

Врз основа на член 30, став 3 од Законот за државната ревизија ("Службен весник на Република Македонија" бр. 65/97), министерот за финансии донесе

П Р А В И Л Н И К ЗА РЕВИЗОРСКИТЕ СТАНДАРДИ ЗА ДРЖАВНАТА РЕВИЗИЈА

Член 1

Со овој правилник се пропишуваат ревизорските стандарди што се применуваат при вршењето на државната ревизија.

Член 2

Ревизорски стандарди, кои се применуваат при вршењето на државната ревизија во Република Македонија, се ревизорските стандарди на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (INTOSAI) и истите се составен дел на овој правилник.

Член 3

Овој правилник влегува во сила со денот на објавувањето во " Службен весник на Република Македонија".

Бр. 08-11410/2
6 ноември 1998 година
Скопје

Министер за финансии,
д-р **Таки Фити**, с.р.

СТАНДАРДИ ЗА ДРЖАВНА РЕВИЗИЈА

РЕВИЗОРСКИ СТАНДАРДИ НА МЕЃУНАРОДНАТА ОРГАНИЗАЦИЈА НА ВРХОВНИТЕ РЕВИЗОРСКИ ИНСТИТУЦИИ (INTOSAI)

I ПОГЛАВЈЕ

ОСНОВНИ НАЧЕЛА НА ДРЖАВНА РЕВИЗИЈА

1. Општата рамка на ревизорските стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции - МОВРИ (изворна кратенка INTOSAI), произлегува од декларациите во Лима и Токио, изјавите и извештаите кои ги усвоил INTOSAI на разни конгреси како и од извештајот од седницата на Експертската Група на Обединетите Нации за јавното сметководство и ревизијата во земјите во развој.

2. Ревизорските стандарди на INTOSAI се состојат од четири дела (види ја приложената шема) и тоа:

- (а) Основни начела;
- (б) Општи стандарди;
- (в) Стандарди за подрачјето на работа;

(г) Стандарди за известување. INTOSAI ги развил овие стандарди како еден вид рамка за воспоставување на постапки и пракса кои треба да се применуваат во водењето на ревизијата, вклучувајќи ги и ревизиите во компјутеризирани системи. На нив треба да се гледа од аспект на поедините уставни закони и други услови во кои работи Врховната Ревизорска Институција (ВРИ)*.

3. Основните начела на ревизорските стандарди претставуваат основни претпоставки, доследни премиси, логични начела и барања кои помагаат во развивањето на ревизорските стандарди и кои им служат на ревизорите во обликувањето на нивното мислење и извештај, а особено во случаите каде не се применуваат посебни стандарди.

4. Ревизорските стандарди треба да бидат во согласност со начелата за ревизија. Тие, исто така, му овозможуваат минимални насоки на ревизорот, што му помага при определувањето на обемот на ревизорските чекори и постапки кои треба да ги примени во текот на ревизијата. Ревизорските стандарди претставуваат критериуми или мерила според кои се проценува квалитетот на резултатите од ревизијата.

5. Објаснувањата и образложенијата на овие стандарди се во исклучива надлежност на Управниот одбор на INTOSAI, додека измените и дополнувањата се во надлежност на Конгресот на INTOSAI.

6. Основни начела се:

(а) ВРИ треба да ја разгледува усогласеноста со ревизорските стандарди на INTOSAI по сите прашања кои се сметаат за значајни. Определени стандарди може да не бидат применливи за определени задачи кои ги извршува ВРИ, вклучувајќи ги оние кои се организирани како сметковни судови, како и кај неревизорските задачи кои ги извршува ВРИ. ВРИ треба да определи применливи стандарди за таквата работа, за да обезбеди конзистентно висок квалитет во извршувањето.

(б) ВРИ треба да применува сопствено просудување во различни ситуации кои се појавуваат во текот на државната ревизија.

(в) Со зголемувањето најавната свест, очигледно е нарасната потребата за јавна одговорност на лицата и единките кои управуваат со јавните добра, така што постои потреба за одговорен и ефикасен пристап во работата.

(г) Развојот на соодветните информациски, контролни, проценувачки и извештајни системи во рамките на државата ќе ја олесни постапката на одговорност. Менаџментот е одговорен за точноста и потполноста на формата и содржината на финансиските извештаи и другите информации.

(д) Соодветни органи треба да обезбедат донесување на прифатливи сметководствени стандарди за финансиско известување и објавување кои се во согласност со потребите на државата, а единките кај кои се врши ревизијата треба да развијат специфични и мерливи цели и норми за успешност.

(ѓ) Доследната примена на прифатливите сметководствени стандарди треба да резултира во реално прикажување на финансиската состојба и резултатот од работењето.

(е) Постојењето на соодветен систем на интерна контрола го намалува ризикот од грешки и неправилности.

(ж) Законските одредби би требало да ја олеснат соработката со единките кај кои се врши ревизија, заради одржување и овозможување пристап до сите релевантни податоци, неопходни за целосна оценка на активностите кои подлежат на ревизија.

(з) Сите ревизорски активности би требало да бидат во рамките на ревизорските овластувања на ВРИ.

(с) ВРИ треба да работи на унапредување на техниките за ревизија на правилноста на критериумите за успешност.

(и) ВРИ треба да го избегнуваат конфликтот на интереси помеѓу ревизорот и единките каде што се врши ревизија.

7. Следните точки го објаснуваат значењето на основните начела на ревизијата.

8. Основните начела на ревизијата нагласуваат дека ВРИ треба да ја следи усогласеноста со ревизорските стандарди на INTOSAI по сите прашања кои се сметаат за значајни. Определени стандарди можеби нема да бидат применливи како во некои од ревизорските работи кои се извршуваат од страна на ВРИ, вклучувајќи ги и оние кои се организирани како сметковни судови, така и во неревизорските работи кои ги извршува ВРИ. Во таквите случаи ВРИ треба да определи применливи стандарди, со што постојано би се обезбедувала висококвалитетна работа.

* Под ВРИ, во контекст на домицилната легислатива во Република Македонија, се подразбира Државниот завод за ревизија.

9. Општо земено, предметот може да се просуди како значаен ако се смета дека знаењето за неговото постоење би можело да влијае на корисникот на финансиските извештаи или на извештајот за успешноста на ревизијата.

10. Значајноста често се утврдува според критериумите на вредност, меѓутоа, битните својства или карактеристики на некоја позиција или на група на позиции исто така може да му дадат на предметот значајност, на пример, во случаите кога со закон или пропис се бара нешто да биде објавено, издвоено без оглед на неговата вредност.

11. Покрај определувањето значајноста според вредноста и според природата, нешто може да биде значајно и поради контекстот во кој се појавува. На пример, кога определена позиција се разгледува во однос со:

- (а) севкупноста на дадената финансиска информација;
- (б) вкупниот збир на делот кон кој таа припаѓа;
- (в) поврзаните позиции; и
- (г) коресподентните износи од претходните години.

12. ВРИ често врши активности кои според доследната дефиниција не претставуваат ревизија, но кои во значителна мерка го подобруваат управувањето. Примери на неревизорска работа можат да бидат следните:

- (а) прибирање на податоци без спроведување на аналитички постапки;
- (б) правни работи;
- (в) информирањето на Собранието во однос на испитувањето на нацрт буџетот;
- (г) помош на членовите на Собранието во врска со истражувањата и увидот во досиеата на ВРИ;

(д) административни активности; и

(ѓ) функции на компјутерска обработка. Овие неревизорски активности им овозможуваат вредни информации на доносителите на одлуки, поради што треба да се од постојано висок квалитет.

13. Поради пристапот и структурата на некои ВРИ, не сите стандарди се применливи на сите аспекти од нивната работа. На пример, колегијалната и судската природа на прегледите кои се вршат од институциите организирани како Сметковни судови, ги прават аспектите на нивната работа фундаментално различни од финансиската ревизија и ревизијата на успешност кои се вршат од страна на ВРИ кои се организирани според хиерархиски систем раководен од главен државен ревизор.

14. За да се обезбеди високо квалитетна работа, мора да се почитуваат соодветни стандарди. Целите на определен тип на работа или на определени задачи, влијаат врз изборот на соодветните стандарди кои ќе се применат при работата. Секоја ВРИ треба да воспостави политика според која стандардите на INTOSAI или други специфични стандарди би се применувале при вршењето на различни типови на задачи кои ги извршува организацијата, како би се обезбедил висок квалитет на работа и на резултатите од неа.

15. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека ВРИ треба да применува сопствено просудување во различни ситуации кои произлегуваат од вршењето на државната ревизија.

16. Ревизорските докази имаат големо значење при одлучувањето на ревизорот во поглед на изборот на прашањата и областите за ревизија, како и на природата, роковите и обемот на ревизорските тестови и постапки.

17. Ревизорските овластувања кои се пренесени врз ВРИ, ги надминуваат сите сметководствени и ревизорски конвенции со кои тие се во спротивност, но сепак имаат клучно влијание врз ревизорските стандарди кои се применуваат од страна на ВРИ. Од тука произлегува дека, ревизорските стандарди на INTOSAI, или било кои други екстерни ревизорски стандарди не можат да бидат ниту пропишани, ниту задолжителни, во работата на ВРИ и на нејзиниот персонал.

18. ВРИ мора да го просуди обемот до кој екстерните ревизорски стандарди се компатибилни со исполнувањето на нејзините овластувања. Меѓутоа, ВРИ сепак треба да уважи дека ревизорските стандарди на INTOSAI претставуваат општ консензус на мислењата на државните ревизори и да се обиде да ги примени таму каде што тие се во согласност со нејзините овластувања. ВРИ треба да бара отстранување на неусогласеностите, каде е тоа неопходно, за да овозможи усвојување на посакуваните стандарди.

19. За некои елементи од овластувањата на ВРИ, особено во поглед на ревизијата на финансиските извештаи, целите на ревизијата на ВРИ можат да бидат слични со целите на ревизиите во приватниот сектор. Во таа смисла, стандардите од приватниот сектор за ревизија на финансиските извештаи, кои се донесени од надлежни службени тела, можат да се применуваат од страна на државниот ревизор.

20. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека со зголемувањето најавната совест, потребата од јавна одговорност на лицата и единките кои управуваат со јавните средства стана евидентна, поради што е зголемена потребата од постојана одговорност и ефикасност во работењето.

21. Во некои земји е регулирано ВРИ да поднесуваат извештаи до претседателот, монархот или државниот совет но, во најголем број случаи извештаите се поднесуваат до избраното законодавно тело, или непосредно (директно) или посредно, преку извршната власт. Определени ВРИ имаат статус на суд. Зависно од земјата, овие судски овластувања се извршуваат врз финансиските извештаи, врз сметководителите или дури и врз раководителите. Просудувањата и одлуките кои тие институции ги донесуваат, по својата природа и припаѓаат на административната функција на ревизијата, за која тие се одговорни. Нивните судски активности треба да бидат дел од логиката на општите цели што ги остварува екстерниот ревизор, особено на оние цели кои се однесуваат на подрачјето на сметководството.

22. Од јавните претпријатија исто така се бара да ги исполнат обврските кои произлегуваат од јавната одговорност. Јавните претпријатија можат да се занимаваат и со комерцијални активности (претпријатија основани со закон, или со одлука на извршен орган или во кои државата има удел со кој ги контролира). Независно од начинот на кој тие претпријатија се конституирани, од нивните функции, од степенот на нивната самостојност или од основачкиот акт, тие се безусловно одговорни на врховното законодавно тело.

23. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека развојот на соодветни информациона, контролни, проценувачки и известувачки системи во рамките на извршната власт ќе го олесни процесот на одговорност. Раководните лица се одговорни за точноста и потполноста на формата и содржината на финансиските извештаи и останатите информации.

24. Точноста и потполноста на финансиските извештаи и искази претставуваат приказ за финансиската состојба и за резултатите од работењето на единките. Обврска на единките е исто така да креираат практичен систем кој ќе овозможи сигурни и веродостојни информации.

25. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека соодветните органи на власта треба да обезбедат донесување на прифатливи сметководствени стандарди за финансиско известување и образложение кое е соодветно на потребите на извршната власт, а единките кои се предмет на ревизија треба да развијат специфични и мерливи цели и критериуми за успешност.

26. ВРИ треба да работат заедно со организациите кои ги донесуваат сметководствените стандарди, како би се помогнало во создавањето на сметководствени стандарди соодветни на потребите на извршната власт.

27. ВРИ би требало исто така да им препорачуваат на единките кои се предмет на

ревизија, востановување на мерливи и јасно образложени цели, за кои што треба да се донесат и соодветни критериуми за успешност.

28. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека доследната примена на прифатливите сметководствени стандарди треба да резултира во реална презентација на финансиската состојба и резултатите од работењето.

29. Претпоставката дека доследноста во примената на сметководствените стандарди е предуслов за реалноста, значи дека единката која е предмет на ревизија мора да се придржува до сметководствените стандарди соодветни на дадените околности, како и до барањето за доследна примена на таквите сметководствени стандарди. Ревизорот не би требало да смета дека доследното придржување кон сметководствените стандарди е конечен доказ за реалноста во приказот на разните финансиски извештаи. Реалноста претставува изразување на ревизорското мислење кое ги надминува границите на доследната примена на сметководствените стандарди. Таквата претпоставка нагласува дека ревизорските стандарди не се ништо повеќе од минимум барања како обврска за ревизорот. Надминувањето на тој минимум, претставува ревизорско просудување.

30. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека постоењето на соодветен систем на интерна контрола го минимизира ризикот од грешки и неправилности.

31. Одговорност на единката која е предмет на ревизија е да развие соодветен интерес контролен систем заради заштита на сопствените ресурси. Тоа не е одговорност на ревизорот. Одговорност на единката која е предмет на ревизија, исто така е да обезбеди дека контролите се поставени и функционираат како би се обезбедила доследна примена на донесените интерни акти и прописи, и дека при донесувањето на одлуките се пристапува чесно и правилно. Сепак, тоа не го ослободува ревизорот да поднесува предлози и препораки до единката која е предмет на ревизија, во случаите кога ќе се откријат несоодветни или непостоечки контроли.

32. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека законските одредби ќе ја олеснат соработката на ВРИ со единките кои се предмет на ревизија, во одржувањето и овозможувањето на пристап до сите релевантни податоци кои се неопходни за севкупна оценка на активностите кои подлежат на ревизија.

33. ВРИ мора да има пристап до изворите на информации и до податоците, како и пристап до раководните лица и вработените на единката која е предмет на ревизија, за да може правилно да ги спроведе своите ревизорски одговорности. Озаконувањето на барањата за пристап на ревизорот до таквите информации и лица, ќе помогне да се намалат идните проблеми во ова подрачје.

34. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека сите ревизорски активности треба да се извршуваат во рамките на ревизорските овластувања на ВРИ.

35. ВРИ обично се основаат од страна на врховното законодавно тело или се основаат во согласност со уставните одредби. Во некои случаи елементите на улогата на ВРИ можат да бидат договорени, а не законски пропишани. Вообичаено е законот или прописот со кој се втемелува ВРИ да ги постави: нејзината форма (како што е суд, одбор, комисија, канцеларија односно завод или министерство) должности, мандат, права, обврски, функции и општи одговорности, како и други прашања кои се однесуваат на водењето на институцијата и извршувањето на функциите и обврските.

36. Независно од законската рамка, основната функција на ВРИ е да ја подржува и унапреди јавната одговорност. Во некои земји, ВРИ е суд составена од судии, кои имаат овластувања над државните сметководители, кои мораат да им ги поднесуваат сметките. Оваа судска функција бара од ВРИ да обезбеди дека секој кој е овластен да работи со јавни средства одговорен е на ВРИ, и во таа смисла е предмет на нејзина судска надлежност.

37. Постои важна комплементарност помеѓу судската надлежност и останатите карактеристики на ревизијата. Карактеристиките би требало да се набљудуваат како дел од

логиката на општите цели кои ги спроведува екстерниот ревизор, а посебно на оние кои се однесуваат на управувачкото сметководство.

38. Целокупниот делокруг на државната ревизија се состои од ревизија на правилност и ревизија на успешност.

39. Ревизијата на правилност опфаќа:

(а) потврдување на финансиската одговорност на единките кои подлежат на ревизија, вклучувајќи и испитување и проценување на финансиските евиденции и искажување мислење во врска со финансиските извештаи;

(б) потврдување на финансиската одговорност на владината администрација во целост;

(в) ревизија на финансиските системи и трансакции, вклучувајќи ја проценката на усогласеноста на праксата со усвоените акти и регулатива;

(г) ревизија на интерната контрола и интерните ревизорски функции;

(д) ревизија на чесноста и исправноста на административните одлуки донесени од страна на единката предмет на ревизија; и (ѓ) известување за било кои други прашања кои се појавуваат или се однесуваат на ревизијата, за кои ВРИ смета дека би требало да се објават.

40. Ревизијата на успешност која се однесува на ревизијата на економичност, ефикасност и ефективност се состои од:

(а) ревизија на економичноста на административните активности во согласност со значајните административни принципи и пракса и управувачки политики;

(б) ревизија на ефикасноста во искористувањето на човечките, финансиските и другите ресурси, вклучувајќи го испитувањето на информационите системи, мерилата за успешност и надзорните аранжмани, како и постапките кои би требале да се спроведат од страна на единките предмет на ревизија заради отстранување на утврдените недостатоци; и

(в) ревизија на ефективност во работењето во однос на постигнатите цели од страна на единката која е предмета на ревизија, како и ревизија на фактичкото влијание на активностите во споредба со планираните.

41. Во пракса може да се појави испреплетување на ревизијата на правилност со ревизијата на успешност. Во таквите случаи, класификацијата на соодветната ревизија ќе зависи од примарната цел на ревизијата.

42. Во многу земји ВРИ нема овластување да врши ревизија на успешноста на политичките аспекти на владините програми. Во секој случај, овластувањето треба јасно да ги потцрта правата и одговорностите на ВРИ за вршење на ревизија на успешноста во сите области од работата на владината администрација, а меѓу другото и да ја олесни примената на соодветните ревизорски стандарди од страна на ВРИ.

43. Во некои земји уставот или законот не даваат секогаш овластување на ВРИ за ревизија на ефективноста или ефикасноста на финансиското раководење на извршната власт. Во тие случаи оценката на соодветноста или корисноста на административните одлуки и на ефективноста на раководењето ја вршат министрите, на кои им е дадена задача да ги организираат административните услуги и кои се одговорни за нивното функционирање пред законодавната власт. Изразот, кој во овој случај изгледа најсоодветен за да ги опише ваквите ревизии од страна на ВРИ, кои ги надминуваат традиционалните рамки на ревизија на правилност и законитост, е "ревизија на добро раководење". Таквата ревизија има за цел не да спроведе критичко истражување на ефективноста или ефикасноста во користењето на финансиските ресурси, туку да спроведе анализа на јавните расходи во светлина на генералните принципи на здраво раководење. Двата типа на ревизија, на правилност и на успешност, во пракса можат да се вршат паралелно, уште повеќе поради тоа што заемно се надополнуваат: ревизиите на правилност претставуваат подготовка на ревизиите на успешност, а овие вторите резултираат со исправки на состојби кои предизвикуваат неправилности.

44. Јавната одговорност ќе се промовира поефикасно во случаите кога овластувањата на

ВРИ и овозможуваат да ја врши или да раководи со вршењето на ревизијата на правилност и на успешност на сите јавни претпријатија.

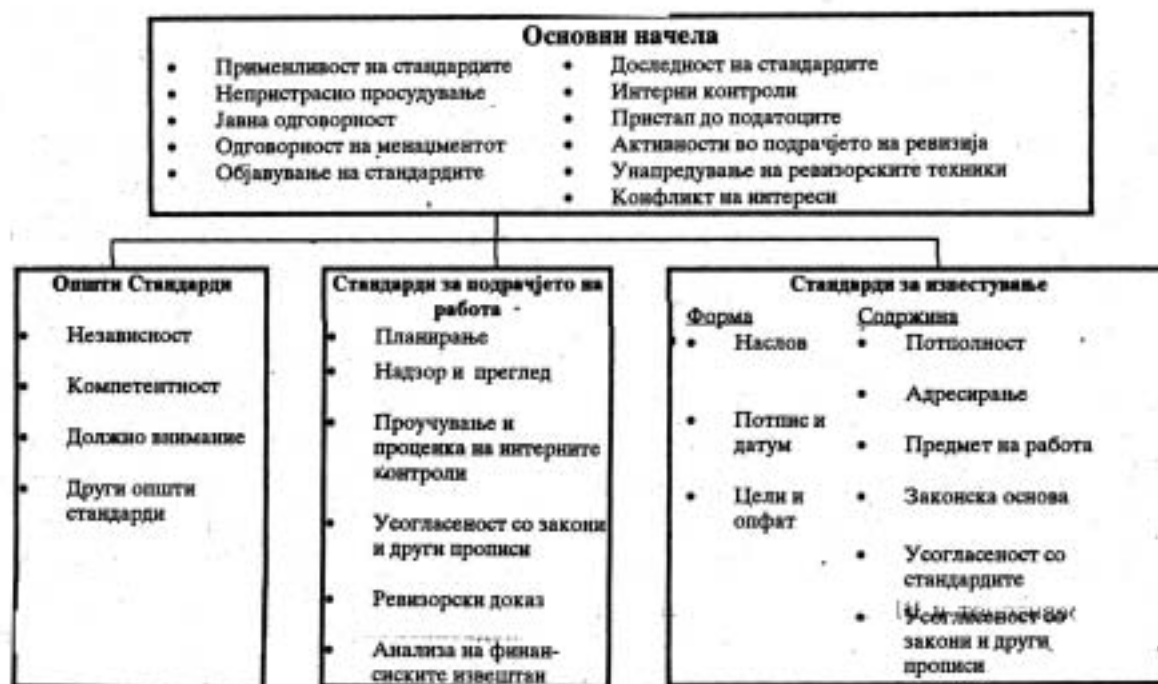
45. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека ВРИ треба да делува во правец на унапредување на техниките на ревизија на правилноста на мерилата за успешност.

46. Проширувањето на ревизорската улога, ќе бара од ревизорите унапредување и развивање на нови техники и методологии во оценката на тоа дали се применети разумни и правилни мерки за оценување на успешноста од страна на единките кои се предмет на ревизија. Ревизорите треба да ги користат техниките и методологиите на другите дисциплини.

47. Основните начела на ревизијата предвидуваат дека ВРИ треба да избегнува конфликти на интереси меѓу ревизорот и единката која е предмет на ревизија.

48. ВРИ ја извршува својата улога преку вршење на ревизии на одговорни единки и преку известување за резултатите од истите. За да ја оствари таа улога ВРИ треба да ја зачува својата независност и објективност. Примената на соодветни општи ревизорски стандарди му овозможува на ВРИ да ги задоволи овие барања.

49. Обемот на ревизорските овластувања ќе го определи обемот на стандардите кои ќе бидат применети од страна на ВРИ.



II ПОГЛАВЈЕ

ОПШТИ СТАНДАРДИ ЗА ДРЖАВНА РЕВИЗИЈА

50. Ова поглавје ги обработува општите стандарди за државна ревизија. Општите стандарди за ревизија ги опишуваат потребните квалификации кои ревизорот и/или институцијата за ревизија треба да ги исполнуваат за да можат да ги вршат задачите кои се однесуваат на стандардите за вршење на ревизијата и известување на компетентен и ефективен начин.

51. Општите стандарди за ревизија се состојат од стандарди кои се однесуваат и на ревизорите и на ВРИ, како и стандарди кои се однесуваат само на ВРИ. Стандардите кои едновременно се однесуваат и на ревизорите и на ВРИ се:

(а) ревизорот и ВРИ мора да бидат независни;
(б) ревизорот и ВРИ мора да поседуваат соодветна компетентност;
(в) ревизорот и ВРИ мора со должно внимание и грижа да се придржуваат кон ревизорските стандарди на INTOSAI. Ова подразбира должно внимание во планирањето, специфицирањето, прибирањето и проценката на ревизорските докази, како и во известувањето за наодите, заклучоците и препораките.

52. Општите ревизорски стандарди кои се однесуваат само на ВРИ, се оние стандарди според кои ВРИ треба да усвои политики и постапки за:

(а) вработување на персонал со соодветни квалификации;
(б) развој и обука на персоналот на ВРИ заради ефикасно извршување на задачите и заради дефинирање на основата за понатамошно унапредување на ревизорите и останатиот персонал;

(в) подготовка на прирачници и други пишани упатства и инструкции кои се однесуваат на вршењето на ревизијата;

(г) поддршка на постојните способности и искуства во рамките на ВРИ и идентификација на способностите кои недостигаат; остварување на добра дистрибуција на способностите по ревизорски задачи, како и определување на доволен број на лица за секоја ревизија; и вршење на правилно планирање и надзор заради остварување на целите на потребното ниво на должно внимание и грижа; и

(д) преглед на ефикасноста и ефективноста на интерните стандарди и постапки на ВРИ.

Независност

53. Општите стандарди за ревизорите и ВРИ вклучуваат ревизорот и ВРИ да мораат да бидат независни.

Следните точки ја образложуваат независноста како ревизорски стандард. Посебно, точките 56 до 63 ја образложуваат независноста од законодавната власт, точките 64 до 75 од извршната власт и точките 76 до 80 од единката која е предмет на ревизија.

54. Потребата за независна и објективна ревизија е многу важна независно од обликот на власта. Соодветен степен на независност, како од законодавната, така и од извршната власт, е битен како за вршењето на ревизијата, така и за кредибилитетот на резултатите од неа.

55. Критериумите за востановување и одржување на соодветна независност на ВРИ можат експлицитно да се применат во земјите во кои постои избрана законодавна власт, која е независна од извршната власт (независно од тоа дали членовите на владата се исто така и членови на парламентот). Со оглед на тоа што во најголем број земји членки на INTOSAI е застапена погоре наведената ситуација, овие стандарди ги обработуваат критериумите за независност на ВРИ во такво опкружување, имајќи предвид дека ќе бидат неопходно потребни модификации и прилагодувања во другите земји.

56. Законодавната власт е еден од главните корисници на услугите на ВРИ. Овластувањата на ВРИ произлегуваат од устав или од закон, при што најчеста карактеристика на функционирањето на ВРИ е известувањето на законодавната власт. Од ВРИ се очекува тесно да соработува со законодавната власт, вклучувајќи ги и комисиите, кои се овластени од законодавната власт да ги разгледуваат извештаите на ВРИ. Таквата врска може да придонесе за поефикасно следење на работите на ВРИ.

57. Слично на наведеното, за важните наоди од ревизиите на спроведувањето на државниот буџет и на работата на владината администрација, како и за несогласувањата и недоразбирањата со единките кои биле предмет на ревизија, би требало преку извештај или посебно известување да биде известена законодавната власт.

58. Посебните комисии формирани од страна на законодавната власт можат да бидат задолжени да ги истражат, во присуство на министрите, ополномоштените лица од единките кои се предмет на ревизија и другите претставници, наодите од извештаите и

посебните известувања на ВРИ. Тесната поврзаност меѓу законодавната власт и ВРИ може да се оствари преку расправите за буџетот, како и преку техничката помош во работата на парламентарните комисии задолжени за испитување на нацрт буџетите.

59. ВРИ може на определени членови на законодавната власт да им овозможи кратки разговори во врска со ревизорските извештаи, но важно е да ја зачува сопствената независност од политичките влијанија, за да го зачува својот неутрален пристап кон ревизорските одговорности. Тоа подразбира дека ВРИ не треба да одговара, ниту да навестува дека ќе одговори на желбите на соодветни политички интереси.

60. Иако ВРИ мора да ги почитува законите донесени од страна на законодавната власт, соодветното ниво на независност бара ВРИ на ниеден друг начин да не биде под нејзино влијание во програмирањето, планирањето и водењето на ревизиите. На ВРИ и е потребна слобода во поставување на приоритетите и во составувањето на програма на сопствената работа во согласност со овластувањата, како и да ги прилагодува методологиите за работа во согласност со преземените ревизии.

61. Во некои земји ревизијата на финансиското работење на извршната власт претставува исклучиво право на законодавната власт; истото може да се примени и на ревизиите на расходите и на приходите на локално ниво, каде екстерната ревизија е одговорност на законодавната власт. Во таквите случаи ревизиите се вршат во име на законодавната власт, поради што е упатно ВРИ да ги земе предвид нејзините барања за специфични истражувања при програмирањето на ревизорските задачи. Сепак е важно ВРИ да остане самостојна при утврдувањето на начинот на кој ќе ја изврши својата работа, вклучувајќи ги и оние задачи кои се барани од страна на законодавната власт.

62. Својствено е законодавната власт да ги специфицира минималните барања за известување, вклучувајќи ги и прашањата кои треба да бидат предмет на ревизорско мислење, како и разумното време во рамките на кое извештаите би требало да бидат направени. За разлика од тоа, флексибилната рамка за известување на законодавната власт од страна на ВРИ, без ограничувања во содржината и роковите за известување, ќе го потпомогне зачувувањето на независноста на ВРИ.

63. Неопходно е законодавната власт да и обезбеди на ВРИ доволно средства за работа, за кои ВРИ е одговорна, како и за ефикасно остварување на нејзините овластувања.

64. Извршната власт и ВРИ можат да имаат некои заеднички интереси во промовирањето на јавната одговорност. Меѓутоа, основната поврзаност со извршната власт е онаа на екстерен ревизор. Во таа смисла, извештаите на ВРИ и помагаат на извршната власт, преку укажување на недостатоците во управувањето и преку препорачување на подобрувања. Потребно е внимание за да се избегне учествувањето на ВРИ во функциите на било кој извршен орган, кој би можел да ја загрози независноста и објективноста на ВРИ во извршување на своите овластувања.

65. Важно за независноста на ВРИ, е извршната власт да не и врши притисок при остварувањето на нејзините овластувања. ВРИ не би требало да се присилува да врши, модифицира или да се воздржува од вршење на ревизии или да се воздржува односно да ги модифицира ревизорските докази, заклучоци и препораки.

66. Определен степен на соработка помеѓу ВРИ и извршната власт е пожелен во некои области. ВРИ би требала да е подготвена за давање совети на извршната власт по прашања како што се сметководствените стандарди и политики и формата на финансиските извештаи. Притоа, ВРИ мора да се обезбеди дека при давањето на таквите совети ќе избегне било какви експлицитни или имплицитни обврски кои би ја нарушиле нејзината независност при извршување на ревизорските овластувања.

67. Сочувувањето на независноста на ВРИ не претпоставува исклучување на барањата на извршната власт во смисла на предлагање на прашања за ревизија. Но, доколку ВРИ поседува соодветна независност, таа мора да е во состојба и да одбие определени барања.

Суштината на концептот на независноста на ВРИ е во тоа одлуките кои се однесуваат на ревизорските задачи, кои се составен дел на програмата за работа, би требало да ги донесе ВРИ.

68. Едно од чувствителните подрачја во односите помеѓу ВРИ и извршната власт се однесува на обезбедувањето на средствата за работа на ВРИ. Во променлив степен, како одраз на уставните и институционалните разлики, решенијата за обезбедување на средства за работа на ВРИ можат да бидат поврзани со финансиската состојба во која се наоѓа извршната власт, како и со општата политика за трошење. Спротивно на тоа, ефикасното унапредување на јавната одговорност изискува на ВРИ да и се обезбеди задоволителен износ на средства за работа, што ќе и овозможи на ВРИ да ги остварува сопствените овластувања на разумен начин.

69. Било каква злоупотреба на средствата или други ограничувања од страна на извршната власт кои би ја ограничиле ВРИ во извршувањето на нејзините овластувања, може да биде причина за известување на законодавната власт од страна на ВРИ.

70. Законските овластувања треба да и обезбедуваат на ВРИ целосен и слободен пристап до сите простории и евиденции кои се од значење за единките кои се предмет на ревизија и за нивното работење како и соодветни овластувања во прибирањето на релевантни информации од лицата и единките кои ги поседуваат.

71. Исто така, со закон или договор, извршната власт може да и дозволи на ВРИ пристап до осетливи информации кои се неопходни и релевантни во остварувањето на одговорностите на ВРИ.

72. Овластувањата на раководството на ВРИ можат да придонесат за нејзината независност од извршната власт, на пример, преку назначување, должината на рокот на траење на именувањето или преку назначување до годините за пензионирање. Општо говорејќи, назначувањата кои го ставаат ВРИ под притисок да и удоволува на извршната власт, ќе имаат разорно влијание врз независноста. Од тие причини, во основа, пожелно е одредбите кои го регулираат престанокот на назначувањето, односно разрешувањето да се спроведат по пат на посебна постапка која е слична на онаа која се однесува на лицата кои остваруваат судска или слична функција.

73. Кај оние ВРИ кои остваруваат судска функција и кои во најчест случај се организирани во колегијална форма, независноста на членовите би требало да се обезбеди преку разни гаранции, особено според начелото на неменливост на судиите, со привилегијата за судска надлежност, со определување на постапка согласно закон и со независност на истражен и следник.

74. За да може ВРИ, не само да ги извршува своите функции независно од извршната власт, туку и да изгледа дека таа тоа го прави, важно е нејзините овластувања и нејзиниот независен статус да биде разбран од општеството. Во таа смисла ВРИ би требало, во секоја погодна ситуација, да презема образовни активности во тој поглед.

75. Функционалната независност на ВРИ не би требало да ги ограничи нејзините договори со органите на извршната власт, во поглед на административните прашања, како што се односи со стопанските субјекти, кадровските прашања, управувањето со имотот или заедничките набавки на опрема и залихи, иако органите на извршната власт не би требале да се во позиција да донесуваат одлуки кои ќе ја загрозат независноста на ВРИ во остварување на нејзините овластувања.

76. ВРИ мора да остане независна од единките кои се предмет на ревизија. Сепак, ВРИ треба да настојува меѓу единките кои се предмет на ревизија да создаде разбирање за нејзината улога и функции, со одржување на взаемно добри односи. Добрите односи можат да и помогнат на ВРИ да обезбедува информации слободно и искрено и да остварува разговори во атмосфера на заеден респект и разбирање. Во овој дух ВРИ, со задржување на сопствената независност, може да се согласи да биде вклучена во реформите кои планираат

од страна на владината администрација во областите како што се јавните сметки или финансното законодавство или да се согласи да биде консултирана при подготовките на нацрт законите или правилата кои влијаат на нејзината надлежност или овластување. Во овие случаи, не станува збор за мешање на ВРИ во компетенциите на администрацијата, туку за соработка со определени органи давајќи им техничка помош или ставајќи им го на располагање своето искуство во областа на финансиското раководење.

77. За разлика од ревизијата во приватниот сектор, каде што усогласената задача на ревизорот е специфицирана во писмото за намери, единката која е предмет на државна ревизија не е во клиентски однос со ВРИ. ВРИ мора да ги остварува сопствените овластувања слободно или непристрасно, земајќи ги предвид размислувањата на менаџментот при формирањето на ревизорското мислење, заклучоци и препораки, но не должејќи никаква одговорност кон менаџментот на единката која е предмет на ревизија, во поглед на обемот или природата на преземените ревизорски постапки.

78. ВРИ не би требало да учествува во раководењето или работењето на единката која е предмет на ревизија. Ревизорите не би требало да бидат членови на управни одбори или ако треба да се даде некој ревизорски совет, тој би требало да се пренесе како совет или препорака и јасно да се претстави како таков.

79. Ако било кој ревизор на ВРИ има блиски врски со раководството на единките кои се предмет на ревизија, како што се општествени, роднински или други врски, што води кон намалување на објективноста, не би требало да се назначува како ревизор на соодветната единка.

80. Ревизорите на ВРИ не би требало да се вклучуваат во инструктажа на персоналот на единката која е предмет на ревизија, во делот што претставува нивна должност. Во оние случаи каде што ВРИ ќе одлучи да основа постојана канцеларија во единката која е предмет на ревизија, заради олеснување на понатамошниот надзор на нејзиното работење, програми и активности, ревизорите на ВРИ не би требало да се вклучуваат во било какво донесување на одлуки или постапки на одобрувања, кои се сметаат за одговорност на раководството на единката која е предмет на ревизија.

81. ВРИ може да соработува со академски институции и да се вклучува во соработка со професионални тела, под услов таа соработка да не ја нарушува нејзината независност и објективност за да може во голема мера да ги користи советите на искусните членови на структурата.

Компетентност

82. Општите стандарди за ревизорите и ВРИ вклучуваат дека ревизорот и ВРИ мора да поседуваат соодветна компетентност.

Следните точки ја образложуваат компетентноста како ревизорски стандард.

83. Овластувањата, на ВРИ општо и наметнуваат должност да оформи и изрази ревизорското мислење, заклучоци и препораки. Кај некои ВРИ оваа должност може да му биде наметната на раководителот на институцијата. Кај ВРИ организирани на колегијален принцип, оваа должност вообичаено се однесува на самата институција.

84. Дискусиите во рамките на ВРИ, ја унапредуваат објективноста и авторитетот на мислењата и одлуките. Таму каде што ВРИ е структурирана во колегијална форма, конечните мислења и одлуки претставуваат видување на институцијата во целина, дури и ако дејствијата се преземени или извршени од тела различни по нивниот состав, но не и по нивната моќ, на пример, посебна служба, заеднички служби или дел од службите. Ако ВРИ има инокосен раководен орган, сите мислења и одлуки се донесуваат од него или во негово име.

85. Бидејќи така создадените должности и одговорности од страна на ВРИ се клучни за концептот за јавна одговорност, во своите ревизии ВРИ мора да ги користи методологиите и праксата од највисок квалитет. Должност е на институцијата, да ги формулира постапките за да

обезбеди ефикасно извршување на нејзините одговорности во поглед на ревизорските извештаи, не намалувајќи ја ни најмалку потполната приврзаност на ревизорите или на надворешните експерти кон нејзините стандарди, постапки за планирање, методологии и надзор.

86. ВРИ треба да води сметка за обемот на знаења и искуства потребни за ефикасно остварување на ревизорските овластувања. Независно од природата на ревизиите кои се преземени под тие овластувања, ревизорската работа би требало да се врши од лица чие образование и искуство се пропорционални со природата, обемот и комплексноста на ревизорската задача. ВРИ треба да ги поседува сите современи ревизорски методологии, вклучувајќи ги и системските техники, методите за аналитички прегледи, статистички методи на репрезентативни примероци и методи за ревизија во системи за автоматска обработка.

87. Колку што е поширока и подискрециона природата на овластувањата на ВРИ, задачата за обезбедување на квалитет во извршувањето на сите овластувања станува уште посложена.

Така, овластувањата кои и овозможуваат на ВРИ дискреционо право во утврдувањето на фреквенцијата на ревизиите, како и во утврдувањето на природата на извештаите, изискува од ВРИ високи стандарди за внатрешно управување.

Должно внимание

88. Општите стандарди за ревизорите и ВРИ вклучуваат дека ревизорот и ВРИ мораат да посветат должно внимание и грижа во придржувањето кон ревизорските стандарди на INTOSAI. Ова опфаќа должно внимание во специфицирањето, прибирањето и проценката на доказите и во известувањето за наодите, заклучоците и препораките.

Следните точки го образложуваат долготното внимание како ревизорски стандард.

89. ВРИ мора да биде, и тоа треба да биде видливо, објективна во ревизиите на извршната власт и на јавните претпријатија. Таа треба да биде правична во нејзините проценки и во известувањето за исходот од ревизиите.

90. Примената на техничките познавања, би требало да биде од квалитет кој е соодветен на сложеноста на конкретната ревизија. Ревизорот треба да биде внимателен во ситуациите како што се недостаток на контролни постапки, несоодветност во водењето на евиденциите, грешки и невообичаени промени или резултати кои укажуваат на проневера, несоодветно или незаконско трошење, неовластено работење, немилосрдно трошење, неефикасност или недостаток на чесност.

91. Кога овластена или меродавна единка донесе стандарди и упатства за сметководството и известувањето кај јавните претпријатија, ВРИ може да ги користи таквите упатства во постапката на ревизијата.

92. Ако ВРИ ангажира надворешни експерти, како консултанти, таа мора со должно внимание да се осигура за компетентноста и способноста на консултантот за задачите во кои се вклучува. Овој стандард се применува и во случаите кога надворешни ревизори се ангажираат по договор со ВРИ. Во таа смисла мора да се посвети внимание, во ревизорскиот договор да бидат вклучени соодветни одредби кои на ВРИ и овозможуваат да го определат планирањето, обемот на ревизијата, извршувањето и известувањето.

93. Во случај ВРИ во текот на извршувањето на своите функции да има потреба од совети од експерти надвор од институцијата, стандардот за должно внимание има исто така големо значење во одржувањето на квалитетот на работата. Добивањето на совет од надворешен експерт, не ја ослободува ВРИ од одговорноста за оформеното мислење или донесените заклучоци од соодветната ревизија.

94. Кога ВРИ ја користи работата на друг ревизор или ревизори, мора да спроведе соодветни постапки за да се осигура дека другиот ревизор (ревизори) посветил (е) должно внимание и се придржувал (е) кон релевантните ревизорски стандарди и може да ја прегледа работата на другиот ревизор(и) за да се увери во квалитетот на работата.

95. Информациите за единката која е предмет на ревизија стекнати во текот на ревизијата, не смеат да се користат за цели надвор од утврдениот обем на ревизијата, како и од оформеното мислење или извештај, во согласност со ревизорските одговорности. Битно е ВРИ да ја чува тајноста во однос на прашањата што се предмет на ревизијата и информациите до кои дошол во текот на ревизијата. Сепак, ВРИ мора да биде овластена да ги извести соодветните истражни органи за повредите на законите.

Други општи стандарди за ВРИ

96. Општите стандарди за ВРИ вклучуваат дека ВРИ треба да усвои политики и постапки за вработување лица со соодветни квалификации.

Следната точка го образложува вработувањето како ревизорски стандард.

97. Вработените во ВРИ треба да поседуваат соодветни академски квалификации и да поседуваат соодветна обука и искуство ВРИ треба да формира и редовно да ги проверува минималните образовни барања за назначување на ревизори.

98. Општите стандарди за ВРИ вклучуваат дека ВРИ треба да усвои политики и постапки за развој и обука на своите вработени за да им овозможи ефикасно извршување на задачите и за да ја дефинира основата за унапредување на ревизорите и другиот персонал.

Следните точки ја образложуваат обуката и развојот како ревизорски стандард.

99. ВРИ треба да преземе соодветни чекори со кои ќе обезбеди континуиран професионален развој на персоналот вклучително, ако е можно, спроведување на внатрешна обука како и поттикнување за присуство на надворешни курсеви.

100. ВРИ треба да води евиденција за способностите на сопствениот персонал, што ќе и помогне во планирањето на ревизиите како и во утврдувањето на потребите за професионален развој.

101. ВРИ треба да формира и редовно да ги проверува критериумите, вклучувајќи ги и образовните барања, за унапредување на ревизорите и другиот персонал на ВРИ.

102. ВРИ треба исто така да формира и спроведува политики и постапки за професионален развој на ревизорите во поглед на ревизорските техники и методологии, применливи на обемот на ревизиите кој таа ги презема.

103. Персоналот на ВРИ треба да има добри познавања за функционирањето на државата, вклучувајќи и такви аспекти, како што се: улогата на законодавната власт, законските и институционалните решенија кои се однесуваат на работењето на извршната власт, како и за повластиците кои ги имаат јавните претпријатија. Слично на тоа, обучениот ревизорски персонал мора да поседува соодветно познавање на ревизорските стандарди, политики, постапки и пракса на ВРИ.

104. Ревизијата на финансиските системи, сметководствените евиденции и финансиските извештаи бара обука во сметководство и во поврзаните дисциплини како и познавања на законската регулатива и извршните наредби од влијание врз одговорноста на единката која е предмет на ревизија. Понатаму, вршењето на ревизијата на успешност може да бара, како дополнување на погоре наведеното, обука во такви области како што се администрација, менаџмент, економија и социјални науки.

105. ВРИ треба да го поттикнува сопствениот персонал во зачленувањето при професионалните тела од значење за нивната работа и да учествуваат во активностите на тие тела.

106. Општите стандарди за ВРИ вклучуваат дека ВРИ треба да усвои политики и постапки за подготовка на прирачници и други пишани упатства и инструкции кои се однесуваат на вршењето на ревизијата.

Следната точка ги објаснува пишаните упатства како ревизорски стандард.

107. Комуникацијата со персоналот на ВРИ преку циркуларни писма кои содржат упатства, како и поседување на ажуриран прирачник за ревизија кој ги содржи политиките, стандардите и праксата на ВРИ, претставува важна работа во очувувањето на квалитетот на ревизиите.

108. Општите стандарди за ВРИ вклучуваат дека ВРИ треба да усвои политики и постапки заради поддршка на стручноста и искуството во рамките на институцијата, како и да ја идентификуваат онаа стручност и искуство која недостасува; да обезбеди добар распоред на стручноста по ревизорски задачи и задоволителен број на лица по ревизији; и да врши соодветно планирање и надзор заради остварување на поставените цели на потребно ниво на должно внимание и грижа.

Следните точки го објаснуваат користењето на стручноста како ревизорски стандард.

109. Потребно е да се изврши проценка на средствата кои се неопходни за вршење на секоја ревизија поодделно, како би можело да се ангажира персоналот со соодветна стручност и да се води контрола за расположивиот кадар кој би можел да се вклучи во ревизијата.

110. Степенот до кој нивото на академско образование би требало да се поврзува посебно за секоја ревизорска задача, варира од типот на ревизиите кои се преземени. Не е неопходно секој ревизор да поседува компетентност во сите аспекти на ревизорските овластувања. Сепак, политиките и постапките со кои се уредува назначувањето на лицата по ревизорски задачи, треба да стремат кон распоредување на лица кои ги имаат потребните ревизорски способности согласно со природата на ревизорската задача, така што тимот вклучен во соодветна ревизија колективно да ги поседува неопходните способности и искуства.

111. ВРИ треба да е отворена за стекнување на специјализирани знаења од надворешни извори, ако тоа е потребно заради успешно извршување на ревизијата, за да може ревизорските наоди, заклучоци и препораки да бидат темелно поткрепени и да го одразуваат правилното разбирање на соодветната област која е предмет на ревизија. ВРИ е таа која треба да просуди во определени случаи до кој степен барањата најдобро се остваруваат со искуствата во рамките на институцијата, за разлика од ангажирањето на надворешни експерти.

112. Политиките и постапките кои се однесуваат на надзорот на вршењето на ревизиите, се важни фактори во остварувањето на улогата на ВРИ на соодветно ниво на компетентност. ВРИ мора да осигура дека ревизиите се планираат и контролираат од ревизори кои се компетентни и кои ги познаваат стандардите на ВРИ, како и нејзините методологии, како и да поседуваат сознанија за специфичностите и особеностите на опкружувањето.

113. Во случаите кога овластувањата на ВРИ вклучуваат ревизија на финансиските извештаи кои се однесуваат на извршната власт во целина, ревизорските тимови кои се распоредуваат треба да се во можност да остварат координирана проценка, како на поединечните книговодствени системи, така и на централниот координационен систем и неговите контролни механизми. Од тимовите ќе се бара познавање на релевантните владини книговодствени контролни системи, како и познавање на соодветните ревизорски техники, применливи при вакви ревизији.

114. Доколку ВРИ не е екипирана да ги преземе во рамките на реален временски рок сите релевантни ревизији, вклучувајќи ги и ревизиите на успешност кои се однесуваат на целината на работењето на сите единки кои биле предмет на ревизија, потребни се

критериуми за утврдување на опфатот на ревизорските активности кои во рамките на еден ревизорски период или циклус ќе обезбедат максимално практична сигурност во поглед на остварувањето на јавната одговорност на секоја единка која е предмет на ревизија.

115. При распоредувањето на сопствените ресурси по различни ревизорски активности, ВРИ мора да даде приоритет на сите ревизорски задачи кои мораат, по закон, да бидат комплетирани во рамките на утврдена временска рамка. Должно внимание мора да се даде на стратешкото планирање за да се идентифицира соодветниот приоритет за дискреционите ревизии кои во иднина треба да се преземат.

116. Определување на приоритетите во согласност со одржувањето на квалитетот на работењето во рамките на овластувањата, вклучува и постапки на просудување од страна на ВРИ во светлина на достапните информации. Поседувањето на сопствена база на податоци, која се однесува на структурата, функциите и работењето на единките кои се предмет на ревизија, ќе и помогне на ВРИ при идентификација на значајните и на ранливите области, како и на областите кои имаат потенцијали за унапредување на управувањето.

117. Пред преземањето на секоја ревизија, потребно е соодветно одобрување од за тоа определени лица во рамките на ВРИ. Ова одобрување треба да содржи јасно назначување на целите на ревизијата, нејзиниот опфат, области од посебен интерес, потребната стручност и бројноста за остварување на ревизијата, определување на термини за проверка на остварувањето на ревизијата, како и датуми во кои теренската работа би требало да се заврши и да се издаде извештајот од ревизијата.

118. Општите стандарди за ВРИ вклучуваат дека ВРИ треба да усвои политики и постапки за да ја проверува ефикасноста и делотворноста на сопствените интерни стандарди и постапки.

Следните точки ја објаснуваат грижата за соодветен квалитет во работењето како ревизорски стандард.

119. Поради важноста од одржувањето на високи стандарди на работење, ВРИ мора да обрне особено внимание на Програмите за осигурување на квалитет во работата, заради унапредување на ревизорската работа и резултатите од неа. Придобивките од таквите програми даваат за право да се обезбедат соодветни средства за овие цели. Важно е да се знае дека употребата на тие средства мора да кореспондира со остварените придобивки.

120. ВРИ мора да создаде системи и постапки кои:

(а) потврдуваат дека целокупниот процес на обезбедување на квалитет функционира задоволително;

(б) обезбедуваат квалитет на ревизорскиот извештај; и

(в) осигуруваат подобрувања и избегнување на повторувањата на слабости.

121. Пожелно е, како натамошно средство за обезбедување на квалитет во работата, освен прегледот на ревизорските активности што го вршат лица со таква одговорност за соодветните ревизии, ВРИ да воспостави сопствен систем за обезбедување на квалитетот. Тоа подразбира: темелен преглед на планирањето, водењето и известувањето за ревизиите од страна на ревизорите на ВРИ со соодветни квалификации, кои не се вклучени во тие ревизии; консултации со релевантните раководни лица на ВРИ во врска со резултатите од внатрешната проверка на квалитетот и периодично известување на врвното раководство на ВРИ.

122. Пожелно е ВРИ да и додели на својата интерна ревизија широки овластувања, што ќе потпомогне во остварување на ефикасно раководење со сопственото работење и во одржување на квалитет на извршувањето.

123. Квалитетот на работата на ВРИ може да биде унапреден преку зајакнување на интерната проверка и веројатно преку независна проценка на нејзината работа.

124. Во некои земји ревизијата на правилноста и законитоста има формана превентивна контрола на јавните расходи, преку одобрување на потрошокот од страна на ВРИ.

125. Општо земено, превентивната ревизија треба да се разбере како ревизија која се врши во период кој со уште овозможува кај единката која е предмет на ревизија, да се спречи акт кој е оценет како неправилен.

126. Додека дополнителната ревизија може само да ги утврди неправилностите кои веќе се случиле и кога е многу потешко да се исправат, претходната ревизија, за разлика од тоа, обезбедува санкции веднаш: одбивање да се одобри трансакција, во случај на правна или сметководствена неправилност, утврдени од страна на ВРИ.

127. Некои ВРИ помагаат во развојот и/или надзорот и подобрувањето на сметководствените системи, а подоцна и надзор врз примената на истите системи во пракса.

128. ВРИ треба да обезбеди дека применливите стандарди се почитуваат и во претходните и во дополнителните ревизии и дека се документирани сите евентуални отстапувања од стандардите, за кои се сметало дека биле потребни.

III ПОГЛАВЈЕ

СТАНДАРДИ ЗА ПОДРАЧЈЕТО НА РАБОТА НА ДРЖАВНАТА РЕВИЗИЈА

129. Целта на стандардите за подрачјето на работа е да се создадат критериуми или општа рамка кои ревизорот би требало да ги почитува што ќе овозможи осмислени, систематски и балансиран чекори или активности. Овие чекори или активности претставуваат правила за истражување кои ревизорот, како трагач по ревизорски докази, треба да ги примени заради постигање на соодветен резултат.

130. Стандардите за подрачјето на работа создаваат рамка за вршење и управување со ревизијата. Тие се поврзани со општите стандарди за ревизија, кои ги поставуваат основните барања за преземање на задачите кои се покриени со стандардите за подрачјето на работа. Тие исто така се поврзани со стандардите за известување, кои го покриваат комуникацискиот аспект на ревизијата, бидејќи резултатите од спроведувањето на стандардите за подрачјето на работа претставуваат основен извор за содржината на мислењето или извештајот.

131. Стандардите за подрачјето на работа, применливи на сите типови на ревизии, се:

(а) ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој ќе обезбеди високо квалитетна ревизија да се изврши на економичен, ефикасен и ефективен начин и правовремено.

(б) работата на ревизорите на секое ниво и во секоја фаза од ревизијата би требало да се надгледува во текот на работата; документираната работа би требало да се прегледа од страна на искусен ревизор.

(в) при утврдувањето на опфатот и делокругот на ревизијата, ревизорот треба да ја проучи и процени сигурноста на интерните контроли.

(г) при спроведувањето на ревизијата на финансиската правилност (финансиска ревизија), би требало да се направат тестови на усогласеност со важечките закони и прописи. Ревизорот треба да креира ревизорски чекори и постапки кои ќе обезбедат разумна сигурност во откривањето на грешки, неправилности и незаконитости кои можат да имаат директно и значително влијание врз износите од финансиските извештаи или врз резултатите од ревизиите на правилност. Ревизорот исто така мора да биде свесен за можноста незаконските акти да имаат индиректно и значително влијание врз финансиските извештаи или врз резултатите од ревизиите на правилност.

При вршењето на ревизиите на успешност, потребно е да се направи проценка на усогласеноста на работењето со важечките закони и прописи кога е неопходно да се задоволат целите на ревизијата. Ревизорот треба да ја креира ревизијата така што да обезбеди разумна сигурност во откривањето на незаконските акти кои можат во значителна мерка да влијаат врз целите на ревизијата. Ревизорот би требало да биде внимателен на состојби или трансакции кои би наговестувале незаконски дејствија, и кои можат да имаат индиректно влијание врз резултатите од ревизијата.

Ревизијата на правилност е еден од основните аспекти на државната ревизија. Една од основните цели која со овој тип ревизија се бара од ВРИ е да обезбеди, со сите средства со кои располага, дека Државниот буџет и сметките се комплетни и правилни. Ова ќе им овозможи на Парламентот и на останатите корисници на ревизорските извештаи сигурни податоци за големината и развојот на финансиските обврски на Државата. За да ја оствари оваа цел, ВРИ треба да ги испита сметките и финансиските извештаи на администрацијата, со коментар дека сите активности биле правилно преземени, комплетирани, одобрени, платени и регистрирани. Ревизорските постапки Нормално завршуваат, во отсуство на неправилности, со дозволување на " извршувањето".

(д) за да се поддржат ревизорските просудувања и заклучоци во поглед на организацијата, програмите, активностите или функциите кои биле предмет на ревизија, потребно е да се обезбедат компетентни, релевантни и разумни докази.

(ѓ) при ревизија на правилност (финансиска ревизија), како и во другите типови ревизии кога е применливо, ревизорите би требало да ги анализираат финансиските извештаи, заради утврдување на тоа дали се во согласност со сметководствените стандарди за известување и објавување. Анализата на финансиските извештаи би требало да се врши до оној степен, кој овозможува разумна основа за искажување на мислење во врска со финансиските извештаи.

Планирање

132. Стандардите за подрачјето на работа вклучуваат дека ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој ќе осигура дека се врши високо квалитетна ревизија на економичен, ефикасен и ефективен начин и навремено.

Следните точки го образложуваат планирањето како ревизорски стандард.

133. ВРИ би требало да даде приоритет на сите ревизорски задачи кои мораат да се преземат согласно со закон, како и да ги процени приоритетите во дискреционите области во рамките на овластувањата на ВРИ.

134. При планирањето на ревизијата ревизорот треба:

(а) да ги идентификува важните аспекти на опкружувањето во рамките на кои работат единките кои се предмет на ревизија;

(б) да ги осознае односите на одговорност;

(в) да ја разгледа формата, содржината и корисниците на ревизорското мислење, заклучоците или извештаите;

(г) да ги специфицира ревизорските цели и потребните тестови за нивно остварување;

(д) да ги идентификува клучните управувачки системи и контроли и да спроведе претходна оценка заради идентификација како на нивните јаки страни така и на нивните слабости;

(ѓ) да го утврди значењето на прашањата кои треба да се разгледаат;

(е) да ја прегледа интерната ревизија на единката која е предмет на ревизија како и на нејзината програма за работа;

(ж) да го оцени обемот до кој може да се потпре врз работата на другите ревизори, како на пример интерната ревизија;

(з) да го утврди најефикасниот и најефективниот пристап во ревизијата;

(с) да изврши увид во тоа дали се преземени соодветни активности како резултат на наодите и препораките од претходните ревизорски извештаи; и

(и) соодветно да го документира ревизорскиот план и предложената теренска работа.

135. Вообичаено, при ревизијата се вклучени следните чекори на планирање:

(а) прибирање на информации за единката предмет на ревизија и за нејзината организација заради оценка на ризичноста и заради утврдувањето на значајноста;

(б) дефинирање на целите и опфатот на ревизијата;

(в) преземање на претходни аналитички постапки заради утврдување на потребниот пристап како и на природата и обемот на истражувањата кои треба да се направат подоцна;

(г) означување на посебните проблеми кои се предвидуваат уште од фазата на планирање;

(д) подготовка на буџетот и распоредот на ревизијата;

(ѓ) утврдување на потребите од стручност како и утврдување на тимот за ревизијата; и

(е) запознавање на единката која е предмет на ревизија за опфатот, целите и критериумите за оценка при ревизијата и, доколку е неопходно, да се разговара за нив со единката.

ВРИ може да го ревидира планот во текот на ревизијата, доколку тоа е неопходно.

Надзор и преглед

136. Стандардите за подрачјето на работа вклучуваат дека работата на ревизорите на секое ниво и во секоја фаза на ревизијата треба да биде под соодветен надзор во текот на ревизијата, а документираната работа би требало да биде прегледана од страна на искусни ревизори.

Следните точки го образложуваат надзорот и прегледот како ревизорски стандард.

137. Надзорот е битен заради обезбедување на исполнувањето на ревизорските цели и одржувањето на квалитетот на ревизорската работа. Поради тоа, соодветен надзор и преглед се потребни во сите случаи независно од компетентноста на индивидуалните ревизори.

138. Надзорот би требало да биде насочен како кон содржината, така и кон методот на работа при ревизијата. Тој треба да обезбеди дека:

(а) членовите на ревизорскиот тим имаат јасно и доследно разбирање на ревизорскиот план;

(б) ревизијата се врши во согласност со ревизорските стандарди и праксата на ВРИ;

(в) ревизорскиот план и активностите специфицирани во него се исполнуваат во целост, освен ако не се одобрени измени;

(г) работните белешки содржат наоди кои соодветно ги поткрепуваат сите заклучоци, препораки и мислења;

(д) ревизорот ги остварил наведените ревизорски цели; и

(ѓ) ревизорскиот извештај ги содржи ревизорските заклучоци, препораки и мислења.

139. Сета ревизорска работа би требало да се прегледа од страна на искусни ревизори пред да се финализира ревизорското мислење или извештајот. Проверката би требало да се врши со завршување на секоја фаза од ревизорската работа. Таа го зголемува нивото на искуство и просудување 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 невообичаености се соодветно идентификувани, документирани и задоволително разрешени, односно, за нив се известени поiskusните 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.

140. Овој стандард функционира различно кај ВРИ кои се организирани во колегијална форма. Во таквата структура, одлуките, освен оние од рутинска природа, се донесуваат на колегијална основа на ниво, соодветно на важноста на прашањата. Таквата единка, како целина, одлучува за опфатот на испитувањата, за тестовите кои треба да се преземат и за методите кои треба да се применат.

Проучување и проценка на интерните контроли

141. Стандардите за подрачјето на работа вклучуваат дека ревизорот, при утврдувањето на обемот и опфатот на ревизијата, треба да ја проучи и процени сигурноста на интерните контроли.

Следните точки ги образложуваат интерните контроли како ревизорски стандард.

142. Проучувањето и проценката на интерните контроли треба да се спроведе во согласност со типот на ревизијата која треба да се преземе. Во случај на финансиска ревизија, проучувањето и проценката се прават главно на контролите кои помагаат во заштитата на средствата и изворите и кои обезбедуваат точност и потполност на сметководствените евиденции. Во случај на ревизија на правилност, проучувањето и проценката се прават главно на контроли кои му помагаат на раководството да се придржува кон законите и прописите. Во случај на ревизија на успешноста, тие се прават на контроли кои помагаат во водењето на бизнисот на единката предмет на ревизија на економичен, ефикасен и ефективен начин, која обезбедува усогласеност со политиките на раководството, продуцирајќи навремени и сигурни финансиски и управувачки информации.

143. Обемот на проучувањата и оценките на интерните контроли зависи од целите на ревизијата и од степенот до кој се предвидува да се потпре врз неа.

144. Таму каде што сметководствените и другите информационални системи се компјутеризирани, ревизорот треба да утврди дали интерните контроли функционираат соодветно заради обезбедување на интегритетот, сигурноста и потполноста на податоците.

Усогласеност со применетите закони и други прописи

145. Стандардите за подрачјето на работа вклучуваат дека:

При спроведувањето на финансиските ревизии треба да се направи проверка на усогласеноста со применетите закони и други прописи. Ревизорот треба да креира ревизорски чекори и постапки за да обезбеди разумна сигурност дека ќе открие грешки, неправилности и незаконитости кои може да имаат директно и значајно влијание врз износите од финансискиот извештај односно врз резултатите од ревизија на правилност. Ревизорот треба исто така да биде свесен за можноста незаконитостите да имаат и индиректно значајно влијание врз финансиските извештаи односно врз резултатите од ревизијата.

При спроведувањето на ревизијата на успешноста, кога тоа е неопходно, треба да се направи оценка на придржувањето кон законите и другите прописи кои се во примена, заради задоволување на целите на ревизијата. Ревизорот треба да креира постапки кои ќе обезбедат разумна сигурност во откривањето на незаконитостите кои можат во значителна

мерка да влијаат на целите на ревизијата. Ревизорот, исто така, треба да биде внимателен при ситуации, односно трансакции кои можат да укажуваат на незаконитост и кои можат да имаат индиректно влијание врз резултатите од ревизијата.

Ревизијата на правилност е битен аспект на државната ревизија. Една од основните цели која овој тип на ревизија ја поставува пред ВРИ е таа да се увери, со помош на сите расположиви средства кои и стојат на располагање, дека државниот буџет и сите сметки се целосни и исправни. Ова ќе им овозможи на Парламентот и на останатите корисници на ревизорските извештаи уверување за големината и развојот на финансиските обврски на државата. Заради остварување на оваа цел, ВРИ треба да ги испита сметките и финансиските извештаи на администрацијата за да се увери дека сите активности правилно се преземени, комплетирани, одобрени, платени и евидентирани. Во отсуство на незаконитост, ревизорските постапки вообичаено резултираат во одобрување на "извршување".

Следните точки ја образложуваат усогласеноста како ревизорски стандард.

146. Прегледот на усогласеноста со законите и другите прописите е особено важен при ревизијата на владините програми бидејќи лицата кои донесуваат одлуки треба да знаат дали биле почитувани законите и другите прописи, дали се постигнати посакуваните резултати и доколку не се, кои измени се потребни. Како дополнение, владините организации, програми, услуги, активности и функции се утврдени со закони и подлежат на многу специфични правила и прописи.

147. Лицата кои ги планираат ревизиите треба да имаат познавања за барањата за усогласеност кои се однесуваат на единката која е предмет на ревизија. Ова поради тоа што законите и другите прописи, кои можат да се однесуваат на соодветна ревизија се често многубројни, поради што ревизорите треба да извршат професионално просудување во утврдувањето на оние закони и други прописи кои можат да имаат значително влијание на целите на ревизијата.

148. Ревизорот, исто така треба да биде внимателен на состојби и промени кои можат да индицираат на незаконитости и кои можат индиректно да влијаат на резултатите на ревизијата. Кога ревизорските чекори и постапки укажуваат дека се настанати или дека може да настанат незаконитости, ревизорот треба да го утврди обемот до кој овие незаконитости може да влијаат врз резултатите од ревизијата.

149. При спроведувањето на ревизиите во согласност со овој стандард, ревизорите треба да изберат и да спроведат ревизорски чекори и постапки, кои според нивното професионално просудување се соодветни во дадената ситуација. Овие ревизорски чекори и постапки треба да бидат креирани на таков начин за да обезбедат задоволителни, компетентни и релевантни докази кои ќе бидат разумна основа за нивните просудувања и заклучоци.

150. Општо земено, раководството е одговорно за создавање на ефикасен систем на интерни контроли, кој ќе обезбеди усогласеност со законите и другите прописи. Во креирањето на чекорите и постапките за тестирање и оценка на усогласеноста, ревизорите треба да ги проценат интерните контроли на единката и да го оценат ризикот кој контролната структура не можела да го спречи или да открие неусогласеност со законите и другите прописи.

151. Без да се влијае врз независноста на ВРИ, ревизорите треба да посветат должно професионално внимание и претпазливост во проширувањето на ревизорските чекори и постапки поврзани со незаконитостите, за да се избегне вмешувањето во потенцијалните идни истражувања и законски постапки. Должното внимание подразбира советување со соодветни правни консултанти, како и со надлежните органи за спроведување на законите заради утврдување на идните ревизорски чекори и постапки.

Ревизорски доказ

152. Стандардите за подрачјето на работа вклучуваат дека треба да се обезбедат компетентни, релевантни и разумни докази како поддршка на ревизорските судови и заклучоци во однос на организацијата, програмот, активностите односно функциите кои биле предмет на ревизија.

Следните точки ги образложуваат ревизорските докази како ревизорски стандард.

153. Ревизорските наоди, заклучоци и препораки мораат да бидат засновани на докази. Бидејќи ревизорите ретко имаат можност да ги разгледаат сите информации за единката која е предмет на ревизија, битно е внимателно да се изберат податоците кои се прибираат како и техниките на утврдување на репрезентативен примерок. Во случај кога компјутеризирани бази на податоци се важен дел од ревизијата и кога сигурноста на податоците е битна за остварување на целите на ревизијата, ревизорите треба да се уверат во сигурноста и релевантноста на податоците.

154. При прибирањето на ревизорските докази ревизорите треба да имаат целосно разбирање за техниките и постапките како што се инспекција, надзор, испитување и усогласување. ВРИ треба да се осигура дека применетите техники се доволни за разумно откривање на сите квантитативно материјални грешки и неправилности.

155. При изборот на пристапот и постапките, треба да се разгледа квалитетот на доказите, односно доказите треба да бидат компетентни, релевантни и разумни.

156. Ревизорите треба соодветно да ги документираат ревизорските докази во работни белешки, вклучително и основот и обемот на планирањето, извршената работа и наодите од ревизијата.

157. Соодветната документација е важна од повеќе причини и тоа:

- (а) претставува потврда и поддршка на ревизорските мислења и извештаи;
- (б) ја зголемува ефикасноста и ефективноста на ревизијата;
- (в) служи како извор на информации при подготвување на извештаите или при одговарање на било какви прашања од страна на единките кои се предмет на ревизија или од било која друга страна;
- (г) служи како доказ дека, ревизорот се придржувал кон ревизорските стандарди.
- (д) го олеснува планирањето и надзорот;
- (ѓ) помага во професионалниот развој на ревизорот;
- (е) помага во обезбедувањето дека доделената работа е извршена на задоволителен начин; и

(ж) обезбедува докази за направената работа кога во иднина ќе се повикува на истата.

158. Ревизорот треба да има предвид дека содржината и формата на ревизорските белешки го одразуваат степенот на неговата професионалност, искуство и знаење. Работните белешки треба да бидат задоволително комплетирани и детализирани што ќе му овозможат на искусниот ревизор, кој немал претходна врска со конкретната ревизија, подоцна од нив да утврди каква работа била направена како поддршка на заклучоците.

Анализа на финансиските извештаи

159. Стандардите за подрачјето на работа вклучуваат дека при финансиската ревизија и сите други типови на ревизија, кога е тоа применливо, ревизорите треба да ги анализираат финансиските извештаи за да утврдат дали се придржувале кон прифатливите сметководствени стандарди за финансиско известување и образложување. Анализата на финансиските извештаи треба да се изврши до тој степен кој ќе овозможи постигнување на разумна основа за изразување мислење за финансиските извештаи.

Следните точки ја образложуваат анализата на финансиските извештаи како ревизорски стандард.

160. Анализата на финансиските извештаи е насочена кон утврдување на постоењето на очекуваните врски во рамките на, и меѓу различните елементи од финансиските извештаи, идентификувајќи било какви неочекувани односи или невообичаени трендови. Поради тоа ревизорот треба темелно да ги анализира финансиските извештаи и да утврди дали:

(а) финансиските извештаи се подготвени во согласност со прифатливи сметководствени стандарди;

(б) финансиските извештаи се прикажани со правилно разбирање на опкружувањето на единката која е предмет на ревизија;

(в) задоволителни образложенија се прикажани за различните елементи на финансиските извештаи; и

(г) различните елементи на финансиските извештаи се правилно проценети, измерени и прикажани.

161. Методите и техниките на финансиската анализа зависат во голем степен од природата, опфатот и целите на ревизијата, како и од знаењето и просудувањето на ревизорот.

162. Кога од ВРИ се бара да извести за извршувањето на буџетските закони, ревизијата треба да вклучи:

(а) за приходните сметки, проверка на тоа дали прогнозите одговараат на оние од иницијалниот буџет како и дали ревизиите на евидентираниите даноци и царини и на внесените наплати можат да се спроведат преку споредба со годишните финансиски извештаи на ревидираната активност; и

(б) за расходните сметки, верификација на задолжувањата заради помош на буџетите, промените на законите и, при пречекорувањата, финансиските извештаи од претходните години.

IV ПОГЛАВЈЕ

СТАНДАРДИ НА ДРЖАВНАТА РЕВИЗИЈА ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ

163. Не е практично да се постави правило за известување за секоја поединечна ситуација. Овие стандарди служат за да помогнат, а не да го заменат внимателното просудување на ревизорот при изготвување на мислењето или извештајот.

164. Изразот "известување" го опфаќа како ревизорското мислење и другите забелешки за комплетот финансиски извештаи како резултат на финансиска ревизија, така и ревизорскиот извештај од комплетирањето на ревизијата на успешност.

165. Ревизорското мислење за комплетот финансиски извештаи, општо земено е концизно, со стандардизиран формат, кој ги одразува резултатите од широк спектар на тестови и останати ревизорски работи. Често постои потреба да се известува за усогласеноста на поедини трансакции со законите и другите прописи, како и да се известува по прашања како што се несоодветни системи на контрола, незаконски акти и проневери. Во некои земји уставните и законските обврски можат да бараат од ВРИ да известува посебно за извршувањето на буџетските закони, усогласувајќи ги буџетските проценки и овластувања со резултатите прикажани во финансиските извештаи.

166. При ревизијата на успешност, ревизорот известува за економичноста и ефикасноста со која се стекнуваат и користат средствата и за ефективността со која се постигнуваат целите. Таквите извештаи можат да се разликуваат значително по опфат и природа, на пример, покривајќи го тоа дали средствата биле применети на правилен начин, коментирајќи за влијанието на политиките и програмите и препорачувајќи промени кои би резултирале со подобрувања.

167. За да се утврдат разумните потреби на корисникот, може да се јави потреба да се разгледаат барањата од проширување на извештајните периоди или циклуси, како и на релевантните и соодветни образложенија од извештајот на ревизорот, и тоа како за ревизијата на правилност, така и за ревизијата на успешност.

168. Заради полесно разбирање на ова поглавје зборот "мислење" се користи за да ги одрази ревизорските заклучоци, како резултат на ревизијата на правилност (финансиска ревизија) и може да опфати прашања опишани во точката 165; зборот "извештај" се користи за да ги одрази ревизорските заклучоци кои произлегуваат од ревизијата на успешност како што е опишано во точката 166.

169. Стандардите за известување се:

(а) На крајот од 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 двосмислености, да вклучува само информации кои се поткрепени со компетентни и релевантни ревизорски докази и да бидат независни, објективни, правични и конструктивни.

(б) Конечната одлука за преземање на дејствија во поглед на утврдените проневери или откриените сериозни незаконитости од страна на ревизорите и припаѓа на ВРИ. Во поглед на ревизијата на правилност, ревизорот треба да подготви писмен извештај за тестовите за усогласеност со применетите закони и други прописи, кој може да биде дел од извештајот за финансиските искази или посебен извештај. Извештајот треба да содржи изјава за позитивно уверување во врска со тестираните позиции, и негативно уверување за оние кои не биле тестирани.

Во однос на ревизијата на успешност, во извештајот треба да се вклучени сите значајни примери на непридржување кон законите и прописите кои се однесуваат на целите на ревизијата.

Следните точки го образложуваат известувањето како ревизорски стандард. Точката 170 се однесува како на мислењата така и на извештаите, точките од 171 до 182 се однесуваат на мислењата, а точките од 183 до 188 на извештаите.

170. Формата и содржината на сите ревизорски мислења и извештаи се базира на следните ревизорски општи принципи:

(а) **Наслов.** На мислењето или извештајот треба да им претходи соодветен наслов или заглавје, кое ќе му помогне на читателот да го разликува од извештаите и информациите кои се објавуваат од други лица.

(б) **Потпис и датум.** Мислењето и извештајот треба соодветно да се потпишани. Вклучувањето на датумот го информира читателот дека биле разгледани влијанијата од настаните и трансакциите за кои ревизорот имал сознание до тој датум (кој, во случај на ревизија на правилност (финансиска ревизија), може да го надмине периодот на финансиските извештаи).

(в) **Цели и опфат.** Мислењето или извештајот треба да вклучуваат повикување на целите и опфатот на ревизијата. Овие информации ги утврдуваат целите и рамките на ревизијата.

(г) **Потполност.** Мислењата треба да се приклучат на, и да се објават со, финансиските извештаи на кои тие се однесуваат, а додека извештаите за успешност можат да бидат самостојни. Ревизорските мислења и извештаи треба да бидат прикажани онака како што се изготвени од страна на ревизорот. Во остварување на независноста, ВРИ треба да биде во можност во нив да вклучи со што смета дека е соодветно, меѓутоа од време на време може да се стекнува со информации кои не можат слободно да се образложуваат поради нивниот национален интерес. Ова може да влијае на потполноста на ревизорскиот извештај. Во таква ситуација ревизорот ја задржува одговорноста да ја разгледа потребата од изготвување на извештај со можно вклучување на доверливите и осетливите информации во посебен необјавен извештај.

(д) **Адресирање.** Мислењето или извештајот треба да ги идентификуваат оние на кои тие треба да им се достават, во согласност со околностите кои произлегуваат од ревизорскиот ангажман, како и од локалните прописи и пракса. Ова не мора да биде нужно во случаите кога постојат формални постапки за испорака.

(ѓ) **Утврдување на предметот на работа.** Мислењето или извештајот треба да ги утврдат финансиските извештаи (во случај на ревизија на правилност (финансиска ревизија) или области (во случај на ревизија на успешност) на кои тие се однесуваат. Ова вклучува и информација како што е името на единката која е предмет на ревизија, дата и период на кои се однесуваат финансиските извештаи и идентификација на прашањата кои биле предмет на ревизија.

(е) **Законска основа.** Ревизорските мислења и извештаи треба да укажат на законската основа или на други овластувања кои го овозможуваат вршењето на ревизијата.

(ж) **Усогласеност со стандардите.** Ревизорските мислења и извештаи треба да ги наведат ревизорските стандарди или пракса кои се применети при извршувањето на ревизијата, овозможувајќи му на тој начин на читателот обезбедување дека ревизијата била извршена во согласност со општо прифатените постапки.

(з) **Навременост.** Ревизорското мислење и извештајот треба да бидат на располагање благовремено, за да бидат од најголема можна корист за читателите и корисниците, особено за оние кои треба да преземаат неопходни дејствија.

171. Ревизорското мислење вообичаено е во стандарден формат, однесувајќи се на финансиските извештаи во целина, избегнувајќи ја на тој начин потребата надолго да се објаснува што стои зад нив, и пренесувајќи на читателите општо разбирање за нивното значење. Природата на овие зборови ќе биде под влијание на законската рамка за вршење на ревизијата, но содржината на мислењето ќе биде потребно не двосмислено да укажува на тоа дека мислењето е или без резерва или со резерва и, во случај на второто, дали е условено по определени прашања или мислењето е негативно (точка 176) или пак ревизорот се воздржал од давање на мислење (точка 177).

172. *Мислење без резерва** се дава кога ревизорот е задоволен дека по сите материјални прашања:

(а) финансиските извештаи биле подготвени со примена на прифатлива сметководствена основа и политики кои биле доследно применувани;

(б) извештаите се во согласност со законските барања и релевантните прописи;

(в) начинот на кој што се прикажани финансиските извештаи е во согласност со познавањата на ревизорот во врска со единката предмет на ревизија; и

(г) постои соодветно образложение по сите материјални прашања релевантни за финансиските извештаи.

173. *Истакнување на предметот на работа.* Во определени случаи ревизорот може да смета дека читателот нема да стекне соодветно разбирање за финансиските извештаи ако не му биде свртено вниманието кон невообичаените или важните прашања. Како општ принцип, со издавањето на мислење без резерва, ревизорот не прави повик кон поединечните аспекти од финансиските извештаи, за да не биде погрешно разбрано како условување. За да се избегне таквиот впечаток, повикувањата во смисла на "истакнување на предмет" се содржани во посебен пасус од мислењето. Меѓутоа, ревизорот не треба да го користи "истакнувањето на предметот" за да го исправи недостатокот на соодветно образложение кон финансиските извештаи, ниту како алтернатива, или 178. замена за условено мислење.

* Мислење без резерва подразбира позитивно мислење

174. Ревизорот може да не биде во состојба да изрази мислење без резерва, во случаи на постоење на 179. околности кога според неговото просудување, нивното влијание е, или може да биде значајно врз финансиските извештаи и тоа:

(а) постои ограничување во опфатот на ревизијата;

(б) ревизорот смета дека извештаите се нецелосни или водат кон погрешни заклучоци или постои неоправдано отстапување од примената на прифатливите сметководствени стандарди; или

(в) постои определена несигурност, која има влијание врз финансиските извештаи.

175. *Мислење со резерва.* Кога ревизорот не се согласува со или не е сигурен во врска со едно или повеќе позиции од финансиските извештаи кои се значајни, но не се фундаментални за разбирање на извештаите, треба да издаде мислење со резерва. Формулацијата на мислењето вообичаено укажува на задоволитен исход од предметот на ревизија со јасно и концизно назначување на прашањата по кои постои несогласување или несигурност. Ова е од особена помош за корисниците на извештаите, доколку финансиските ефекти од несогласувањата или несигурностите се квантифицирани од страна на ревизорот, иако ова не е секогаш практично, односно релевантно.

176. *Негативно мислење.* Кога ревизорот не е во можност да формира мислење за финансиските извештаи во целина, поради несогласување кое е толку фундаментално што ја нарушува прикажаната состојба до степен, мислењето со резерва по определени прашања да не биде соодветно, се дава негативно мислење. Формулацијата на таквото мислење јасно укажува дека 101 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 квантифицирани, каде е тоа релевантно и практично.

177. *Воздржување од давање на мислење.* Кога ревизорот не е во можност да формира мислење во поглед на финансиските извештаи во целина, поради несигурност или поради ограничувања во опфатот, кои се толку фундаментални што мислење со резерва по определени 184. прашања би било несоодветно, се приоѓа кон воздржување од давање на мислење. Формулацијата на таквото воздржување од давање на мислење јасно укажува, дека не може да се даде мислење, укажувајќи јасно и концизно на сите прашања на несигурност.

178. Вообичаено е ВРИ да издаде детален извештај засилувајќи го мислењето во случаите кога не била во состојба да даде мислење без резерва.

179. Како дополние, ревизиите на правилност често бараат да се известува за постоење на слабости во системите на финансиската контрола и сметководство (за разлика од ревизијата на успешност). Ова не е случај само кога слабостите имаат влијание единствено врз постапките на единката која е предмет на ревизија, туку и во случаите кога тие се однесуваат на нејзините контролни постапки врз активностите на други. Ревизорот исто така треба да известува за значајни неправилности (било постојни, било потенцијални), за недоследност во примената на прописите или за проневери и корупција.

180. ВРИ кои имаат судски статус, имаат можност да преземаат дејствија во поглед на определени неправилности откриени во финансиските извештаи. Тие можат да наметнат парични казни во однос на сметководителите, и во определени случаи можат да предизвикаат нивна суспензија, односно отпуштање од работа.

181. При известувањето за неправилностите или за прашањата за неусогласеност со законите или прописите, ревизорите треба внимателно да ги формулираат наодите. Степенот на неусогласеност може да се поврзе со голем број на проверени случаи или на квантификации.

182. Извештаите за неправилностите можат да се подготват независно од условувањата во ревизорското мислење. По својата природа тие се насочени кон поседување значаен степен на критицизам, но, за да бидат конструктивни, тие треба да укажуваат на идните

поправни дејствија кои би требало да се вклучат во извештаите од страна на единките предмет на ревизија или од страна на ревизорите, вклучувајќи ги и заклучоците и препораките.

183. Спротивно на ревизијата на правилност која зависи од прилично специфичните барања и очекувања, ревизијата на успешност по својата природа е широка во опфатот и е поотворена кон просудувања и објаснувања; опфатот е исто така поселективен и може да се однесува на циклус од повеќе години, повеќе отколку на еден финансиски период; и вообичаено, таа не се однесува на соодветни финансиски и други извештаи. Како последица од ревизијата на успешност, извештаите се разликуваат и содржат повеќе дискусии и разумни аргументи.

184. Извештајот од ревизијата на успешност треба јасно да ги искаже целите и опфатот на ревизијата. Извештаите можат да вклучуваат критицизам (на пример, во случаите кога, врз основа на јавна одговорност, се обрнува внимание на прашања поврзани со сериозно трошење на средства екстравагантност или неефикасност) или може да немаат значаен критицизам, но да даваат независна информација, совет или осигурување за тоа дали и до кој степен се остварени принципите на економичност, ефикасност и ефективност.

185. Вообичаено не се очекува од ревизорот да даде се вкупно мислење за остварување на принципите на економичност, ефикасност и ефективност од страна на единката која е предмет на ревизија, на ист начин на кој што се дава мислење за финансиските извештаи. Таму каде што природата на ревизија дозволува, во однос на определени области од активностите на единките кои се предмет на ревизија, ревизорот треба да обезбеди извештај кој ги опишува околностите и кој дава определен заклучок повеќе отколку вообичаен (стандардизиран) извештај. Таму каде што ревизијата е ограничена на утврдувањето на тоа, дали постојат задоволителни контроли кои ќе обезбедат економичност, ефикасност или ефективност, ревизорот може да даде поопшто мислење.

186. Ревизорите треба да се свесни за тоа дека нивните просудувања се однесуваат на дејствија кои се резултат на минати одлуки на раководството на единката предмет на ревизија. Поради тоа, треба да се биде внимателен при донесувањето на судовите, а извештајот треба да ја наведе природата и обемот на информациите кои разумо биле на располагање (или кои требало да бидат на располагање) на единката која е предмет на ревизија во времето кога одлуките биле донесувани. Со јасно назначување на опфатот, целите и наодите од ревизијата, извештајот му укажува на читателот дека ревизорот бил правичен. Правичноста исто така се однесува на прикажувањето на слабостите или на критичките наоди на таков начин да се охрабрат корекциите и да се подобрат системите и упатствата за работење во рамките на единката која е предмет на ревизија. Може да се јави потреба од вклучување на одговорите на единката која е предмет на ревизија по покренатите прашања, било буквално било сумирано, особено во случаите кога ВРИ ги покажува сопствените погледи и препораки.

187. Извештаите за успешност не треба да се насочени само кон критицизам на минатото, туку треба да бидат и конструктивни. Ревизорските заклучоци и препораки се важен аспект на ревизијата, и каде што е соодветно, се пишуваат како упатство за дејствување. Општо земено, овие препораки укажуваат дека се потребни подобрувања, повеќе отколку како тие да се постигнат, иако околностите понекогаш оправдуваат конкретни препораки, на пример, да се исправи недостаток на некој закон, за да се постигне подобрување во администрирањето.

188. При обликувањето и почитувањето на препораките, ревизорот треба да ја зачува објективноста и независноста и да се насочи кон тоа дали утврдените слабости се корегирани повеќе, отколку, дали конкретните препораки се прифатени.

189. При обликувањето на ревизорското мислење или извештај, ревизорот треба да ја има предвид значајноста на прашањето во контекст на финансиските извештаи (ревизија на

правилност (финансиска ревизија) или на природата на единката предмет на ревизија или на остварената активност (ревизија на успешност).

190. Кај ревизијата на правилност (финансиска ревизија), ако ревизорот заклучи, дека судејќи според критериумите кои се најсоодветни за дадените околности, прашањето нема значајно влијание врз видувањето на финансиските извештаи, мислењето не би требало да биде условено. Во случаите кога ревизорот одлучи дека прашањето е значајно, мислењето би требало да биде условено, утврдувајќи го типот на условувањето (точките 174-177).

191. Во случај на ревизија на успешност, просудувањето ќе биде посубјективно, доколку извештајот не се однесува директно на финансиските и други извештаи. Последователно, ревизорот може да утврди дека значајноста по природа или според контекст, е позначајна за разгледување, отколку значајноста по износ.