметките за овие надоместоци и прокнижените износи.

09. Да се провери дали при пресметката на надоместоците за хранарина и надомест за превоз до и од работа се земени предвид отсуствата од работа за кој работникот прима надомест (службен пат, боледување, годишен одмор и сл.) – со увид во соодветната поткрепувачка документација (работни листи, присутност на работно место и сл.).

Амортизација и вредносно усогласување на долгорочните средства

01. За утврдување на исправноста и законитоста на искажаната амортизација во билансот на успех треба да се користат резултатите од извршените постапки на утврдување на исправноста и законитоста на материјалните и нематеријалните средства.

02. При користењето на овие резултати, посебно внимание треба да се посвети на:

- методата на амортизација која ја користи субјектот во пресметковниот период и конзистентност на примената на методата на амортизација со претходната година;
- правилноста на применетите стапки на амортизација во однос на годишните стапки на амортизација утврдени со номенклатурата на средствата за амортизација;
- правилноста на утврдувањето на основицата за пресметка на амортизацијата;
- утврдувањето на материјалните и нематеријалните средства кои не подлежат на пресметка на амортизација;
- евентуалното пресметување на амортизацијата на еднаш отпишано средство (еднаш отпишано средство не може да биде предмет на повторно проценување и отпишување);
- правилноста на утврдувањето на основицата за пресметка на ревалоризација на амортизацијата;
- правилноста на утврдувањето на основот за намалување на амортизацијата на товар на сопствениот капитал.

Буџети и буџетски корисници:

01. Кај буџетите и буџетските корисници да се провери дали за износот на пресметаната амортизација е намален капиталот (деловниот фонд) доколку не се обезбедени средства од буџетот или се теретени трошоците доколку се обезбедени средства од буџетот за таа намена – со увид во налозите за книжење и сметководствената евиденција.

Вредносно усогласување на краткорочни средства

01. За утврдување на исправноста и законитоста на вредносното усогласување на краткорочните средства во билансот на успех треба да се користат резултатите од извршените постапки на утврдување исправност и законитост на билансните позиции за:

- вредносното усогласување по основ на ревалоризација на обврските;
- вредносното усогласување на краткорочните побарувања (отпис и исправка на вредност);
- вредносното усогласување на залихите (отпис на застарени залихи, исправка на вредност на залихите – намалување на повисоките набавни цени на залихите до нивото на кое тие може да се реализираат, односно нивелација на цените);
- останатите вредносни усогласувања на хартии од вредност, побарувања од поврзани субјекти, побарувања од државата и други институции, побарувања од вработените и останати неспоменати краткорочни побарувања, дадени аванси, депозити и кауции за суровини и материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа и автогуми и на дадените аванси, депозити и кауции за стоки.

02. При утврдување на исправноста и законитоста на вредносното усогласување на краткорочните средства во билансот на успех да се провери:

- дали вредносното усогласување по основ на ревалоризација на обврските е засновано на примена на соодветна сметководствена политика (спогодба, договор или примена на други критериуми за признавање согласно МСС) дали за пресметаната ревалоризација/проценка се товарени трошоците и одобрени оврските;
- дали вредносното усогласување на краткорочните побарувања е засновано на одлука на органот на управување и законски пропис и дали се однесува на побарувања и финансиски вложувања за кои постои веројатност дека субјектот нема да биде во можност да ги наплати целосно или делумно. Дали за извршениот отпис односно исправка на вредност се товарени трошоците и одобрена сметката вредносно усогласување на краткорочните побарувања;
- дали вредносно усогласување на залихите (отпис на застарени залихи, исправка на вредност на залихите - намалување на повисоките набавни цени на залихите до нивото на кое тие може да се реализираат односно нивелација на цени) е засновано на одлука на органот на управување и согласно законски пропис и дали за истото се товарени трошоците и одобрено вредносно усогласување на залихите;
- дали останатите вредносни усогласувања на хартии од вредност; побарувања од поврзани субјекти, побарувања од државата и други институции; побарувања од вработените и останати неспомнати краткорочни побарувања, дадени аванси, депозити и кауции за суровини и материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа автогуми и на дадените аванси, депозити и кауции за стоки е засновано на одлука на

органот на управување и согласно законски пропис и дали се товарени трошоците и одобрени останатите вредносни усогласувања.

Резервирања за трошоци и ризици

01. За утврдување на исправноста и законитоста на резервирањата за трошоци и ризици во билансот на успехот треба да се користат резултатите од извршените постапки на утврдување на исправност и законитост на билансните позиции за:

- резервирања на трошоци за надомест на штети;
- резервирања за пензии за вработените;
- резервирања за инвестициско одржување;
- резервирања за гаранции;
- останати долгорочни резервирања за трошоци и ризици.

02. Врз основа на соодветно донесена сметководствена политика од субјектот може да се врши разумно предвидување на издатоците што ќе се појават во идниот период, а се однесуваат на сегашни ефекти (се покриваат од сегашни приходи).

03. При утврдување на исправноста и законитоста на вредносното усогласување на резервирањата за трошоци и ризици во билансот на успех да се провери:

- дали резервирањата за трошоци за надомест на штети се засновани на одлука на органот на управување и законски пропис и дали за утврденото резервирање се товарени трошоците и одобрени останатите долгорочни резервирања за ризици и трошоци;
- дали резервирањата за пензии за вработените се засновани на интерен акт и законски пропис и дали за утврденото резервирање се товарени трошоците и одобрени резервирања за пензии и слични обврски;
- дали резервирањата за инвестиционо одржување се засновани на интерен акт и законски пропис и дали за утврденото резервирање се товарени трошоците и одобрени резервирања за инвестиционо одржување (останати долгорочни резервирања за ризици и трошоци);
- дали резервирањата за гаранции се засновани на интерен акт и законски пропис и дали за утврденото резервирање се товарени трошоците и одобрени резервирањата за гаранции (останати долгорочни резервирања за ризици и трошоци);
- дали резервирањата за останати долгорочни резервирања за трошоци и ризици се засновани на интерен акт и законски пропис и дали за утврденото резервирање се товарени трошоците и одобрени резервирањата за останати долгорочни резервирања за ризици и трошоци.

Вредносно усогласување на финансиските средства и вложувањата содржани во тековни средства

01. За утврдување на исправноста и законитоста на вредносното усогласување на финансиските средства и вложувањата содржани во тековните средства во билансот на успех да се користат резултатите од извршените постапки на утврдување на исправност и законитост на билансните позиции за вредносно усогласување на долгорочните и краткорочните финансиски вложувања.

02. Вредносното усогласување на долгорочните и краткорочните финансиски вложувања се однесува на расходи од вредносно усогласување на финансиските вложувања на краткорочните средства и ги опфаќа вложувањата во поврзани субјекти, заеми на поврзани субјекти, вложувањата во хартии од вредност за тргување, дадени кредити и кауции и друго.

03. При утврдување на исправноста и законитоста на вреднюсното усогласување на финансиските средства и вложувањата содржани во тековните средства во билансот на успех да се провери:

- дали вредносното усогласување на долгорочните и краткорочните финансиски вложувања е засновано на договор и се однесува на расходи од вредносно усогласување на финансиските вложувања во долгорочните и краткорочните средства. Дали за извршеното вредносно усогласување се товарени трошоците а одобрени сметките за вредносно усогласување на долгорочните/краткорочите финансиски вложувања;
- доколку намалувањето на вредноста се врши заради застареноста на побарувањето или во случај на стечај или присилно поранмнување, да се провери дали намалувањето на вредноста на вложувањето е надоместено на товар на вонредните расходи.

Останати трошоци на работење

01. Деталните постапки за утврдување на исправност и законитост треба соодветно да се применат на останатите трошоци на работење. Овие трошоци ги опфаќаат:

- дневниците за службени патувања и патни трошоци;
- надоместокот на трошоците на вработените, подароците и разните видови помош;
- трошоците за промоција, пропаганда, реклама, репрезентација и спонзорство;
- премиите за осигурување;
- даноците, придонесите, членариниите и другите давачки кои не зависат од резултатот;
- банкарските услуги и трошоците за платниот промет;
- останатите нематеријални трошоци;

- неотпишаната вредност и другите трошоци на отуѓени и расходувани постојани средства;
- намалувањето на вредноста на постојаните средства;
- кусоците;
- казните, пеналите и надоместокот на штети;
- дополнително утврдените трошоци – расходи од поранешни години;
- останатите неспоменати трошоци – расходи од работењето (се искажува и капиталната загуба).

02. Висината на настанатите трошоци за дневници за службени патувања и патни трошоци и надоместокот на трошоците на вработените, подароците и разните видови помош е утврдена со законски прописи и колективни договори.

Цели на постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите трошоци на работењето

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите трошоци на работењето имаат цел да се утврди:

- дали останатите трошоци на работењето се искажани правилно и законито во билансот на успех и дали претставуваат вистински износи на тие трошоци;
- дали се однесуваат за соодветниот пресметковен период;
- дали потекнуваат од извршување на редовната дејност на субјектот.

Постапки за утврдување на исправност и законитост на останатите трошоци на работењето

04. Постапките за утврдување на исправност и законитост на останатите трошоци го опфаќаат следното:

- усогласеноста на прикажаните износи во сметководствените евиденции со искажаните износи во билансот на успех;
- анализата на зголемувањето/намалувањето во однос на претходната година;
- основата за евидентирање невообичаени износи како останати трошоци на работењето;
- усогласеноста на евидентираните трошоци на работењето со законската регулатива и интерните акти.

05. При утврдување на исправноста и законитоста на останатите трошоци на работење во билансот на успех да се провери:

- дали трошоците за дневници за службени патувања и патни трошоци се направени врз основа на издаден патен налог и дали одобрените средства се во висина утврдена со општиот колективен договор (за во земјата) односно Уредбата за издатоците за службени патувања и селидби во странство што на органите на управата и управните

организации им се признаваат во тековни трошоци како и Решението за највисоките износи на дневници за службени патувања во странство и издатоците за селидбени трошоци што на органите на управата и управните организации им се признаваат во тековни трошоци (за патувања во странство);
- дали трошоците за надомест на трошоците на вработените, подароци и помошти се во согласност со Законот за исплата на платите во Република Македонија интерен акт и одлука на надлежен орган и дали се оданочени согласно Законот за персонален данок од доход;
- дали трошоците за промоција, пропаганда, реклама, репрезентација и спонзорство се во согласност со интерен акт и дали се поткрепени со соодветна документација. Да се има предвид даночното оптоварување согласно Законот за данок од добивка;
- дали трошоците за премии за осигурување се засновани на договор и поткрепени со соодветна документација (полиси за осигурување, фактура и сл.) и дали се однесуваат за соодветниот временски период;
- дали даноците, придонесите, членариниte, и другите давачки кои не зависат од резултатот се утврдени согласно прописите и се надоместуваат од утврдениот приход пред да се утврди добивката со увид во пресметките за даноци и придонеси;
- дали трошоците за банкарски услуги и трошоци за платниот промет претставуваат вистински износи и се резултат на извршени финансиски трансакции во платниот промет со увид во изводите од жиро сметките;
- дали останатите нематеријални трошоци (авторски хонорари, трошоци за привремени и повремени работи, интелектуални, маркетиншки услуги, услуги на проценки и ревизии и сл.) се засновани на договор и дали услугата е извршена. При тоа да се имаат предвид одредбите од законот за авторско право и сродни права и Законот за персонален данок од доход;
- дали трошоците на неотпишана вредност и други трошоци на отуѓени и расходувани постојани средства се направени со одлука на надлежен орган;
- дали намалување на вредноста на постојаните средства е направено врз основа на интерен акт а во согласност со прописите;
- дали трошоците за утврдени кусоци на материјални добра се засновани на утврдена состојба по попис и дали истите се одобрени од надлежен орган со увид во пописните листи, извештајот на пописната комисија и одлуката за усвојување на пописот ;
- дали трошоците за казни, пенали и надомест на штети се засновани на решенија од надлежни органи, договорени пенали и казни, изгубени капари и сл. при што треба да се има предвид дека овие трошоци не се признаваат како расходи во даночниот биланс;
- Да се провери дали дополнително утврдените трошоци – расходи од поранешни години се засновани на соодветна поткрепувачка документација од минати години со увид во договори и фактури; и
- Дали останатите неспомнати трошоци – расходи од работењето (се искажува и капиталната загуба) претставуваат трошоци кои не се произлезени од редовните активности во рамките на основната дејност

на субјектот (санирање на оштетени средства, дополнително одобрени попусти, рабати, бонификации и капитални загуби од продажба на постојани средства или хартии од вредност) дали истите се засновани на соодветна поткрепувачка документација.

Приходи од учества на вложувања

01. За утврдување на исправноста и законитоста на приходите од учества на вложувања во билансот на успех треба да се користат резултатите од деталните постапки за утврдување исправност и законитост на следните биланси позиции:

- вложувања во (акции или удели) во поврзани субјекти;
- учество во вложувања (партиципации);
- вложувања во хартии од вредност;
- задолжителни долгорочни вложувања;
- вредносно усогласување на долгорочните финансиски вложувања (дел).

02. Приходите од учество на вложувања произлегуваат од:

- приходи од учество во добивката;
- приходи од дивиденди;
- приходи од добивка од продажба на удели;
- други приходи.

03. Со увид во пресметките за распределбата на добивката да се утврди основаноста на евидентираните приходи од учество во вложувања (од распределба на нето добивка) соодветно на учеството на вложувањата во капиталот на поврзаните односно неповрзаните субјекти, вложувања во хартии од вредност, да се утврди основаноста на остварените приходи по тој основ.

Приходи од останати вложувања и заеми

01. За утврдување на исправноста и законитоста на приходите од останати вложувања и заеми во билансот на успехот треба да се користат резултатите од деталните постапки за утврдување на исправност и законитост на следните биланси позиции:

- заеми на поврзани субјекти;
- заеми со кои субјектот е поврзан врз основа на учество во вложувањето;
- дадени кредити, депозити и кауции;
- откупени сопствени акции;
- останати долгорочни вложувања;
- вредносно усогласување на долгорочните финансиски вложувања (дел).

02. Приходите од останати вложувања и заеми произлегуваат од:

- вложени средства во банки;
- други здружени и вложени средства;
- дадени депозити и кауции;
- вложувања во хартии од вредност;
- кредити;
- провизии на кредити и друго.

03. Со увид во пресметките за вложени средства да се утврди основаноста на евидентираните приходи од учество во вложувања (од распределба на нето добивка) соодветно на учеството на вложувањата во капиталот на поврзаните односно неповрзаните субјекти, како и со увид во договорите за заеми, кредити, вложувања во хартии од вредност, депозити и кауции, да се утврди основаноста на остварените приходи по тој основ.

Приходи по основ на камати, курсни разлики и слични приходи

01. За утврдување на исправноста и законитоста на приходите од камати, курсни разлики и слични приходи во билансот на успехот треба да се користат резултатите од деталните постапки за утврдување на исправност и законитост на следните биланси позиции:

- долгорочни финансиски вложувања;
- побарувања од купувачите;
- побарувања од поврзани субјекти;
- краткорочни финансиски вложувања;
- побарувања од државата и од други институции.

02. Приходите од камати, курсни разлики и слични приходи произлегуваат од пресметани приходи врз оваа основа за погоре наведените вложувања и краткорочни побарувања. Проверката треба да опфати увид во поткрепувачка документација, договорите и евиденциите за кредити и заеми, депозити, побарувањата од купувачи и други побарувања, каматните листи, пресметки за позитивни курсни разлики и сл.

Расходи по основ на камати, курсни разлики и слични расходи

01. За утврдување на исправноста и законитоста на расходите по основ на камати, курсни разлики и слични расходи во билансот на успех треба да се користат резултатите од деталните постапки за утврдување на исправност и законитост на следните биланси позиции:

- краткорочни обврски по основ на хартии од вредност;
- краткорочни обврски кон добавувачи и обврски за аванси, депозити и кауции;

- краткорочни обврски кон поврзани субјекти по основ на учество во вложувања и учество во резултатот;
- краткорочни обврски по основ на заеми и кредити;
- краткорочни обврски за даноци придонеси и други давачки;
- краткорочни обврски за плати, други обврски кон вработените и останати краткорочни обврски;
- долгорочни обврски и долгорочни резервирања за ризици и трошоци.

02. Расходите по основ на камати, курсни разлики и слични расходи произлегуваат од пресметани трошоци по основ на погоре наведените обврски.. Проверката треба да опфати увид во поткрепувачка документација (договори, фактури, каматни листи, пресметки на курсни разлики, евидентирање на каматите и курсните разлики и сл.

Вонредни приходи

01. Вонредните приходи произлегуваат од исклучителни и вонредни околности на работењето на субјектот. За утврдување на исправноста и законитоста треба да се применат соодветни детални постапки во зависност од видот на приходите. Вонредните приходи се состојат од:

- приходи од вонредна продажба на значаен дел на постојаните средства;
- вонредни приходи кои произлегле од значајна промена во сметководствени проценки;
- вонредни непредвидени приходи (приходи од останати долгорочни резервирања, вишоци, приходи од пенали, награди и слично, отпис на побарувања приходи од поранешни години и други вонредни приходи);
- останати вонредни невообичаени приходи.

02. Проверката треба да опфати увид во сметководствената евиденција и поткрепувачката документација, основот и правилноста на евидентирањето.

Вонредни расходи

01. Вонредните расходи произлегуваат од исклучителни и вонредни околности на работењето на субјектот. За утврдување на исправноста и законитоста треба да се применат соодветни детални постапки во зависност од видот на расходите. Вонредните расходи се состојат од:

- вонредни невообичаени ставки на трошоци кои не произлегуваат од вообичаените (редовни) активности и кои не се очекува дека ќе се појават;
- вонредни отписи и отуѓување на средства кои настанале неочекувано и со висока вредност;
- загуби поради оштетувања на голем дел од средствата или поради природна катастрофа;

- кусоци, казни, пенали, штети, отпис на ненаплатени побарувања, расходи од поранешни години и други вонредни расходи.

02. Проверката треба да опфати увид во сметководствената евиденција и поткрепувачката документација, основот и правилноста на евидентирањето.

Постапки за утврдување на исправност и законитост на финансискиот резултат

01. Со постапките за утврдување на исправноста и законитоста на финансискиот резултат треба да се опфатат:
- добивката пред оданочување/вишок на приходи над расходи;
- загубата пред оданочување;
- данокот и придонесите од добивка;
- добивката по оданочување;
- загубата по оданочување;
- распоредувањето на добивката;
- утврдувањето и покривањето на загубата.

Добивка/загуба пред оданочување

02. Постапките на утврдување на исправност и законитост на добивката /вишок на приходи над расходи и загубата опфаќаат проверка дали сите приходи и расходи се искажани без значајни грешки и во согласност со прифатените стандарди и законска регулатива. Како што е објаснето во претходните биланси позиции, ревизијата на билансот на успех не опфаќа проверка на сите ставки одделно бидејќи најголем дел од нив се проверени при ревизијата на ставките од билансот на состојба. И покрај тоа, ревизорот треба да спроведе детални постапки на одредени сметки кои не се врзани со сметки од Б/С или со некој од сметководствените циклуси. Тие може да бидат ставки што содржат осетливи информации или се детално пропишани со даночната регулатива (на пример, расходи за репрезентација), правни услуги, донации и спонзорства и сл. Тестирањето на овие сметки може да му обезбеди на ревизорот докази за други настани (во случајот на расходите за правни услуги асоцира дека субјектот води спор). Посебно внимание треба да се посвети на вонредните приходи и расходи. При ревизија на приходите и расходите во голема мера може да се користат аналитички постапки. Најчесто применувана постапка е споредбата на тековните износи со износите од претходната година. При ова, ако има значајни разлики, тие треба посебно да се испитаат.

03. Постапките за утврдување на исправност и законитост на утврдувањето на добивката/загубата пред оданочување имаат цел да се утврди дали истата е утврдена правилно и законито;

Добивка од редовно работење пред оданочување

04. При утврдување на исправност и законитост на утврдувањето на добивката пред оданочување да се провери дали истата е резултат на разлика помеѓу поголемите вкупни приходи и вкупните трошоци не вклучувајќи ги вонредните приходи и вонредните расходи. Проверката да се изврши со увид во сметководствените евиденции, завршните книжења за меѓусебно затворање на приходите и расходите и билансот на успех. Посебно да се внимава на преносот на трошоците од класа 4 на сметките од класа 7 за оние субјекти кои за преносот на трошоците не ги користат сметките од групите 60 и 63. Субјектите кои ги користат групите на сметки од класа 60 и 63 трошоците од класа 4 ги книжат на товар на сметките од групите 60 и 63, а во корист на сметката 490.

05. Приходите односно добивката може во голема мера да се тестира со примена на аналитички постапки. Најчесто применувана постапка е споредба со приходите/добивката од претходната година. Аналитичките постапки може да се применуваат и кај непосредното и независно тестирање на одредени сметки на приходите и расходите по видови. Ревизорот треба да прибави или изготви компаративен преглед на приходи и трошоци по видови за две години (по можност и за повеќе). Анализирај ги резултатите во споредба со очекуваните базирани врз податоците од претходните години, планираните износи или други информации. За значајни отстапувања да се даде образложение.

06. Кај ревизијата на буџетите и буџетските корисници потребно е посебно да се обрне внимание кај оние субјекти кои во билансот на приходи и расходи прикажуваат непокриени расходи/загуба.

Данок и придонеси од добивка од редовно работење

07. Постапките за утврдување на исправност и законитост на утврдувањето на данокот и придонесите од добивката/загубата пред оданочување имаат цел да се утврди дали основицата за пресметување даноци и придонеси од добивката е утврдена согласно со Законот за данокот од добивка и со Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот од добивка и спречување на двојното ослободување или оданочување и да се утврди дали даночните стапки се правилно применети.

08. Проверката треба да опфати увид во сметководствената евиденција за данокот и придонесите од добивка, правилноста на утврдување на основицата за пресметување на данокот и придонесите од добивка, применетата даночна стапка, пресметките и даночниот биланс (согласно Законот за данок од добивка и Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот од добивка и спречување на двојното ослободување или оданочување).

Добивка по оданочување и распоред на добивката

09. Постапките за утврдување на исправност и законитост на утврдувањето и распоредувањето на добивката по оданочување имаат цел:

- да се утврди дали добивката по оданочување е утврдена исправно и законито во билансот на успех;
- да се извршат споредбени анализи (со претходната година) и други аналитички постапки и да се дадат соодветни заклучоци;
- да се утврди дали е извршен распоред на добивката согласно со законските прописи и општиот акт на субјектот за покривање на загубата од работењето во поранешните години, за зголемување на трајниот капитал и трајните вложувања, за дивиденди и други надоместоци на вложувачите, за резерви, и за други намени.

10. При утврдување на исправност и законитост на утврдувањето и распоредувањето на добивката по оданочување да се провери:

- дали добивката по оданочување исправно и законито е утврдена во билансот на успех со увид во сметководствените евиденции, завршните книжења за меѓусебно затворање на приходите и расходните сметки и билансот на успех;
- дали добивката е распоредена согласно законските прописи и општиот акт на субјектот за покривање на загубата од работењето во поранешните години, за зголемување на трајниот капитал и трајните вложувања, за дивиденди и други надоместоци на вложувачите, за резерви, за бруто плати на вработените и за други намени со увид во одлуката на органот на управување и законските прописи.

Загуба

Загуба од редовно работење пред оданочување

11. При утврдување на исправност и законитост на утврдувањето на загубата од редовно работење пред оданочување да се провери дали истата е резултат на разлика помеѓу вкупните приходи и поголемите вкупни трошоци не вклучувајќи ги вонредните приходи и вонредните расходи. Проверката да се изврши со увид во сметководствените евиденции, завршните книжења за меѓусебно затворање на приходите и расходите и билансот на успех. Посебно да се внимава на преносот на трошоците од класа 4 на сметките од класа 7 за оние субјекти кои за преносот на трошоците не ги користат сметките од групите 60 и 63. Субјектите кои ги користат групите на сметки од класа 60 и 63 трошоците од класа 4 ги книжат на товар на сметките од групите 60 и 63, а во корист на сметката 490.

12. Примената на аналитичките постапки кај приходите односно расходите е образложена во точка 05 погоре.

Утврдување и покривање на загубата по оданочување

13. Постапките за утврдување на исправност и законитост на утврдувањето и покривањето на загубата по оданочување ги имаат следните цели:

- да се утврди дали загубата по одаочување е утврдена правилно и законито во билансот на успех;
- да се извршат споредбени анализи (со претходната година) и други аналитички постапки и да се дадат соодветни заклучоци;
- да се утврди дали е извршено утврдување и покривање на загубата по одаочување согласно законските прописи и општиот акт на субјектот од дотации, со отпис на побарувањата на доверителите, на товар на неноминираниот капитал и на товар на сопствениот капитал;
- да се утврди дали органот на управување на субјектот при усвојувањето на годишната сметка за износот на непокриената загуба донесол одлука за покренување постапка за санација или стечај согласно со законските прописи.

14. При утврдување на исправност и законитост на утврдувањето и покривањето на загубата по одаочување да се провери:

- дали загубата по одаочување исправно и законито е утврдена во билансот на успех со увид во сметководствените евиденции, завршните книжења за меѓусебно затворање на приходните и расходните сметки и билансот на успех;
- дали за износот на непокриените даноци и придонеси е товарена загубата по одаочување заради недоволно остварена добивка пред одаочување;
- дали е извршено утврдување и покривање на загубата по одаочување согласно законските прописи и општиот акт на субјектот, од дотации, со отпис на побарувањата на доверителите, на товар на неноминираниот капитал и на товар на сопствениот капитал со увид во одлуката на органот на управување и законските прописи; и
- дали органот на управување на субјектот при усвојувањето на годишната сметка односно годишниот извештај има усвоено програма за мерки за отстранување на загубата.

Буџети и буџетски корисници

15. Кај ревизијата на буџетите да се провери правилноста на утврдувањето на финансискиот резултат – суфицитот и распоредот на суфицитот (согласно Правилникот за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетите).

16. Кај ревизијата на буџетските корисници да се провери правилноста на утврдувањето на резултатот од работењето – остварен вишок на приходи – добивка пред/по одаочувањето и распоредот на добивката односно покривање на непокриените расходи (согласно Правилникот за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетските корисници).

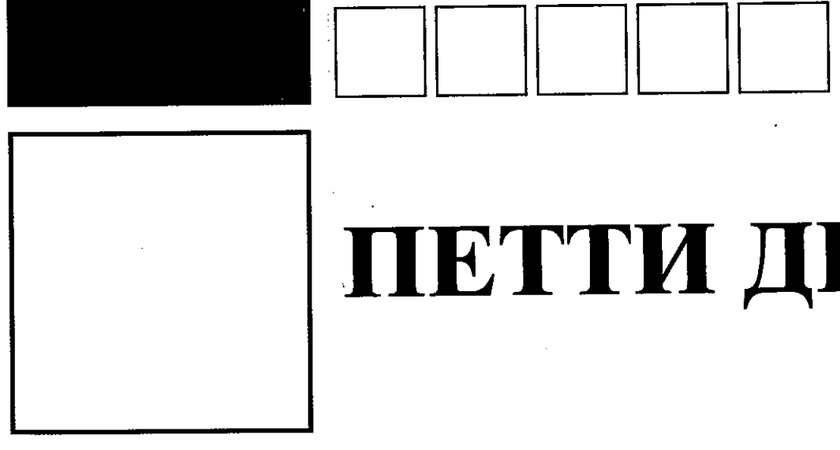
Презентирање и обелоденување:

15. Ревизорот треба да се увери дека приходите и трошоците во финансиските извештаи се презентирани и обелоденети согласно рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи според МСС (ИФРС) /МССЈС. Стандарди кои се меродавни за презентација на билансот на успех се МСС 1 – Презентирање на финансиски извештаи и МСС – Нето добивка или загуба за периодот, основни грешки и промени на сметководствени политики.

Програми за утврдување на исправност и законитост

1. Програмите за утврдување на исправност и законитост на финансискиот резултат/биланс на успехот/биланс на приходи и трошоци се дадени во Анекс 3, Прилог 5.

ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА



ПЕТТИ ДЕЛ

ПЕТТИ ДЕЛ

500. ИЗВЕСТУВАЊЕ

Вовед

1. Во точката 169 од Стандардите на државната ревизија за известување е наведено дека: „На крајот на секоја ревизија, ревизорот треба да подготви писмено мислење или извештај изложувајќи ги наодите во соодветна форма; содржината треба да биде лесно разбирлива и ослободена од нејаснотии и двосмисленост, да вклучува само информации кои се поткрепени со комплетни и релевантни ревизорски докази и да бидат независни, објективни, правични и конструктивни".

2. Врз основа на испитување на документите, исправите, извештаите на извршената интерна контрола и интерна ревизија, сметководствените и финансиските постапки и други евиденции, извршените проверки на исправноста и законитоста на податоците искажани во годишната сметка од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатот на финансиските активности во согласност со прифатените сметководствени начела и сметководствени стандарди на ревизијата, како и постапките на испитување на финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи во смисла на законско и наменско користење на средствата и наодите констатирани врз тие основи, се изработува извештај за извршената ревизија.

3. За извршената ревизија на користењето на средствата од аспект на постигнатата економичност, ефикасност и ефективност се изработува извештај на ревизијата на успешност во кој треба да се вклучени сите значајни примери на непридржување кон законите и прописите кои се однесуваат на целите на ревизијата. Зборот „извештај" кај ревизијата на успешност се користи да ги одрази ревизорските заклучоци за економичноста и ефикасноста со која се стекнуваат и се користат средствата и за ефективноста со која се постигнуваат целите.

Форма и содржина на ревизорскиот извештај

4. При дизајнирањето на формата и содржината на ревизорскиот извештај земени се предвид објаснувањата за формата и содржината на сите видови ревизорски мислења и извештаи за финансиската ревизија (поглавјето IV на Стандардите на државната ревизија за известување), како и основните барања за финансиско известување содржани во Меѓународните стандарди за ревизија (стандард 700 – Ревизорски извештаи за финансиските извештаи). Врз база на овие согледувања и стекнатите искуства, изготвен е формат на ревизорски извештај кој ги содржи следните главни елементи:

I. ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ НА ОВЛАСТЕНИОТ ДРЖАВЕН РЕВИЗОР

II. ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

III. СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ И ОБРАЗЛОЖЕНИЈА КОН ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

IV. ПРИЛОЗИ

I. ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ НА ОВЛАСТЕНИОТ ДРЖАВЕН РЕВИЗОР

а) Адресат (примач);
б) Наслов;
в) Утврдување на предметот на работа;
г) Законска основа;
д) Континуитет;
ѓ) Одговорност на раководството на субјектот и на ревизорот на ДЗР;
е) Период на вршење на ревизијата и извршители;
ж) Цели и опфат;
з) Заснованост на финансиските извештаи
ѕ) Усогласеност со стандардите;
и) Сеопфатност;
ј) Утврдени состојби/наоди од ревизијата, препораки, коментар на ревизијата за прифаќање/неприфаќање на забелешките;
к) Ревизорско мислење;
л) Пасус за нагласување неизвесност во еден ревизорски извештај;
љ) Пасус за преземени/непреземени мерки од субјектот врз основа на препораките дадени во ревизорскиот извештај за претходната година.

5. Согласно со Законот за државната ревизија, против конечниот извештај на овластениот државен ревизор законскиот застапник на субјектот кај кој е извршена ревизијата може да поднесе приговор во рок од 30 дена од денот на приемот на извештајот. По приговорот решава Главниот државен ревизор во рок од 30 дена од денот на приемот на приговорот. Решението со кое се прифаќа, односно се одбива

приговорот е прилог на конечниот извештај независно од тоа што тоа се доставува до законскиот застапник на субјектот по доставувањето на конечниот извештај. Решението се објавува на Web-страницата на Државниот завод за ревизија интегрално како дел/прилог на објавениот конечен извештај.

6. Подолу се дадени детали за секој од елементите на Извештајот на овластениот државен ревизор дадени во точка 4 погоре.

а) Адресат/примач

7. Ревизорскот извештај се адресира до законскиот застапник на субјектот кај кој е извршена ревизија и до неговите надзорни органи согласно со член 27 од Законот за државната ревизија, односно со Упатството за доставување претходен и конечен извештај.

б) Наслов

8. Ревизорскиот извештај содржи наслов со кој се разликува ревизорскиот извештај и извештаите кои се објавуваат од други лица. Во конкретниот случај насловот на ревизорскиот извештај на ДЗР гласи „ИЗВЕШТАЈ НА ОВЛАСТЕНИОТ ДРЖАВЕН РЕВИЗОР“. Во зависност од тоа дали станува збор за ПРЕТХОДЕН, односно КОНЕЧЕН извештај на овластениот државен ревизор, пред зборот „извештај“ се додава зборот „ПРЕТХОДЕН“, односно „КОНЕЧЕН“. Во насловната страница на Претходниот/Конечниот извештај се впишува и шифра на ревизорскиот извештај со 11 нумерички знаци со следното значење: Првите 4 бројки ја означуваат годината на издавање на извештајот. Следните 3 бројки го означуваат редниот број од годишната програма. Претпоследните две бројки ја претставуваат интерната шифра за обликот на организирање и правниот статус на субјектот (Буџет на РМ, Буџет на ЕЛС и сл). Последните две бројки го претставуваат редниот број на ревизорската екипа. Повеќе детали може да се најдат во Методологијата за шифрирање ревизорски извештаи.

в) Утврдување на предметот на работа

9. Ревизорскиот извештај ги идентификува финансиските извештаи (финансиска ревизија) или областа (ревизија на успешност) на субјектот кој е предмет на ревизија, вклучувајќи ги датумот и пресметковниот период кој е опфатен со финансиските извештаи, називот на субјектот и прашањата кои биле предмет на ревизија.

г) Законска основа

10. Ревизорскиот извештај содржи одредби од основни законски прописи и други овластувања врз чија основа е овозможено вршењето на ревизијата (Законот за државната ревизија, Законот за буџетите, Закон за локалната самоуправа и други прописи).

д) Континуитет

11. Се однесува на тоа дали е вршена државна ревизија во континуитет (секоја година) и ако не е, тоа да биде обелоденето во посебен пасус.

ѓ) Одговорност на раководството на субјектот и на ревизорот на ДЗР

12. Извештајот содржи пасус за одговорност на раководството на субјектот (во моментот на вршењето на ревизијата, односно за време на периодот за кој се однесува ревизијата) за финансиските извештаи и одговорноста на ревизорот за давање мислење за финансиските извештаи.

е) Период на вршење на ревизијата и извршители

13. Го содржи периодот во кој ревизијата е планирана и извршена, како и составот на ревизорскиот тим со назначување на звањето на секој член од ревизорскиот тим.

ж) Цели и опфат

14. Ревизорскиот извештај ги вклучува целите и опфатот на ревизијата, односно:

- дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатот од финансиските активности во согласност со применетата законска регулатива и
- дали е остварено законско и наменско користење на средствата кои претставуваат државни расходи.

Кога станува збор за ревизија на субјекти кои не се корисници на буџетски средства, втората алинеја од оваа точка не треба да биде вклучена во пасусот за цели и опфат.

з) Заснованост на финансиските извештаи

15. Ревизорскиот извештај вклучува формулација со која се објаснуваат разликите во презентирањето на финансиските извештаи во претходниот, односно конечниот извештај на овластениот државен ревизор во однос на официјалните финансиски извештаи на субјектите кај кои се врши ревизија. Формулацијата е со следната содржина:

„Финансиските извештаи кои се предмет на овој извештај се засновани врз годишната сметка составена според важечките прописи во Република Македонија со извршени рекласификации поради добивање појасна слика и со извесни прифатени и спроведени корекции на финансиските извештаи од субјектот".

16. Делот во формулацијата „**прифатени и спроведени корекции**" согласно со точка 188 од Стандардите за државната ревизија на ИНТОСАИ укажува на тоа дека корекциите не само што треба да се прифатени од субјектот кој е предмет на

ревизија, туку тие треба да бидат и коригирани во сметководствените и други евиденции. Во услови кога нема наоди кои резултираат со нивно прифаќање и спроведување корекции од субјектот (мислење без резерва), делот од формулацијата **„и со извесни прифатени и спроведени корекции на финансиските извештаи од субјектот" се изоставува.**

ѕ) Усогласеност со стандардите/делокруг на ревизијата

17. Во ревизорскиот извештај треба да се наведат ревизорските стандарди или практиката кои се применети при извршувањето на ревизијата. Во пасусот за усогласеност со стандардите се наведуваат ревизорските стандарди на ИНТОСАИ иако во редовното работење ДЗР ги применува и МРС на ИФАК, кои се разликуваат само во однос на нивото на деталите и одредена терминологија и нивните разлики немаат значајно влијание врз основните ревизорски методологии. Делокругот на ревизијата се однесува на можноста ревизорот да спроведе ревизорски постапки сметани за неопходни во дадени околности.

18. Ревизорот треба да вклучи изјава дека ревизијата била планирана и извршена со цел да се добие разумна сигурност во поглед на тоа дали финансиските извештаи се ослободени од значајни погрешни прикажувања.

Овој пасус треба да содржи опис на ревизијата како процес кој вклучува:

- Испитување докази кои се користени во поткрепа на износите и обелоденувањата во финансиките извештаи врз основа на тестирање;
- Оцена на користени сметководствени принципи при изготвување на финансиките извештаи;
- Оценка на значајните проценки направени од раководството на субјектот при изготвувањето на финансиските извештаи;
- Оценка за општа презентација на финансиските извештаи.

19. На крајот од пасусот извештајот треба да содржи изјава на ревизорот дека ревизијата обезбедува разумна основа за формирање мислење.

и) Сеопфатност

20. Ревизорскиот извештај треба да биде прикажан онака како што е изготвен од ревизорот. Во случаите кога информациите не може слободно да се обелоденат поради нивниот национален интерес, ревизорот ја задржува одговорноста да ја разгледа потребата од изготвување извештај со можно вклучување на доверливите и осетливи информации во посебен необјавен извештај.

ј) Утврдени состојби/наоди од ревизијата, препораки, коментар на ревизијата за прифаќање/неприфаќање на забелешките

21. Ако со ревизијата се утврдат неправилности, незаконитости и други констатации во работењето на субјектот утврдени со постапките на ревизијата, а кои имаат влијание врз вистинитоста и објективноста на прикажаните состојби и резул-

татите од финансиските активности искажани во финансиските извештаи на субјектот, како и врз наменското и законско користење на средствата кои претставуваат државни расходи, ревизорот треба да ги обелодени и на соодветен начин да ги прикаже во овој дел на ревизорскиот извештај. Во ревизорскиот извештај се изнесуваат значајните наоди, а во менаџерскиот извештај помалку значајните наоди кои не се содржани во ревизорскиот извештај. Менаџерскиот извештај се доставува заедно со Претходниот извештај на овластениот државен ревизор. Доколку по менаџерскиот извештај има забелешки, на истите се одговара во писмена форма за прифаќање или неприфаќање.

22. Утврдените состојби/наоди ревизорот треба да ги систематизира и да ги прикаже по основни категории, односно позиции на финансиските извештаи со утврдени ефекти онаму каде што е применливо. Тие треба да содржат лесно разбирлива констатација/формулација, ослободена од нејаснотии и двосмисленост, да вклучуваат само информации кои се поткрепени со компетентни и релевантни ревизорски докази и да бидат независни, објективни, правични и конструктивни и да ги содржат сите четири елементи на наодот. По потреба можно е повикување на точка од образложенијата кон финансиските извештаи. Онаму каде што е применливо, за квантификуваните наоди кои имаат влијание врз финансиските извештаи на крајот се дава и вкупен ефект од овие наоди на одделни биланси позиции, односно на приходите/расходите/добивката/загубата и на билансот на состојбата.

23. За утврдените позначајни незаконитости и неисправност во работењето на субјектот, да се даде кратко образложение, наведувајќи ги законските и други прописи и општи акти кои не се применувани.

24. По секој утврден наод/состојба, треба да следи препорака од ревизијата за спроведување одредени постапки од субјектот кој е предмет на ревизија. Формулацијата на препораката треба да биде јасна и концизна. Во зависност од комплексноста на наодот, препораката може да биде дадена во повеќе точки.

25. Согласно со Законот за државната ревизија, законскиот застапник кај кој е извршена ревизија и надлежните органи на субјектот може да поднесат забелешки на претходниот извештај на овластениот државен ревизор. Во овој дел треба да се сумираат забелешките/одговорот од субјектот, односно неговите надлежни органи за утврдените наоди и дадените препораки содржани во претходниот ревизорски извештај.

26. По разгледувањето на забелешките од субјектот и за мерките кои раководството предлага да ги преземе или ги презело по утврдените наоди, овластениот државен ревизор го изготвува конечниот извештај во кој се содржани коментари за прифаќање, односно неприфаќање на забелешките за секој наод/точка.

27. Наодите се систематизираат по видови, со препораки, а во конечниот извештај и коментар на ревизијата за прифаќање/неприфаќање на забелешките.

За неприфатените (или делумно прифатените) забелешки на наодите, во конечниот извештај тие се презентираат заедно со препораките. Наодите се систематизираат по видови:

- Неправилна примена на акти;
- Неправилна примена на сметководствени политики и начела;
- Неправилности во искажувањето на приходите/расходите;
- Неправилности во искажувањето на позициите во Билансот на состојбата;
- Ненаменско и незаконско користење средства
  - Направени расходи без претходно обезбедени средства со буџет/финансов план и спротивно на законските прописи;
  - Неприменување на постапките од Законот за јавните набавки. Ако се констатирани повеќе случаи, да се изготви преглед кој ќе биде прилог на извештајот, а квантификуваниот износ да се наведе во оваа точка.
- Слабости на финансиското раководење и известување.

28. За квантификуваните наоди кои имаат влијание врз финансиските извештаи, на крајот на секој наод се дава и ефектот што го има тој врз одделни биланси позиции и вкупниот ефект од сите наоди на одделни биланси позиции, односно на приходите/расходите/добивката/вишокот на приходи/загубата/дефицитот и на билансот на состојбата. Формулацијата за ефекти од наодите може да биде во следната форма:

„Вкупниот ефект од изнесените наоди во точките ..... до ..... е потценување/преценување на“ (се повикува на една или повеќе биланси позиции од билансот на успехот, односно билансот на приходите и трошоците и билансот на состојбата за соодветната година врз кои наодот има ефект).

к) Ревизорско мислење

29. **Ревизорското мислење** вообичаено е во стандарден формат и се однесува на финансиските извештаи во целина. Ревизорскиот извештај треба јасно да го изнесе ревизорското мислење за тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно се прикажани во сите значајни аспекти согласно со рамката за финансиско известување и кога е тоа соодветно, дали финансиските извештаи се во согласност со законските прописи. Ревизорското мислење содржи и став за законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи. За субјектите кои се предмет на ревизија, а кои не се корисници на буџетски средства, ставот за законско и наменско користење се дава во модификувана форма, односно без делот „државни расходи“.

30. Зборот „**мислење**“ се користи за да ги одрази ревизорските заклучоци како резултат на ревизијата на правилност (финансиска ревизија) и општо земено ги одразува резултатите од широк спектар тестови, останати ревизорски работи, усогласеност на одделни трансакции со закони и други прописи, како и прашања на несоодветни системи на контрола, незаконски акти и измами (кои вклучуваат повеќе аспекти согласно со МРС 240).

31. Содржината на мислењето потребно е недвосмислено да укажува на тоа дека мислењето е без резерва или со резерва и во случај на второто, дали е условено по определени прашања или мислењето е негативно или пак ревизорот се воздржал од давање мислење.

Мислење без резерва

32. Мислење без резерва се дава кога ревизорот е задоволен дека по сите значајни прашања:

- финансиските извештаи биле подготвени со прифатлива сметководствена основа и политики кои биле доследно применувани;
- извештаите се во согласност со законските барања и релевантните прописи;
- начинот на кој се прикажани финансиските извештаи е во во согласност со познавањата на ревизорот во врска со субјектот кој е предмет на ревизија и
- постои соодветно образложение по сите значајни прашања релевантни за финансиските извештаи.

33. Вообичаената форма на мислење без резерва во основа е формулацијата од Меѓународните стандарди за ревизија на ИФАК. Таа гласи:

„Според наше мислење, финансиските извештаи ги претставуваат вистинито и објективно, во сите значајни аспекти, финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200.... година и резултатот на финансиските активности и паричните текови за годината која завршува со тој датум, во согласност со (да се наведе МСС или соодветен национален стандард) и во согласност со (да се наведе соодветен пропис или закон)"

34. Мислењето содржи и дел за законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи. Ако се работи за субјекти кои не се корисници на буџетски средства, делот од формулацијата „кои претставуваат државни расходи" се изоставува.

35. Терминте „финансиска состојба" и „резултат на финансиските активности" се прифатени формулации за билансот на состојбата и билансот на успехот (биланс на приходите и трошоците кај буџетите и буџетските корисници) согласно со МРС 700 Ревизорски извештаи за финансиските извештаи.

36. Вообичаена форма на мислење без резерва кај буџетите и буџетските корисници, односно јавните претпријатија е дадено подолу:

- **кај буџетите и буџетските корисници:**

„Според наше мислење, финансиските извештаи ги претставуваат вистинито и објективно, според сите значајни аспекти, финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200__ година и резултатот од финансиските активности за годината која завршува со тој датум во согласност со важечката законска регулатива".

„Според наше мислење, кај (цел назив на субјектот) е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции кои претставуваат

државни расходи за 200... година".

- **кај јавните претпријатија:**

„Според наше мислење, финансиските извештаи ги претставуваат вистинито и објективно, во сите значајни аспекти, финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200__ година, резултатот од финансиските активности и паричните текови за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива".

„Според наше мислење, кај (цел назив на субјектот) е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции за 200__ година".

37. И во едниот и во другиот случај во извесни околности по даденото мислење без резерва или модификувани мислења, може да се даде пасус во кој се нагласуваат одредени прашања/неизвесности кои не влијаат врз финансиските извештаи (точка 51 подолу).

Модификувани извештаи

38. Извештајот на ревизорот се смета за **модификуван** во околности на:

- нагласување на некое прашање или неизвесност која може да влијае врз финансиските извештаи, но нема влијание врз мислењето на ревизорот (точка 50 подолу) и
- мислење со резерва, воздржување од давање мислење и негативно мислење (прашања/наоди/фактори кои влијаат врз мислењето на ревизорот).

39. Во оваа смисла, мислење со резерва, воздржување од давање мислење и негативно мислење може да се дадат во следните околности:

а) кога постои ограничување во опфатот на ревизијата (на пример, неможност да се присуствува на пописот на залихите, несоодветни сметководствени евиденции или неможност да се извршат одредени ревизорски постапки) може да доведат до давање **мислење со резерва или воздржување од давање мислење**. Сите ограничувања во делокругот треба да се наведат во ревизорскиот извештај со укажување на можни исправки во финансиските извештаи кои може да бидат утврдени ако ограничувањата не постојат;

б) **кога ревизорот смета дека извештаите се нецелосни или водат кон погрешни заклучоци или** постои неоправдано отстапување од примената на прифатливи/избрани сметководствени политики и стандарди, методата на нивната примена или адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи; овие околности водат кон давање **мислење со резерва или негативно мислење или**

в) постои определена несигурност која има влијание врз финансиските извештаи.

40. Илустрации на прашања каде што има **ограничување на делокругот (мислења со резерва или воздржување од давање мислење**) се дадени во точка 44 од МРС 700 - Ревизорски извештаи за финансиските извештаи.

41. Илустрации на прашања на **несогласувања/отстапувања** од примената на прифатливи/избрани сметководствени политики и стандарди **(под б) кои водат кон давање мислење со резерва или негативно мислење** се дадени во точка 45 и 46 од МРС 700.

Мислење со резерва

42. Мислење со резерва се дава кога ревизорот не се согласува или не е сигурен во врска со една или повеќе позиции од финансиските извештаи кои се значајни, но не се фундаментални за разбирање на извештаите. Формулацијата на мислењето вообичаено укажува на задоволителен исход од предметот на ревизијата со јасно и концизно назначување на прашањата за кои постои несогласување или несигурност. Ова е од особена помош за корисниците на извештаите ако финансиските ефекти од несогласувањата или несигурноста се квантификувани од ревизорот иако ова не е секогаш практично, односно релевантно.

43. **За буџетите и буџетските корисници**, мислењето со резерва е со следната содржина:

„Според наше мислење, освен за изнесеното во точките .... до ....", финансиските извештаи ги прикажуваат вистинито и објективно финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200... година и резултатот од финансиските активности за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива".

и вториот дел за законско и наменско користење на средствата:

„Според наше мислење, освен за изнесеното во точките .... до .... , кај (цел назив на субјектот) е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи за 200...година".

44. **За јавни претпријатија,** мислењето со резерва е со следната содржина:

„Според наше мислење, освен за изнесеното во точките .... до .... , финансиските извештаи ги прикажуваат вистинито и објективно финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200... година, резултатите од работењето и паричните текови за годината која завршува со тој датум во согласност со важечката законска регулатива".

и вториот дел за законско и наменско користење на средствата:

„Според наше мислење, освен за изнесеното во точките .... до .... , кај (цел назив на субјектот) е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции за 200... година."

Воздржување од давање мислење

45. Кога ревизорот не е во можност да формира мислење во поглед на финансиските извештаи во целина, поради несигурност или поради ограничување на опфатот/делокругот, кои се толку фундаментални што мислење со резерва по определени прашања би било несоодветно, се пристапува кон воздржување од давање мислење. Формулацијата на таквото воздржување од давање мислење јасно укажува дека не може да се даде мислење укажувајќи јасно и концизно на сите прашања на несигурност.

46. Вообичаена форма на **воздржување од давање мислење** кај буџетите и буџетските корисници, односно кај јавните претпријатија е дадено подолу (формулацијата на мислењето е иста и за буџетите и буџетските корисници и за јавните претпријатија освен во делот за законско и наменско користење средства):

- **кај буџетите и буџетските корисници:**

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата изнесени во точките .... до .... , ние не изразуваме мислење за финансиските извештаи на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември _____ година".

„Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките .... до .... , кај (цел назив на субјектот) не е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи за 200...година".

- **кај јавните претпријатија:**

„Според наше мислење, поради значењето на прашањата изнесени во точките .... до .... , ние не изразуваме мислење за финансиските извештаи на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200.... година".

„Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките .... до .... , кај (цел назив на субјектот) не е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции за 200... година".

Негативно мислење

47. Кога ревизорот не е во можност да формира мислење за финансиските извештаи во целина, поради несогласување кое е толку фундаментално што ја нарушува прикажаната состојба до степен што мислењето со резерва по определени прашања е несоодветно, се дава негативно мислење. Формулацијата на таквото мислење јасно укажува дека финансиските извештаи не се правично прикажани наведувајќи ги јасно и концизно сите неусогласени прашања. Повторно, од помош е

ако финансиските ефекти врз финансиските извештаи се квантификувани каде што е тоа релевантно и практично.

48. Вообичаена форма на негативно мислење кај буџетите и буџетските корисници, односно кај јавните претпријатија е дадено подолу:

- **кај буџетите и буџетските корисници:**

„Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките ..... до ....., финансиските извештаи не ја претставуваат вистинито и објективно финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200.... година и резултатот од финансиските активности за годината која завршува со тој датум согласно со важечката законска регулатива."

„Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките .... до .... , кај (цел назив на субјектот) не е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи за 200...година."

- **кај јавните претпријатија:**

„Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките .... до ...., финансиските извештаи не ја претставуваат вистинито и објективно финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200.... година, резултатите од работењето и паричните текови за годината која завршува со тој датум согласно со важечката законска регулатива."

"Според наше мислење, поради значајноста на прашањата изнесени во точките 11.... до 11...., кај (цел назив на субјектот) не е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции за 200...година."

л) *Пасус за нагласување неизвесност*

49. Во извесни околности, извештајот на ревизорот може да биде дополнет со додавање пасуси во кои се нагласуваат прашања/неизвесностите кои не влијаат на финансиските извештаи (овие прашања пошироко се прикажуваат во образложенијата кон финансиските извештаи). Додавањето ваков пасус за нагласување некое прашање на неизвесност не влијае врз мислењето на ревизорот во случај на мислење без резерва, ниту пак дополнително влијае врз причините поради кои е дадено мислење со резерва, воздржување од давање мислење или негативно мислење. Ваков пасус се дава вообичаено во посебна точка по точката за мислење. Пример за ваков пасус **во случај на мислење без резерва** е даден подолу:

„Не изразувајќи резерва во нашето мислење, обрнуваме внимание на точката ..... од образложенијата кон финансиските извештаи. (име на субјектот кој е предмет на ревизија) е тужена странка во судски спор врз основа на ...(се образложуваат основата и одредени детали ...). Конечна разврска по ова прашање засега не може да се утврди, ниту пак е изразена резерва врз оваа основа за евентуалните ефекти врз финансиските извештаи на (име на субјектот кој е

предмет на ревизија) за годината која завршува на ден 31 декември 200 ....".

50. Во случај на мислење со резерва, воздржување од давање мислење или негативно мислење, пасусот е ист како во претходниот случај (без почетниот текст до запирката), со тоа што текстот на пасусот би почнувал со „Обрнуваме внимание ...".

љ) *Пасус за преземени/непреземени мерки од страна на субјектот врз основа на наодите и препораките дадени во ревизорскиот извештај за претходната година и за годината која е предмет на ревизија*

51. Во овој пасус се дава информација за преземени/непреземени мерки од страна на субјектот по основ на препораките дадени во ревизорскиот извештај за претходната (или претходните години) година.

52. Во посебен пасус се наведуваат прифатените наоди од ревизијата во тековната година заедно со преземените мерки. Само прифатените и спроведени наоди за кои постои соодветен доказ (налог за книжење, изготвен акт ...) се наведуваат во овој пасус. Во рамките на овој пасус се искажуваат и ефектите од прифатените наоди од ревизијата.

Други специфични аспекти на ревизорските извештаи и ангажмани

Споредбени податоци

53. Во услови на известување за споредбени податоци, односно на издаден извештај за претходен период, кој содржи мислење со резерва, воздржано мислење или негативно мислење, а прашањата кои довеле до формулација на такво мислење:

а) не се разрешени/отстранети, а резултира во модификување на извештајот на ревизорот во врска со податоците за тековниот период, извештајот на ревизорот исто така треба да се модификува во однос на усогласените податоци или

б) не се разрешени, но не резултира во модификување на извештајот на ревизорот во врска со податоците за тековниот период, извештајот на ревизорот треба да се модификува во однос со усогласените податоци.

54. Примери на извештај (во делот на наодот и мислењето) во околности опишани под а) и б) погоре се дадени во Додатокот 2 од МРС 710 - Споредби. Во овој стандард се дадени пошироки образложенија за разни ситуации на споредбени финансиски извештаи и известувања во услови на извршена ревизија во претходниот период и во услови кога не е вршена ревизија во претходниот период.

Ревизорски извештаи за ревизорско ангажирање за посебни цели

55. Во околности кога се врши ревизија на специфични проекти, грантови и други видови приливи на средства на сметки кај субјектите кои се предмет на ревизија, ревизорските извештаи треба да бидат соодветно приспособени на

барањата за финансиско известување предвидени во соодветните документи/упатства на донаторите и на друга регулатива со која се регулирани намената и начинот на трошењето на средствата. Поширoки образложенија за ревизорски извештаи за ревизорско ангажирање за посебни цели се дадени во МРС 800, при што треба да се има предвид можноста на примена на овој стандард во јавниот сектор со оглед на целите и спецификите на ревизијата во јавниот сектор.

Почетни ангажирања/состојби

56. Терминот „**почетни ангажирања/состојби**“ се однесува на случаи кога ВРИ врши ревизија на финансиски извештаи за првпат или кога е вршена ревизија од друг надворешен ревизор во претходните периоди. Во вакви околности, ревизорот на ВРИ (на ДЗР) треба да добие доволен соодветен ревизорски доказ дека:

а) почетните состојби не содржат погрешни прикажувања кои можат значајно да влијаат врз финансиските извештаи за тековниот период;
б) заклучните состојби од претходните периоди се коректно пренесени во тековниот период или ако тие биле соодветно изменети и
в) соодветните сметководствени политики се применувани доследно или промените во сметководствените политики се правилно образложени и обелоденети на адекватен начин.

57. Кога е извршена ревизија на финансиски извештаи за претходниот период од друг ревизор (друг надворешен ревизор), ревизорот на ДЗР може да биде во состојба да добие доволен соодветен ревизорски доказ во врска со почетните салда со проверка на работни документи (ако постои таква можност) на другиот надворешен ревизор.

58. Пред да стапи во контакт со надворешниот ревизор, ревизорот на ДЗР ќе треба да го разгледа Кодексот на етиката за професионални сметководители на ИФАК, односно Кодексот на етиката на ИНТОСАИ.

59. Кога не била вршена ревизија на финансиските извештаи за претходните периоди или кога ревизорот на ДЗР не е задоволен од примената на постапките од точка 57 погоре, ревизорот на ДЗР треба да спроведе други постапки (како пример, за наплата и плаќања на побарувања и обврски во тековниот период, со што се обезбедува доказ за нивно постоење, права и обврски, целост и вреднување на почетокот на периодот, набљудување на тековниот физички попис на залихите и усогласување на состојбите според пописот со количествата на почетокот на периодот, вреднување на почетните залихи, проверка на бруто-добивката, разграничување помеѓу пресметковни периоди и сл. Со комбинација на овие и други постапки може да се обезбеди значителен соодветен ревизорски доказ. За нетековните средства и обврски какви што се постојаните средства, вложувањата и долгорочните заеми, ревизорот обично ќе ги испитува евиденциите кои ја прават основата на почетните салда.

60. Доколку по извршените постапки вклучувајќи ги и оние наведени погоре, ревизорот не е во можност да добие доволен соодветен ревизорски доказ во врска со почетните салда, ревизорскиот извештај треба да вклучи:

а) мислење со резерва, на пример:

....
„Ние не присуствувавме на физичкиот попис на залихите прикажани во износ од ..... илјади денари на ден 31 декември 200... година, со оглед на тоа што .... . Не бевме во можност да се увериме во останатите ревизорски постапки за искажаните количества залихи на тој ден.
....
Според наше мислење, освен за ефектите на таквите промени, ако такви биле проценети за неопходни, ако бевме во можност да присуствуваме на пописот на залихите, финансиските извештаи вистинито и објективно ги прикажуваат финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200... година, резултатот од работењето и паричните текови за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива.

б) воздржано мислење или

в) во оние законодавства во кои е дозволено мислење со резерва или воздржување од давање мислење во однос на работењето (резултат од финансиските активности) и мислење без резерва за финансиската состојба, може да се даде диференцирано мислење (за билансот на успех, мислење со резерва или воздржување од давање мислење), а за билансот на состојба мислење без резерва. Пример на вакво мислење е даден подолу:

....
„Ние не присуствувавме на физичкиот попис на залихите прикажани во износ од ..... илјади денари на ден 31 декември 200... година, со оглед на тоа што пописот бил извршен пред нашето ангажирање за вршење ревизија. Не бевме во можност да се увериме во останатите ревизорски постапки за количествата залихи на тој ден.

....
Поради значењето на прашањето изнесено во точка ..... , во врска со резулатите од работењето на (цел назив на субјектот) за годината која се завршува на ден 31 декември 200... година, не изразуваме мислење за резулатите од работењето и паричните текови за годината која завршува со тој датум.

Според наше мислење, билансот на состојбата ја прикажува вистинито и објективно во сите значајни аспекти финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200... година во согласност со важечката законска регулатива“.

61. Поширoки образложенија за пристапот на ревизијата во случаи на почетен ангажман, односно кога за прв пат се врши ревизија или кога е вршена ревизија од

друг надворешен ревизор, се дадени во МРС 510. Ревизорот на ДЗР пред да се реши да даде соодветно ревизорско мислење (точка 60 погоре) за вакви околности, треба да ги исцрпи сите можности за добивање доволен соодветен ревизорски доказ (точка 57 и 59 погоре).

62. Дадените формулации на мислења во насловот „Почетни состојби" соодветно се применуваат за буџетите и буџетските корисници и за јавните претпријатија.

63. Во сите варијанти на **почетни ангажирања/состојби,** формулацијата за законско и наменско користење на средствата останува онаква каква што е дадена во претходните точки.

Ангажирања за проверка на финансиски извештаи

64. Целта на ангажманите за проверка на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да утврди дали врз основа на постапките кои не ги обезбедуваат сите докази што се потребни при ревизијата, нешто го привлекло вниманието на ревизорот што ќе го увери дека финансиските извештаи не се изготвени согласно со идентификуваната рамка за финансиско известување (негативна сигурност), од сите значајни аспекти.

65. Врз основа на спроведените постапки за проверка на финансиските извештаи, ревизорот донесува заклучоци и изготвува извештај. Извештајот за проверка треба да содржи јасно изразена негативна сигурност во писмена форма. Ревизорот треба да ги провери и да ги процени заклучоците до кои дошол врз основа на добиените докази како основа за изразување негативна сигурност.

66. Врз основа на извршената работа ревизорот треба да процени дали било кои информации добиени за време на проверката укажуваат на тоа дека финансиските извештаи не ја претставуваат вистинито и објективно финансиската состојба на (полн назив на субјектот) под 31 декември 200... година, резултатите од работењето и паричните текови за годината која завршува со тој датум согласно важечката законска регулатива. Овде се дадени само основни информации со оглед на специфичноста на ваквите ангажмани при евентуална можна ангажираност на ДЗР за извршување вакви проверки.

Навременост

67. Ревизорскиот извештај треба да биде навремено изготвен за да биде од најголема можна корист за читателите и корисниците, особено за оние што треба да преземаат неопходни дејствија.

Потпис и датум на извештајот

68. Извештајот треба соодветно да биде потпишан. Во практиката тоа може да поприми различни варијати, од потпишување во име на ревизорската фирма (што е повеќе практика кај ревизорските фирми од приватниот сектор) до потпишување од Главниот државен ревизор, односно ревизорите кои имаат овластување за тоа кај

Врховните ревизорски институции (ВРИ). Во Државниот завод за ревизија Главниот државен ревизор донесува одлука за тоа кој ќе ги потпишува извештаите за извршена ревизија.

69. **Ревизорот треба да го определи датумот на извештајот по датумот на завршувањето на ревизијата.** Вклучувањето на датумот го информира читателот дека биле разгледани влијанијата од настаните и трансакциите за кои ревизорот имал сознание до датумот на потпишување кој во случај на ревизија на правилност (финансиска ревизија) го надминува периодот за кој се однесуваат финансиските извештаи, **односно периодот во кој се тие потпишани или усвоени од раководството на субјектот**.

70. Во **хеадер-от** на Извештајот на овластениот државен ревизор (почнувајќи од страна 2 до заклучно страната каде се потпишува извештајот) се впишува полното име на субјектот кој е предмет на ревизија. Под него се пишува „ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ НА ОВЛАСТЕНИОТ ДРЖАВЕН РЕВИЗОР". Доколку се работи за извршена ревизија на сметководствениот и интерниот контролен систем се пишува „ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ НА ОВЛАСТЕНИОТ ДРЖАВЕН РЕВИЗОР ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИОТ И ИНТЕРНИОТ КОНТРОЛЕН СИСТЕМ". Извештајот треба да го содржи името и точната адреса на ВРИ која го издала ревизорскиот извештај и која е одговорна за ревизијата (Државен завод за ревизија, ул. „Маршал Тито" 12/3, Палата Македонија, Скопје).

II. ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

71. Финансиските извештаи се презентираат веднаш по Извештајот на овластениот државен ревизор под следниот назив и редослед на презентирање:

Назив на финансиските извештаи	
Кај буџетите и буџетските корисници	Кај јавните претпријатија
Биланс на приходи и расходи	Биланс на успех
Биланс на состојба	Биланс на состојба
Преглед на промени на извори на капитални средства	Извештај за промени во капиталот
	Извештај за паричниот тек

72. Во првата колона од горниот преглед се дадени називите на финансиските извештаи согласно со одредбите од Законот за сметководството за буџетите и буџетските корисници, односно со Правилникот за обликот и содржината на билансот на состојбата и билансот на приходите и расходите за буџетите и буџетските корисници. Во втората колона називите на финансиските извештаи се за јавните претпријатија согласно со дефинираната рамка за финансиско известување според Меѓународните сметководствени стандарди/Меѓународните стандарди за финансиско известување.

73. Финансиските извештаи: биланс на приходи и расходи/биланс на успех, биланс на состојба и извештајот за паричниот тек се презентираат за две години. Во првата колона од извештаите се презентираат податоците за тековната година (годината која е предмет на ревизија), а во втората колона податоците за претходната година.

III. СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ И ОБРАЗЛОЖЕНИЈА КОН ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

74. Составен дел на финансиските извештаи се сметководствените политики и образложенијата кон финансиските извештаи. Сметководствените политики се специфични принципи, основи, конвенции, правила и практики усвоени од субјектот кој е предмет на ревизија при подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи. Сметководствените политики и образложенијата кон финансиските извештаи се презентираат веднаш по презентираните финансиски извештаи.

75. Образложенијата кон финансиските извештаи претставуваат детална разработка и дополнување на податоците прикажани во финансиските извештаи кои помагаат поцелосно да се разберат финансиските податоци презентирани во финансиските извештаи. Како што е наведено во точката 12 погоре, финансиските извештаи (вклучително сметководствените политики и образложенијата кон финансиските извештаи) се одговорност на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. ДЗР има издадено посебно упатство за изготвување ревизорски извештаи со прилог Анекси за сметководствени политики и образложенија кон финансиските извештаи.

76. Презентирањето на податоците во табелите во образложенијата кон финансиските извештаи е на ист принцип како во точка 73 погоре. Имено во првата колона од табелите се презентираат податоците за тековната година (годината која е предмет на ревизија), а во втората колона податоците за претходната година.

IV. ПРИЛОЗИ

77. Субјектите можат да презентираат финансиски прегледи изготвени од раководството, надвор од финансиските извештаи, со кои се опишуваат и се објаснуваат значајни карактеристики на успешноста на работењето на претпријатието, финансиската состојба и главните неизвесности со кои се соочува (овие прилози исто така се одговорност на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија).

ИЛУСТРАЦИЈА НА МОДЕЛ НА РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ

78. Подолу е дадена илустрација на модел на формат на ревизорски извештај (даден пример на мислење со резерва за буџетски корисник) со сите претходно изнесени содржини.

РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

ПРЕТХОДЕН ИЗВЕШТАЈ

ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА МИНИСТЕРСТВОТО ЗА ФИНАНСИИ ЗА 2004 ГОДИНА

2002 005 04 01

Скопје, јуни 2005

Содржина

Опис	Страница

ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ НА ОВЛАСТЕНИОТ ДРЖАВЕН РЕВИЗОР

Финансиски извештаи за 200... (за тековната година) **и 200..** (за претходната година)
Биланс на приходи и расходи
Биланс на состојба
Преглед на промени на изворите на капитални средства

Сметководствени политики и образложенија кон финансиските извештаи за 200... (за тековната година) и **200...** (за претходната година)
Вовед
Сметководствени политики
- Биланс на приходи и расходи/биланс на успех
- Биланс на состојба

Образложенија кон финансиските извештаи
- Биланс на приходи и расходи/биланс на успех
- Биланс на состојба

Прилози (да се наведе бројот на секој прилог)

Државен завод за ревизија

РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

Бр._____
Скопје, _____200... година

ДО

_____

_____

ПРЕТХОДЕН/КОНЕЧЕН ИЗВЕШТАЈ НА ОВЛАСТЕНИОТ ДРЖАВЕН РЕВИЗОР

1. Предмет на овој Претходен/Конечен извештај е извршената ревизија на финансиските извештаи на (се впишува целото име на субјектот кој е предмет на ревизија) за 200... година, кои се прикажани на страниците од ... до ....

2. Ревизијата на финансиските извештаи од точка 1 на овој извештај е извршена согласно со член 55 од Законот за буџетите (ако станува збор за ревизија на буџети и буџетски корисници), член 2 став 1 и 2 од Законот за државна ревизија и Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија согласно член 8 од Законот за државна ревизија.

3. Не е вршена ревизија, ниту сме издале каков било извештај за финансиските извештаи на (се впишува целото име на субјектот кој е предмет на ревизија) за годините кои ѝ претходат на годината која е предмет на оваа ревизија. (Доколку е вршена ревизија на финансиските извештаи за претходната година, формулацијата е следна: Извршена е ревизија и е издаден извештај за финансиските извештаи на (се впишува целото име на субјектот кој е предмет на ревизија) за 200... (се пишува годината) и е дадено (се пишува видот на даденото мислење).

4. Финансиските извештаи од точка 1 на овој извештај се одговорност на раководството на субјектот од точка 1 на овој извештај, застапувано од:

— (име и презиме), (работно место/звање)

5. Одговорност на ревизорите е да го издадат овој извештај, прикажан на страниците ... до ..., и да дадат мислење за финансиските извештаи од точка 1, засновано врз извршената ревизија.

6. Ревизијата од точка 1 на овој извештај е планирана и извршена во периодот од ..... до ..... 200... година од тим на Државниот завод за ревизија во состав:

- (име и презиме), (работно место/звање)
- (име и презиме), (работно место/звање)
- (име и презиме), (работно место/звање)

(Се дава составот на тимот, вклучително звањето на секој од членовите на тимот.)

7. Цел на ревизијата на финансиските извештаи од точка 1 на овој извештај е да овозможи ревизорот да изрази мислење:

- дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската положба и резултатот на финансиските активности во согласност со применетата законска регулатива;
- дали е остварено законско и наменско користење на средствата кои претставуваат државни расходи.

(Кога станува збор за ревизија на субјекти кои не се корисници на буџетски средства, втората алинеја од оваа точка не треба да стои).

8. Финансиските извештаи кои се предмет на овој извештај се засновани врз годишната сметка составена според важечките прописи во Република Македонија со извршени рекласификации поради добивање појасна слика и со извесни прифатени и спроведени корекции на финансиските извештаи од субјектот".

(Во услови кога нема наоди кои резултираат со нивно прифаќање и спроведување корекции од субјектот (мислење без резерва), делот од формулацијата „и со извесни прифатени и спроведени корекции на финансиските извештаи од субјектот" се изоставува).

9. Ревизијата е извршена во согласност со стандардите за државната ревизија на Меѓународната организација на Врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ), кои се пропишани за примена во Република Македонија при вршењето на државната ревизија. Овие стандарди бараат ревизијата да се планира и да се подготви со цел да се добие разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од значајни погрешни прикажувања. Ревизијата вклучува испитувања докази, проценување користени сметководствени принципи, како и важни проценки направени од раководството на субјектот од точка 1 на овој извештај, давање општа оценка за презентацијата на финансиските извештаи и давање оценка за конкретни финансиски трансакции. Веруваме дека извршената ревизија ни обезбедува разумна основа за изразеното мислење.

10. „На ден ..... 200... година со писмо број ..... од ..... 200... година се примени забелешки по претходниот извештај на овластениот државен ревизор. Тие се разгледани и е констатирано следното:

- (се дава образложение/коментар на ревизијата за прифаќање, односно неприфаќање на забелешките по презентираните наоди во претходниот извештај).
- (се презентира содржината на наодот во конечниот извештај (за неприфатените или делумно прифатените забелешки на наодите));
- Препорака - (се дава препорака од ревизијата по наодот);
- Наодите заедно со препораките се систематизираат по видови:

10.1. Неправилна примена на акти;
10.2. Неправилна примена на сметководствени политики и начела;
10.3. Неправилности во искажувањето на приходите/расходите;
10.4. Неправилности во искажувањето на позициите во билансот на состојба;
10.5. Ненаменско и незаконско користење средства.
10.5.1. Направени расходи без претходно обезбедени средства со буџет/финансов план и спротивно на законските прописи (дел од неправилностите содржани во точка 10.3.)
10.5.2. Неприменување на постапките од Законот за јавни набавки. Ако се констатирани повеќе случаи, да се изготви преглед кој ќе биде прилог на извештајот, а квантификуваниот износ да се наведе во оваа точка.
10.6. Слабости на финансиското раководење и известување.

11. (За квантификуваните наоди кои имаат влијание врз финансиските извештаи, на крајот на секој наод се дава и ефект кој го има тој врз одделни биланси позиции и вкупен ефект од сите наоди врз одделни биланси позиции, односно врз приходите/расходите/добивката/вишокот на приходи/загубата/дефицитот и врз билансот на состојбата. Формулацијата за ефекти од наодите може да биде во следна форма):

„Вкупен ефект од изнесените наоди во точките ..... до ..... е потценување/преценување на (се повикува на една или повеќе биланси позиции од билансот на успех, односно билансот на приходи и трошоци и билансот на состојба за соодветната година врз кои наодот има ефект)."

12. „Според наше мислење, освен за изнесеното во точките .... до ...., финансиските извештаи ја прикажуваат вистинито и објективно финансиската состојба на (цел назив на субјектот) на ден 31 декември 200... година, резултатот од финансиските активности за годината која завршува со тој датум, во согласност со важечката законска регулатива".

13. „Според наше мислење, освен за изнесеното во точките .... до .... ", кај (цел назив на субјектот) е остварено законско и наменско користење на средствата во финансиските трансакции кои претставуваат државни расходи за 200...година." (Во случај на субјекти кои не се корисници на буџетски средства, делот на текстот „кои

претставуваат државни расходи“ не треба да стои).

14. „Обрнуваме внимание на точката ..... од образложенијата кон финансиските извештаи. (Име на субјектот кој е предмет на ревизија) е тужена странка во судски спор врз основа на ...(се образложуваат основата и одредени детали ...). Конечна разврска по ова прашање засега не може да се утврди, ниту пак е изразена резерва по овој основ за евентуални ефекти врз финансиските извештаи на (име на субјектот кој е предмет на ревизија) за годината која завршува со 31 декември 200....“.

15. Во овој пасус се дава информација за преземени/непреземени мерки од субјектот по основ на препораките дадени во ревизорскиот извештај за претходната (или претходните години) година.

16. Во овој пасус се наведуваат прифатените наоди од ревизијата во тековната година заедно со преземените мерки. Само прифатените и спроведени наоди за кои постои соодветен доказ (налог за книжење, изготвен акт ...) се наведуваат во овој пасус. Во рамките на овој пасус се искажуваат и ефектите од прифатените наоди од ревизијата.

Скопје, (ден и месец) 200__

Овластен државен ревизор
(цело име и презиме)
(потпис)

Решение со кое се прифаќа, односно се одбива приговорот на извештајот

79. Во точката 5 на почетокот, во поднасловот „Форма и содржина на ревизорскиот извештај“, е образложена процедурата за поднесување приговор на конечниот извештај и донесување решение со кое се прифаќа, односно се одбива приговорот. Решението е составен дел на конечниот извештај независно од тоа што тоа се доставува до законскиот застапник на субјектот по доставувањето на конечниот извештај. Решението се објавува на Web-страницата на Државниот завод за ревизија интегрално како дел/прилог на објавениот конечен извештај.

80. Ако е извршена ревизија само на интерните контроли, моделот на форматот на ревизорскиот извештај се разликува.

Извештајот треба да ги опфати следните содржини:

1. Предмет на ревизијата;
2. Законска основа;
3. Одговорност на раководството на субјектот и на ревизорот на ДЗР;
4. Период на вршење на ревизијата и извршители;
5. Цели на ревизијата;
6. Усогласеност со стандардите;
7. Пристап. Во оваа точка во кратки црти се дава пристапот на ревизијата, односно кои постапки се следени при вршењето на ревизијата (работен план, обем на работата, применета методологија и др.):

- Дефинирање на главните области – предмет на ревизија;
- Запознавање со работењето на субјектот и оцена на ефективноста и ефикасноста на интерниот контролен систем (идентификување и оцена на ризиците по области, идентификување и оцена на ефективноста на интерните контроли, селекција на релевантни/клучни контроли и извршување тестови на контрола, оцена, документирање и вреднување на резултатите;

8. Коментар/образложенија на забелешките на субјектот;
9. Клучни наоди, ризици и контролни аспекти

9.1. Ревизорска област 1 – (се пишува називот на ревизорската област која е предмет на ревизија, на пример „Набавки“);

9.1.1. **Опис на сметководствениот и интерниот контролен систем** кој го има воспоставено субјектот во оваа област. Во овој поднаслов се дава сумарен опис на системот на интерни/клучни контроли кој ги има воспоставено субјектот во оваа област;

9.1.2. **Контролни аспекти**. Во овој поднаслов се презентираат наодите на ревизијата по однос на постоењето и функционирањето на системот на интерните/клучните контроли во дадената област.;

9.1.3. **Оценка на ризиците.** Во овој поднаслов се дава оценка на ризиците и потенцијалните последици од непостоење или нефункционирање на интерните/клучните контроли;

9.1.4. **Препораки.** Во зависност од комплексноста на областа која се покрива, препораките може да бидат класификувани по елементи, односно контролни цели во дадената област.

10. Пасус за преземени/непреземени мерки од субјектот врз основа на препораките дадени во ревизорскиот извештај за претходната година.

81. На следните страници е дадена илустрација на формат на ревизорски извештај за извршена ревизија на сметководствениот и интерниот контролен систем:

РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

ПРЕТХОДЕН ИЗВЕШТАЈ

ЗА ИЗВРШЕНА РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИОТ И ИНТЕРНИОТ КОНТРОЛЕН СИСТЕМ НА МИНИСТЕРСТВОТО ЗА ФИНАНСИИ ЗА 2003 ГОДИНА

2002 005 04 01

Скопје, јуни 2005

Содржина

Опис	Страна

Извршно резиме
Предмет на ревизијата
Законска основа
Одговорност на раководството на субјектот и на ревизорот на ДЗР
Период на вршење на ревизијата и извршители
Цели на ревизијата
Усогласеност со стандардите

Пристап на ревизијата
Работен план
Опфат на работата
Применета методологија

Клучни наоди, ризици и контролни аспекти
Ревизорска област 1
Опис на постојниот сметководствен и интерен контролен систем
Контролни аспекти
Оценка на ризиците
Препораки

Ревизорска област 2
Опис на постојниот сметководствен и интерен контролен систем
Контролни аспекти
Оценка на ризиците
Препораки

Ревизорска област 3
...

Коментар/преземени мерки од субјектот по дадените препораки

Прилози

Државен завод за ревизија

РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА

Бр._____
Скопје, _____200... година

ДО

_____

_____

Претходен/Конечен извештај за извршена ревизија на сметководствениот и интерниот контролен систем

Извршно резиме

1. Предмет на овој извештај е извршената ревизија на сметководствениот и интерниот контролен систем на (се впишува целото име на субјектот кој е предмет на ревизија).

2. Ревизијата е извршена согласно со член 2 став 1 од Законот за државна ревизија и Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија согласно со член 8 од Законот за државна ревизија.

3. Сметководствениот и интерен контролен систем од точка 1 на овој извештај е одговорност на раководството на субјектот застапувано од:

— (име и презиме), (работно место/звање)

4. Ревизијата од точка 1 на овој извештај е планирана и извршена во периодот од ..... до ..... 200... година од тим на Државниот завод за ревизија во состав:

- (име и презиме), (работно место/звање)
- (име и презиме), (работно место/звање)
- (име и презиме), (работно место/звање)

(Се дава составот на тимот, вклучително звањето на секој од членовите на тимот)

5. Цел на ревизијата од точка 1 на овој извештај е оцена на соодветноста и ефективното дејствување на сметководствениот и интерниот контролен систем на

(се впишува целото име на субјектот кој е предмет на ревизија).

(Ако станува збор за ревизија на само една конкретна област (на пример „ревизија на сметководствениот и интерниот контролен систем на информациските системи"), може да се дефинира целта само за таа област (во овој случај цел на ревизијата ќе биде „оцена на соодветноста и ефективното дејствување на интерните контроли во информациските системи како основа за точно, веродостојно и сеопфатно евидентирање на податоците во финансиските извештаи").

6. Ревизијата е извршена во согласност со стандардите за државната ревизија на Меѓународната организација на Врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ), кои се пропишани за примена во Република Македонија при вршењето на државната ревизија. Овие стандарди бараат ревизијата да се планира и да се подготви со цел да се добие разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од значајни погрешни прикажувања. Ревизијата вклучува и оцена на сигурноста на интерните контроли со кои се обезбедува точност и сеопфатност на сметководствените евиденции и придржување кон законите и прописите.

Пристап на ревизијата

7. (Во оваа точка во кратки црти се дава пристапот на ревизијата односно кои постапки се следени при вршењето на ревизијата (работен план, обем на работата, применета методологија и др.)):

- Дефинирање на главните области – предмет на ревизија;
- Запознавање со работењето на субјектот и оцена на ефективноста и ефикасноста на интерниот контролен систем (идентификување и оцена на ризиците по области, идентификување и оцена на ефективноста на интерните контроли, селекција на релевантни/клучни контроли и извршување тестови на контрола, оцена, документирање и вреднување на резултатите);
- Дискусија за наодите со раководството на субјектот и препораки.

8. На ден ..... 200... година, со писмо број ..... од ..... 200... година, се примени забелешки по претходниот извештај на овластениот државен ревизор. Тие се разгледани и е констатирано следното:

(Се дава коментар и образложение за прифаќање/неприфаќање на забелешките на раководството на субјектот за наодите изнесени во Претходниот извештај и за преземените мерки од раководството на субјектот. По ова, во наредната точка се дава општ коментар на главните наоди и препораки по оцена на ревизорот).

Клучни наоди, ризици и контролни аспекти

9. (Во оваа точка се презентираат клучните наоди, ризици и контролни аспекти дадени по ревизорски области).

9.1. Ревизорска област 1 – (се пишува називот на ревизорската област која е предмет на ревизија, на пример „Набавки");

9.1.1. **Опис на сметководствениот и интерниот контролен систем.** Во овој поднаслов се дава сумарен опис на системот на интерни/клучни контроли кој субјектот ги има воспоставено во оваа област;

9.1.2. **Контролни аспекти**. Во овој поднаслов се презентираат наодите на ревизијата по однос на постоењето и функционирањето на системот на интерните/клучните контроли во дадената област;

9.1.3. **Оценка на ризиците.** Во овој поднаслов се дава оценка на ризиците и потенцијалните последици од непостоење или нефункционирање на интерните/клучните контроли;

9.1.4. **Препораки.** Во зависност од комплексноста на областа која се покрива, препораките може да бидат класификувани по елементи, односно контролни цели во дадената област.

9.2. Ревизорска област 2 - (се пишува називот на ревизорската област која е предмет на ревизија, на пример „Процес на буџетирање и планирање“);

9.3. Ревизорска област 3 ...

Коментар/преземени мерки од субјектот по дадените препораки

10. (Во оваа точка се даваат информации за преземени/непреземени мерки од субјектот врз основа на препораките дадени во ревизорскиот извештај за претходната година).

Скопје, (ден и месец) 200__

Овластен државен ревизор
(цело име и презиме)
(потпис)

ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКА РЕВИЗИЈА

ШЕСТИ ДЕЛ

ШЕСТИ ДЕЛ

600. ДРУГИ АКТИВНОСТИ ВО ВРСКА СО РЕВИЗОРСКИТЕ ПОСТАПКИ

600.1. Документација од ревизорската активност

Вовед

01. Обезбедувањето ревизорски доказ и неговото евидентирање на работни белешки (РБ) е суштинска активност во ревизорската активност. Ревизорите мора да го документираат ревизорскиот доказ на работни белешки, кои треба да бидат хронолошки изготвени, согласно со текот на активностите од фазата на планирањето на ревизијата до фазата на извршувањето и известувањето.

02. Во точка 156 (3.5.5.) од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ е наведено дека:

„Ревизорите треба соодветно да ги документираат ревизорските докази на работни белешки вклучувајќи ги и основата и обемот на планирањето, извршената работа и наодите на ревизијата."

03. При изработката на работните белешки, ревизорот треба да се придржува кон следните правила:

а) Работните белешки мора да бидат комплетни и точно изработени за да обезбедат јасна поткрепа на наодите, заклучоците и препораките.
б) Работните белешки мора да бидат јасни, концизни и разбирливи, без потреба од дополнители објаснувања. Оние што ги користат работните белешки треба бидат во можност да ги одредат нивната цел, природата и обемот во кој се развивала ревизијата, како и да ги идентификуваат ревизорските заклучоци.

в) Работните белешки мора да бидат читливи и уредни, во спротивно тие може да ја изгубат нивната вредност како доказ. Ако е користен компјутерски доказ, треба да има соодветна идентификација што комплетно ги опишува неговото потекло, содржина и локација.

Важност на документацијата

04. Соодветна документација за ревизорската активност е особено важна поради следното:

а) таа го потврдува и го поткрепува ревизорското мислење изразено во ревизорскиот извештај;
б) ги подобрува ефикасноста и ефективноста на ревизорската активност;
в) служи како извор на информации при подготвување на извештаите или при давање одговори на прашања поставени од субјектот кој е предмет на ревизија или од која било сдруга страна;
г) обезбедува доказ дека ревизорот се придржува кон ревизорските стандарди, упатства и прирачници за ревизија;
д) помага во планирањето, прегледот, надзорот на ревизијата и обезбедувањето квалитет на извршената работа;
ѓ) обезбедува евиденција за извршената работа за идните ревизии и известувања;
е) му помага на лицето кое врши преглед да ја изврши поефикасно и поефективно задачата да го надгледува ревизорскиот персонал;
ж) обезбедува информативна поткрепа (заштита) во случаи на барање права за обесштетување, судски и други законски постапки;

05. Ревизорот треба да има предвид дека составувањето, содржината и класификувањето (групирањето) на работните белешки ги рефлектира неговиот степен на професионализам, неговото искуство и знаење.

Цели на користењето на работните белешки

06. Ревизорот мора соодветно да ја планира секоја ревизорска постапка. За оваа цел, тој има потреба од информации кои се содржани во работните белешки од извршените ревизии од претходните години.

07. Работните белешки се главна метода за докажување факти дека ревизијата била извршена според ревизорските стандарди и прирачникот за ревизија. Работните белешки овозможуваат компетентни структури во рамките на Државниот завод за ревизија да извршат проверка за обезбедување квалитет на извршените ревизии и дали ревизијата била правилно планирана, извршена и соодветно надгледувана.

Содржина на работните белешки

08. Работните белешки се главен ревизорски документ за извршената работа и за дадените заклучоци за значајни прашања. Работните белешки обезбедуваат доказ за извршената работа на ревизорот и му помагаат да ја надгледува ревизијата.

09. Работните белешки се од суштинско значење за поткрепа на ревизијата. Сите фази на ревизијата, од основната фаза на планирањето до изготвувањето на конечниот извештај, треба да бидат документирани на работни белешки. Секоја ВРИ развива сопствени техники за подготовка, преглед и документирање на работните белешки, базирани врз нејзиното искуство и нејзините посебни потреби и околности. Обликот, формата, содржината и начинот на обележувањето на работните белешки на ДЗР се дадени во продолжение и во прилозите (Анекс 3, Прилог 3 и 4).

10. Не е можно да се пропише што треба или што не треба да содржат работните белешки. Сепак, како општ принцип, добро документиран сет работни белешки ќе биде оној што е доволно комплетен и со сите детали што ќе му овозможат на еден искусен ревизор, кој немајќи притоа каква било претходна поврзаност со конкретната ревизија, да може да добие претстава од нив каква работа била извршена како поткрепа на извлечените заклучоци.

Карактеристики и форма на работните белешки

11. Ревизорот треба да користи знаци за да ги индицира изворите на податоци (итн.), споредувања, сложувања и нивната обработка. Во некои ВРИ воспоставени се стандардни знаци за оваа цел. Таму каде што ова не е случај или каде што ревизорот користи нестандардни знаци од која било причина, значењето на знаците треба да биде јасно индицирано на соодветните работни белешки. Ова се употребува подеднакво и на симболи користени при изработка на дијаграми.
Подолу се дадени неколку видови примери на букви и знаци/симболи со пример/индикација за значење, односно вид проверка, кои ревизорот може да ги користи:

Знак	Значење	Знак	Значење
✓	Усогласено со главната книга	①, ②...	Се користи за описно објаснување на некој износ (ставка) која е предмет на тестирање, книжење и сл.
у	Усогласено со соодветен документ (да се наведе документот)	**г**	Назив и книговодствено салдо усогласено со аналитика
п	Пресметката е точна	✱	Знакот „астерикс“ користен за одредени појаснувања во разни ситуации

Кн	Избрана сметка и износ за конфирмирање (К1, К2, К3 ...)	**Н/О**	Не е добиен одговор на конфирмација;
		А/П	Извршени алтернативни постапки
Σ	Збирот по хоризонтала и вертикала е точен	**Δ**	Испитана фактура
f	Потврдена конфирмација за вредностите на конфирмацијата	**✕**	Салда на сметки постари од Х месеци.
β	Испитана поткрепувачка документација (да се наведе документацијата)	**α**	Следено до одобрување на сметката на купувачот по крајот на годината
f	Тестирање стари салда на побарувања со испитување на староста на фактурите	**Х/1; Х/2...**	Може да се користи за образложенија на наоди

12. Знакот или буквата се стават до износот (вредноста или бројката) во соодветна колона, односно ред на ставките кои се предмет на тестирање (види точка 18 подолу). Различен знак може да биде користен за кој било вид проверка. Може да бидат користени и букви од азбуката и други знаци, **со тоа што ревизорот мора да назначи за каков вид проверка се работи.** Ревизорскиот доказ се базира врз комбинација на проверки од тестови на контролата и деталните постапки. Видови тестови на контрола и детални постапки за проверка за обезбедување ревизорски доказ се дадени во Прашалниците за системот на интерните контроли (ПСИК) и во деталните постапки за утврдување на исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи. Погоре се дадени само примери на видови проверки во контекст на означувањето на видот на проверката на РБ. Легенда за видот на проверката прикажана во вид на буква или знак се дава обично во долниот дел од РБ или во рамките на описот во колоните, односно во редовите на РБ, односно во прегледот на ставките кои се предмет на проверка.

13. Работните белешки треба да бидат вкрстено поврзани наназад и нанапред. Овие вкрстени поврзувања треба јасно да ги покажат изворот и крајната цел. Треба да се забележи дека добро вкрстено поврзување бара јасно и логично почетно поврзување на сите работни белешки. Вкрстеното поврзување го олеснува прегледот на лицето кое врши преглед во пронаоѓање и вреднување на ревизорскиот доказ, кој ги поткрепува заклучоците, препораките и извештаите. ДЗР разви сопствена техника на поврзување на работните белешки со користење букви од македонската азбука (на пример, трошоците се обележуваат со буквата Т, приходите со буквата П и сл.). Во Анекс 3, Прилог 3 и 4 е даден модел за обележување по секции/делови на одделни групи билансни позиции и на други елементи што се применува во практика во ДЗР. Детали за начинот на вкрстеното обележување на работните белешки се дадени во точка 18 и 19 подолу.

14. Работните белешки обично треба да бидат подготвени врз основа на соодветен стандард така што тие да можат да бидат искористени како доказ во која било законска процедура што може да произлезе. Поради ова, ревизорите треба да ги потпишат и да ги датираат своите индивидуални работни белешки. Ако станува збор за фотокопирани документи, исто така и тие треба да бидат

соодветно обележени како поткрепа на одреден податок, износ или тврдење (фактури, договори, пресметки, извештаи, записници за усогласување салда, изводи, налози за плаќање и др.). Работните белешки кои се компјутерски обработени треба да содржат фуснота за тоа каде се наоѓа компјутерскиот фајл во компјутерот.

15. Од испитувањата на сетот работни белешки треба да биде јасно означено од кого биле прегледани, кога и кој бил резултатот од овој преглед. Белешките од лицата што вршеле преглед со кои е индицирано согласување/потврдување, како и некомплетните или нејасните ставки треба да бидат зачувани заедно со работните белешки. Ова е неопходно за понатамошно користење на овие белешки на повисоко ниво на прегледувачи.

16. Документацијата треба да вклучи белешки за сите контакти со субјектот кој е предмет на ревизија за значајни прашања. Работните белешки кои ги документираат интервјуата и контактите/разговорите од одржани состаноци треба да вклучат список на сите имиња со нивните звања/функции, датумот, местото и целта на интервјуто/разговорите.

17. Работните белешки може да имаат различен формат во зависност од прифатената практика во секоја ВРИ. Во ДЗР е прифатен форматот на работни белешки кои се користени подолг временски период од Дирекцијата за економско-финансиска ревизија, во поранешната Служба на општественото книговодство, односно ЗПП (подоцна) (Анекс 3, Прилог 1 и 2). Работните белешки треба да ги имаат следните стандардни информации:

а) Идентификациски елементи:

- Заглавие (име на субјектот/програмата/активноста што е предмет на ревизија;
- Периодот кој е предмет на ревизијата;
- Задачата (финансиски извештаи/подрачја) која е предмет на ревизијата;
- Иницијали на лицето кое ја изработило работната белешка и датум на изработката и
- Ознака (индекс) на поврзување на работната белешка која треба да биде на видливо место на страницата, што веднаш се забележува.

б) Целта на изготвувањето на РБ и заклучоците кои ги донел ревизорот врз основа на анализата или проценката.

- Целта мора експлицитно да биде специфицирана поради тоа што дури и кога за ревизорот тоа да е јасно, тоа нема да биде наполно јасно за некој што не учествувал во вршењето на ревизијата, а врши анализа на работниот документ. РБ треба да опфаќа изјава за целта која ги објаснува причините за развивање и анализирање на информациите во однос на целите на ревизијата;

- Секоја РБ треба да содржи заклучок кој сумарно, но јасно ги објаснува резултатите од тестовите, анализите, проценката на информациите и сл. Во спротивно, РБ треба да упати на друг работен материјал во кој може да се најде заклучокот или пак ако нема заклучок, на РБ треба да се наведе дека нема потреба од заклучок (во случаи на основни информативни материјали).

в) Работните белешки се протегаат низ сите фази и применети ревизорски постапки;

г) Сите работни белешки кои содржат тестови, анализи и др. мора да вклучат заклучоци до кои е дојдено по нивното изработување или да се поврзат со работните белешки кои ги содржат тие тестови, анализи и др.;

д) **Извори на информации**. Изворите на информации користени во ревизорскиот процес, како и нивниот сопственик треба да бидат споменати во документот. Споменувањето на изворот на информациите ќе го зголеми кредибилитетот на ревизорскиот доказ;

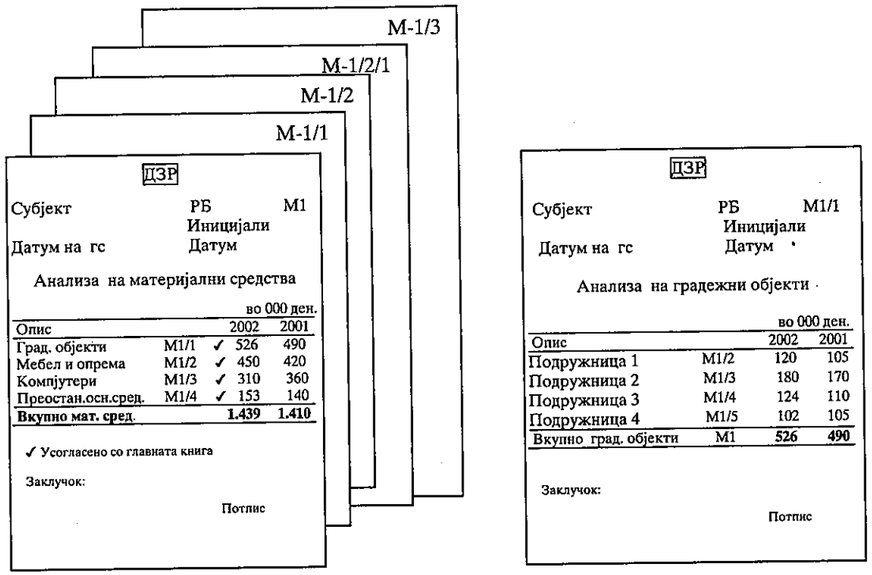
ѓ) **Код (индекс) на поврзување на работните белешки**. Работните белешки мора да имаат код за да се олесни нивното поврзување за време или по извлекувањето на ревизорските заклучоци. Обично работните белешки се однесуваат на некоја фаза или аспект во текот на ревизијата. Обележувањето мора да биде флексибилно поради тоа што документите кои претходно не биле предвидени често се додаваат. Документите кои се приложени кон РБ исто така треба да бидат обележени. Важните информации содржани во прилозите треба да бидат потцртани или обележени за да го привлечат вниманието на оној што се повикува на нив или ги прегледува;

е) **Врска со други работни белешки**. Во отсуство на врска со другите работни белешки, лицето што ја анализира документацијата ќе претпостави дека следниот документ (РБ) е тој што логички е на ред. Врската со другите документи чија содржина е поврзана со аспектот испитуван во некој документ ќе биде направена во посебна колона или непосредно до ставката која е предмет на анализа;

ж) Ако работната белешка има повеќе колони, тие треба да содржат наслови кои соодветно ќе ја опишат содржината на секоја од колоните.

Обележување на работните белешки

18. Вкрстеното обележување е постапка на евидентирање на ознаките на РБ за да се поврзат информации кои се содржни во други РБ, а се надоврзуваат на односната РБ. Начинот на вкрстено обележување на работните белешки е визуелно прикажан на следниот начин со користење комбинација на букви и бројки:



19. На примерот за материјални средства е прикажан начинот на поврзување на работните белешки. Првата работна белешка или водечка табела (М1) ги прикажува сите материјални средства кои се опфатени во позицијата материјални средства (МС) во рекласификуваниот биланс на состојбата, како и ознаката за врска со РБ за секој вид МС која е впишана од левата страна на односниот износ за секој вид МС (М1/1 до М1/4). Работните белешки кои се резултат на аналитички приказ (или друг вид анализа и тестови) на поединечните салда од РБ М1 се стават зад водечката табела и носат хронолошки ознаки од водечката табела, односно РБ. На пример, во РБ за градежни објекти на РБ М1 (во примерот погоре), на втората РБ М1/1 е даден аналитички приказ на градежните објекти по подружници. Натамошното раслојување на РБ зависи од големината и комплексноста на билансната позиција и од обемот на деталните постапки (тестови на салда, на трансакции и аналитички постапки) кои се извршуваат, како и од поткрепувачката документација која се обезбедува (фактури, договори, пресметки, извештаи, записници за усогласување салда, изводи, налози за плаќање и др.), при што РБ ќе носат ознака М1/2 (во примерот), М1/3, М1/4 итн. Пред износот на збирот (или друг вид анализа и тестови) од аналитичкиот приказ за секој вид МС (РБ М1/1, во примерот, М1/3, М1/4 итн.) се впишува ознаката на РБ, М1 односно водечката табела.

Надзор/проверка и докази за извршен надзор

20. Стандардите за ревизија на ИНТОСАИ (точка 3.2.4) наведуваат дека сета ревизорска работа треба да биде прегледана од поискусни ревизори пред да се финализира ревизорското мислење или извештај. Проверката треба да се врши со завршување на секоја фаза од ревизорската работа. Таа го зголемува нивото на искуство и просудувањето во ревизорската работа и треба да обезбеди дека:

(а) Сите проценки и заклучоци се цврсто засновани и поткрепени со компетентни, релевантни и разумни ревизорски докази како основа за конечното ревизорско мислење или извештај.

(б) Сите грешки, недостатоци и невообичаени работи се соодветно идентификувани, документирани и задоволително разрешени, односно за нив се известени поискусните ревизори на ВРИ и

(в) Измените и подобрувањата неопходни за водење на идните ревизии се утврдени, забележани и земени предвид во идните ревизорски планови и во активностите за развој на персоналот.

21. Работните белешки се предмет на проверка/надзор од одговорните ревизори, односно раководителите на ревизијата. Проверката се врши во текот на ревизијата и особено пред крајот на завршетокот на ревизијата. Ако не се изврши навремена проверка на РБ, одговорните ревизори ќе треба да потрошат повеќе време (за корекција на РБ и за целосно завршување на работата), а ревизорите нема да добијат соодветни насоки при изработката на РБ. Проверката на РБ го подобрува квалитетот на работата, го намалува времето на ангажман на одговорните ревизори и е значаен аспект за надзорот (супервизијата). Проверката на РБ треба да биде доволно честа, но истовремено да се има предвид ова да не одзема премногу време. Одговорниот ревизор треба да ги процени нивото на проверка, начинот на комуникација со подредените ревизори, чекорите кои ќе ги преземе (следење на ревизорска програма, извлечени заклучоци и сл.).

22. Проверката на РБ се врши на две нивоа:

23. Првото ниво на проверка е детално испитување на секој работен лист. Проверката ја врши раководителот на тимот на ревизијата кој не учествувал во подготовката на работните листови. Таа вклучува детално испитување на основните елементи од ревизијата, документацијата и проценката на системите и завршените детални програми за тестирање и други информации, како поткрепа на завршената работа и донесениот заклучок.

24. Второто ниво на проверка претставува селективно испитување на РБ, направено доволно детално од раководителот на ревизијата, односно од помошникот на главниот државен ревизор (ПГДР) одговорен за односната ревизија. При оваа проверка треба да се обезбеди уверување дека:

- Ревизијата е спроведена во согласност со ревизорските политики и постапки на ДЗР;
- Работните белешки ја содржат потребната документација како поткрепа на нашето мислење за финансиските извештаи;
- Ревизорскиот извештај е соодветно формулиран и означен со датум.

Исто така на ова ниво треба да се утврди дали се сите контроли соодветно документирани во работните материјали.

25. Секое ниво на проверка треба да биде евидентирано на РБ. Ова може да се постигне на два начина: (1) ставање ознака за извршена проверка (на пример, знакот ✓) со потпишување и ставање датум на секоја РБ и (2) користење формулар/образец за проверка на РБ или со коментарот (во следниот поднаслов). Ознаката за извршена проверка заедно со потписот и датумот на извршена проверка, како и евентуалниот коментар за спорни делови од РБ кои треба да бидат расчистени или довршени, треба да бидат напишани со пенкало и со соодветна боја (најчесто црвена или зелена). Ако се користи образец за проверка на РБ, за секоја од прегледаните секции ПГДР може да дадат објаснување кои РБ биле прегледани, причини за ограничена проверка и сл. Изработка на писмена белешка за проверка е прашање на политиката на ВРИ.

Коментар за системот на интерните контроли / ревизија на исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи

26. Посебен вид документ е коментарот **за системот на интерните контроли,** односно на ревизијата на **исправност и законитост на финансиските извештаи** (во продолжение „коментарот"). Коментарот ги сумира сите значајни аспекти, наоди, анализи, заклучоци и препораки од поединечните работни белешки и од други документи во еден документ насловен како:

а) Коментар од ревизијата на системот на интерните контроли во кој се сумирани сите резултати од утврдените неправилности, слабости и недостатоци на системот на интерните контроли и
б) Коментар од ревизијата на исправност и законитост на податоците искажани во финансиските извештаи во кои се сублимирани резултатите од деталните постапки (тестови на деталите на салдата и трансакциите и аналитички постапки).

27. Во зависност од целите на ревизијата, може да биде применет системски базиран пристап, пристап на директно детално тестирање или комбинација од овие два пристапа. Сходно со тоа и коментарот може да биде изготвен за секој вид пристап посебно или да има еден коментар за двата пристапа (ако е вршена ревизија базирана врз двата пристапа). Коментарот претставува интерен документ на ревизијата и неговото изготвување е прашање на политиката на ВРИ.

Цел

28. Целта на изготвувањето на коментарот е да му се обрне внимание на директорот/раководителот на ревизијата за одредени прашања кои бараат разјаснување и одлука од раководителот за да може ревизијата да се заврши и да се добие јасна претстава за резултатите од работењето и точноста и правилноста/исправноста на прикажаните износи во годишната сметка.

Зошто се пишува коментар

29. Коментарот се пишува:

- Заради преземање активности од директорот/раководителот на ревизијата;
- Заради давање сумарен преглед или резиме на главните прашања и претставува добар начин за разјаснување и изнесување на резултатите од работата на ревизијата;
- Заради обезбедување евиденција и податоци за следните ревизии;
- За да му овозможи на директорот/раководителот на ревизијата да преземе соодветни активности и да ја приведе ревизијата до крај/да ја разреши во смисла да разјасни одредени прашања за ревизијата да биде извршена на задоволителен начин и да го потпише извештајот од ревизијата врз основа на тие согледувања.

Кој го пишува коментарот

30. Коментарот го пишува ревизорот за делот од ревизорската задача што ја извршил во текот на ревизијата под надзор и со помош на раководителот на тимот или одговорниот за работата на тимот.

Кога се пишува коментар

31. Коментарот се пишува:

- По извршената ревизија на системот на интерните контроли (идентификација и оцена на клучните контроли, тестови на контролата и оцена на резултатите од овие тестови) сумирајќи ја извршената работа и изнесувајќи ги констатираните неправилности, слабости и недостатоци во системот на интерните контроли;
- По извршувањето на ревизијата на исправност и законитост на податоците искажани во финансиските извештаи.

Што содржи коментарот

32. Раководителот на ревизијата врши конечен избор на прашања кои ќе бидат вклучени во коментарот. Вообичаено се опфаќаат следните прашања:

- Историјат за субјектот кој е предмет на ревизија и општи информации;

- Сметководствени политики и нивни промени;
- Резултатите од работењето (промени и невообичаени отстапувања и сл.);
- Детали за позначајни позиции од билансот на состојбата, билансот на успехот и паричниот тек, невообичаени ставки и отстапувања, наоди, други констатации и анализи од извршената ревизија;
- Прашања изнесени во коментарот за кои е потребно да се донесат соодветни одлуки од раководителот на ревизијата, односно од раководителот на организацискиот дел на ревизијата, како и евентуално вклучување одговорни лица од субјектот кој е предмет на ревизија;
- Ефект од утврдените наоди врз финансиските извештаи (ако ги има) поради утврдување на значајноста и нивното влијание врз ревизорското мислење;
- Надомест за извршената ревизија;
- Пренесени прашања од претходната година и незавршен дел од работата во тековната година.

Како се пишува коментар

33. Коментарот треба да се пишува така што:

- Тој што го чита да може да го разбере;
- Да биде напишан јасно и концизно;
- При пишувањето треба да се биде селективен – **да се вклучат само онолку детали од билансните позиции колку што се потребни заради илустрирање на заклучоците или заради разјаснување на прашањата;**
- Коментарот треба да се поврзе со соодветните работни белешки (на пример, на крајот на текстот каде што е изнесен наодот, односно констатацијата во коментарот, се пишува врската со работната белешка од каде што е преземен и обработен текстот за наодот, односно констатацијата, пример РБ, К2/4/1);
- Прашањата и фактите да се изнесат јасно и прецизно и да се аргументираат за и против секој заклучок. Исто така, да се дадат и препораки.
- Ако директорот/раководителот на ревизијата сака да предложи и да преземе одредена акција, тоа треба јасно да се изнесе.

Комплетирање на коментарот

34. Помошникот на главниот државен ревизор, односно раководителот на ревизијата треба да изврши увид/проверка на секое прашање внесено во коментарот наведувајќи ги својот став, мислење и забелешки во колоната „Забелешка“ на стандардниот образец на Коментарот и воедно да забележи кои прашања треба да бидат разјаснети понатаму со цел да се заврши ревизијата. (Прилог образец за коментар е даден во Анекс 3, Прилог 9). Коментарот може да има и прилог во вид на Преглед за утврдени наоди, заклучоци и препораки (Анекс 3, Прилог 10). Раководителот на ревизијата заедно со раководителот на

тимот треба да проценат што и колку детали да се вклучат во коментарот водејќи сметка за времето што треба да се потроши за пишувањето.

35. Раководителот на ревизијата треба да обезбеди сите неизвршени и неразјаснети прашања да бидат разрешени на задоволителен начин пред составувањето на коментарот и неговото поднесување на разгледување и сите останати прашања по разгледување на коментарот да се разрешат пред потпишувањето на конечниот извештај за извршената ревизија.

Постојани/трајни досиеја

36. Кога за првпат се врши ревизија на некој субјект кој е предмет на ревизија, ревизорите прибираат голем број информации заради негово запознавање. Постојаните досиеја содржат податоци од историска или континуирана природа и се корисни за тековните ревизии. Овие досиеја претставуваат основа за планирање на ревизорската работа и за нејзиното извршување. Вообичаено, во постојаното досие се вклучуваат:

- Извадоци или копии на документи од постојан интерес за субјектот кој е предмет на ревизија, како што се елаборати за основање, организација, надлежности, одговорности, подзаконски акти и договори (планови, спогодби, користење софтвер и одржување, информации за капиталот и акционерите и сл.);
- Законски одредби во врска со ревизорската активност;
- Опис на сметководствениот и внатрешен контролен систем на субјектот;
- Копии на ревизорски извештаи од претходните години;
- Преглед на сметководствени политики;
- Анализи на сметки од претходни години кои имаат континуирано значење за ревизорот (сметките за долгорочни обврски, акционерски капитал, гудвил и капитални средства и инвестиции и сл.). Постоењето на овие информации во трајните досиеја му овозможуваат на ревизорот да се концентрира на анализирање само на промените во билансот за тековната година и да ги задржи резултатите од ревизиите во претходните години, во прифатлива форма, достапна за контрола;
- Циклуси на системи, рутини и контролни цели, информации кои се однесуваат на разбирањето на интерните контроли и проценка на контролниот ризик. Ова вклучува организациски шеми, шематски прикази, прашалници и други информации за интерната контрола, вклучително и слабости во системот на интерните контроли;
- Резултати од аналитички постапки од ревизии во претходните години. Меѓу овие податоци се коефициентите и процентите пресметани од ревизорот или годишните или месечните салда на избрани сметки. Оваа информација е корисна за да му помогне на ревизорот да реши дали има невообичаени измени во салдата на сметките во тековната година, кои треба подетално да се истражат;
- Други документи кои се сметаат за корисни за ревизијата.

37. Ако се појават измени на постојните документи од постојан карактер или ако се воведени нови, при секоја нова ревизија овие информации треба да се ажурираат. Заради прегледност и полесен пристап до одреден документ, документите во постојаното досие се распоредуваат (одлагаат) по делови кои се обележени со ознаки кои можат да бидат букви или броеви (во случајот на ДЗР е прифатено тоа да бидат броеви). Во секој означен дел се стават различните видови документи/информации (Анекс 3, Прилог 3).

Тековни досиеја

38. Работните белешки кои се однесуваат за секоја поединечна ревизија во текот на годината се општо познати како тековни документи и се сместуваат во т.н. „тековни досиеја". Овие досиеја немаат трајно значење, но може да им користат на ревизорските тимови да се повикаат на нив (на пример, на досиејата од претходната година) со цел да се види кои проблеми се појавиле, како биле надминати или останале за решавање во наредната година. Тековните досиеја треба да ги вклучат следните документи:

- План на ревизијата и детални ревизорски програми. Ревизорската програма се чува во соодветниот дел, заедно со работните белешки од тој дел (на пример, побарувања од купувачи);
- **Општи информации** – буџет, извадоци или копии на записници од состаноците на одборот на директори, извадоци од договори или спогодби, кои не се вклучени во постојаното досие, забелешки од разговори со субјектот кој е предмет на ревизија, коментари за извршената проверка на работните белешки, анализа на последователните настани и кус преглед на документацијата во кој се наведени ревизорските заклучоци според одредени делови;
- **Проценка на ризикот и значајност** - Образложението и заклучоците за проценка на ризикот и значајноста се евидентираат, а се документира и целиот ревизорски приод. Во овој дел може исто така да се вклучат аналитичките постапки извршени за потребите на планирањето;
- Примерок селектиран за ревизија, како и опис на популацијата и користената метода за одредување на големината на примерокот;
- **Корекции на книжења за рекласификација** - Кога ревизорот ќе открие значајни погрешни прикази во сметководствената евиденција, мора да се коригираат финансиските извештаи. На пример, ако субјектот кој е предмет на ревизија не успее правилно да ги намали залихите на застарен суровински материјал, ревизорот може да предложи книжење како корекција за да ја одрази остварливата вредност на залихите. Книжењата за рекласификација често се прават во извештаите за да се презентира правилно сметководствената информација, дури и кога салдата на главната книга се правилни. Ревизорот треба да води сметка дека неколку незначајни погрешни прикази, кои не се коригирани, можат да доведат до целосно значајно погрешно прикажување кога ќе се сумираат и ќе се соберат погрешните прикази. Вообичаено е реви-

зорите да ги сумираат во посебен работен документ, односно коментарот, сите книжења на корекција и рекласификација што не се евидентирани. Тие може да се книжат на соодветните сметки или да се наведат во работните белешки како начин да се утврди нивниот кумулативен ефект;
- Финансиски извештаи и бруто-биланс за годината за која се врши ревизија;
- Документот – Коментар за системот на интерните контроли / ревизија на исправноста и законитоста на податоците искажани во финансиските извештаи;
- Копија од извештаи од извршена ревизија;
- Документи кои се однесуваат на ревизорски докази кои ги поткрепуваат наодите и другите согледувања содржани во ревизорскиот извештај;
- **Документација за поткрепа** – Во најголемиот дел од работните белешки се вклучени детални прегледи што ги подготвил субјектот кој е предмет на ревизија или ревизорите како поткрепа на индивидуалните ставки во финансиските извештаи. Во прилог се дадени главните видови прегледи за поткрепа:
  - **Анализи на активности** на сметките од главната книга во текот на целиот период што се испитува поврзувајќи ги салдата на почетокот и на крајот;
  - **Усогласување износи** – Вообичаено се очекува да го поврзе евидентираниот износ во евиденцијата на субјектот кој е предмет на ревизија со некој друг извор на информации. Примерите вклучуваат усогласување банкарски салда со банкарски изводи, усогласувања со купувачи, доставувачи и сл;
  - **Тестови на разумност и прифатливост** – Прегледот на тестовите за прифатливост, како што кажува името, содржи информации кои му овозможуваат на ревизорот да процени дали салдото на субјектот вклучува погрешен приказ, земајќи ги предвид околностите на работата;
  - **Постапки за сумирање** – ги сумира резултатите од извршените конкретни ревизорски постапки;
  - **Испитување на документите за поткрепа** – Дизајнирање посебни прегледи со цел да ги покажат направените тестови на деталите (на пример, испитување документи при вршењето на тестови на детали на трансакции или соодветно разграничување);
  - **Информативни прегледи** - вклучуваат информации за даночните пријави и за враќањето на данокот и сл.;
  - **Надворешна документација** – Поголемиот дел од содржината на работните документи се состои од надворешна документација собрана од ревизорите, како што се одговорите за потврдување салда и копии од разни договори и спогодби потпишани од субјектот кој е предмет на ревизија.
- Пишани објаснувања за време на вршењето на ревизијата од лицето задолжено за одредена задача;
- Ревизорскиот нацрт-извештај/претходен извештај;

- Писма од комуникација со субјектот кој е предмет на ревизија во врска со ревизорските наоди и други согледувања;
- Конечен ревизорски извештај;
- Друга документација која се смета за корисна.

39. Досиејата мора да бидат сместени на таков начин за да се обезбеди пристап до нив на овластени лица. Ова подразбира на предниот дел од досието (кориците) да се впишат со големи печатни букви видот и годината на ревизија, субјектот кој бил предмет на ревизија, како и ревизорите кои биле ангажирани во вршењето на ревизијата.

Доверливост на ревизорските информации

40. Ревизорите на ДЗР често имаат пристап до информации кои може да бидат сметани за осетливи од комерцијална, политичка или безбедносна гледна точка. ДЗР и неговите вработени мора да посветат должно професионално внимание за да се обезбеди дека таквата информација е соодветно обезбедена поради што треба да се воспостават постапки и контроли за да се осигури физичка безбедност на работните белешки. На сличен начин треба да се постапува и со работните белешки, коментарот, преписката со субјектот кој е предмет на ревизија, претходните и конечните извештаи како доверливи документи, сè до нивното усвојување и следење на воспоставените постапки до нивното издавање.

41. ДЗР мора да ја одмери потребата за доверливост на ревизорските информации во однос на законската регулатива дозволувајќи притоа слобода на информирање на јавноста. Начинот и видот на информирање на јавноста и институциите на системот е регулирано со одредбите на ЗДР.

Чување на ревизорската документација

42. За ДЗР е од особена важност да има јасна политика на чување на документацијата со која се поткрепувани донесените заклучоци во објавените извештаи. Оваа политика, помеѓу другото, го покрива следното:
- рокот (времетраење) на чување на документацијата пред нејзиното уништување;
- пренос на досиејата од просториите на ревизорите во централната архива;
- содржина на стандардните досиеја и постапки за внесување содржина на досиејата и за нивно пронаоѓање.

43. ДЗР со посебен акт го утврдува времето на чување на ТДР и ПДР.

Шематско прикажување

44. Како што веќе објаснивме во претходните делови (302.2. – „Снимање на системот на интерни контроли“ и делот 302.3. – „Проверка на снимениот систем на интерни контроли“), шематскиот приказ претставува метода на сликовито прикажување на организација на системи, постапки, следење одредени текови на документација и сл. Целта на шематските прикази е полесно/побрзо да се разбере одредена организација на систем, постапки/контролни постапки со следење на тековите на документацита. При подготвката на шематски прикази, треба да се води сметка за следните аспекти:

- Организационата шема претставува основен придружен елемент;
- Едноставноста и јасноста се од основно значење;
- Шематските прикази не треба да се пренатрупани. Врската со посебните шематски прикази треба да биде означена на главниот шематски приказ со соодветен знак/конектор;
- Операции кај кои се вклучени одредени редоследни сериски броеви;
- Поврзување со ревизорската програма.

45. Шематскиот приказ мора да ги покажува:

- Почетокот и иницијативата за секој документ и операција;
- Редоследот на сите операции или документи и сите копии на документи, особено за активностите на контрола, извршена инспекција, проверка, споредба и одобрување;
- Одделенијата или поединците кои ги вршеле операциите;
- Забелешки за објаснување, ако е потребно.

Предности на шематските прикази

46. Шематските прикази овозможуваат системот да се евидентира на начин што ќе биде разбирлив за новиот персонал кој доаѓа на ревизија, за супервизорите и за раководителите на ревизијата. Со шематско прикажување на текот на документацијата може да се види целата слика на организацијата. Ревизорот лесно дознава ако една операција или документ не може да се поврзе со останатите.

600.2. Контрола на квалитетот

01. Системот на контрола на квалитетот подразбира проверка на правилната и комплетна примена на ревизорските политики и постапки воспоставени со ревизорските стандарди кои се усогласени со меѓународната практика на ревизорската активност.

Точката 118 од Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ наведува дека:

„ВРИ треба да усвои политики и постапки за да ги провери ефикасноста и делотворноста на усвоените стандарди и постапки на ВРИ“.

02. Вработените вклучени во извршување на ревизорската активност мора да бидат квалификувани и да имаат неопходно професионално искуство (во примена на ревизорските постапки на ДЗР, сметководството и ревизорските стандарди, техниките на избор на примерок и во оценката на ревизорските заклучоци).

03. Успешната примена на функцијата за контрола на квалитетот на извршените ревизии е директно зависна од квалитетот на постојаните и тековните досиеја. Ако овие досиеја се правилно воспоставени и заштитени, успешноста на ефикасната контрола на активноста развиена од ревизорите на ДЗР може да биде осигурена. Контролата на ревизорската активност бара да се добие документирана информација во врска со извршувањето или неизвршувањето на некои задолженија, активности или задолжителни работи за извршување комплетна, ефикасна и ревизија со висок квалитет. Меѓу другото, ние би го споменале следното:

- Изготвена соодветна и комплетна документација;
- Комплетирано тековно и постојано досие на ревизијата со сета неопходна документација и податоци;
- Проверка на точноста на проценката за материјалност и постапките на селектирање користени во случај на избор на статистички примерок;
- Правилна проценка на прибраните ревизорски докази и правилно утврдени (извлечени) заклучоци;
- Користење информации и заклучоци од други ревизори;
- Придржување кон роковите за извршување на проверката и изготвување ревизорски извештаи;
- Елаборирање на ревизорскиот извештај во однос на стандардите и постапките на ревизорската активност
- Постигнување на ревизорските цели;
- Придржување кон тајноста и сигурноста на податоците и информациите добиени од субјектот кој е предмет на ревизија.

04. Контролните постапки за ревизорската активност се воспоставуваат:

- За да се одредат природата, степенот, зачестеноста и временскиот распоред на анализите на контрола на квалитетот на извршените ревизии;
- За да се разрешат несогласувањата помеѓу лицата кои ја вршат контролата на квалитетот и ревизорите кои ја извршуваат ревизијата;
- За да се осигури успешна и ревизорска активност со висок квалитет.

Анализа и надзор над активностите на ревизорите

05. Активностите на ревизорите мора да бидат соодветно анализирани и надгледувани на секое ниво и во секоја фаза на ревизијата; раководството на

ДЗР, раководителите на секторите на ДЗР и другите раководни работници, во зависност од случајот, ќе ја следат, анализираат и ќе ги надгледуваат активноста и документацијата користени од подредените ревизори, согласно со хиерархиското ниво и надлежностите.

06. Анализата на активностите на ревизорите и надзорот е неопходна за да се постигнат ревизорските цели и да се обезбеди квалитет на ревизорската активност. Анализите и надзорот се неопходни во сите случаи, независно од тоа за кое ревизорско ниво на компетентност станува збор. Надзорот мора да ја покрие содржината на ревизијата, како и методите користени од ревизорите.

07. Раководството на ДЗР, раководителите на секторите на ДЗР и другите раководни работници, во зависност од случајот, согласно со хиерархиското ниво и надлежностите, мора да осигурат извршување на следните услови:

а) членовите на ревизорскиот тим јасно и целосно да се запознаени со планот и ревизорските програми;
б) ревизијата да е извршена согласно со стандардите и Прирачникот за вршење ревизија усвоен од ДЗР;
в) ревизијата да се одвива согласно со планот и ревизорските програми, освен во случаи на измени одобрени од раководството согласно со нивото на надлежностите;
г) работните белешки да содржат доволно докази за да бидат поткрепени сите заклучоци, препораки и дадени мислења;
д) ревизорот ги постигнува ревизорските цели;
ѓ) ревизорскиот извештај да е базиран врз заклучоци, препораки и соодветно мислење.

08. Раководството, односно раководителите на секторите и другите раководни работници на ДЗР мора да ја анализираат и да ја надгледуваат целокупната активност на подредените ревизори пред тие да извлечат конечни заклучоци и да ги елаборираат во ревизорските извештаи. Надзорот мора да се спроведува во секоја фаза на ревизијата. Анализите и надзорот нудат предности за користење искуства и професионално резонирање на извршниот раководен персонал од ревизорската структура на ДЗР; во исто време, тој обезбедува објективност на анализите дадени од надзорните лица што не учествувале директно во постапките на прибирање на ревизорските докази.

09. Раководството, односно раководителите на секторите и другите раководни работници на ДЗР, во рамките на нивните хиерархиски надлежности, треба да ги анализираат работните белешки изготвени за секоја фаза од ревизијата за да се осигурат дека:

а) сите грешки, слабости или невообичаени елементи биле правилно идентификувани, документирани и разрешени и проследени до хиерархиското раководство во зависност од случајот;
б) сите проценки и заклучоци врз кои се базира конечниот ревизорски извештај се потврдени и поткрепени со доволни релевантни ревизорски докази добиени по цена на разумни трошоци.

10. Секое надзорно лице, согласно со неговите надлежности, ќе даде согласност во врска со активностите разјаснети од подредените лица на работните белешки со потпис/одобрено. Во случај кога надзорното лице има различно мислење од она дадено од ревизорот, надзорното лице ќе даде предлог за разрешување на разликите во коментарот, односно во друг документ кој ќе биде приложен кон работната белешка.

11. За обезбедување контрола на квалитетот на извршената ревизорска работа, ДЗР ќе изготви посебно упатство за обезбедување на квалитет на извршената ревизорска работа.

600.3. Измами и грешки

Вовед

01. При планирањето и извршувањето на ревизорските постапки, како и при известувањето за резултатите од ревизијата, ревизорот мора да го земе предвид ризикот од појавување материјални грешки во финансиските извештаи како резултат на измами или грешки. Измамата може да вклучува: манипулација, фалсификување или менување на евиденциите или документите; проневера на средствата; затајување или испуштање на ефектите на трансакциите од евиденции или документирања; евидентирање трансакции без основа; злоупотреба на сметководствените политики.

02. Терминот **грешка** се однесува на ненамерна грешка појавена во финансиските извештаи вклучително и пропуст на некој износ или извештај, како пример:

- неправилно/неточно добиен или обработен податок врз чија основа се базирани финансиските извештаи;
- неточна процена на некоја сметка/приказ/извештај како резултат на пропуштање или лошо толкување факти;
- неправилно применети сметководствени принципи кои се однесуваат на мерење, признавање, класификација, презентирање или тврдење;
- математичка или сметководствена грешка во рамките на сметководствените евиденции и податоци.

03. Терминот **измама** се однесува на намерен акт извршен од еден или повеќе поединци во рамките на раководството, вработените или трети странки што имплицира користење измама со намера за добивање нелегална корист (предност) која резултира со погрешно презентирање на финансиските извештаи. Измамата во рамките на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија е таква измама во која се вклучени еден или повеќе членови на раководството.

Измамата од вработените на субјектот кој е предмет на ревизија е таква измама во која се вклучени вработените на субјектот.

И во двата случаја, трета надворешна странка на субјектот може да биде инволвирана.

04. Иако измамата е законски концепт, ревизорот ќе се интересира за неа како за лажна (невистинита) операција која ја одредува значајната/материјална грешка во финансиските извештаи. Грешката во финансиските извештаи не секогаш има цел измама.

05. Референцата „измама“ ги вклучува и претпоставените и докажаните измами. Ревизорот треба да биде свесен за разликата помеѓу „претпоставена“ и „докажана измама“. Ревизорите обично го користат терминот "претпоставена измама" за сите невообичаени околности кои сугерираат лажни активности и кои го свртуваат вниманието на ревизорот за време на вршењето на ревизијата. Овој пристап го зајакнува принципот дека само судот или еквивалентен надлежен орган може да одреди дали одредена трансакција е лажна или е „докажана измама“.

06. Постојат два типа намерни грешки кои може да ја претставуваат измамата во ревизорското мислење:

а) грешки појавени како резултат на лажни (невистинити) финансиски извештаи;
б) грешки појавени како резултат на кражба на имот.

а) **Лажното (невистинито) финансиско известување имплицира** намерни грешки или пропуштање износи или известувања во финансиските извештаи за да ги заведе корисниците на финансиските извештаи (да ги наведе на погрешни заклучоци);

Лажното (невистинито) финансиско известување опфаќа:

- заведување (измама) со манипулација, фалсификување или менување на евиденциите, проневера на сметководствени евиденции или документи врз чија основа се изготвени финансиските извештаи;
- несоодветна презентација или намерно изоставување некои настани, трансакции или значајни информации во финансиските извештаи;
- намерно неправилна примена на сметководствени политики;
- сметководствено евидентирање на непостојни трансакции (без основа).

б) **Кражба на имот** имплицира на кражба извршена на разни видови имот што му припаѓа на субјектот (кражба на парични средства, кражба на физички (материјални) или нематеријални средства, одредување (определување, наложување) на субјектот да плати за стока која не е примена или за неизвршени услуги); тоа често е придружено со сметководствени евиденции или со лажни или несоодветно изготвени

документи за да се сокријат фактите дека средствата (имотот) недостасуваат.

07. Разликата помеѓу измамата и грешката се состои во намерниот или ненамерниот карактер на извршената акција која резултира со појава на грешка во финансиските извештаи. За разлика од грешката, измамата е намерна и вообичаено имплицира на промислено сокривање факти (со намера).

08. Дури и кога ревизорот е во можност да ги идентификува фактите кои водат до нивно обелоденување, тешко е, дури и невозможно, некој да ја одреди намерата, особено по прашања во врска со одлуките на раководството кои се однесуваат на сметководствените проценки и примената на сметководствените принципи.

09. Ревизијата која е планирана и извршена во согласност со ревизорските стандарди не може да даде комплетна сигурност дека финансиските информации се ослободени од материјална грешка. Ова е поради тоа што грешките кои се намерни се последица на измами или неправилности и често опфаќаат обид за прикривање, кој ревизорот не секогаш може да го открие, дури и ако ревизијата била планирана и извршена во согласност со ревизорските стандарди. Оттука се истакнува дека освен во случаи каде што тоа посебно се бара од ревизорот со уредба, невообичаено е за ревизија вршена од Врховна ревизорска институција измамите да бидат утврдени како посебна цел.

Одговорност на раководството

10. Во точката 150 (3.4.6.) од ревизорските стандарди на ИНТОСАИ е наведено дека:

„Општо земено, раководството е одговорно за воведување ефикасен систем на интерни контроли кој ќе осигури усогласеност со законите и прописите. Во креирање на тие чекори и постапки за тестирање и оценка на усогласеноста, ревизорите треба да ги проценат интерните контроли на субјектот и да го оценат ризикот кој контролната структура не можела да го спречи или да открие неусогласеност со законите и другите прописи“.

11. Главната одговорност за спречување и откривање на измамите и грешките останува на раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Спречувањето на измамите вклучува:

- преземање на сите неопходни мерки за да се добие разумна сигурност дека активностите се правилно извршени и имотот е (средствата) заштитен;
- воспоставување и осигурување на функционирањето на интерните контроли кои не треба да дозволат појавување на неправилно раководење и раководење базирано врз невистини;

- сигурност дека користените информации во финансиските извештаи од субјектот кој е предмет на ревизија се исправни и точни (вистинити).

12. Одговорноста на раководството на субјектот е да осигури интегритет на сметководствениот и финансискиот систем на известување и постоење соодветни контроли вклучувајќи ги и контролите за ризикот, финансиските контроли на мониторингот и усогласеност со законската легислатива.

13. Одговорноста на раководството на субјектот е да воспостави контролно опкружување и да примени и да одржи соодветни политики и постапки за да ги постигне целите и ефикасно да ги раководи активностите на субјектот. Оваа одговорност вклучува спроведување и осигурување на континуирано функционирање на сметководствениот и интерниот контролен систем за спречување и откривање на измамите и грешките. Овој систем ги намалува, но не ги елиминира можностите од настанување измами и грешки комплетно. Во овој случај раководството на субјектот ќе ја преземе одговорноста за останатиот ризик.

Одговорност на ревизорот

14. Активностите на ревизијата имаат цел да обезбедат разумна сигурност дека финансиските извештаи, како целина, не содржат значајни грешки кои се резултат на измами и грешки. Ревизорот мора да ги планира и да ги примени ревизорските постапки, да ги оцени и да извести за резултатите од ревизијата имајќи го предвид фактот дека измамите и грешките може значајно да влијаат врз финансиските извештаи.

15. Ревизорот проценува, испитува и известува за подрачје во кое е детектирано постоење значаен ризик од измами, дури и тогаш кога тоа материјално нема да влијае врз финансиските извештаи.

16. Ревизорот не е и не може да се смета за одговорен за спречување на измамите и неправилностите и грешките. Сепак, фактот дека се врши годишна ревизија може да дејствува како средство за одвраќање од такви акти.

17. За време на извршувањето на активностите на ревизијата, ревизорот мора да го земе предвид ризикот дека измамите и грешките веќе се појавиле. Иако ревизорот не е одговорен за откривање **на сите** измами, ревизорските постапки кои ги користи мора да му обезбедат разумна сигурност во врска со откривањето материјални измами. Терминот „разумна сигурност“ се однесува и на природата и на вредноста на измамите.

18. Ревизорот мора да ги документира специфичните контролни постапки воспоставени од субјектот кој е предмет на ревизија за да се спречат и да се откријат измамите и грешките. Исто така, ревизорот мора да процени дали овие постапки се ефикасни. Недостатокот на ефективни контролни постапки често

индицира зголемен ризик од појавување значајни грешки како резултат на измами и грешки.

19. Ревизорот мора да ги истражи причините и природата на грешките или пропуштените контроли откриени за време на ревизијата. Нема никогаш да биде доволно тие само да се вреднуваат или да се категоризираат бидејќи важни се сите незначајни грешки или неуспешни контроли, сè додека не се разберат нивната причина и модалитетот на појавување. Без ова разбирање, не само што ќе биде тешко да се процени нивното влијание врз финансиските извештаи, туку исто така, што е уште поважно, ревизорот не ќе биде во можност:

- да го предупреди субјектот кој е предмет на ревизија за материјалноста на грешките или за ефективноста на интерните контроли и да понуди конструктивни препораки за начинот на кој системите и интерните контроли/постапки може да бидат подобрени;
- да го процени правилно нивното влијание врз извршената ревизија.

20. Само комплетно испитување ќе му овозможи на ревизорот да реши дали грешките или ефективноста на системот на интерните контроли влијаат, на пример, врз начинот на кој ризикот бил проценет или врз нивото на сигурноста на раководството на субјектот.

21. Важно е за овие проблеми ревизорот да го извести раководството при нивното откривање така што раководството да може да преземе брзи акции за да ги реши, а ревизорот мора да има доволно неопходно време на располагање за модификување на ревизорските постапки (ако тоа се покаже за неопходно).

22. При планирањето и извршувањето на ревизорските постапки, како и при оценката и известувањето за ревизорските резултати, ревизорот мора да го земе предвид ризикот од појавување материјална грешка во финансиските извештаи како резултат на измамите и грешките.

Инхерентни ограничувања на ревизорската активност

23. Ревизорот не може да добие апсолутна сигурност дека ќе биде откриена значајна грешка во финансиските извештаи. Поради инхерентните ограничувања на ревизијата, неминовно постои ризик некоја материјална грешка во финансиските извештаи да не биде откриена, дури и ако ревизијата е планирана и извршена во согласност со ревизорските стандарди.

24. Ризикот од неоткривање материјална грешка како резултат на измамите е поголем отколку ризикот од неоткривање значајна грешка како резултат од ненамерни грешки или пропусти. Ова е поради тоа што измамите опфаќаат смислени акти за да се прикријат (здружување за извршување измами, фалсификување документи со цел измама, намерно (со предумисла) нерегистрирање на трансакции, неточни изјави дадени на ревизорите, намерно неточно изнесување на факти и сл).

25. Ефикасните ревизорски постапки за откривање грешки може да бидат неефикасни за откривање измами. Уште повеќе, ревизорскиот ризик од неоткривање материјални грешки предизвикани од измами извршени од раководството е поголем отколку во случај на измами извршени од вработените, поради тоа што раководството може полесно да ги прекршува (да не ги спроведува) формално воспоставените контролни постапки.

26. Како што веќе беше споменато, ревизорското мислење за финансиските извештаи е базирано врз концептот на добивање разумно уверување; така, при ревизијата, ревизорот не гарантира откривање на сите материјални грешки од измами и грешки. Сепак, секвенцијално откривање материјална грешка во финансиските извештаи како резултат на измами и грешки не значи:

- дека ревизијата била неправилно планирана и извршена;
- недостаток на ревизорска професионална компетентност;
- недостаток на усогласеност со ревизорските стандарди.

Контролен ризик

27. При оценка на контролниот ризик, ревизорот цени дали еден ефективен систем на интерни контроли ја намалува можноста од неточни прикажувања во финансиските извештаи како резултат на измами и грешки. Иако постоењето ефективно сметководство и интерен контролен систем ја намалува веројатноста од погрешно презентирање во финансиските извештаи што произлегува од измами и грешки, секогаш ќе постои ризик од недостаток на интерните контроли, тие да дејствуваат онака како што се воспоставени. Секој систем на интерна контрола може да биде неефикасен во однос на измамите од раководството или од вработените на субјектот. Некои нивоа на раководење можат да ја заобиколат контролата која може да спречи слични измами од другите вработени; на пример: манипулирање со вработените (со притисок врз подредените лица погрешно да се евидентираат одредени трансакции или тие да се прикријат).

28. При разгледување на контролниот ризик, ревизорот може да посвети поголемо внимание на соодветноста на контролите, воспоставени од раководството на субјектот, за спречување и откривање измами и грешки. На пример, ревизорот може да реши да ги провери стратегиските одговори на раководството во однос на ризикот од измами вклучувајќи ги и преземените чекори од раководството на субјектот за:

- начинот на управување оделни области, идентификување на активностите и функциите на субјектот кој е предмет на ревизија кои може да бидат особено ранливи на ризик од измами;
- воспоставување соодветни одбранбени механизми во областите кои раководството на субјектот ги има идентификувано дека имаат висок степен на ранливост од ризик од измами. Такви механизми се:

  - раздвојување должности;
  - систематска ротација на персоналот на одредени должности и
  - интерен надзор и инспекција;
- востановување ефективни политики за човечки ресурси, надзор над приемот на нов персонал во јавните служби и осигурување дека тие јасно ги разбираат барањата за чесност и интегритет;
- воспоставување правила на однесување со намера да ги покрене етичките норми на однесување помеѓу вработените и да обезбеди упатства за прашања кои се однесуваат на:
  - односи со трети страни;
  - прием на вработувања – ангажирања на вработени надвор од јавните служби и
  - објавување конфликти на интереси (на пример, таму каде што членови на персоналот имаат одредени интереси надвор од јавната служба, тоа може да биде во конфликт со нивните официјални задолженија).
- надгледување на спроведувањето на политиките за човечки ресурси вклучувајќи редовни проверки на правилата на однесување и
- воспоставување соодветни постапки за известување, истражување и дејствување на можни неправилности и/или претпоставени измами вклучувајќи преземање соодветни дисциплински мерки таму каде што е неопходно.

Фактори на ризикот од измами

29. Со процена на ризикот дека може да постои материјална грешка како резултат од измами, ревизорот мора да ги земе предвид факторите на ризикот од измами ако се присутни и ако тие индицираат можност за лажни (невистинити) финансиски извештаи или кражба на средства.

30. Фактот што измамите најчесто се прикриваат, нивното откривање го прави речиси невозможно. Сепак, со ревизоровото разбирање на активностите на субјектот може да се идентификуваат настани или околности кои даваат можност, причини или модалитети за извршување измами или да се индицираат факти дека измамите се појавиле. Таквите настани или околности се познати како фактори на ризик од измами.

31. Факторите на ризик од измами не можат лесно да бидат класификувани поради нивната значајност или комбинирано поради нивните предвидливи модели. Важноста на овие фактори е многу различна. Некои од нив може да се појават кај субјекти кај кои постоењето значајни ризици од грешки не е присутно во специфични околности.

32. Ревизорот изразува професионално просудување кога се анализираат поединечно или во комбинација факторите на ризик од измамите и кога е забележливо постоење специфични контроли кои го намалуваат ризикот.

Ризик од неоткривање

33. Врз основа на процена на инхерентниот и контролниот ризик (вклучително резултати од тестови на контролата), ревизорот мора да спроведе постапки на директни независни тестови кои ќе го намалат ризикот од неоткривање материјални грешки во финансиските извештаи како резултат на измамите, на прифатливо ниво. При елаборирањето на постапките на директни тестови на деталите, ревизорот мора да го разбере факторот на ризик од измамите кој е идентификуван како присутен.

34. Ревизоровата процена на инхерентниот и контролниот ризик влијае врз природата, временскиот распоред и обемот на спроведување на деталните тестови за да го намали ризикот од неоткривање на прифатливо ниво.

35. Во некои случаи, иако факторите на ризик од измамите биле идентификувани дека постојат, ревизорот може да размисли за ревизорски постапки вклучително и тестови на контролата и детални тестови како доволни за да одговори на факторите на ревизорскиот ризик.

Примери за услови или настани кои го зголемуваат ризикот за измамите и грешките

36. Подолу се дадени примери за услови или настани кои го зголемуваат ризикот за измамите и грешките.

а) Прашања во врска со интегритетот и компетентноста на раководството

- во раководството доминира едно лице (или мала група) и нема ефективен надзорен одбор или комитет;
- постои континуиран пропуст за коригирање на главните слабости во интерната контрола кај која корекциите се спроведливи;
- постои значајна и пролонгирана непополнетост во одделението за сметководство;
- постојат чести измени на правните совети или ревизорите;
- притисок од раководството врз подредените лица да се евидентираат одредени трансакции погрешно или тие да се прикријат.

б) Невообичаени трансакции

- невообичаени трансакции непосредно пред крајот на годината кои имаат значајни ефекти врз заработувачките;
- сложени трансакции или сметководствени третмани;
- трансакции со соодветни странки;

- плаќања за услуги на консултанти над и прекумерно во однос на вообичаените норми.

в) Проблеми при добивањето задоволителни соодветни ревизорски докази

- несоодветни евиденции (нецелосни досиеја, прекумерни прекнижувања во книговодствените евиденции, трансакции кои не се евидентирани во согласност со нормалните постапки и се надвор од сметките на билансната контрола);
- несоодветна документација за трансакциите (на пример, при пресметување на амортизацијата, нерасполагање со документи или потврдување и измена во документи, особено кога се работи за големи трансакции);
- прекумерен број разлики меѓу сметководствените евиденции и конфирмациите на салдата од третите странки, конфликтни ревизорски докази и промени во оперативните показатели кои не можат да се објаснат;
- барања на кои раководството избегнува да дава одговор или дава неразумен одговор;
- неможност да се добијат информации од компјутерските фајлови поради тоа што субјектот не располага со соодветна документација или таа документација е неажурна, а се однесува на содржината на евиденцијата или програмите;
- голем број промени во програмите кои не се документирани, потврдени и проверени;
- несоодветно севкупно урамнотежување на компјутерските трансакции и базите на податоци на финансиските сметки;

Ревизорски постапки кога се претпоставува постоење измами или други неправилности

37. Ако за време на оценката на ризикот или како резултат на тестовите на контрола или директните тестови ревизорот заклучи дека околностите покажуваат можно постоење на измами, тој треба да го земе предвид потенцијалното влијание на таквите појави врз финансиските информации. Ако ревизорот верува дека претпоставените измами може да имаат материјален ефект врз финансиските информации, тогаш тој извршува модификувани или дополнителни постапки кои ги смета за соодветни.

Дополнителни ревизорски постапки

38. Степенот до кој ревизорот ќе ги модификува ревизорскиот план и дополнителните ревизорски постапки ќе зависи од неговата процена за природата на претпоставените измами кои може да се појават.

40. Ревизорот треба да го користи неговото просудување за да ги одреди најпогодните ревизорски постапки за да може да укаже на постоење на претпоставени измами. Ова може, помеѓу другото, да вклучи користење на:

- **тестови на контрола** за обезбедување доказ за ефективноста или на друг начин конципирани контроли за да се спречат или да се откријат измами и грешки;
- **директни тестови** за потврдување на обемот и/или вредноста на претпоставените измами ;
- **аналитички постапки** за потврдување, со споредби, тренд-анализи или тестирања на предвидувања, на можноста дека измамите и грешките постојат;
- **техники на интервјуа** (главно се користат кај измамите) за обезбедување поткрепувачки докази дека измамите се случиле, обично од оние лица што се околу индивидуите за кои постои сомневање дека ги направиле измамите;
- **техники на набљудување** за да го поткрепат сомневањето дека постои измама, со набљудување на промените во однесувањето на оние што се под сомневање за извршена измама.

41. Кога се вршат интервјуа како средство за добивање доказ за потврдување измама, ревизорот треба да се придржува кон правилата за прибирање доказ што одговараат на надлежната област во рамките на која тој дејствува. Ова се прави за да се осигури дека добиениот доказ од така извршената работа може да се користи во секоја судска постапка што надлежните власти ќе се решат да ја водат.

Проверка на резултатите од дополнителните постапки

42. Ревизорот не претпоставува дека прашањето за измама е изолирано случување, освен кога околностите јасно го индицираат обратното. Ако измамата треба да биде осуетена (спречена) или откриена со системот на интерните контроли, ревизорот повторно ја разгледува неговата претходна оценка за системот и, ако е неопходно, ги приспособува природата, временскиот распоред и обемот на директните постапки.

43. Кога во измамата е инволвиран член на раководството, ревизорот треба повторно да ја разгледа сигурноста на дадените искази од тоа лице.

Ревизорски постапки кај кои се идентификувани грешки

44. Кога ревизорот ќе добие некоја информација за можно постоење на грешки, на пример, неправилности кои произлегуваат од ненамерни грешки, пропусти или од непознавање на законските прописи, ревизорот стекнува разбирање за природата на грешките и околностите во кои се појавиле тие и дополнителни информации за да ги оцени ефектите кои ги имаат тие врз финансиските извештаи. На пример, ревизорот треба да ги земе предвид следните работи:

- потенцијалните финансиски консеквенци;
- дали и како финансиските консеквенци за грешките треба да бидат обелоденети во финансиските извештаи и
- дали потенцијалните финансиски консеквенци се толку сериозни што ќе имаат влијание врз мислењето на ревизијата или врз изјавата за уверување за законитоста и правилноста на соодветните трансакции.

45. Кога ревизорот ќе открие нешто што тој верува дека е *грешка,* тој ќе ги документира неговите наоди и ќе продискутира за нив со раководството на субјектот. Ако раководството не обезбеди доволно информации дека соодветните трансакции во суштина се регуларни, ревизорот може да се консултира со правните советници на раководството во врска со примената на релевантните закони и прописи во конкретни околности и за можните ефекти врз финансиските информации.

46. Ако ревизорот верува дека грешките може да имаат значаен ефект врз финансиските извештаи, тој ќе го земе предвид ефектот од грешката при давањето соодветно мислење и ако е можно, ќе изврши дополнителни ревизорски постапки што тој ќе ги смета за неопходни.

Други импликации од неправилностите

47. Кога ревизорот ќе открие дека во рамките на субјектот кој е предмет на ревизија има голем обем грешки, влијанието на овие грешки може да има дополнителни ефекти:

- може да предизвика сомнеж за другите ревизорски докази кои се обезбедени од субјектот кој е предмет на ревизија вклучувајќи ги и извештаите за усогласеност (compliance reports) и исказите на раководството;
- кога има недостаток на интерни контроли, односно не е постигната целта за да се откријат грешките, ова може да индицира на значајни контролни слабости, при што ревизорот може повторно да ја разгледа проценатa на контролниот ризик.

Известување за измами или неправилности

48. Како општ принцип, ревизорот треба да биде свесен за постапките за известување што неговата ревизорска институција обично ќе ги применува кога се откриени измами или грешки. Познавањето на овие постапки и навремената консултација со претпоставените во ВРИ се важни за да се осигури дека истражувањето на претпоставените измами е извршено на соодветен начин, без ризик од компромитирање на судските или административните постапки кои може да следат.

49. Ревизорот ги известува неговите претпоставени за:

- резултатите од почетната процена на ризикот, тестовите на контролата или директните тестови кои укажуваат на можноста дека постои измама;
- резултатите од дополнителните ревизорски постапки насочени кон претпоставените измами и
- раководството на субјектот кој е предмет на ревизија ако пропушти да преземе мерки, да изврши истражување или да извести за претпоставените проневери и измами.

50. Штом ревизорот ги извршил дополнителните ревизорски постапки кои го потврдуваат постоењето или на друг начин претпоставено постоење на измами или други грешки, тогаш тој што е можно побрзо го известува раководството на субјектот кој е предмет на ревизија за утврдените наоди.

51. Упатството кое е издадено за ревизорите на Европскиот суд на ревизори им дава препораки на ревизорите дека е подобро тие да ги известуваат за сите случаи на претпоставени измами директно своите претпоставени во рамките на ВРИ (во овој случај се мисли на ЕСА) отколку раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Оваа информација потоа се проследува до Единицата за координација за борба против измами на Европската комисија (UCLAF) и до Националната ВРИ.

52. Ревизорот треба да комуницира со раководството на субјектот за стварните наоди секогаш:

- кога се сомнева дека може да постои измама, дури и ако потенцијалните ефекти врз финансиските извештаи не биле значајни;
- кога е утврдено дека фактички постојат измами или значајни грешки.

53. Во ВРИ ревизорот треба да ги разгледа сите аспекти на претпоставените и фактички измами при одредувањето кој треба да биде известен кај раководството на субјектот кој е предмет на ревизија. Ревизорот треба особено да ја процени веројатноста за инволвираност на претпоставените раководители во измами. Во повеќето случаи, за ревизорот е соодветно да известува за утврдените наоди на ниво на раководење кое е над нивото на лицата за кои се верува дека може да бидат вклучени во измамите. Сепак, кога ревизорот се сомнева во интегритетот на овие лица кои се конечно одговорни за општиот надзор на управувањето на субјектот кој е предмет на ревизија, тој обично ќе побара правен совет (во рамките или надвор од ВРИ) што ќе му помогне во определувањето на постапката која треба да ја спроведе, односно кого да извести за претпоставените измами.

54. Во случаите на претпоставени измами или други неправилности, интересот на ревизорот не завршува со неговото известување на раководството на субјектот. Ревизорот го следи одговорот на известувањето за претпоставените измами или грешки и, особено, потврдува дали раководството на субјектот:

- има преземено неопходни акции за да ги истражи претпоставените измами или неправилности (на пример, ако е можно, интерната ревизија да изврши дополнителни испитувања);
- ги има известено и има барано совет од други надлежни институции (на пример, финансиска полиција, антикорупциската комисија и сл.);
- има поднесено извештај за докажаните измами, претпоставените измами или за други грешки во согласност со законските барања.

55. Кога од ревизорот се бара да даде ревизорско мислење за правилно презентирање на законитоста и правилноста на финансиските извештаи, тогаш ревизорот треба да ја разгледа импликацијата од случаите на измами и грешки во мислењето на извештајот.

56. Лажните (невистинити) трансакции не можат по дефиниција да бидат законски или регуларни поради тоа што тие немаат правна основа. Таму каде што од ревизорот се бара да даде посебно мислење за законитоста и правилноста на финансиските извештаи, во услови на докажани измами кои се значајни според вредноста, ќе треба да се даде мислење со квалификација, независно од степенот на дадените објаснувања од раководството за претпоставените или докажаните измами во финансиските информации.

57. Само судот може да одредува дали одредена трансакција е невистинита (лажна). Сепак, ревизорот може да наиде на ситуација на сомнеж за постоење на измама, која ја открило раководството, интерните ревизори, трети лица или ревизорот лично. Иако ревизорот обично нема овластување да утврдува дали измамата фактички настанала, тој има одговорност да утврди дали според неговото мислење, соодветната трансакција е според законот и дали е правилна. Во повеќето случаи на претпоставени измами кои се откриени, ревизорот е во можност да разјасни со раководството за тоа дали соодветните трансакции се без јасно (правилно) одобрување. Во овие околности ревизорот може да донесе заклучок дека соодветните трансакции се погрешни, дури и кога тој не е во можност да заклучи дека се тие невистинити.

600.4. Користење работа од други ревизори и експерти

Вовед

01. Користењето на работата од други ревизори и експерти при вршење на ревизијата вклучува:

а) извршена работа од интерни ревизори на субјектот кој е предмет на ревизија и екстерни ревизори како трета страна (екстерните ревизори на дејностите кои влегуваат во однос со субјектот кој е предмет на ревизија);

б) работа од експерти (кои не се ревизори). Ова може да вклучи експерти ангажирани директно од ВРИ/ДЗР, консултанти ангажирани од субјектот кој е предмет на ревизија или експерти кои работат врз независна основа (на пример, академски истражувачи). На пример, може да бидат вклучени следните експерти:

- економисти;
- правници ;
- архитекти, проценители, испитувачи и проценители за осигурување;
- статистичари;
- научници од општествените науки и специјалисти за истражување на јавното мислење;
- природонаучни, технички и индустриски експерти;
- консултанти за менаџмент.

02. Во контекст на вршењето на ревизијата од ДЗР, работата на други ревизори и експерти може да биде користена на три начини:

- во фазата на планирање на задачите, изготвените извештаи од надворешните ревизори и експерти може на ревизорот да му обезбедат информации за потенцијалните позитивни страни и слабости во системот на контролите и за секоја историја на сериозни грешки во одделни подрачја кои се ревидираат.
- за време на фазата на тестирање, за обезбедување на дел од ревизорскиот доказ кој се смета за неопходен за да се постигнат ревизорските цели. Со користење на работата на другите ревизори, можно е да се намали преземениот обем на работа од ВРИ и со тоа да се ослободат ресурсите за други ревизорски задачи.
- на крајот на ревизијата, извештаите на другите ревизори и експерти може да обезбедат информации за потврдување или изразување сомнеж на утврдените наоди или прелиминарни заклучоци кои ревизорот ги има изведено врз основа на собраните докази за време на фазата на ревизиско тестирање.

Користење на работа на други ревизори и експерти во фазата на планирање на ревизијата

03. Работата на другите ревизори и експерти ВРИ/ревизорот може да ја користи во фазата на планирање. Сепак, притоа мора да се работи со извесна внимателност. Ревизорот може, како дел од процесот на планирање, да ги земе предвид сите расположливи извештаи на другите ревизори и експерти. Тој секогаш ќе треба да ја земе предвид сигурноста и соодветноста на овие извештаи пред да го одреди нивното влијание врз тестовите на ревизијата кои треба да се спроведат. Ова повлекува со себе осигурување дека другиот ревизор или експерт кој ја има извршено работата бил независен од субјектот, односно активноста

која била предмет на ревизија и бил објективен во извршувањето на работата. Во таа смисла, ревизорот треба да размисли за тоа дали целите од работата и користените методи од друг ревизор и експерт се поклопуваат и се доволно блиски со тие поставени како ревизорска задача, дали изведените заклучоци од другиот ревизор или експерт биле базирани врз доволно докази и дали другиот ревизор или експерт бил професионално и технички компетентен.

Користење на работа од други ревизори на крајот на ревизијата

04. Кога резултатот од работата на другите ревизори и експерти ги поткрепува добиените наоди или заклучоци утврдени од ревизијата на ДЗР, тогаш ревизорот на ДЗР (одговорниот ревизор) може да добие одредено олеснување од тој факт. Сепак, ова олеснување е дополнително и не може да биде замена за еден меродавен, разумен и релевантен доказ кој треба да го добие ревизорот за да ги постигне целите на ревизијата. Кога ревизорот на ДЗР користи работа на друг ревизор, ревизорот на ДЗР мора да утврди на кој начин работата на другиот ревизор ќе влијае врз ревизијата.

05. Во контекст на изнесеното во претходната точка, поимот **„Одговорен ревизор“** е дефиниран како ревизор чија одговорност е да известува за финансиските извештаи на субјектот кој е предмет на ревизија кога овие финансиски извештаи вклучуваат финансиски информации на еден или повеќе составни делови што биле проверени од друг ревизор.

06. Под „Друг ревизор“ се означува оној ревизор (за разлика од одговорниот ревизор) чии одговорности се да известува за финансиските информации на некој составен дел вклучен во финансиските извештаи кои се предмет на ревизија од одговорниот ревизор.

07. „Составен дел“ претставува сектор, одделение, подружница, заеднички потфат, придружна компанија или друг субјект чии финансиски информации се вклучени во финансиските извештаи кои се предмет на ревизија од одговорниот ревизор на ДЗР.

08. Ревизорот на ДЗР треба да спроведе постапки за да добие доволен соодветен ревизорски доказ дека работата на другиот ревизор одговара на целите на ревизијата на ДЗР во контекст на конкретната задача.

09. Ревизорот на ДЗР мора да го информира другиот ревизор за:

- независноста во однос на субјектот кој е предмет на ревизија, како и во однос на неговите составни делови;
- целта за која ќе се користат работата и извештајот на другиот ревизор и извршувањето соодветни аранжмани за координирање во фазата на почетно планирање на ревизијата;

- сметководствени, ревизорски и известувачки барања и добивање писмени изјави за нивното почитување.

10. Ревизорот на ДЗР може исто така со другиот ревизор да дискутира за применетите постапки, да ги провери писмените резимеа на постапките на другиот ревизор (кои може да имаат форма на прашалници или контролни листи) или да ги провери работните документи на другиот ревизор. Ревизорот на ДЗР може да ги спроведе овие постапки за време на неговата посета кај другиот ревизор. Природата, временскиот распоред и обемот на постапките ќе зависат од околностите и сознанијата кои ги поседува ревизорот на ДЗР за професионалната компетентност на другиот ревизор.

11. Ревизорот на ДЗР мора да ги земе предвид главните наоди на другиот ревизор. Тој исто така може да реши ако е неопходно, да дискутира со другиот ревизор и со раководството на субјектот кој е предмет на ревизија за ревизорските наоди и другите проблеми кои влијаат врз финансиските информации на составниот дел и да реши дали се потребни дополнителни тестови на евиденциите или на финансиските информации. Овие тестови, во зависност од околностите, може да се спроведат од ревизорот на ДЗР или од другиот ревизор.

12. Ревизорот на ДЗР треба да ги документира оние составни делови во ревизорските работни документи чии финансиски информации биле предмет на ревизија од другиот ревизор, нивното значење за финансиските извештаи на субјектот во целина, имињата на другите ревизори и какви било заклучоци дека поединечните составни делови се незначајни. Ревизорот на ДЗР, исто така, треба да ги документира постапките кои биле применети, како и добиените заклучоци. На пример, работните документи на другиот ревизор кои биле проверени треба да се идентификуваат и резултатите од дискусиите со другиот ревизор треба да бидат евидентирани или снимени.

13. Имајќи го предвид контекстот во кој Ревизорот на ДЗР ќе ја користи работата на другиот ревизор, помеѓу нив треба да има соработка. На пример, ревизорот на ДЗР треба да биде информиран од другиот ревизор во врска со кој било аспект што не може да биде извршен на бараниот начин.

Користење на работа од експерти на крајот на ревизијата

14. Кога се користи работата на некој експерт, ревизорот на ДЗР мора да биде сигурен дека експертот ќе обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ покажувајќи на тој начин дека работата на експертот е адекватна на целите на ревизијата. „Експертот" може да биде лице или фирма што поседува специјални вештини, знаење и искуство од некое посебно подрачје кое не е од областа на сметководството или ревизијата.

15. Ревизорското образование и искуство му овозможуваат на ревизорот да ги осознае прашањата во врска со работењето во одредена област воопшто, но од

него не се бара да поседува експертски познавања со кои, инаку, располага лице образовано или квалификувано да биде ангажирано во практиката на некоја друга професија или занимање како што може да биде, на пример, актуарската или инженерската.

Експертот може да биде:

- ангажиран од субјектот;
- ангажиран од ревизорот;
- вработен од субјектот или
- вработен од ревизорот.

Утврдување на потребата за користење експерт

16. За време на ревизијата, ревизорот во соработка со субјектот или независно може да има потреба да добие ревизорски доказ во форма на извештаи, мислења, вреднувања или изјави од експертот. Ова може да се однесува на:

- вреднување извесни видови средства како што се земјишта и згради, технички инсталации и опрема, уметнички дела и скапоцени камења;
- утврдување на количествата или физичката состојба на средствата, како на пример, минерална руда на залиха, подземни резерви на минерали и нафта и останатиот корисен век на употреба на погони и машини;
- утврдување на износите со користење специјални постапки или методи, на пример, некое актуарско вреднување;
- оцена на важечките договори во текот на нивното извршување;
- правни мислења кои се однесуваат на толкување договори, акти и прописи.

17. Кога се утврдува потребата за користење на работата на некој експерт, ревизорот треба да ги разгледа:

- материјалноста на ставката во финансискиот извештај која треба да се разгледува;
- ризикот од погрешни прикажувања засновани врз природата и сложеноста на прашањето кое се третира и
- обемот и квалитетот на другите расположливи ревизорски докази.

Услови при ангажирање/користење експерти

18. Општо земено, експертите директно се ангажираат од ВРИ врз договорна основа и се селектираат од одговорен тим за извршување на ревизорската задача. Експертите се ангажираат за да му помогнат на ревизорскиот тим да добие компетентни, разумни и релевантни ревизорски докази од специјални знаења

(технички и други) кои се потребни за да се постигнат ревизорските цели. За постигнување на ова, мора да бидат исполнети следните услови:

- обемот и карактерот на работата на експертот и начинот на кој тој ќе известува треба да биде јасно дефиниран во најраната можна фаза: ова е неопходно за да се идентификува експерт кој има соодветно техничко знаење и вештини;
- ВРИ треба да биде сигурна дека експертот е независен во однос на субјектот кој е предмет на ревизија (обично, ова значи дека експертот не бил ангажиран во блиското минато од субјектот кој е предмет на ревизија). ВРИ треба исто така да води сметка дали природата и обемот на преземена друга работа од експертот е таква што независноста на експертот е доведена во прашање (на пример, кога експертот е во голема мерка зависен од склучените договори со трета страна чии интереси може да се преклопуваат во областа која треба да биде проучувана од експертот за сметка на ВРИ);
- ревизорот мора лично да биде сигурен за професионалната компетентност на експертот, за објективноста на извршената работа од експертот, за соодветноста на користените работни методи и за компетентноста, разумноста и релевантноста на ревизорскиот доказ кој го дава експертот. Таму каде што е неопходно, ревизорот треба да изврши дополнителни тестови за да биде сигурен во добиениот ревизорскиот доказ.

19. Надворешните експерти и ревизори ангажирани од ВРИ се должни да исполнуваат одредени услови за доверливост. Би било погодно ако во договорите со надворешните ревизори и експерти систематски се вметне клаузула за доверливост.

Компетентност и објективност на надворешниот ревизор, односно експертот

20. Кога се планира користење на работата на некој друг ревизор или експерт, ДЗР, односно ревизорот на ДЗР треба да ја оцени професионалната компетентност на ревизорот, односно експертот. Ова вклучува разгледување информации за:

- професионалниот сертификат, дозволата од или членство во професионални организации на експертот;
- поседување соодветно знаење од областа на ревизијата и искуство и репутација на подрачјето за кое ревизорот бара ревизорски доказ;
- распрашување кај други ревизори или со разговор со другиот ревизор.

21. Ревизорот мора да ја оцени објективноста и компетентноста на експертот, особено ако е вработен кај субјектот кој е предмет на ревизија или ако е поврзан со субјектот на некој друг начин, на пример, ако е финансиски зависен или е еден од неговите акционери.

22. Ако ревизорот се сомнева во врска со компетентноста и објективноста на експертот, ревизорот треба да продискутира за какви било сомневања од овој вид со раководството на субјектот и да оцени дали од работата на експертот може да се добие доволен соодветен ревизорски доказ. Можно е ревизорот да има потреба од преземање дополнителни ревизорски постапки или од барање ревизорски доказ.

Делокруг на експертот

23. Ревизорот треба да прибави доволен соодветен ревизорски доказ со вклучувањето на експертот соодветно на ревизорските потреби. Овој доказ може да се добие со проверка на условите кои се често изнесени како писмени упатства од субјектот до експертот. Такви упатства до експертот опфаќаат прашања како што се:

- цели и делокруг на работата на експертот;
- извори на користени податоци;
- општ преглед на специфични прашања кои ревизорот очекува да бидат опфатени во извештајот на експертот;
- намената за која ревизорот ќе ја користи работата на експертот вклучувајќи го можното соопштување на трети странки, идентитетот и степенот на вклученоста на експертот;
- степен на пристап на експертот до соодветни евиденции и досиеја;
- разјаснување на односите меѓу експертот и субјектот, ако постојат;
- доверливост на информациите на субјектот;
- информации во врска со методите кои експертот има намера да ги користи и нивната конзистентност со оние користени во претходните пресметковни периоди и дали користените методи се во контекст на целите на ревизорските задачи

Во случај кога овие прашања не се јасно утврдени со писмени упатства, ревизорот мора нив директно да му ги соопшти на експертот.

Оценка на работата на експертот

24. Ревизорот мора да ја оцени соодветноста на работата на експертот во поглед на тврдењето во финансиските извештаи и во контекст на резултатите од извршената работа од експертот.

25. Кога се разгледува дали користените информации од експертот се соодветни на дадените околности, ревизорот треба да ги прегледа или да ги тестира податоците користени од експертот.

26. Соодветноста и рационалниот карактер на претпоставките и користените методи и нивната примена се одговорност на експертот. Ревизорот нема исто

експертско знаење, па според тоа не може секогаш да ги оспорува претпоставките и методите на експертот. Сепак, ревизорот ќе треба да стекне преглед за претпоставките и користените методи и да оцени дали се тие соодветно и логично засновани врз ревизорското познавање на работењето и на резултатите од другите ревизорски постапки.

27. При анализирањето и интерпретирањето на резултатите од работата на експертот, во случаите кај кои наодите се значајни за изразување мислење, ревизорот на ВРИ нормално треба да ги продискутира овие наоди со другиот ревизор или експерт и да процени дали е неопходно да се извршат некои дополнителни ревизорски тестови од негова страна.

28. Ако резултатите на работата на експертот не обезбедуваат доволен ревизорски доказ или ако резултатите не се доследни со постанатите ревизорски докази, ревизорот треба да го разреши ова прашање. Ревизорот треба да го разгледа влијанието врз мислењето кое треба да се даде во врска со наодите на другиот ревизор или експерт. Ова може да вклучи дискусии со експертот и субјектот, спроведување дополнителни постапки вклучувајќи и можно ангажирање друг експерт или модификување на ревизорскиот извештај.

29. Издадениот извештај како резултат од извршената ревизорска задача во која е ангажиран и експерт, останува како извештај на ДЗР. Во извештајот од ревизијата, обично е несвојствено да се повикува на некое посебно мислење на експертот. Таквото повикување може да биде погрешно сфатено како изразена резерва во мислењето на ревизорот или како поделба на одговорностите без да постои намера кое било од нив да се изрази.

30. Кога има неусогласеност помеѓу наодите или заклучоците кои произлегуваат од ревизијата на ВРИ и оние презентирани во извештајот од другите ревизори и експерти, тоа може да упатува на слабости или на извршената работа од ВРИ или на извршената работа од другите ревизори и експерти. Алтернативно, ваква неусогласеност може да произлезе поради целите кои се поставени од двете страни. Ако е можно и ако тоа нема да изискува зголемени трошоци, ревизорот во овој случај треба:

- да ги испита причините за настанатите неусогласености;
- повторно да разгледа дали анализите и интерпретациите за добиениот ревизорски доказ од другите ревизори и експерти биле соодветни и разумни.

31. Во случаите кога наодите или заклучоците на другите ревизори или експерти не се конзистентни со оние што се добиени или утврдени од ВРИ и каде што извештаите на овие ревизори и експерти се или може да бидат на располагање на субјектот кој е предмет на ревизија, постои можност субјектот кој е предмет на ревизија да ги стави под прашање наодите и заклучоците на ВРИ.

Посебни аспекти во врска со работата на внатрешната ревизија

32. Поимот „Внатрешна ревизија“ претставува една востановена проценувачка активност во рамките на еден субјект кој е предмет на ревизија како посебна служба во рамките на тој субјект. Нејзините функции може да вклучат, помеѓу другото, испитување, оценка и проверка на адекватноста и ефективноста на системот на интерните контроли.

33. Улогата на внатрешната ревизија е определена од раководството на субјектот кој е предмет на ревизија и нејзините цели може да се разликуваат од оние на екстерниот ревизор. Покрај тоа, може да има и преклопување во видот и обемот на работата која треба да биде извршена од интерните и екстерните ревизори.

34. Ревизорот на ДЗР треба да стекне доволно разбирање за структурата и функционирањето на внатрешната ревизија и да изврши претходна процена на нејзините активности. За да се направи ова, ревизорот треба да има неограничен пристап до извештаите и работните белешки на внатрешната ревизија.

35. Делокругот и целите на внатрешната ревизија значително се разликуваат и зависат од видот и структурата на субјектот и од барањата на раководството. Вообичаено, активностите на внатрешната ревизија вклучуваат една или повеќе од следните активности;

- оцена на системот на интерните сметководствени контроли;
- испитување на финансиските и оперативните информации;
- проверка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на операциите вклучени во нефинансиски контроли и постапки;
- усогласеност со закони и други прописи, раководни политики и директиви и други интерни и екстерни барања.

36. При планирањето на ревизијата, ревизорот треба да направи прелиминарна оценка на функцијата на внатрешната ревизија кога се смета дека истата има значење за екстерната ревизија на финансиските извештаи во специфични ревизорски подрачја. Прелиминарната оценка на внатрешната ревизија обично треба да го опфати следното:

- нејзиниот организационен (оперативен) статус: нивото на известување, какви било спречувања или ограничувања наметнати на внатрешниот ревизор (особено во неговата комуникација со екстерниот ревизор);
- нејзиниот делокруг: природата и опфатот на спроведените задачи, преземените акции од раководството по извештаите на внатрешната ревизија;
- стручна и техничка компетентност вклучувајќи го и нејзиното назначување, обука, искуство и професионални квалификации на внатрешните ревизори;
- извршување на работата: ова го покрива прашањето дали задачите на внатрешната ревизија се соодветно планирани, надгледувани (вршење

надзор), проверувани и документирани, како и дали постојат соодветни прирачници за ревизија, работни програми и работни белешки.

Користење на работата на внатрешната ревизија како дел од екстерниот ревизорски доказ

42. Ревизорот на ДЗР треба да процени дали:

- добиениот доказ од внатрешната ревизија е соодветен според квалитетот и квантитетот за посебните потреби на ДЗР имајќи го предвид фактот дека целите може да бидат различни. Испитувањето на ова прашање од ревизорот на ВРИ обично ќе вклучи разгледување на природата, планирањето и обемот на работата на внатрешната ревизија;
- изведените заклучоци од внатрешната ревизија се соодветни на добиениот ревизорски доказ;
- какви било исклучоци или невообичаени појави откриени од внатрешната ревизија се на соодветен начин разрешени.

43. Во некои ситуации се склучуваат пишани договори/спогодби помеѓу ВРИ и субјектите кои се предмет на ревизија за да се осигури дека ВРИ може да ја користи работата на внатрешните ревизори и да извлекува заклучоци како поткрепа за давање мислење за ревизорските извештаи.

600.5. Ревизија на информациони системи

1. Вовед

1.1. Објаснувањето за Ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 144 односно 3.3.4) наведува дека:

„Таму каде што сметководствениот и другите информациони системи се компјутеризирани, ревизорот треба да утврди дали интерните контроли функционираат правилно за да обезбедат интегритет, веродостојност и сеопфатност/целост на податоците."

1.2. Понатаму, ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (Точка 153, односно 3.5.2) наведуваат дека:

„... Во услови кога податоците генерирани со компјутерски систем на обработка на податоци се важен дел од ревизијата и кога нивната веродостојност е од клучно значење за постигнување на ревизорските цели, ревизорите треба да се уверат дека податоците се веродостојни и релевантни."

2. Делокруг

2.1. Во денешни услови повеќето административни и финансиски функции се извршуваат со помош на компјутерски системи. Терминот информациони системи (ИС) е прифатен во општа употреба за сите такви системи, без оглед на обемот или типот на технологијата што се користи.

2.2. Овој дел од прирачникот ја обработува методологијата за ревизија на ИС. Истата обезбедува упатство на ниво барано од општ ревизор кој што е запознат со прашањата и методите на ревизијата на ИС, и којшто може да преземе едноставни ревизорски задачи на ИС, додека за посложени задачи може да користи и специјалисти за ревизија на ИС за постигнување на општите ревизорски цели. Овој дел од прирачникот нема за цел да презентира детални информации за високо техничките области на субјектот. Потребниот ревизорски делокруг на ИС за секој посебен случај е опишан во точките подолу.

2.3. Делокругот и општата цел на ревизијата не се менуваат во услови на користење информациони системи. Независно од тоа, користењето компјутерски системи ги модификува обработката на финансиски информации, нивното чување и модалитетите на комуникација и може да влијае врз сметководствениот и интерниот контролен систем на субјектот. Според тоа, користењето на ИС може да влијае врз:

- Постапките што се користат од ревизорот при стекнување доволно рабирање за сметководствениот и интерниот контролен систем;
- Разгледувањето на инхерентниот и контролниот ризик со кој ревизорот го оценува ризикот;
- Планирање и извршување тестови на контролата и директни тестови за постигнување на ревизорските цели.

3. Основни концепти и дефиниции

3.1. Информатичката технологија наметнува два посебни проблема за раководството и ревизорите:

- компјутерите и мрежата, како и секоја друга технологија, се подложни на дефекти (расипување, откажување) или оштетувања. Штом некоја организација или функцијата станат зависни од информацискатa технологија, следствено и планирањето непредвидливи настани/континуитет во работењето станува поважно отколку порано, па според тоа мора да се води доволно сметка за техничкиот аспект;
- податоците и програмите кои се чуваат во компјутерските системи се невидливи и недопирливи (нематеријални), и може да се пристапи до нив или да бидат променети, а притоа да не се остави трага. На сличен начин раководството и ревизорите треба да преземаат специјални мерки за да се уверат во веродостојноста, интегритетот и доверливоста на податоците кои се резултат од обработка/се чуваат на компјутер.

3.2. Соодветно на тоа, развиени се општоприфатени контролни техники. Ревизијата на информационите системи го уредува вреднувањето на овие контроли. Различните компоненти на ревизијата на ИС треба да бидат разграничени затоа што тие бараат различни нивоа на вештини, техники и временски распоред и затоа што имаат различен придонес во ревизорската работа како целина. Секоја од овие компоненти е предмет на разгледување во поширок обем во понатамошното излагање.

Ревизија на општите (инсталациски) контроли

3.3. Општите контроли се контроли кои се воспоставуваат на целата компјутерска инсталација или мрежа. Квалитетот на овие контроли мошне влијае врз целокупното изведување на апликациите во опкружувањето: на пример, ако има слабости во контролата на пристапот на ниво на инсталацијата или на ниво на целата мрежа, веројатно е дека и сите апликации ќе бидат подложни на неовластен пристап, независно од некои специфични контроли на пристап во рамките на апликациите.

3.4. Повеќето ревизори имаат потреба од поддршка на специјалисти за информациони системи за да се изврши целосна ревизија на општите контроли. Сепак, не секогаш се неопходни целосни ревизии на општите контроли. Сè дотогаш до кога тие ја задоволуваат поединечната ревизија, општите ревизори можеби ќе бидат во можност, без целосна проверка за општите контроли, да добијат доволно уверување за целоста и точноста на податоците и за соодветното функционирање на интерните контроли кои го покриваат компјутерскиот систем.

3.5. Во некои случаи општите ревизори може да се потпрат на извештаи од трета страна (ИТС) изготвени од ревизори специјалисти за ИС. Овие извештаи (ИТС) обично ги покриваат општите контроли кои се однесуваат на компјутерските центри и / или апликации. За импликациите при користење такви докази треба да се имаат предвид аспектите на користење на работата од други ревизори и експерти кои се дадени во делот 600.4. Ако извештаите од трети страни не се достапни, општиот ревизор, независно од тоа, треба да вреднува определени нетехнички општи контроли презентирани подолу во поднасловот „Ревизија на општите контроли".

Ревизија на апликации

3.6. Ревизијата на апликациите ги вреднува интерните контроли што се однесуваат на влезот, обработката, датотеките/базата на податоци и излезот/резултатот на одредени функции. Сите ревизори кои извршуваат системски базирани ревизии на административни функции кај кои се користи информатичка технологија потребно е да го земат предвид овој аспект на ревизија на ИС.

3.7. Ревизиите на апликациите не секогаш се од високотехничка природа. Општите ревизори ќе треба да се обратат на специјалистите за ИС во случаи кога апликативните контроли се исклучително комплексни или се на високо техничко ниво и кога нема задоволителни компензирачки контроли кај корисникот на апликацијата. Меѓутоа, повеќето апликации се дизајнирани на тој начин што на раководството на корисникот му даваат доволна сигурност дека податоците и нивната обработка се правилни, без да се бара од нив да бидат експерти за ИС. Во такви случаи, проверките и постапките (вклучувајќи ги и постапките пропишани во прирачниците) што се извршуваат рутински од персоналот на корисникот може да дадат задоволителна сигурност за веродостојноста на податоците и за резултатот од обработката. Во повеќето ситуации при вршењето ревизија на ИС ова ниво на сигурност ќе биде адекватно и за ревизорите.

Компјутерски поддржувани ревизорски техники (КПРТ)

3.8. Терминот „компјутерски поддржувани ревизорски техники" се користи за голем број програмирани постапки и пакети кои ревизорите може да ги користат за спроведување тестови на контролата или (повообичаено) за сортирање, споредување или извлекување податоци за натамошно тестирање. Кога се користат овие техники, неопходно е да се осигури дека податоците што ги користи ревизорот се навистина комплетни и точни.

3.9. При користење КПРТ-техники може да има потреба од помош од специјалисти. Иако некои програми за КПРТ на пазарот може релативно лесно да бидат користени од општите ревизори, во случаи кога задачата е комплексна или кога нема достапни податоци во форма која ја користи програмскиот пакет, потребни се понапредни програмерски вештини. Во такви случаи користењето на КПРТ-техники може да претставува скапо користење на ревизорските ресурси; одлуката за тоа дали се тие потребни, како и за дизајнирањето на постапките, треба строго да зависи од целите на ревизијата.

Ревизија на развојни системи

3.10. Ревизиите на развојните системи покриваат два главни аспекта:

- **раководење** со развој на проекти; ова може да биде предмет на ревизијата на успешност;
- **адекватност на системскиот дизајн** (на моделот за развој) за извршување на барањата на интерните контроли на функцијата (нормално, ова треба да биде дефинирано од раководството на корисникот на проектот).

3.11. Без оглед на тоа дали тие извршуваат формална ревизија на развојот на проектите или не, ВРИ треба да се уверат дека новите апликации што се предмет на ревизија се така дизајнирани што ќе бидат ефикасни и погодни за ревизија.

4. Планирање и обезбедување персонал за ревизија на информациони системи

Обезбедување персонал и обука

4.1. Бидејќи денеска постојат само ограничен број функции што се извршуваат без некоја компјутерска компонента, секој ревизор треба да знае како влијае присуството на компјутерите врз вреднувањето на интерните контроли. Програмите за обука треба да ги рефлектираат овие општи барања.

4.2. За да станат специјалисти за ревизија на информациони системи, на ревизорите им треба дополнителна обука. Од друга страна, и професионалците за ИС не се обучени за вреднување на контролите до степен до кој се обучени ревизорите (до степен што би ги изедначил со ревизорите). Поради тоа мора да се води сметка персоналот што треба да се специјализира за ревизија на ИС да стекне и да одржува соодветен спој на знаење како за ИС, така и за ревизијата. За тоа постои посебна обука што може да го обезбеди ова. Многу често специјалистите за ревизија на ИС претставуваат ограничен ресурс чие користење мора да биде фокусирано на точките кај кои овој ресурс е од најголема корист. Во вакви околности, специјалистите за ИС треба да бидат повикани само во случај кога поради целите на ревизијата и комплексноста на информационите системи експертизата на овие специјалисти е неопходна. Појаснување за ова е дадено во следната секција за планирање.

4.3. Општите ревизори може да бидат обучени за користење компјутерски поддржувани ревизорски техники без да мора да станат специјалисти за ИС.

Планирање на ревизијата и користење специјалисти за КИС

4.4. Стандардите за безбедност и контрола на информационите системи не се совршени. Премногу високо ниво на контрола (над техничките можности) е премногу скапо и обично неефикасно. Сетот воспоставени контроли треба да ги рефлектира целта и користа од секој систем и, вообичаено, претставува комбинација на технички и мануелни постапки. Ефикасни контроли над компјутерската обработка на податоци може да се најдат во упатствата за контрола на обработката кои се наменети за корисниците на апликациите или во контролните постапки кои ги користи раководството на корисникот. Според тоа, информационите системи не треба да се испитуваат посебно, туку како дел на општата ревизија на вкупната административна или финансиска функција чиј дел се. Само на овој начин ревизорот може реално да го процени соодветниот контролен стандард и да го вреднува заемното дејствување на техничките контроли и контролите на корисникот.

4.5. Ревизорот треба да има доволно знаење за компјутерските информациони системи (КИС) за да ја планира, раководи, надгледува и да ја проверува извршената работа. Ревизорот треба да разгледа дали има потреба од користење специјалисти за вршење на ревизијата во услови на КИС. Ова може да биде неопходно за:

- Стекнување доволно разбирање на сметководствениот и интерниот контролен систем кој е под влијание на опкружувањето на КИС;
- Утврдување на ефектот на опкружувањето на КИС врз проценката и општиот ризик на нивото на салдото на сметката и групата на транскациите;
- Обликот и извршувањето на соодветните тестови на контролата и деталните тестови.

4.6. Ако се неопходни специјални знаења од оваа област, ревизорот ќе бара помош од професионалци кои поседуваат вакви знаења, кои може да се дел од ревизорскиот персонал на ВРИ или се однадвор.

4.7. Во фазата на планирањето треба да се соберат информаци врз чија основа ќе се одредат подрачјата и обемот на ревизијата на ИС што треба да се изврши. Во оваа фаза би било корисно да се консултира ревизор за ИС што ќе помогне во решавањето за приоритетите на ревизијата. Особено, треба да се донесе одлука за тоа дали е неопходна проверка на општите контроли и за степенот до кој компјутерски поддржуваните ревизорски техники ќе треба да се користат. Бидејќи и двете споменати техники налагаат потреба од користење специјалисти што претставува скапо решение, може да биде потребно да се применат стриктни приоритети при користење ревизори за ИС.

4.8. При планирање на ревизорското подрачје врз кое може да има влијание КИС на субјектот, ревизорот треба да стекне разбирање за значајноста и сложеноста на активностите на КИС и за достапноста на податоците при ревизијата. Ова разбирање вклучува такви прашања какви што се:

а) Значењето и сложеноста на компјутерската обработка во секоја значајна сметководствена апликација. Значајноста е поврзана со значајните тврдења за финансиските извештаи подложни на компјутерска обработка. Софтверската апликација може да се смета за сложена кога, на пример:
   - обемот на транскакциите е таков што може да им отежнува на корисниците да ги идентификуваат и коригираат грешките во обработката;
   - компјутерот автоматски произведува значајни трансакции или ставки непосредно за друга апликација;
   - компјутерот извршува сложени пресметки на финансиските информации и/или автоматски генерира значајни трансакции или ставки кои не можат (или не се) вреднувани независно;
   - трансакциите се разменуваат електронски со други организации како што е тоа во електронскиот систем на размена на податоци (ЕСРП) без рачна проверка на точноста и логичноста.

б) **Организациската структура на активностите** на КИС на субјектот и обемот на концентрација и распределба на компјутерската обработка

кај субјектот во целина, посебно ако тие може да влијаат врз поделбата на должностите.

в) **Расположливост на податоците.** Некои КИС се обликувани така што целосна трага на трансакциите (изворни документи, одредени компјутерски датотеки и други доказни материјали кои може да бидат барани од ревизорот) која би била користена за целите на ревизијата може да постои за само краток временски период или само во форма погодна за електронска обработка.

Ризици во опкружувањето на КИС

4.9. Кога е КИС комплексен, ревизорот треба исто така да стекне разбирање за опкружувањето на КИС и дали тоа може да влијае врз проценката на инхерентниот и контролниот ризик. Природата на ризиците и карактеристиките на интерната контрола во опкружувањето на КИС го вклучуваат следното:

- **Отсуство на траги од транскации**. Кога еден сложен систем на апликации врши голем број процесни чекори, може да не постои целосна трага на трансакциите. Според тоа, грешките инкорпорирани во рамките на логичката програма на апликацијата може тешко да бидат откриени во одредено време со користење рачни постапки. За разлика од КИС, во мануелниот систем е можно да се следат трансакциите низ системот со испитување изворни документи, евиденции, фајлови, извештаи и сл.

- **Идентична обработка на трансакции**. Компјутерската обработка идентично/стандардизирано обработува слични транскации со исти инструкции за обработка.Така грешките во административното работење, по правило поврзани со рачна обработка, се речиси елиминирани. Наспроти ова грешките при програмирањето (или други системски грешки во хардверот или софтверот) обично ќе резултираат со погрешна обработка на сите трансакции.

- **Отсуство на раздвојување функции**. Многу контролни постапки кои вообичаено се извршувааат со рачниот систем на контрола, во КИС може да бидат концентрирани. Така, поединец кој има пристап до компјутерските програми, обработката или податоците може да биде во состојба да извршува некомпатибилни функции.

- **Можности за грешки и појава на дисфункции**. Можноста за појава на грешки од човечка природа при развојот, одржувањето и извршувањето на КИС може да бидат поголеми во споредба со мануелниот систем, делумно поради нивото на деталите содржани во овие активности. Исто така, можноста на поединци да имаат неовластен пристап до податоци или да ги менуваат податоците без видлив доказ може да биде поголема во КИС отколку во мануелните системи. Грешки или неправилности кои се појавиле за време на обликување или

модификација на програми или системски софтвер, апликациски може да останат неоткриени долг временски период.

- **Иницирање или извршување транскации**. КИС може да вклучи можност за автоматско иницирање или почеток на извршување определени видови транскации. Овластувањето за овие транскации или постапки можеби нема да биде документирано на ист начин како што е тоа во мануелниот систем, а овластувањето дадено од менаџментот за овие трансакции може да биде имплицитно дадено со неговото прифаќање на дизајнираниот КИС и неговите следни измени.

- **Зависност од други контроли на компјутерската обработка**. Компјутерската обработка може да произведе извештај и други резултати кои се користат при вршење мануелни контролни постапки. Ефективноста на овие мануелни контролни постапки може да зависи од ефективноста на контролите врз целоста и точноста на компјутерската обработка. Од друга страна, пак, ефективноста и доследното дејствување на контролите при обработка на транскациите во компјутерските апликации често зависи од ефективноста на општите контроли на КИС.

- **Зголемен надзор од менаџментот.** КИС може да му понуди на менаџментот различни аналитички средства кои можат да се користат за проверка и надзор над работењето на субјектот. Расположливоста на овие дополнителни контроли може да помогне за поттикнување на целата структура на интерната контрола.

- **Користење компјутерски поддржувани ревизорски техники (КПРТ).** Обработка и анализа на големи количества податоци со користење компјутери може да му даде можност на ревизорот да применува општи или специјализирани компјутерски ревизорски постапки при извршување ревизорски тестови.

4.10. Ризиците, како и контролите воведени како резултат на користење на КИС, имаат потенцијално влијание врз ревизорската проценка на ризикот и на природата, временскиот распоред и обемот на изведување на ревизорските постапки. Ревизорот треба да направи проценка на инхерентните и контролните ризици за значајни тврдења во финансиските извештаи.

27. Инхерентните и контролните ризици во опкружување на КИС може да имаат општи и специфични ефекти врз сметките за веројатноста од постоење значајни неточни презентирања какви што се:

- Ризиците може да се појават поради општи недостатоци во КИС какви што се развојот и одржувањето на програмите и поддршката на системскиот софтвер, операциите на компјутерот, физичкото обезбедување на КИС, како и контролата на пристапот кон специјални привилегирани практични програми. Овие недостатоци имаат тенден-

ција на сеопфатно влијание врз сите апликативни системи кои се обработуваат на компјутерот.

- Ризиците може да го зголемат потенцијалот за грешки или измами во одредени апликации, во специфичните бази на податоци во матичните датотеки или во специфичните активности на обработка. Грешките се честа појава во системи кои вршат сложени логички операции или пресметки или во оние што обработуваат мошне различни случаи/околности на исклучоци. Системите со кои се контролира трошењето на готовински парични средства или други ликвидни средства се подложни на измама од корисниците или од персоналот на КИС.

4.11. Со појавата на нови технологии на КИС, тие често се користат од субјектите за градење на сè посложени компјутерски системи кои може да вклучат поврзување на микро со големи компјутери, дистрибуирање на бази на податоци, обработка за крајните корисници и системи на деловен менаџмент кои даваат информации директно во сметководствениот систем. Таквите системи ги зголемуваат целокупната сложеност на КИС и сложеноста на специфични апликации врз кои влијаат тие. Како резултат на ова, тие може да го зголемат ризикот и да бараат натамошни проучувања.

4.12. Од аспект на општите цели на ревизијата, следните фактори треба да бидат земени предвид:

- степенот до кој соодветната функција користи компјутерска обработка на податоци или податоци кои се чуваат во компјутер;
- во кој опсег корисникот, со своите контроли, вклучувајќи ги и контролните постапки на раководството, има потврдено дека постои потребен степен на точност на податоците и нивна обработка до степен што е неопходен за функцијата;
- комплексност на компјутерската обработка на податоци, посебно степенот до кој функцијата (одредена апликација) користи податоци генерирани со компјутерски програми (за разлика од податоците кои се рачно евидентирани, сортирани или анализирани во апликацијата);
- големината на инсталациите (компјутерскиот центар): на пример, само по себе може да е невозможно да се имаат добри општи контроли поради тоа што нема доволно персонал за да се обезбеди доволно раздвојување на должностите; ова ќе биде случај, на пример, ако не може да се направи целосно раздвојување на должностите помеѓу програмерите, операторите и администрацијата која има пристап до апликацијата;
- чувствителност на податоците и обврските за заштита на податоците;
- какви било посебни тешкотии при раководна/ревизорска проверка; кај постарите или скромно дизајнирани системи може да има проблеми, на пример, при следењето на основните детали за податоците што се опфатени во некој збир или при добивање сигурност дека збировите ги вклучуваат сите релевантни трансакции. Ова ќе ја зголеми потребата

на ревизорот да го користи КПРТ-пристапот едноставно за да утврди дека податоците се точни.

4.13. Кога ќе се докаже точноста на податоците и нивната обработка, до степен кој задоволува во однос на преземената ревизија со примена на алтернативни компензирачки контроли кои ги спроведува крајниот корисник (вклучувајќи ги и контролните постапки на раководството на корисникот), проверката на техничките општи контроли како дел на ревизијата може да биде непотребна. Во таков случај, сепак, ревизорот треба да добие извештај од трета страна или пак сам да го покрие прашалникот за управување на ИС наведен во следниот поднаслов.

5. Ревизија на општи (инсталациски) контроли

5.1. Подрачјата кои се покриени со ревизијата на општите контроли се дадени подолу. Првите четири се општи прашања за управувањето кои треба да бидат обработени од ревизорот дури и кога не се испитуваат техничките аспекти. Другите седум подрачја се однесуваат на посебни технички прашања.

Општи прашања за управувањето

- организациски: стратегиско планирање, структура и линии на известување на секторот за ИС, соодветно раздвојување на должностите во рамките на секторот;
- политики за безбедност на ИС: дали постојат, дали се соодветни, дали се соопштени и дали се спроведуваат (следат);
- континуитет: чување резервни податоци и постапки и аранжмани за поддршка (stand by arrangements)
- управување на средствата на информатичка технологија (ИТ).

Стручни (технички) прашања за специјалисти

- контроли за логички и физички пристап: детално се разработени и поставени;
- постапки: сите задачи дадени на компјутерот се правилно одобрени и целосно, точно и брзо се обработени;
- системски софтвер (вклучително специјални ограничувања на пристапот);
- програмско одржување и постапки за развој;
- управување на податоци / база на податоци;
- пренос на податоци;
- (локална) мрежа.

5.2. Во АНЕКСОТ 1 од ова поглавје (600.5.) се дадени упатства за општиот ревизор за првите четири прашања изнесени погоре.

6. Ревизија на апликации

6.1. Како што е веќе споменато, ревизијата на апликациите вообичаено не е независна, туку претставува дел на системски базирана ревизија на некоја деловна или административна функција. Во некој друг случај, целите и клучните контролни прашања поради тоа ќе бидат модификувани и често направени поспецифични во согласност со делокругот и предметот на ревизијата во целина.

6.2. Аспекти на кои мора секогаш да се посвети внимание може да бидат сумирани во следните општоприфатливи форми:

Организација и потребна документација

Треба да биде јасно алоцирана одговорноста на раководството за сите аспекти на одржување и работење на апликациите.

Трошоците на работење на апликациите треба да се следат и да се држат под контрола. Сета неопходна документација треба да постои земајќи ги предвид видот на односната апликација и организациските потреби.

Влез

Само одобрени ставки и сите одобрени ставки треба да бидат влезни податоци.

Влезните податоци на апликациите треба да бидат точни и комплетни (влезот подразбира и трансакции и постојани податоци).

Обработка

Обработката на трансакциите треба да биде комплетна и аритметички точна, а резултатите (вклучувајќи ги и генерираните податоци) треба да бидат точно класификувани и правилно запишани во компјутерските датотеки.

Другите активности на обработка на податоци треба да бидат извршени навремено и да даваат точни резултати.

Пренос на податоци

Податоците треба да се пренесуваат точно и комплетно.

Матични (постојани) податоци

Треба да биде осигурена континуирана точност на постојаните податоци.

Резултати од обработката (излезни податоци)

Излезните податоци, без разлика на тоа дали се тие пренесени на хартија, се набљудуваат преку екран/монитор, на магнетни/оптички медиуми или со електронски врски, треба да бидат точни и комплетни.

Резултатите од обработката треба да бидат дадени само за оние за кои се наменети.

6.3. Прилогот 2 во ова поглавје (600.5.) ги презентира овие наслови заедно со илустрации на контролни техники или постапки кои може да се најдат. Важно е да се нагласи дека секоја фаза треба да вклучи соодветни постапки за контрола на грешки, а референци за овие постапки се дадени во Прилогот 2.

6.4. При решавањето на кои контроли може да се потпре, ревизорот треба да има предвид дека ќе треба да се извршат, помеѓу другото, и тестови на контрола и дека контролите функционираат правилно низ целиот период кој е предмет на ревизија (во делот на вреднување на интерните контроли и тестовите на усогласеност). Во прилог на добро искористување на ревизорските ресурси, вообичаено е таму каде што има избор, ревизорот да настојува првенствено да се потпре на контролите кои ги има воспоставено корисникот (controls in the user areas) и кои може лесно да бидат тестирани, под претпоставка дека овие даваат доволна сигурност во врска со контролните цели на кои се однесуваат. Користењето на компјутерски поддржувани ревизорски техники може да помогне да се зголеми сигурноста. Ако мора да се потпреме на постручни контроли, тогаш често ќе биде неопходно да се спроведуваат и општи контроли на ревизијата. На пример, за да биде извесно дека програмски направената контрола на потврдување на податоците функционира правилно низ целиот период кој го опфаќа ревизијата, ревизорот треба да добие цврст доказ дека контролите на програмските измени биле ефективни низ целиот период (на пример, да се добие уверување дека по секоја измена на постапките на контролата, контролните програми се ажурираат и се тестираат на тие измени) - прашање кое во овој случај повлекува целосна ревизија на општите контроли.

7. Компјутерски поддржувани ревизорски техники (КПРТ)

7.1. Овој поим се однесува обично на користење повратен софтвер за идентификување на трансакции со посебни карактеристики за подетално испитување или за да се направи извадок како примерок. Подолу се дадени примери за тестови и постапки со користење на КПРТ:

- идентифкување погрешни износи;
- идентификување необични износи;
- тестирање/проверка на внесување/книжење или сумирање трансакции;
- повторно извршување компјутерска обработка (на пример, конверзија на странски валути);
- споредување податоци од посебни/различни датотеки;
- генерирање на сметководствени податоци анализирани според старосна структура;
- стратификација.

7.2. КПРТ-техниките претставуваат средство за постигнување на целта, а не цел сама за себе. КПРТ-техниките треба да се планираат и да се користат само таму каде што се остваруваат дополнителни резултати или каде што рачните

постапки не се можни или се помалку ефикасни. Задачите кои се извршуваат претходно треба да бидат документирани и фактичкото користење на КПРТ треба да биде евидентирано (зачувано). Мора да се применуваат вообичаени правила за ревизорски докази. Документацијата за примена на КПРТ-техники треба да вклучи детали за сите околности (решенија), прашања и др. кои се користат за постигнување на резултатите. Во сите случаи, важно е да се биде во можност да се покаже дека КПРТ-програмите користат комплетен и точен сет основни записи.

8. Ревизија на развојни ИС

8.1 Важно е да се нагласи дека новите информациони системи треба да бидат дизајнирани на таков начин да бидат погодни за ревизија и да постојат доволно интерни контроли. Со оглед на тоа што вршењето измени во дизајнот на проектот станува прогресивно поскапо во подоцнежната фаза на развојот, ревизорите мора внимателно да ги разгледаат роковите и природата на нивниот пристап кон новите информациони системи. Ако не се преземе некоја ревизорска мерка, постои ризик системите да бидат претставени со недостаток на важни контроли или пак да бидат непотребно тешки за вршење ревизија. Од друга страна, каков било ревизорски придонес во тој правец мора да биде направен на таков начин со кој ќе биде задржана ревизорската независност. Можностите се следни:

(а) вршење **ревизија на развојот на ИС**;

(б) директно вклучување во развојот на апликацијата како корисник на апликација, при што независноста на ревизијата треба да биде осигурена, на пример, со ангажирање друг ревизорски персонал кој ќе биде на располагање за независен преглед на системот;

(в) да се осигури дека сопственикот на проектот или друг главен корисник (негов претставник) ги поставува барањата за ревидирање на проектот како барање на раководството на системот (во сметководствените системи логично е тоа да го направи сметководителот во соработка со интерните и екстерните ревизори);

(г) да се осигури дека кај субјектот кој е предмет на ревизија постојат општи стандарди за развој на апликацијата кои вклучуваат ревидирање на апликацијата и дека тоа обезбедува контрола на квалитетот која ја извршува организацијата (во смисла на тоа интерната ревизија треба да има постапки за надзор за вршење на ревизијата воопшто).

8.2 Од овие можности, можностите изнесени под (а) и (б) погоре побаруваат значителни средства, а може да дадат малку или да не дадат воопшто известувачки ревизорски резултати. Поради тоа нормално е да се претпочита работење со можноста изнесена под (в) и (г) погоре.

8.3. За да се поттикне можноста под (в), ревизорите секогаш треба да ја користат можноста да го потсетат раководството за потребата од обезбедување соодветни специфицирани траги од управувањето/ ревизорски траги во новите апликации, а во фазата на планирањето на важните нови финансиски системи треба да се обезбедат стручни совети од надвор. Прилогот 3 содржи опис на барања за контрола на една општопременлива апликација, кои може да бидат корисни при дискусиите со раководството на корисникот за развој на ИС.

8.4. Исправноста на методологијата за развој на ИС што ја користи секторот за ИС на субјектот кој е предмет на ревизија може да се контролира со споредување со општите стандарди за развој на апликацијата, како и со дискусија со службата за стандарди на ИС и со интерните ревизори.

9. Ревизорски постапки

9.1. Ревизорот треба да го разгледа опкружувањето на КИС при обликувањето на ревизорски постапки за намалување на ревизорскиот ризик на едно прифатливо ниско ниво.

9.2. Ревизорските специфични цели не се менуваат во зависност од тоа дали сметководствените податоци се обработуваат мануелно или со компјутер. Меѓутоа, методите на примена на ревизорските постапки за добивање доказ може да подлежат на влијание на методите на компјутерска обработка. Ревизорот може да користи мануелни ревизорски постапки, ревизорски постапки со помош на компјутер или комбинација на двете за да добие доволен ревизорски доказ. Меѓутоа, во некои сметководствени системи кои користат КИС за обработка на значајни апликации, на ревизорот може да му биде тешко или невозможно без компјутерска помош да добие извесни податоци за проверка, истражување или конфирмација.

Прилог 1

ОПШТИ (ИНСТАЛАЦИСКИ) КОНТРОЛИ
ОПШТИ ПРАШАЊА НА РАКОВОДЕЊЕТО

КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ И ПРИМЕРИ НА КОНТРОЛНИ ТЕХНИКИ

Подолу е даден е спектар на можни контроли и постапки. Не мора сите тие да бидат изнесени за да се постигнат контролните цели, тие може да бидат постигнати и со други средства. Ревизорот треба да ја процени општата ефективност од комбинацијата на контролите кои постојат во моментот, имајќи ги предвид големината, комплексноста и важноста на односниот систем.

А. ОРГАНИЗАЦИЈА И РАКОВОДЕЊЕ

А1. Планирање, обезбедување персонал, известување и раздвојување на должностите.

За да се осигури дека секторот за ИТ кај субјектот кој е предмет на ревизија е правилно поставен и соодветно екипиран со персонал и дека некомпатибилните задолженија се одвоени, потребно е:

1. Одговорното лице за ИТ да биде од соодветен ранг во поглед на степенот на важноста на ИТ за субјектот и позицијата на секторот за ИТ во рамките на општата организација да биде во согласност со назначените одговорности и задачи.

2. Стратегиските планови на ИТ да се изготвуваат и да се прегледуваат годишно, и да се доставуваат на повисоките инстанци (на управата или на одборот) на разгледување и одобрување.

3. Персоналот во секторот за ИТ и персоналот кој ја користи ИТ да бидат одвоени: персоналот во секторот за ИТ не може да иницира или да одобрува трансакции, а персоналот кој ја користи ИТ не може да пишува програми со кои би се менувале податоците.

4. Организациската поставеност на секторот за ИТ да се објавува и редовно да се ажурира.

5. Да има усвоена кадровска политика во рамките на секторот за ИТ која ќе осигури вработување, обука и задржување на персоналот што поседува неопходни стручни знаења, што ќе придонесе за успешно планирање на кадровската политика.

6. Да постои соодветно ниво на надзор и одобрување во секоја функционална област во рамките на секторот за ИТ.

7. Да постои формален опис на работните задачи во секторот за ИТ и тие да се ажурираат.

8. Оператерите и програмерите треба да бидат одвоени; оператерите не смеат да пишуваат програми, а програмерите не смеат да ги администрираат компјутерите.

9. Ако секторот за ИТ е доволно голем, вработените кои имаат пристап кон системскиот софтвер треба да бидат одвоени и од програмерите и од оператерите.

10. Логичката безбедност на ИС (право на пристап и користење лозинки) да се извршува/управува од вработени кои не се задолжени за програмирање.

11. Да се одржува редовна комуникација со секторите кои се корисници на ИТ.

12. Да постојат такви политики на раководење кои го насочуваат развојот и ги подобруваат апликациите, со што се осигурува дека новите програми се целосно тестирани и се прифатени од корисникот.

Б. ПОЛИТИКИ ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ И ЗАШТИТА

Б1. Свест за политиките за безбедност

За да се дефинираат и објават политиките за заштита на информациите и постапките за безбедност и за да се осигури дека раководството, корисниците и персоналот на ИС се свесни за безбедносните аспекти и за конзистентното следење на постапките за безбедност, потребно е:

1. Да има дефинирано политики за логичен и физички пристап кон компјутерските ресурси, тие да се соопштени на оние на кои се однесуваат и раководството и вработените да се придржуваат кон усвоените политики.

2. Да се усвојат политики на физичка заштита кои опфаќаат:

   - ограничување на пристапот до зградите, компјутерските простории, просториите за чување на ИТ;
   - пожар и други хаварии;
   - планирање на постапки во услови на непредвидливи настани, соопштување и придржување кон нив од раководството и вработените.

3. Да се бара од сите вработени кои користат ПС (персонални компјутери) да потпишат изјава за безбедносни мерки и други правила, кои тие мора да ги следат, вклучувајќи и правила за физичка заштита, користење само на овластен (лиценциран) софтвер и преземање анти-вирусни мерки.

4. Пристапот до ресурсите на ИТ да се контролира со шифра на секој поединечен корисник и со тајни лозинки.

5. За секој поединечен корисник да има воспоставено шифра и тајна лозинка од овластени лица и само со пишани овластувања од раководителот треба да има дозволен пристап на лицата кои бараат пристап.

6. Политиките за пристап на персоналот до надворешните ресурси вклучувајќи го и Интернетот да се дефинирани и објавени.

7. Да има назначен службеник за обезбедување, со соодветно техничко знаење, кој одобрува користење контролни шеми за пристапот.

8. Постапките за безбедност периодично да се тестираат.

9. Службеникот задолжен за обезбедување периодично да изготвува формални извештаи за состојбата на постапките за безбедност и да ги проследува до раководството на разгледување.

10. Раководството да врши формална проверка на безбедноста на ИС со повремено ангажирање специјалисти (или екстерни консултанти или интерна ревизија).

11. Во случај на надворешен пристап на мрежата (на пример, преку Интернет)
да има воспоставено систем за заштита на пристапот.

12. Ефективноста на системот за заштитата на пристапот да е проверен од специјалист-консултант.

В. КОНТИНУИТЕТ И ОБНОВУВАЊЕ ВО СЛУЧАЈ НА ХАВАРИЈА

В1. Резервни копии на податоци и програми, чување податоци надвор од просториите на центарот, обновување податоци и план за работа во случај на хаварија

За да се обезбеди заштита во случај на губење или оштетување на податоците и програмите и за да се осигури континуитет во работењето треба:

1. Да има воспоставено детални политики и постапки за заштита на податоците и програмите (постапки за копирање и чување резервни податоци и програми).

2. Да има воспоставено постапки за заштита на датотеки (file back - up routines) како дел од вообичаените дневни активности (посебно важни за распространети системи со далечински влез (добивање податоци од подалечни локации) итн.

3. За клучните матични датотеки да се направат копии на резеревни магнетни медиуми според термински план и да се чуваат надвор од просториите на центарот (на пример, поради дефект, штета, пожар, поплава и др.).

4. За клучните апликативни програми и документација да се прават копии на резервни магнетни медиуми и заедно со копиите од документацијата да се чуваат на некое друго место (надвор од просториите на центарот).

5. Да се направат копии на оперативните системски програми (системски софтвер) и да се чуваат на некое друго место (надвор од просториите на центарот).

6. Надворешните апликативни програми и програмите на оперативниот систем да се ажурираат или да се заменат по секои значајни измени на програмите. Пристапот до копиите на надворешните матични датотеки, апликативните програми и програмите на оперативниот систем треба да биде ограничен само на овластениот персонал.

7. Да има воспоставено постапки за обновување и рестартирање вклучувајќи го и брзото враќање на оштетените или изгубени датотеки во поранешна состојба, како и тестирање врз континуирана основа.

8. Да постои план во случај на хаварија (континуитет во работењето) што ќе овозможи континуирано работење, на ниво барано од корисниците, во случај секторот за ИТ да не е во состојба да обезбедува нормални услуги.

9. Во случај на хаварија, планот треба редовно да се тестира (на пример, годишно). За тестирањето треба да се изготвуваат формални извештаи и по потреба да се преземаат неопходни мерки од раководството.

10. Копии од планот во случај на хаварија треба да се чуваат на некоја подалечна локација.

Г. УПРАВУВАЊЕ НА СРЕДСТВАТА НА ИТ И КОРИСТЕЊЕ УСЛУГИ ОД НАДВОРЕШНИ ДОБАВУВАЧИ

Г1. Одговорности за средствата на ИТ на субјектот.

За да се осигури дека е доделена (одредена) одговорност за управување на средствата на ИТ, треба:

1. Да биде дефинирана сопственоста за секое средство на ИТ (хардвер, софтвер, апликациски програми и податоци).

2. Да се утврдени активностите на персоналот и машините.

3. Корисниците да се и сопственици на нивните податоци и апликации.

4. Да се врши редовна проверка на пописот на хардверот.

5. Да се врши редовна проверка и попис на оперативниот систем (вклучувајќи го и софтверот за ПК).

6. Треба да се алоцира одговорноста за придржување кон условите за користење софтверски лиценци и преземање соодветни мерки.

7. Да има јасно разработени политики за управување на апликациите и одговорности за изведување на апликациите за крајниот корисник вклучувајќи помеѓу другото и :

   - безбедност (види Б1.3);
   - потреби за копирање и чување резервни податоци и програми;
   - степен до кој програмите може да бидат развиени од крајните корисници;
   - документација и други стандардни барања за такви локални програми и за табеларни прегледи што се дел од деловните функции.

8. Да се дефинирани статусот и сопственоста на пораките од електронската пошта и за тоа да се запознаени вработените.

Г2. Користење надворешни услуги од други (на пример, надворешни посебни услуги, користење услуги од надворешни компјутерски центри)

За да се осигури дека е ефективно управувано со користењето надворешни услуги од други:

1. На ревизорите треба да им е обезбеден пристап.

2. Договорот или спогодбата за давање услуги детално треба да ги регулира прашањата вклучувајќи го и следното, во зависност од тоа што одговара:

   - извршување на апликацијата;
   - заштита на податоците;
   - сопственост над податоците и пристапот до нив;
   - време на користење на услугата;
   - аранжмани за неизвесни настани (на пример, ако давателот на услугата престане да работи, односно не е во состојба да ја изврши услугата).

3. Раководството треба активно да го следи извршувањето на специфицираните барања.

Прилог 2

РЕВИЗИЈА НА АПЛИКАЦИИ

КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ И ПРИМЕРИ НА КОНТРОЛНИ ТЕХНИКИ

Подолу е даден спектар на можни контроли и постапки. Не мора сите тие да бидат изнесени за да се постигнат контролните цели, тие може да бидат постигнати и со други средства. Ревизорот треба да ја процени општата ефективност од комбинацијата на контролите кои постојат во моментот имајќи ги предвид големината, комплексноста и важноста на односниот систем.

А. ОРГАНИЗАЦИЈА И ДОКУМЕНТАЦИЈА

А1. Одговорност за апликациите

За да се осигури дека одговорноста на раководството за секој аспект на одржувањето и работењето на апликациите е јасно/правилно алоцирана, потребно е:

1. Корисникот (или неговиот претставник) истовремено да е и сопственик на апликацијата.

2. Одржувањето на апликацијата и одлуките за нејзиниот иден развој да бидат формално управувани од сопственикот (одговорноста е на сопственикот).

3. Извршувањето на апликацијата и нејзините резултати во оперативната функција од која е таа дел да бидат непосредно раководени од сопственикот на апликацијата.

4. Да е утврдена сопственоста над податоците кои ги користи апликацијата.

5. Задолженијата на компјутерскиот центар, како и на која било трета страна (на пример, специјализирани софтверски куќи) кои се однесуваат на работењето и поддршката на апликацијата, да бидат покриени со спогодба за вршење услуги (договорно ако станува збор за трети лица).

6. Сите сектори кои се одговорни за влез или за доставување на резултатите од апликацијата да бидат јасно одредени, а нивните одговорности (за рокови, квалитет, заштита и др.) да бидат јасно утврдени.

7. Да има јасна поделба на одговорностите за точност и континуирана целокупност на зачуваните (меморирани) податоци (конечната одговорност обично треба да ја сноси корисникот).

8. Да е утврдена одговорноста за решавање, извршување, заштита и контрола на апликацијата имајќи ги предвид општата политика за безбедност и стандардните мерки за безбедност во секторот за ИТ.

9. Да е утврдена одговорноста за изработка и одржување документација за апликацијата вклучувајќи и упатства за работа на корисникот на апликацијата.

А2. Алокација на трошоци

За да се осигури дека трошоците за работење на апликациите се идентификувани и дека се држат под контрола треба:

1. Да се води евиденција за трошоците за работење на компјутерот и да се идентификува нивното учество по видови апликации (име на програмата и време на користење на компјутерот).

2. Да се идентификуваат општите трошоци на секторот за ИТ и трошоците на оперативниот персонал и да се алоцираат на соодветните апликации.

3. Сопственикот на апликацијата и лицата одговорни за управување на средствата на центарот да бидат известувани за трошоците на изведување на апликацијата/тековни трошоци и тие да бидат проверувани во согласност со политиката на организацијата.

4. Трошоците за одржување и подобрување на апликацијата да се идентификуваат и да се објавуваат.

5. Да се прави проценка (план) на задачите за одржување и развој на апликацијата, одобрување од нејзиниот сопственик или од раководителот на средствата на центарот, како и користење на оваа проценка за контрола на извршувањето на задачите.

А3. Документација

За да се осигури дека сета неопходна документација постои по видови апликации и за потребите на организацијата на работењето (документацијата може да биде чувана и на други медиуми, освен на хартија, ако се обезбедени достапност и сигурност на чувањето), треба:

1. Спецификацијата на системот (апликација) да ги опишува податоците и обработката на апликациите на таков начин што дозволува таа да биде ефективен медиум за комуникација помеѓу корисниците на услугите и услужниот центар (IT providers).

2. Спецификацијата на системот редовно да се ажурира.

3. Да ги задоволува стандардите на организацијата за водење документација и на методологијата за развој на системите.

4. Да вклучува (или со посебен документ да се утврди) постапки за контрола на апликацијата кои ги спроведува корисникот на апликацијата, како и сите други посебни барања за апликацијата.

5. Структурираната ПРОГРАМСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА да содржи и опсежен испис на програмски наредби во изворен код, да биде достапна и постојано да се ажурира.

6. Да бидат гарантирани правата на организацијата да добие документација и програми во изворен код од доставувачот на апликативниот софтвер дури и во случај доставувачот да банкротира (на пример, со депонирање кај трети лица).

7. УПАТСТВАТАТА ЗА РАБОТА НА ОПЕРАТОРИТЕ редовно да се ажурираат и да ги содржат сите потребни работни постапки, на пример, одговори на пораки за грешки, постапки во случај на невобичаени прекини итн.

8. ПРИРАЧНИЦИТЕ ЗА КОРИСТЕЊЕ НА АПЛИКАЦИИТЕ детално да ги опишуваат одговорностите и работните постапки на корисникот и редовно да се ажурираат.

Б ВЛЕЗ

Б1. Одобрување (овластување) на податоците за внес

За да се осигури дека само одобрени ставки и сите одобрени ставки претставуваат влез, треба:

1. Контролите за пристап да осигурат дека само овластени лица имаат пристап до процедурите за влез.

2. Влезните податоци да се внесуваат единствено од одобрени документи, кои се проверени и одобрени (обично со потпис) од лицето што го врши внесот на податоците или во рамките претходната фаза на административни проверки.

3. Документите што се користат за влез да бидат сериски нумерирани, да се врши проверка за валидноста и целоста на редоследот, со компјутер или со административна проверка.

4. Другите видови влез кои не се внесени со одобрување документи треба да се одобруваат во согласност со значењето пред да бидат обработени (ако е прифатливо, може да биде применета статистичка метода). Методите вклучуваат:

   - чување на влезните податоци на посебна компјутерска датотека сè до нивното интерактивно разрешување од контролорот;
   - извлекување неодамнешни влезни податоци за супервизиска контрола;
   - контрола на внесените податоци на исписот пред нивната понатамошна обработка.

5. Одобрените и проверени документи добиени електронски да се контролираат со постапки на контрола на документи во низа/на вкупен износ.

6. Потврдените излезни листи од влезот (инпутот) да се доставуваат до овластените службеници на одобрување со ставање потпис дека се тие одобрени.

7. Измените во постојаните податоци да се одобруваат правилно.

8. Програмираните контроли да спречат потврдување и обработка на влезни податоци кои логички не може да бидат одобрени, на пример, плаќања над расположливите средства.

Б2. Целост и точност

За да се осигури дека влезните податоци на апликацијата се точни и целосни (под влезни податоци се подразбираат како податоците за трансакциите, така и постојаните податоци), треба:

1. За сите чувствителни полиња на датотеката компјутерски да се направи збир на сите внесени податоци на апликацијата и тие збирови да се споредат со соодветните рачно собрани збирови (batch hash totaling) и така усогласените податоци да се означат како правилни.

2. Да се извршат програмски контроли на потврдување за да се осигури дека внесените податоци:

   - го имаат очекуваниот формат за секое поле;
   - се во рамките на соодветени – параметри (на пример, не се негативни кога тоа не е логично; да не надминуваат однапред определени разумни износи; да се во рамките на познат редослед на ставки од нивниот вид (на пр., броеви на чекови итн.).

3. За чувствителни податоци да се користи двоен влез/поврзани шифри.

2. Спецификацијата на системот редовно да се ажурира.

3. Да ги задоволува стандардите на организацијата за водење документација и на методологијата за развој на системите.

4. Да вклучува (или со посебен документ да се утврди) постапки за контрола на апликацијата кои ги спроведува корисникот на апликацијата, како и сите други посебни барања за апликацијата.

5. Структуираната ПРОГРАМСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА да содржи и опсежен испис на програмски наредби во изворен код, да биде достапна и постојано да се ажурира.

6. Да бидат гарантирани правата на организацијата да добие документација и програми во изворен код од доставувачот на апликативниот софтвер дури и во случај доставувачот да банкротира (на пример, со депонирање кај трети лица).

7. УПАТСТВАТАТА ЗА РАБОТА НА ОПЕРАТОРИТЕ редовно да се ажурираат и да ги содржат сите потребни работни постапки, на пример, одговори на пораки за грешки, постапки во случај на невобичаени прекини итн.

8. ПРИРАЧНИЦИТЕ ЗА КОРИСТЕЊЕ НА АПЛИКАЦИИТЕ детално да ги опишуваат одговорностите и работните постапки на корисникот и редовно да се ажурираат.

Б ВЛЕЗ

Б1. Одобрување (овластување) на податоците за внес

За да се осигури дека само одобрени ставки и сите одобрени ставки претставуваат влез, треба:

1. Контролите за пристап да осигурат дека само овластени лица имаат пристап до процедурите за влез.

2. Влезните податоци да се внесуваат единствено од одобрени документи, кои се проверени и одобрени (обично со потпис) од лицето што го врши внесот на податоците или во рамките претходната фаза на административни проверки.

3. Документите што се користат за влез да бидат сериски нумерирани, да се врши проверка за валидноста и целоста на редоследот, со компјутер или со административна проверка.

4. Другите видови влез кои не се внесени со одобрување документи треба да се одобруваат во согласност со значењето пред да бидат обработени (ако е прифатливо, може да биде применета статистичка метода). Методите вклучуваат:

   - чување на влезните податоци на посебна компјутерска датотека сè до нивното интерактивно разрешување од контролорот;
   - извлекување неодамнешни влезни податоци за супервизиска контрола;
   - контрола на внесените податоци на исписот пред нивната понатамошна обработка.

5. Одобрените и проверени документи добиени електронски да се контролираат со постапки на контрола на документи во низа/на вкупен износ.

6. Потврдените излезни листи од влезот (инпутот) да се доставуваат до овластените службеници на одобрување со ставање потпис дека се тие одобрени.

7. Измените во постојаните податоци да се одобруваат правилно.

8. Програмираните контроли да спречат потврдување и обработка на влезни податоци кои логички не може да бидат одобрени, на пример, плаќања над расположливите средства.

Б2. Целост и точност

За да се осигури дека влезните податоци на апликацијата се точни и целосни (под влезни податоци се подразбираат како податоците за трансакциите, така и постојаните податоци), треба:

1. За сите чувствителни полиња на датотеката компјутерски да се направи збир на сите внесени податоци на апликацијата и тие збирови да се споредат со соодветните рачно собрани збирови (batch hash totaling) и така усогласените податоци да се означат како правилни.

2. Да се извршат програмски контроли на потврдување за да се осигури дека внесените податоци:

   - го имаат очекуваниот формат за секое поле;
   - се во рамките на соодветени – параметри (на пример, не се негативни кога тоа не е логично; да не надминуваат однапред определени разумни износи; да се во рамките на познат редослед на ставки од нивниот вид (на пр., броеви на чекови итн.).

3. За чувствителни податоци да се користи двоен влез/поврзани шифри.

4. За директен (on line) внес на податоци компјутерот да даде извештаи на влезни податоци по видови и збирови, кои се проверуваат или се усогласуваат (впаруваат) со збировите што се утврдуваат посебно (рачно подготвени контролни збирови) за тој внес (session).

5. Да се користат шифри со контролни бројки чија исправност се потврдува со програмска проверка.

6. Проверката на исправноста да вклучува тестови на самопроверка на конзистентноста на влезните податоци (на пример, задолжувања = одобрувања), референцните броеви се впаруваат (мора да одговараат) со описот на односниот документ.

7. Логичките контроли да се прават со постојни достапни записи, на пример, салда на сметки.

8. Постојаните податоци (и другите клучни податоци) пред да се користат во обработката, да се испишуваат и позитивно да се одобруваат од одговорен/овластен корисник.

9. При обработка на грешки, за податоците кои не се правилни се води посебна евиденција во пишана форма или се чуваат во датотека во компјутер, и не се пуштаат во натамошна обработка, туку се исправаат, а постапките за исправка осигуруваат брзо отстранување грешки и враќање во повторна обработка (без премостување на вообичаените постапки на одобрување и други влезни контроли) или пак ќе биде прекината натамошната обработка ако се податоците неправилни.

В. ОБРАБОТКА

В1. Обработка на трансакции

За да се осигури дека обработката на трансакциите е целосна и аритметички точна и дека резултатите (вклучувајќи ги и генерираните податоци) се точно класификувани и правилно запишани во компјутерските датотеки, треба:

1. Контролните збирови на една обработка (batch or session control totals) да се впаруваат со збировите во соодветните контролни слогови во компјутерските датотеки во кои се води евиденција за промените на состојбата (важно е да се нагласи дека структурата на контролните збирови и контролните слогови треба да биде таква што со оваа контрола ќе може да се откријат сите значајни погрешни класификации, односно книжења).

2. Кога програмата генерира податоци (односно извршува аритметички операции, како пример, конверзија на валути или бара и испишува податоци кои имаат логична, но не и аритметичка врска со влезните податоци, на пример, плаќања), корисникот да врши проверки било во однос на посебно изготвена прогноза на збирниот износ или на примерок од трансакциите.

3. Податоците да се испишуваат на контролни листи или да се прикажуваат на монитор и одговорниот корисник да врши позитивна проверка со клучните контролни збирови.

4. Програмската контрола на потврдување на податоците да вклучува:

   (1) осигурување дека рачно воспоставените збирови утврдени пред обработката се комплетно опфатени во секоја фаза на обработката;
   (2) проверка на конзистентност на логички поврзаните влезни податоци со меморираните податоци во компјутерот (на пример, кога се дадени и бројот и името на сметката заедно);
   (3) програмска контрола на генерирани износи кои мора да бидат во одредени граници (пресметани, барани).

5. Да се користат контролни броеви и збирови во сите датотеки на податоци до кои има пристап апликацијата (кои ги користи апликацијата).

6. Да се водат контролни броеви и збирови за секој вид трансакција.

7. Да се користи правилото на „Успешни единици“, со кое се осигурува целосно евидентирање на сложените трансакции во сите соодветни датотеки, или во спротивно нивно целосно отфрлање.

8. Да се користат посебни контролни датотеки на различни уреди кои вршат проверка на употребата на исправни верзии на датотеки.

9. Да се водат рачни контролни збирови и тие навремено да се усогласуваат со збировите добиени од системот (компјутерот).

10. При обработка на грешки, за податоците кои не се правилни се води посебна евиденција во пишана форма или се чуваат во датотека во компјутер, и не се пуштаат во натамошна обработка, туку се исправаат, а постапките за исправка осигуруваат брзо отстранување грешки и враќање во повторна обработка (без премостување на вообичаените постапки на одобрување и други влезни контроли) или пак ќе биде прекината натамошната обработка ако податоците се неправилни.

В2. Други видови обработка

За да се осигури дека другите активности на обработката (вклучувајќи ја и реорганизацијата на датотеките како што се постапките на крајот на годината – месецот, рутинските проверки на интегритетот на податоците, изготвувањето извештаи и анализи кои не се поврзани директно со влезните податоци, преносот на податоци на други апликации и програмските постапки за распрашување) се извршуваат навремено и даваат точни резултати, треба:

1. Временскиот распоред на редовната обработка од овој тип да се контролира од корисникот и обработката да се иницира според негови инструкции.

2. Работните постапки на корисникот да обврзуваат воспоставување одговорност за проверка на резултатите од таквата обработка (на пример, проверка дали износите добиени со обработката одговараат на очекуваните износи, новите збирни податоци во контролните слогови ги рефлектираат предвидувањата и дека информативните извештаи за контролните збирови му укажуваат на раководството дека се внесени и обработени сите потребни податоци).

3. Во случај на користење средства за распрашување, во апликацијата да е вграден соодветен степен на проверка кој дава одговор на прашања (на пример, онаму каде што е важно, со прашање може да се провери дали се внесени сите ставки на сметката која се проверува, така што програмата ќе го собере и ќе го прикаже збирот на ставките кои во датотеката не мора да бидат сложени по број на сметка).

4. Корисниците на средствата за распрашување и сопствениците на останатите апликации што ги користат податоците да се свесни за нивото на веродостојност на податоците како такви и за програмираните постапки од кои ги добиваат нив.

Г. ПРЕНОС НА ПОДАТОЦИ

Г1. Податоците треба да бидат пренесени точно и комплетно

За да се осигури дека сите податоци пренесени преку мрежа, диск или магнетна лента се примени во комплетна и исправна состојба и дека нема загуба или обелоденување на податоците кои се во транзит, треба да се користат: (види исто така секција АЃ1)

1. Контролни бројки и други контролни збирови.

2. Дигитални потписи.

3. Кодирани податоци.

4. Лозинки.

5. Секвенцијално нумерирани пораки, сортирање на трансакциите според редослед.

6. Извештаи со кои се потврдуваат приемот и исправноста на пренесените податоци.

Д. ПОСТОЈАНИ ПОДАТОЦИ

Д1. Одржување континуирана точност на постојаните податоци

За да се осигури дека сите податоци се сместени во системот како постојан запис или во однос на точноста и комплетноста:

1. Одговорноста за проверка на одржување континуирана точност на податоците треба да биде алоцирана на администраторот на базата на податоци или на соодветните корисници.

2. Контролните збирови да се користат за следење на состојбата на датотеките кои содржат постојани податоци.

3. Исписот на постојаните или референцни податоци периодично треба да се проверуваат со изворните документи од одговорен корисник. Ова може да се прави врз циклична или статистичка основа, во зависност од претпоставениот ризик од неточни податоци.

Ѓ. ИЗЛЕЗНИ ПОДАТОЦИ (РЕЗУЛТАТИ ОД ОБРАБОТКАТА)

Ѓ1. Точност на излезните податоци

За да се осигури дека резултатите од обработката прикажани на хартија, монитор, магнетни медиум или преку електронски врски се точни и целосни:

1. Проверките на исправноста на излезните податоци, видот и др. треба да се извршуваат програмски. Ако излезните податоци не се усогласени, се даваат пораки за предупредување. Корисникот на апликацијата треба да располага со постапки за ракување на пораките за предупредување.

2. Треба да се воспостават постапки што ќе дадат соодветен степен на проверка на разумноста на отпечатените резултати од обработката на податоци (може да варира од нула за интерни документи кои не се

основа за донесување одлуки до 100% проверка за поткрепувачка документација, на пример, за големи износи на чекови).

3. При давање инструкции за плаќање на банките:

   - одговорниот корисник треба да користи како контролни збирови, така и повремена проверка (како пример, извршување повремени тестови на примерок на платни налози на дискета која се испраќа во банка или се врши споредба на примерок од пренесените платни налози) за да се добие разумна сигурност дека испратените информации се фактички идентични со оние што се одобрени;
   - доставата на магнетни ленти или дискови да се врши преку безбедна служба за пренос на пораки;
   - подготвените дискови или магнетни ленти до предвиденото време на испорака да бидат безбедно чувани на сигурно место;
   - треба да постојат однапред воспоставени лимити и да се усогласени со банката на вкупен износ и за одделни трансакции;
   - извештаите за прифаќање треба да се усогласуваат веднаш (на време, во случај на отповикување);
   - по извршените плаќања, усогласувањата треба да се вршат веднаш.

4. Излезните извештаи треба да содржат збирови кои се усогласуваат од корисникот со рачно изготвените збирови пред внесувањето на податоците. Деталните печатени излези на влезни податоци треба да бидат достапни и да овозможуваат испитување на разликите кога е тоа неопходно.

Ѓ2. Точна дистрибуција на резултатите од обработката

За да се осигури дека резултатите од обработката на податоците стигнуваат само до оние за кои се наменети:

1. Резултатите од обработката генерирани од компјутерскиот центар треба да се чуваат под постојан надзор и да се врши дистрибуција до корисниците со соодветно обезбедување/тајност.

2. Адресните листи за достава на резултатите од обработката по пошта треба редовно да се прегледуваат и непотребните или неточните адреси да се отстрануваат.

3. Копии од резултатите од обработката за кои нема адресат не треба да се продуцираат (да се продуцираат онолку копии колку што има корисници на резултатите од обработката).

4. Општите упатства за безбедност на песоналните компјутери (ПС), терминалите и печатачите лоцирани кај крајните корисници треба да осигуруваат доволна тајност на излезните податоци земајќи ги предвид

нивото на вградена заштита и квалитетот на контролите (лозинките и др. контроли).

5. Лицето одговорно за донесување одлуки во врска со безбедноста на апликацијата треба да има јасна претстава за различните кориснички групи што имаат пристап до резултатите од обработката во која било форма и следствено на тоа донесува одлуки во врска со контролата (види точка А1.8 погоре). Контролите за логичен пристап до апликацијата, особено го земаат предвид можниот пристап до апликацијата преку сите комуникациски врски кои ги користи апликацијата.

6. Сите очекувани резултати од обработката треба да бидат опфатени (на пример, користење сериско нумерирање заради откривање неовластено задржување на извештаите за исклучоци).

7. Извештаите треба редовно да се изготвуваат, дури и да не постои проблем за кој треба да се извести (на тој начин, приматѐлите треба да се навикнат да примаат извештај и постои помала веројатност да се превиди извештај што е прикриен од некој што не сака да се знае за неговата содржина).

8. Преносливи, чувствителни или критични формулари (на пример, чекови) треба да бидат точно запишани и обезбедени за да се обезбеди соодветна заштита од кражба или оштетување. Евиденцијата на обрасците (формулари) треба редовно да се усогласува со фактичката состојба и сите несогласувања треба веднаш да се истражуваат.

Прилог 3

БАРАЊА ЗА КОНТРОЛА НА АПЛИКАЦИИТЕ

Подолу наведените барања се дадени во општи црти. Се однесуваат на тоа дека на раководството на корисникот треба да му се обезбедат докази, во погодни интервали (на пример, дневно), за да стекне уверување дека податоците и нивната обработка во апликацијата се точни и правилно изведени. Одделни видови решенија за контрола на апликацијата треба да бидат дефинирани во раната фаза на проектот (на пример, впарување контролни збирови добиени со обработка на апликацијата со рачно подготвени збирови, сериски нумерирани броеви, извештаи за усогласување или контролни листи, консултирање со лице за надзор/раководител и евидентирање одобрени контролни податоци на екран).

Во текстот што следи се претпоставува дека општите контроли на компјутерскиот центар што ги задоволуваат потребите на корисниците се вградени во системот што ќе го користи апликацијата. Таквите контроли треба да ги покриваат, на пример, физичкиот пристап, логичкиот пристап од општ аспект, раздвојувањето на должностите на вработените во одделот за ИТ, резервните податоци, постапките за обновување во случај на хаварија, измени во софтверот и треба да вклучат индикатори за успешност за целите на мерење на ефикасноста на системот.

1. Пристап

Апликацијата треба да спречи неовластен пристап до програмите. Пристапот до ресурсите на апликацијата (постапки или податоци) треба да биде овозможен така што (а) корисниците од повиск ранг да може да ги управуваат и да постојат потребни ограничувања според видот на работите, како и да се раздвоени должностите во корисничките сектори (на пример, според кодови на сметка, по видови книжења, вредност, функција итн). Секој пристап треба да се контролира и да се евидентира, а системот треба да спречи и да известува за сите обиди за неовластен пристап.

2. Влез на податоци

Системот треба да обезбеди доказ што ќе му овозможи на раководството на корисникот да биде сигурно дека внесот на податоци, вклучувајќи ги и постојаните податоци, се целосни, полноважни – во согласност со барањата на корисникот, како и дека се точно запишани на соодветните датотеки.

3. Целост/интегритет на податоците

Системот треба да биде организиран така што ќе му обезбеди редовен доказ на раководството на корисниците дека влезните и постојани податоци се валидни

согласно со барањата на корисникот и дека се точно запишани во соодветна датотека.

4. Обработка на трансакциите

Системот треба да обезбеди редовен доказ дека трансакциите во целина се точно обработени и запишани во соодветна датотека.

5. Измена на податоците и програмите поради неочекувани настани

Сè додека се наоѓаат во рамките на апликацијата, користењето на какви било средства или постапки кои дозволуваат итна промена на податоците без да се помине низ нормалната процедура на потврдување треба да бидат строго ограничени и да се води евиденција.

6. Раководно (ревизорско) следење трансакции

Сите трансакции треба да може да се следат нанапред и наназад низ системот. Треба да се остава трага на податоци што се собрани (is aggregated) на различни нивоа на известување така што да можат да се утврдат составните делови на трансакциите.

7. Слогови (Records)

Сите постапки на секој запис за трансакција треба да бидат отпечатени со соодветен запишан (мемориран) идентитет со време и датум кога се машински обработени (вклучувајќи го и кодот на извршување). За секоја измена треба да се чува целосен запис (не со бришење).

8. Резултати од обработката

Резултатите од обработката треба да бидат датирани, временски означени и (ако е неопходно за контролата) сериски нумерирани. Мора да постојат соодветни контроли (како доказ за сметководството дека тие функционираат) над електронскиот пренос на податоците за платниот промет, да се осигури дека единствено и само одобрени трансакции се навремено извршени.

Прилог 4

РЕЧНИК НА ПОИМИ

Апликација

Претставува сет програми, податоци и пишани постапки кои заедно формираат информациски систем кој е дизајниран да управува специфични административни или деловни функции (на пример, сметководство, плаќања по одобрувања, книжење залихи). Повеќето апликации може да бидат посматрани како постапки кои се состојат од влез, обработка, сместување (меморирање) податоци и излез.

Back up (Чување резервни податоци)

Овој поим се однесува на задржување/обновување на податоците и програмите и нивно обезбедување со алтернативни оперативни можности во случај на оштетување или губење на податоците или програмите.

Back up (Поддршка со копирање)

Претставуваат постапки на обезбедување дупликат на податоци или држење софтвер кој би бил ставен на располагање во случај на оштетување или губење на оригиналните податоци или софтвер.

КПРТ (Компјутерски поддржувани ревизорски техники)

Овој поим ги претставува компјутерските програми за извршување ревизорски тестови, креирање, сортирање или селектирање податоци или за добивање доказ за точноста на обработката.

Планирање во непредвидливи случаи (исто така наречен **планирање за континуитет на работењето, планирање во случај на хаварија)**

Изготвување планови и воспоставување постапки за да се осигури дека информациските системи (хардвер, софтвер, податоци и телекомуникации) може да бидат повторно ставени во употреба на потребно ниво и во потребно време по настаната хаварија поради што опремата и / или објектите станале неупотребливи.

Развој на апликација

Претставува апликација која е во некоја фаза на подготовка и сè уште не е ставена во функција (работење). Фазата на подготовка може да вклучи изготвување предлог, физибилити – студија, изготвување спецификација за користење, дизајнирање, изготвување прототип, програмирање, тестирање на програмата и апликацијата, тестирање од корисникот, конверзија, пробна обработка.

Информациони системи (ИС)

Претставуваат системи со кои се евидентираат, дистрибуираат или се обработуваат информации, главно со користење информатичка технологија.

Информатичка технологија (ИТ)

Ја опфаќаат хардверот и софтверот, кои се користат за управување и обработка на податоци.

Логичка контрола на пристап

Подразбира користење софтвер за заштита од неовластен пристап до ресурсите на ИТ (вклучувајќи ги датотеките, податоците и програмите) и придружните административни постапки.

Сопственик

Поединец (или служба) кои се одговорни за посебни (ИС или ИТ) средства вклучувајќи ги и нивната безбедност и исправност.

Програма

Претставува комплетен сет неопходни инструкции за решавање одреден проблем или за извршување одделни (или сет) постапки на компјутер.

Софтвер

Термин кој се употребува за давање општи инструкции на компјутерот (програми, постапки, правила и сета документација која се однесува на работата на системот).

Системски софтвер

Претставува збир на програми кои се користат за контрола и управување на операциите на компјутерот.

Извештаи од трети страни (ИТС)

Претставуваат извештаи кои се дадени од ревизори-специјалисти за ИС кои се вработени во други организации (надвор од ВРИ). ИТС обично ги покриваат општите контроли кои се однесуваат на компјутерските центри и / или апликации.

Корисник

Поединец или служба што користи информациони системи. Посебно, во деловниот и административниот (управувачки) дел, сектор кој користи информациски систем за извршување задачи за кои е задолжен.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА ЗА ИЗРАБОТКА НА ПРИРАЧНИКОТ

Р.б.	Опис
01	Ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ).
02.	Меѓународни ревизорски стандарди на Меѓународната организација на сметководителите (ИФАК).
03.	Меѓународни стандарди за финансиско известување (ИФРС)
04.	Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ (European Implementing Guidelines for the Intosai Auditing Standards - 1998)
05.	Прирачник за финансиска ревизија на Европскиот суд за ревизија (European Communities Court of Auditors Audit Manual)
06.	Прирачник за финансиска ревизија и ревизија на правилност на Романскиот суд за ревизија (издание 2002 и 2003 година) - Проект на Европската унија (Financial and Regularity Audit Manual – European Union Project)
07	Прирачник за финансиска ревизија на Државната канцеларија за отчетност на Соединетите Американски Држави (Government Accountability Office (GAO) Financial Audit Manual)
08.	Прирачник за финансиска ревизија (Financial Audit Manual) на Националната ревизорска канцеларија на Обединетото кралство (NAO) - (UK National Audit Office)
09	Упатства за финансиска ревизија на Норвешката ВРИ (Guidelines for Financial Auditing - Office of the Auditor General of Norway)
10.	Прирачник за ревизија на исправноста од Судот за ревизија на Холандија (Manual Regularity Audit – Netherlands Court of Audit)
11.	Материјали од посетата на Грчкиот суд за ревизија
12	Методолошки материјали од поранешната Дирекција за економско финансиска ревизија во рамките на СОК/ЗПП на Република Македонија
13	Материјали од обуката за финансиска ревизија од работилницата за финансиска ревизија на Иницијативата за развој на ИНТОСАИ (ИДИ) - Долгорочна регионална програма за обука на ИДИ/ЕУРОСАИ - Финансиска ревизија
14.	Материјали од курсеви за ревизија (ревизорски и сметководствени стандарди) - Програма финансирана од УСАИД
15.	Материјали од други курсеви
16.	Прописи од областа на водењето на сметководство
17.	Уредба за сметковен план (за субјекти кои сметководството го водат согласно Законот за трговските друштва и МСС)
18.	Правилник за содржина на конта во контниот план (од Уредбата за сметковниот план)
19.	Правилник за сметковен план за буџетите и буџетските корисници за содржина на конта

20. Правилник за содржина на одделните сметки во сметковниот план за буџетите/буџетските корисници
21. Законска и подзаконска регулатива
22. Стручни списанија и друга литература

КРАТЕНКИ КОРИСТЕНИ ВО ПРИРАЧНИКОТ

Кратенка	Опис
Б/С	Биланс на состојба
Б/У	Биланс на успех
ДГГ	Долна граница на грешка
ДПТ	Директен пристап на тестирање
ДУ	Детално уверување/
ДЗР	Државнен завод за ревизија
ЕСА	Европски суд на ревизори
ЕЛС	Единици на локална самоуправа
ЕУРОСАИ	Европска организација на врховни ревизорски институции
ГГГ	Горна граница на грешка
ИФАК	Меѓународна организација на сметководители
ИФРС*	Меѓународни стандарди за финансиско известување
ИНТОСАИ	Меѓународна организација на врховни ревизорски институции
ИПМЕ	Избор на примерок според монетарна единица
ИР/НР	Инхерентен (неизбежен) ризик
ИС	Информациони системи
ИТ	Информациона технологија
ИТС	Извештаи од трета страна
КИС	Компјутерски информациони системи
КПРТ	Компјутерски подржувани ревизорски техники
КР	Контролен ризик
МО	Материјална одговорност
МРС	Меѓународни ревизорски стандарди
МСС*	Меѓународни сметководствени стандарди
Н	Надзорна контрола
Н/П	Неприменливо
NAO	National Audit Office
НУ	Неизбежно уверување
НВГ/ОГ	Најверојатна грешка/очекувана грешка
ОПСН	Општо прифатени сметководствени начела
ПДР	Постојано досие на ревизија
ПГ	Позната грешка
ПИИП	Просечен интервал на избор на примерок
ПИК	Прашалници за интерни контроли
ППФТ	Програм и преглед на функционалниот тест
ПС	Персонални компјутери
ПСИК	Прашалник за системот на интерни контроли
ПССИК	Преглед на слабости на системот на интерните контроли
РБ	Работна белешка
РД	Раздвојување - разграничување на должностите
РН/РД	Ризик од неоткривање/ ризик на детекција