



**СИГМА**

**Поддршка за подобрување на раководењето и управувањето**  
Заедничка иницијатива на ОЕЦД и Европската унија, главно финансирана од ЕУ

## **ПОСТИГНУВАЊЕ ВИСОК КВАЛИТЕТ ВО РАБОТАТА НА ВРХОВНИТЕ РЕВИЗОРСКИ ИНСТИТУЦИИ**

### **СИГМА ДОКУМЕНТ БР. 34**

Овој документ е издаден со финансиска поддршка од страна на Европската унија. Ставовите изразени овде, во никој случај не го одразуваат официјалниот став на Европската унија и не ги одразуваат ставовите на ОЕЦД и нејзините земји-членки или на земјите-кориснички што учествуваат во програмата на Сигма.

## ПРЕДГОВОР

Овој документ, кој се фокусира на прашањето како да се достигне висок квалитет во процесот на ревизија е резултат на извештај за контрола на квалитетот на ревизијата и на последователна збирка од насоки за квалитет на ревизијата, при што двете се изготвени според насоките на претседателите на Врховните ревизорски институции за (ВРИ) од земјите во Централна и Источна Европа, Кипар, Малта и Турција и од Европскиот суд на ревизори. Во поглед на важноста на темата, СИГМА го изготви овој документ за дистрибуција до пошироката јавност.

СИГМА го објавува овој документ со верување дека информациите што се содржани во него ќе најдат на широк интерес и кај оние кои се вклучени во ревизии на Влада и кај оние кои ги користат извештаите од ревизиите и другите производи развиени од ВРИ. Обезбедувањето висок квалитет за овие документи е витален фактор во синџирот на одговорност и ефективност од управувањето со јавниот сектор.

СИГМА ги цени напорите на сите оние кои ги развија информациите, според кои е заснован овој документ. Тука се вклучени претставници од ВРИ од Албанија, Бугарија, Хрватска, Кипар, Република Чешка, Естонија, Унгарија, Летонија, Литванија, Малта, Полска, Романија, Словачка, Словенија и од Турција и ЕЦА – „ВРИ учеснички“ – кои придонесоа при воспоставувањето на истражувањето и насоките. Ние, особено ја цениме работата на Стручната група за квалитетна ревизија при подготвувањето на насоките наведени погоре. Стручната група составена од Врховниот суд на Полска (*Najwy sza Izba Kontroli*), Националната канцеларија за ревизија на Малта (*Ufficcju Nazzjonali tal-Verifika*), Државниот завод за ревизија на Унгарија (*Allami Szamvevoszek*) и Ревизорскиот суд на Франција (*Cour des Comptes*).

Важен придонес, исто така, беше даден од страна на претставници на други ВРИ на ЕУ коишто обезбедија информации во врска со практиките за квалитет во нивните организации. Посебна благодарност до Хери Хевнс (порано дел од Американската владина служба за отчетност) и Анес Мекгуган, Памела Барнс Едвардс и Патрисија Принсен Гирлигс од СИГМА за нивната одлична работа на овој документ.

За дополнителни информации, ве молиме контактирајте со Ник Трин, главен администратор на СИГМА, Надворешна ревизија и финансиска контрола, на адресите прикажани подолу.

Овој документ и други документи на СИГМА се достапни на веб-локацијата на СИГМА:  
[www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

### Авторско право ОЕЦД

Овој документ е оригинално издаден на англиски јазик под насловот: *Achieving High Quality in the Work of Supreme Audit Institutions*.

ОЕЦД слободно ја овластува употребата на овој материјал за некомерцијални намени. Сите барања за комерцијални употреби на овој материјал или за правата за превод треба да се достават до [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org).

## СОДРЖИНА

ПРЕДГОВОР.....	2
ИЗВРШНО РЕЗИМЕ.....	6
ГЛАВА 1- ВОВЕД.....	10
Основни концепти .....	10
Начела .....	11
Услови.....	12
Видови ВРИ.....	14
Типови ревизија .....	15
Дефиниции .....	15
Заклучок.....	16
Благодарност .....	16
ГЛАВА 2 - КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТОТ .....	18
Вовед.....	18
Управување со квалитетот во процесот на ревизија .....	18
Извори на критериуми за контрола на квалитетот .....	19
Квалитет во планирањето на ревизијата.....	20
Квалитет во спроведувањето на ревизијата .....	26
Квалитет во подготвувањето извештаи за ревизија.....	29
Следење на ревизијата.....	36
ГЛАВА 3 - ОБЕЗБЕДУВАЊЕ КВАЛИТЕТ ПО РЕВИЗИЈА.....	37
Општо .....	37
Видови објективни прегледи на квалитетот по ревизијата.....	38
Цели на прегледите по ревизијата.....	38
Внатрешни оценки.....	39
Надворешни оценки .....	39
Заклучоци .....	40
ГЛАВА 4 – ИНСТИТУЦИОНАЛНО УПРАВУВАЊЕ.....	41
Вовед.....	41
Организациска структура.....	41
Управување со човечки ресурси.....	43
Управување со институционалниот ризик .....	45
Управување со надворешните односи .....	46
Заклучоци .....	47
АНЕКС А: ПРАКСИ ВО СУДОВИТЕ ЗА РЕВИЗИЈА.....	48
АВСТРИЈА .....	48
Контрола на квалитетот во фазата на планирање на ревизија.....	48
Контрола на квалитетот во фазата на извршување на ревизија .....	48
Контрола на квалитетот во фазата на известување од ревизијата .....	49
Практични проблеми при функционирањето на постапките за контрола на квалитетот и извлечените поуки .....	50
ФРАНЦИЈА .....	50
Францускиот ревизорски суд: .....	50
Општи начела: .....	50
Организираност:.....	50
Контрола на квалитетот .....	51

ГЕРМАНИЈА.....	55
1. Анализа на задачи.....	56
2. Ревизорски дизајн.....	56
3. Процена на ревизијата.....	57
4. Пристап и резултати.....	58
АНЕКС Б - ПРАКТИКИ ВО РЕВИЗОРСКИТЕ СЛУЖБИ .....	59
ДАНСКА.....	59
ФИНСКА .....	62
Контрола на квалитетот во фазата на планирање од ревизијата.....	62
Контрола на квалитетот во фазата на спроведување на ревизијата.....	62
Контрола на квалитетот во фазата на поднесување извештај за ревизијата .....	63
Практични проблеми при работата со постапките за контрола на квалитетот и научени лекции .....	63
ШВЕДСКА .....	63
Обезбедување квалитет на Шведската национална канцеларија за ревизија (RRV) .....	63
ОБЕДИНЕТО КРАЛСТВО .....	67
I. Контроли на квалитет во процесот на финансиска ревизија.....	67
II. Контроли на квалитет во процесот на ревизија на вредност за пари.....	69
III. Добри практики.....	71
СОЕДИНЕТИ АМЕРИКАНСКИ ДРЖАВИ.....	72
Обезбедување квалитет во Генералната сметководствена канцеларија на Соединетите Американски Држави (ГСК).....	72
АНЕКС В – ПРАКСИ ВО УЧЕСНИЧКИТЕ ВРИ.....	75
Вовед и резиме .....	75
Општи прашања .....	75
Планирање на ревизиите .....	76
Извршување на ревизијата.....	78
Известување за ревизијата .....	78
Преглед по спроведена ревизија на квалитет.....	80
Преглед од група експерти од иста област.....	80
Заклучок.....	80
АНЕКС Г – НАСОКИ ЗА КВАЛИТЕТ НА РЕВИЗИЈА.....	81
Општо .....	81
Избор и временско усогласување на ревизиите.....	81
Планирање на ревизијата .....	82
Извршување на ревизијата.....	83
Известување за ревизијата .....	83
Период по ревизијата.....	84
Осигурување квалитет – процена на контролата на квалитетот .....	84
Институционално управување.....	84
АНЕКС Д – НАСОКА, НАДЗОР И ПРЕГЛЕД.....	86
Насока, надзор и преглед во децентрализираните ревизорски судови .....	86
Насока, надзор и преглед на хиерархиските ВРИ .....	86
АНЕКС Ѓ – КОНТРОЛНИ ЛИСТИ ЗА ПРОЦЕНА НА КВАЛИТЕТОТ .....	88
Планирање на ревизијата .....	88
Извршување на ревизијата.....	89
Известување за ревизијата .....	90
Самооценување и добивање поглед на субјектот на ревизија.....	91
АНЕКС Е – ПРАШАЊА КОИ СЕ ВКЛУЧЕНИ ВО ПРЕГЛЕДИТЕ ПО РЕВИЗИЈАТА .....	93

Можности и ризици од објективни прегледи.....	93
Што можат лицата задолжени за преглед по ревизијата да испитаат во ревизиите за регуларност?.....	93
Што можат лицата задолжени за преглед по ревизијата да испитаат во ревизиите за успешност? .....	93
Потребни елементи за лицата задолжени за преглед по ревизијата .....	94

## ИЗВРШНО РЕЗИМЕ

Овој документ главно се фокусира на прашањето како да се достигне висок квалитет во процесот на ревизија. Освен што ги опишува видовите постапки што се потребни за да се постигне квалитет, ги дискутира и основните начела и оние прашања поврзани со институционалното управување што создаваат средина којашто го поттикнува високиот квалитет во работењето на ВРИ.

Квалитетот на ревизијата се постигнува преку процес на идентификување и раководење на активностите неопходни за да се постигнат целите за квалитет на една Врховна ревизорска институција (ВРИ). Сите типови ВРИ треба да ги разберат придобивките што можат да бидат остварени кога квалитетот на ревизијата ќе стане главен приоритет. Подобрувањето на квалитетот на ревизијата бара системски пристап од сите ВРИ. Поединечните напори од страна на поединци и индивидуални тимови за ревизија не се доволни и не би функционирале. Не постојат брзи решенија кога квалитетот на ревизијата е во прашање. ВРИ треба да делуваат плански и на организиран начин со цел решавање на секое прашање поврзано со квалитетот и секој проблем. Бидејќи нови проблеми постојано ќе се јавуваат, ова би требало да биде континуиран процес за ВРИ. Исто така, очигледно е дека повеќето проблеми поврзани со квалитетот на ревизијата се главно резултат на лошо управување со процесите на ревизија или на самата ВРИ.

Осигурувањето на високи нивоа на квалитет во рамки на една ревизорска организација вклучува последователни детални чекори што мора да се преземат во одреден временски период. Всушност, тоа е бескраен процес на континуирано подобрување. Првиот услов е да се дефинираат стандардите за квалитет, а потоа да се воведат постапки за контрола на квалитетот коишто ќе се погрижат овие стандарди да бидат исполнети. Овие постапки не треба, а и нема да ја потиснат иницијативата и добрата процена на ревизорот при приспособувањето на одредени услови. Сепак, доколку ревизорот процени дека е неопходно да се оддалечи од вообичаените ревизорски техники, тогаш негова обврска е да ја покаже неопходноста за правење на тоа и да покаже дека пристапот што го избрал може да ги исполни целите на ревизијата.

Следната фаза од развојот на управувањето со квалитетот кај ВРИ ја вклучува гаранцијата дека постапките за контрола на квалитетот функционираат ефикасно заедно со идентификувањето на начините за подобрување на ефективностa и/или ефикасноста на овие постапки. Најдобрата техника за постигнување на ова е користењето на разни типови прегледи на квалитет на извршена ревизија и користењето концепти на преглед од група експерти кога станува збор за институционални прашања.

За постигнување на одлични резултати треба да се оди уште понатаму. Тоа наложува градење на институционална култура во која високиот квалитет е фундаментална вредност што се одразува преку вештините за водечко управување на ВРИ и преку односот со другите институции.

Во **Глава 1** се изнесени основните концепти, начела и услови што мора да се наоѓаат во основата на ефикасниот пристап во осигурувањето на висок квалитет кај ревизорското работење и ревизорските извештаи на ВРИ. Овде се вклучени прашањата од типот на:

- Кодекс на професионална етика
- усвојување и придржување до Меѓународните стандарди за ревизија
- соодветни ресурси и организациона структура
- упатства и насоки
- способен кадар
- политики и насоки за управување со квалитетот

- континуирано учење и подобрување

**Глава 2** се повикува на меѓународното искуство при утврдувањето на одреден број „добри практики“ вклучени во процесот на ревизија. За да се обезбеди висок квалитет во процесот на ревизија, една ВРИ треба:

- да обезбеди ефикасна насока, надзор и преглед во текот на сите фази од процесот на ревизија;
- јасно да ги дефинира улогите и одговорностите на секој од учесниците во секоја од фазите;
- да ги идентификува и документира критериумите за контрола на квалитетот што се применуваат во секоја од фазите и изворите од кои тие критериуми произлегуваат; и
- јасно да ги утврди постапките за контрола на квалитетот што треба да се следат во рамки на секоја од фазите, како и да го документира и спроведувањето на постапките и резултатите.

Во **Глава 3** се дискутира за начините со кои можеме да се осигуриме дека процесите за контрола на квалитетот што ВРИ ги има поставено функционираат ефикасно. Искуството покажа дека најефикасниот начин да се постигне ова е прегледот на квалитетот на извршената ревизија.

Целта на таквите прегледи не е да се критикува конкретната ревизија што се проучува, туку да се утврди дали постапките за контрола на квалитетот установени од страна на ВРИ се конзистентно и соодветно користени и дали се ефикасни, а исто така да се идентификуваат и начините на кои контролите можат да бидат подобрени.

Еден таков вид преглед се извршува внатрешно од страна на искусни ревизори во рамки на ВРИ коишто се независни од ревизијата што се прегледува. Овие прегледи треба да се извршуваат на избран примерок од ревизии секоја година.

Вториот вид е надворешен преглед кој се извршува од страна на експерти (од истата област) од релевантни професионални организации или од страна на ВРИ од други земји. Надворешните прегледи треба да се извршуваат во интервал од неколку години.

Во **Глава 4** се опишани начините на коишто севкупното управување на ВРИ може да придонесе за квалитетот и ефикасноста на неговото работење. Системите и постапките за контрола на квалитетот и за обезбедување на квалитет имаат суштинско значење во процесот на осигурување дека извештаите од ревизијата на ВРИ и другите исходи ги исполнуваат минималните стандарди за квалитет. Всушност, ВРИ треба да се стреми да ги надминува тие минимални стандарди. Ова наложува раководството на ВРИ да биде стручно, не само на полето на техники за ревизија, туку и на полето на техники за раководење. Ова се вештини коишто некои раководители ги стекнуваат преку искуството, но тие, исто така, можат да бидат, а често и се стекнати и подобрени преку ефикасна обука. Тие опфаќаат една широка палета вештини, од способноста за водење и инспирирање на професионалниот и помошниот кадар на дневна основа, па се до поопсежните вештини за буџетирање и стратешко планирање. Најуспешните ВРИ вложуваат значително количество во време и ресурси со цел да се осигурат дека раководителите на сите нивоа од организацијата континуирано ги подобруваат овие вештини.

За да се следи целта за највисок квалитет, ВРИ треба:

- да развие раководна структура што ќе осигури ефективно и ефикасно користење на ресурсите на ВРИ;
- ефикасно да раководи со своите човечки ресурси, да ја максимира продуктивноста на кадарот, вклучувајќи ги следниве елементи:
  - стремење кон извонредност во процесот на регрутирање, додека, исто така и регрутирање со цел исполнување на предвидените *идни* потреби на ВРИ;

- развивање и организирање на ефикасна обука од четири типа:
  - ❑ воведна обука што ќе му помогне на новиот кадар да се приспособи на организацијата;
  - ❑ техничка обука што ги зголеми вештините на членовите на кадарот;
  - ❑ управна обука што ќе ги подготви членовите на кадарот за поголеми одговорности; и
  - ❑ континуирано образование што ќе се погрижи членовите на кадарот да ги одржуваат и подобруваат своите професионални вештини и знаења.
- охрабрување на развојот на кадарот преку:
  - ❑ формални системи за вреднување на резултатите со што ќе се идентификуваат јаките и слабите страни;
  - ❑ индивидуални развојни планови со што ќе се надградат јаките страни и ќе се надминат слабостите; и
  - ❑ минимални стандарди за професионален развој како предуслов за унапредување.
- препознавање на потребата за специјализирани вештини при спроведувањето на одредена ревизија и подготовка за достапноста на потребните специјалисти, или во рамки на ВРИ или од надворешни извори.
- да ги процени ризиците со кои ВРИ се соочува во својата ревизорска работа и ефикасно да управува со тие ризици, како на пример преку назначување на поискусни ревизори за ревизии што вклучуваат ризици повисоки од вообичаените или преку засилување на надзорот и прегледот на тие ревизии;
- ефикасно да управува со надворешните односи што се од клучно значење за целокупната ефикасност на ВРИ во подобрувањето на отчетноста, економијата, ефикасноста и ефективноста кај владините субјекти. Од посебно значење, покрај работата со Парламентот, што беше предмет на претходен документ на СИГМА<sup>1</sup>, се:
  - Министерството за финансии
  - ресорните министерства и државни агенции
  - медиумите
  - ревизори од приватниот сектор и релевантни професионални организации
  - академската заедница

Во **Анекс А** се опишани практиките за обезбедување на квалитет во избраните ревизорски судови.

Во **Анекс Б** се дадени споредливи описи за избраните ревизорски служби.

**Анекс В** ги сумира практиките во рамки на ВРИ што учествуваат.

**Анекс Г** ги утврдува насоките одобрени од страна на претседателите на ВРИ со мали измени што треба да ги одразуваат дискусиите што ќе следат понатаму.

Во **Анекс Д** се дискутираа за функциите на насока, надзор и преглед и за тоа како истите би можеле ефикасно да се извршуваат кај различни видови ВРИ.

---

<sup>1</sup> *Односи помеѓу Врховните ревизорски институции и Парламентарните комитети*, Документ на СИГМА бр.33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 декември 2002 година. Достапен на веб-локацијата на СИГМА: [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org).



**Анекс Г** содржи неколку контролни листи што може да им бидат од корист на оние што ќе го проверуваат квалитетот на работата на ВРИ.

Во **Анекс Е** се дискутира за прашањата вклучени во извршувањето на прегледи на квалитетот на извршената ревизија.

Иако сите ВРИ свесно се трудат да обезбедат висок квалитет во нивната ревизорска работа, сепак сè уште ќе треба да се посвети многу повеќе внимание на ова прашање од страна на голем број ВРИ. Овој документ предложува некои добри начини за исполнување на таа задача.

## ГЛАВА 1- ВОВЕД

### Основни концепти

Ревизорскиот извештај претставува краен производ на процесот на ревизија што врши проверка на некој субјект, програма или активност. Контролата на квалитетот и обезбедувањето квалитет даваат соодветна гаранција дека ревизијата испитала значајни прашања и дека резултатите од ревизијата, како што стои во ревизорскиот извештај, претставуваат точен одраз од сите важни аспекти на вистинските состојби на прашањата што се разгледуваат.

Постигнувањето и одржувањето на висок квалитет низ процесот на ревизија има суштинско значење доколку ВРИ сака да ја оствари својата главна мисија за подобрување на отчетноста и резултатите во државниот сектор.

Квалитетот на ревизијата се постигнува преку процес на идентификување и раководење на активностите неопходни за да се постигнат целите за квалитет на една ВРИ. Подобрувањето на квалитетот на ревизијата наложува систематски пристап на ниво на ВРИ; одделните напори од страна на поединци и индивидуални тимови за ревизија не се доволни и не би функционирале. Не постојат брзи решенија кога квалитетот на ревизијата е во прашање. ВРИ треба да делуваат методолошки и организирано со цел да ги решаваат прашањата и проблемите поврзани со квалитетот едни по други; и бидејќи секогаш ќе се јавуваат нови проблеми, ова би требало да биде континуиран процес.

При дискутирањето на работата на ВРИ, терминот „квалитет“ вклучува неколку атрибути помеѓу кои и:

- **Значајност** - Колку е важна материјата што се проучуваше во ревизијата? Ова може да биде проценето преку неколку димензии, како на пример, финансиската големина на субјектот на ревизија и влијанијата што субјектот на ревизија ги има врз јавноста и врз главните прашања поврзани со националната политика.
- **Сигурност** - Дали ревизорските наоди и заклучоци претставуваат точен одраз на фактичките услови во однос на материјата што се испитува? Дали сите тврдења во ревизорскиот извештај или некој друг исход се целосно поддржани со податоците собрани преку процесот на ревизија? Дали сите материјални докази што беа собрани при процесот на ревизија правилно се одразуваат во ставовите или наодите и заклучоците?
- **Објективност** - Дали ревизијата беше извршена на праведен и на објективен начин, без наклонетост или предрасуди? Ревизорот треба своите процени и ставови да ги заснова чисто на факти и на здрава анализа.
- **Цел** - Дали планот со задачи за ревизија соодветно се осврнува на сите елементи потребни за успешна ревизија? Дали спроведувањето на ревизијата задоволително ги комплетира сите потребни елементи од планот со задачи?
- **Навременост** - Дали резултатите од ревизијата беа испорачани благовремено? Ова може да вклучува запазување на правни или на законски рокови или испорачување на резултати од ревизијата кога тие се потребни за некоја политичка одлука или кога најмногу би биле корисни при исправањето на слабостите во управувањето.
- **Јасност** - Дали ревизорскиот извештај е јасен и концизен во претставувањето на резултатите од ревизијата? Ова вообичаено подразбира дека целта, наодите и кои било препораки можат лесно да бидат разбрани од зафатените извршители или парламентарци кои можеби не се експерти по материјата што се обработува, а сепак треба да делуваат со одговор на извештајот.
- **Ефикасност** - Дали ресурсите ставени на располагање на ревизијата биле соодветни со оглед на значајноста и сложеноста на ревизијата?

- **Ефективност** - Дали за наодите, заклучоците и препораките е даден соодветен одговор од страна на субјектот на ревизија, Владата и/или Парламентот?

## Начела

### *Препорака од Прага за управување со квалитетот*

Во препораката 7 од „Препораки во однос на функционирањето на ВРИ во контекстот на Европска интеграција“ („Препораки од Прага“) стои:

„ВРИ треба да се погрижат нивните човечки и финансиски ресурси да бидат користени на најефикасен начин со цел да се осигури ефикасно извршување на нивниот мандат. За таа цел, раководството на ВРИ ќе треба да развие и да востанови соодветни политики и мерки со кои ќе помогне да се гарантира дека ВРИ е целосно организирана за извршување на висококвалитетна и ефикасна ревизорска работа и за доставување на извештаи.

### *Приспособување на меѓународните стандарди за ревизија*

- ВРИ треба да се погрижи државното законодавство за ревизија да биде усогласено со Декларацијата од Лима за упатства за ревизорски правила и со стандардите за ревизија на ИНТОСАИ. Доколку постојат недоследности, Парламентот треба да биде охрабрен да ги преземе неопходните законодавни измени.
- Професионалните стандарди што се засноваат на стандардите за ревизија на ИНТОСАИ, на Европските насоки за примена на стандардите за ревизија на ИНТОСАИ и на меѓународните стандарди за ревизија ИФАЦ, треба да бидат усвоени од страна на ВРИ и да бидат распространети помеѓу неговиот ревизорски кадар.
- ВРИ треба да спроведува ревизии за коишто има правно овластување.

### *Кодекс на професионална етика*

- ВРИ треба да развие и да рашири Кодекс на професионална етика што ќе се применува во самата институција и помеѓу целиот нејзин кадар. Овој Кодекс ќе помогне во организацијата да се всади култура на професионализам во ревизорското работење, која придонесува за квалитетот на ревизорскиот исход. Прашањата кои често се дискутираат во Кодексот на етика на ВРИ се поврзани со довербата, доверливоста, веродостојноста; со интегритетот, независноста, објективноста, непристрасност, политичката неутралност; со конфликтите на интерес; професионалната тајност; способноста; и со професионалниот развој (за понатамошни насоки, погледнете го Кодексот на етика на ИНТОСАИ).
- На овој кодекс може да му се даде дополнителна тежина на тој начин што на сите вработени во ВРИ ќе им се даде да потпишат изјава што ќе ги обврзе да го почитуваат Кодексот на етика на ВРИ и да се држат до директивите на ВРИ. Освен тоа, некои ВРИ наложуваат целиот кадар да мине одредени обуки коишто ќе ги потсетат на етичките стандарди на ВРИ и/или кои наложуваат периодични супервизорски прегледи на вложената активност на секој вработен, на личните односи и на професионалните активности со цел да се обезбеди континуирана усогласеност со етичките стандарди, особено оние што ги уредуваат конфликтите на интерес.

ВРИ, исто така, треба да се однесуваат на други важни насоки, вклучително Кодексот на етика и стандардите за ревизија и Насоките за спроведување ревизија на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (ИНТОСАИ) и Европските насоки за примена на Стандардите за ревизија на ИНТОСАИ издадени од страна на Европскиот суд на ревизори (особено актуелната Насока 51, „Обезбедување квалитет“).

ВРИ треба да ги почитуваат актуелните ИФАЦ стандарди. Додека овие се однесуваат специфично на ревизии на финансиски извештаи (потврдување), тие овозможуваат насоки што може да помогнат во други ситуации на ревизија исто така.

## **Услови**

Целта на ВРИ не е само да спроведува ревизии од аспект на законодавството, туку и да пружи ревизиско работење и ревизиски резултати коишто ќе имаат конзистентно висок квалитет. За да се постигне оваа цел, ВРИ треба да развие цела палета на структури, процеси и постапки коишто ќе се погрижат ревизорските извештаи и други документи, од каков било вид, да бидат со добар квалитет и јасно да им бидат претставени на кадарот на кого се однесуваат и да бидат спроведени; потоа, со нив да бидат идентификувани главните ризици, да бидат ефикасни, да бидат подготвени на ефикасен и економски начин, да бидат поддржани со добро документирани факти, да се сметаат за корисни и да имаат дадено корисни резултати преку нивните коментари и препораки.

## ***Политики за управување со квалитетот***

Воспоставувањето и спроведувањето политики за управување со квалитетот се главно одговорност на највисокото раководство. Тие во голема мера ќе варираат во зависност од видот и организираноста на ВРИ и типот на ревизија што ВРИ ја спроведува.

Политиките влијаат врз (i) ВРИ како организација; (ii) врз кадарот којшто работи во ВРИ, особено оние што се директно вклучени во ревизиите или коишто даваат директна поддршка на ревизијата; и (iii) врз самиот процес на ревизија.

Следниве политики, доколку се усвојат и се спроведат од страна на ВРИ, можат да ни помогнат да се осигуриме дека се применуваат соодветни практики и постапки што ги олеснуваат ревизиските задачи, ги сведуваат на минимум ризиците што може да се сретнат во процесот на ревизија и се грижат ревизиите да бидат компетентно и ефикасно спроведени:

### *Прирачници и насоки*

- Треба да се воспостават политики и стандарди што дефинираат како треба да се планираат и да се спроведуваат задачите и како треба да се подготвуваат извештаи во врска со нив.
- Упатствата и другите пишани насоки и инструкции што се однесуваат на спроведувањето на ревизијата треба да бидат развиени, раширени во рамки на целокупниот ревизорски кадар и следени од него.
- Како што упатствата и насоките се менуваат, кадарот на ВРИ треба да добие ефикасна обука со цел да се осигури дека тие ги разбираат и можат да се усогласат со новите барања.

### *Способен кадар*

- Треба да се регрутираат лица со соодветни квалификации, вештини, способности и надареност за ревизиско работење. Постапките за професионално регрутирање се грижат вистинскиот кадар да биде ангажиран од страна на ВРИ.
- Вработените во ВРИ треба да бидат обучени (и формално и преку обуки на работното место) и да ги развиваат своите вештини со цел да можат ефикасно да ги извршуваат своите обврски и професионално да се развиваат во текот на нивните кариери. Тие треба да бидат способни за напредуваат во рамки на ревизорската организација во согласност со важечките постапки на ВРИ.
- ВРИ треба да се осигури дека доволен број луѓе со соодветни вештини и способности се распоредени на спроведување на некоја ревизија.

- ВРИ треба да ги идентификува недостатоците во вештините и способностите со цел да може да планира специфични ревизии, вклучително евентуално користење на надворешни експерти.

#### *Мерки и насоки поврзани со политиките за управување со квалитетот*

- Соодветното распоредување, насочување, надзор и преглед на работењето треба да биде извршено на начин што ќе даде разумна гаранција дека планирањето на ревизијата, спроведувањето, подготвувањето извештаи и дополнувањето се извршени компетентно.
- Во рамки на целата организација треба да се применуваат соодветни комуникациски процеси со цел да се осигуриме дека задачите поврзани со ревизија и со другите услови се јасно разбрани и следени од сите засегнати страни. Повратните реакции треба секогаш да бидат охрабрувани на сите нивоа на организацијата.
- ВРИ треба да усвои одобрени работни програми и планови коишто јасно ги утврдуваат целите на ревизијата, ревизорските методи што ќе се користат, одговорностите, буџетот, потребното стручно мислење, временските распореди и распределбата на кадарот.
- За време на извршувањето на ревизорските задачи треба да се применуваат постапки со коишто ќе се осигури придржувањето до политиките, стандардите и до методологиите. Онаму каде што е можно, треба да се обезбедат алатки, како што се софтверските пакети, што ќе им помогнат на ревизорите во следењето на соодветните постапки.
- Треба да се бара целосна, соодветна, јасна и концизна документација во стандардизирана форма што ќе ги поддржи ревизорските докази.
- Треба да се воспостават протоколи што ќе ги регулираат односите со субјектите на ревизија и со други засегнати страни.
- Формата и постапките на подготвување извештаи треба да бидат во согласност со законите што се применуваат и со сопствените политики на ВРИ.
- Соодветна безбедност, пристап и постапки за зачувување документи треба да постојат со цел да се осигури доверливоста и правилното одржување на тие документи.
- Треба да се создаде погодно место за работа каде ревизорите ќе имаат соодветни работни услови и соодветна средина за работа.

#### *Континуирано учење и подобрување*

- Во согласност со Декларацијата од Лима за упатства за ревизорски правила, методите на ревизија (особено за финансиската ревизија) треба секогаш да бидат приспособени на напредокот на науките и техниките поврзани со финансиското управување. На сличен начин, кај ревизијата на успешност, методите на ревизија треба да бидат приспособени на развојот во рамки на прибирањето на податоци и техниките за анализа на информации.
- Ревизорскиот кадар треба да биде охрабрен дополнително да ги развива своите професионални квалификации и знаење. Во некои земји, приватните и/или јавните ревизорски организации им наложуваат на своите вработени во текот на секоја година да поминуваат одреден број часови на курсеви, семинари и на други форми на релевантно образование како предуслов за континуирано потврдување и/или унапредување.
- Ефикасноста и ефективноста на внатрешните стандарди и постапки треба да биде проверувана на одредени периоди за да се поправат недостатоците и да се постигнат подобрувања. Таквиот процес на континуирано подобрување ни помага да се осигуриме дека системот на квалитет на ВРИ продолжува да се развива во вистинска насока.
- ВРИ треба да утврди одредници и други мерки за успешност за да ја надгледува својата работа со текот на времето и да овозможи споредба со успешноста на други слични институции.

- Интеракцијата и честата комуникација и контакт помеѓу ВРИ и другите локални или меѓународни професионални тела во полето на ревизијата или други сродни полиња ни помага да се осигуриме дека ВРИ е во чекор со модерниот развој во областа на ревизија. ВРИ треба, исто така, да придонесе во развојот на професијата преку активно учество во настани организирани, на пример, од страна на ИНТОСАИ и на неговите регионални групи и комитети. Исто така, корисно е ВРИ да учествува, и каде што е можно да им обезбеди лидерство на релевантните професионални организации на национално ниво.

#### *Улога на функциите за поддршка*

- Организационата структура на ВРИ треба да има соодветни функции за поддршка, како на пример, ИТ, обука, финансии и администрација, човечки ресурси и меѓународни работи, во зависност од големината, законодавството, социјалните, економските и другите релевантни услови, коишто се грижат ВРИ да функционира ефикасно во согласност со својата мисија.
- Треба да се воведат погодни технолошки и други инфраструктури како поддршка на алатките и техниките за ревизија користени од страна на ревизорскиот кадар.
- ВРИ треба да има воведено ефикасна припрема за добивање услуги од надворешни експерти кога треба да се спроведе ревизија од невообичаена природа и кога треба да се осигури дека работата на таквите експерти ги задоволува стандардите за квалитет на ВРИ.

#### **Видови ВРИ**

ВРИ во голема мера се разликуваат во структурата и режимот на работење. Двата распространети типа главно се опишано како „судови“ и „служби“. Во рамки на овие категории, се разбира, има најразлични варијации.

Во ВРИ од типот на „суд“, на пример, некои користат колегијален пристап од високо ниво при одлучувањето за важни прашања со значително централно насочување и управување со институцијата. Кај овие ВРИ, претседателот (или претседавач) може да има значително влијание врз одлуките направени во рамки на овој колегијален процес. Помеѓу членовите на судот и индивидуалните ревизори може да има неколку нивоа на хиерархија или надзор, коишто на некој начин се слични со оние во рамки на ревизорската служба. *Algemene Rekenkamer* (Холандскиот суд за ревизија) е пример за ваква структура.

Во други судови на ревизија, поголемиот дел од овластувањето за донесување одлуки го имаат посебните компоненти („кабинети“), кои во голема мера можат да функционираат независно едни од други. Во рамки на посебните кабинети постои веројатност да има мал број, доколку воопшто има, нивоа на надзор помеѓу ревизорите колегиумот од кабинетот што донесува одлуки. Ревизорските судови од овој вид, исто така, вообичаено имаат правни (судски) функции, првенствено во однос на финансиските неправилности, како и ревизорските одговорности што се среќаваат кај другите ВРИ. *Cour des Comptes* во Франција е пример за ваков тип на ревизорски суд. Тој е потпомогнат од страна на „*parquet général*“ (јавното обвинителство) кое му дава правни совети на Судот, учествува во процесот на контрола на квалитетот преку прегледување на ревизорските извештаи и во некои ограничени случаи делува како јавен обвинител. Повеќето од ревизорите се судии, кои даваат заклетва кога му пристапуваат на Судот.

ВРИ што се организирани како „служби“, честопати се смета дека се релативно хомогени групи, но овде исто така, ознаките може погрешно да нè наведуваат. На чело на таквите ВРИ најчесто се наоѓа еден функционер со назив „генерален ревизор“.<sup>2</sup> Овластувањето на овој

<sup>2</sup> Како важен исклучок треба да се спомене дека *Riksrevisionsverket* (Национална канцеларија за ревизија) на Шведска има три Генерални ревизори, сите со еднаков статус.

функционер сепак може многу да варира. Во некои случаи скоро сите поголеми одлуки (што вообичаено вклучуваат крајно одобрени од ревизорскиот извештај, на пример) се носат од страна на, или се повикуваат на или пак се одобрени од генералниот ревизор. Во други случаи, значително овластување може да им биде дадено на пониско рангирани функционери. Овие пониско рангирани службени лица може да имаат независно овластување да иницираат ревизии и да одобруваат издавање на извештаи со резултати. Националната канцеларија за ревизија на Обединетото Кралство е пример за овој вид на ВРИ.

## Типови ревизија

Исто како што има голема разновидност кога станува збор за организационата структура на ВРИ, постои и голема разновидност во видот на ревизии што тие ВРИ ги спроведуваат. Најчесто се среќаваат два главни типа - финансиски ревизии и ревизии на успешност. Всушност, постојат разни видови ревизии што може да се категоризираат на следниов начин:

- Ревизија на финансиски извештаи (потврдување): Дали ревидираните изјави или извештаи прецизно ги отсликуваат финансиските услови и/или активности на ревидираниот субјект?
- Ревизија на регуларноста: Дали субјектот на ревизија ги почитува законите и прописите што се применуваат?
- Ревизија на економичноста: Дали избраните средства претставуваат најекономична примена на јавните средства за дадената функција или активност?
- Ревизија на ефикасноста: Дали добиените резултати се сразмерни со вложените ресурси?
- Ревизија на ефективноста: Дали резултатите се конзистентни со целите на програмата или политиката?
- Процена на конзистентноста на политиката: Дали средствата употребени со политиката се конзистентни со групата цели?
- Процена на влијанијата на политиката: Кои се економските и социјалните влијанија на политиката?
- Процена на ефективноста на политиката и анализа на условеноста: Дали проучуваните резултати се целосно или делумно резултат на политиката, или постојат и други причини?

Секоја од ревизии вклучува различни методологии и како последица на тоа, различни видови контрола на квалитетот и услови на управување.

## Дефиниции

Терминологијата во голема мера се разликува од една до друга ВРИ. За да не дојде до забуна, следниве термини се користат во овој документ:

**Контроли на квалитетот** се постапки преку кои една ВРИ се стреми да го осигури високиот квалитет на својата ревизорска и друга работа.

**Обезбедување квалитет** е процес преку кој ВРИ може да се осигури дека:

- *потребните контроли се установени;*
- *контролите соодветно се спроведуваат; и*
- *се идентификувани потенцијалните начини на зајакнување или други контроли за подобрување.*

**Систем за управување со квалитетот** претставува група координирани активности за насочување и контролирање на ВРИ во однос на квалитетот и се состои од четири дела:

- *контрола на квалитетот*
- *обезбедување на квалитет*
- *планирање на квалитетот со цел дефинирање на целите и поврзаните постапки*
- *подобрување на квалитетот за да се постигне уште поголем квалитет во работењето*

**Ревизорската програма** опфаќа серија ревизии коишто се предвидува да се спроведат во рамки на одреден временски период.

**Планот со задачи за ревизија** ги опишува активностите што треба да се спроведат во врска со некоја одредена ревизија.

**Главен ревизор** е лицето кое е одговорно и кое треба да даде отчет за извршувањето на ревизијата. Во зависност од условите, тоа може да биде поединец којшто сам ја спроведува ревизијата или пак водач на еден или повеќе тимови коишто делуваат здружено при спроведувањето на ревизијата.

**Директор на ревизија** е непосреден супервизор на главниот ревизор. Во нехиерархиски децентрализиран ревизорски суд некои, но не сите функции што му се припишуваат на овој функционер може да бидат изведувани од страна на виш судија („*contre-rapporteur*“).

**Виш раководител** е член на највисокото раководство на ВРИ, хиерархиски под раководителот на ВРИ. Во рамки на ревизорската служба, ова често е лице со ранг што може да се спореди со Помошен генерален ревизор. Во рамки на децентрализиран ревизорски суд некои од функциите што му се припишуваат на овој функционер може да бидат извршувани од страна на виш судија, додека други може да бидат извршувани од страна на колегиумот на релевантниот кабинет.

## **Заклучок**

Политиките за ефикасен систем на управување со квалитетот може да се каже дека се потпираат на процесите и структурата на ВРИ како институција за квалитет на ревизијата, како и на развојот на целокупниот потенцијал на ревизорите како професионалци, вклучително нивното придружување до Кодексот на етика на ВРИ.

Па така, ставот за квалитет треба да биде негуван и поддржуван преку систематски системи за квалитет и адекватни политики, постапки, извештаи, технологии, финансиски и човечки ресурси и структури.

## **Благодарност**

Во декември 2002 година претседателите на ВРИ на земјите од Централна и Источна Европа, на Кипар, Малта и Турција и Европскиот суд на ревизори, на нивниот состанок во Букурешт усвоија резолуција што ги вклучуваше следниве изјави:

„Со оглед на значајноста на темата и зголемената свесност на ВРИ за контролата на квалитетот и прегледот по извршена ревизија, препорачливо е да се испита изводливоста за подготвување на сеопфатна и детална насока заснована на Европските насоки за примена на Стандардите за ревизија на ИНТОСАИ (особено на Насоката бр. 51, „Обезбедување квалитет“) за дискусија помеѓу заинтересираните страни, вклучително Комитетот за контакт на Врховните ревизорски извештаи на земјите-членки на ЕУ. Претседателите ги замолуваат ВРИ на Унгарија, Малта и Полска и други заинтересирани страни да размислат за подготовка на таква насока со помош од страна на сите заинтересирани ВРИ и од страна на СИГМА.



Експертската група ги опфаќаше:

ВРИ на **Унгарија** (Јанос Ревеш), **Малта** (Брајан Вела) и **Полска** (Јацек Мазур) како и *Cour des Comptes* на **Франција** (Ан Мари Бутин и Кристоф Перон); и СИГМА (Ник Трин и Хари Хевнс) со придонес од другиот кадар и експерти на СИГМА (Бо Сандберг, Јоп Вролијк и Јенс Пионтек).

Насоките подготвени од страна на Експертската група и одобрени од страна на ВРИ на ЕУ може да се најдат на [www.asz.hu](http://www.asz.hu) ; [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) ; [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt) ; или [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

СИГМА сака искрено да искаже благодарност за одличната работа на Експертската група и нејзиниот придонес за овој документ. Исто така, се искажува благодарност за работата на Хари Хевнс и Ник Трин во изработката на овој документ, како и за стручното мислење на групата рецензенти: Ан Мари Бутин, главен советник од *Cour des Comptes* во Франција; Бо Сандберг, директор од *Riksrevisionen* на Шведска; и Детлев Спарберг, поранешен член на Сојузениот суд за ревизија на Германија и Бордот за ревизија на НАТО.

## ГЛАВА 2 - КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТОТ

### Вовед

Постапките за контрола на квалитет што важат во рамки на самиот процес на ревизија се клучен елемент во обидот да се осигури висок квалитет во работењето на ВРИ. Ефективните постапки за контрола на квалитетот- базирани на меѓународни стандарди и на искуството од другите земји- се опишани во **оваа глава**. Установувањето на такви постапки е првиот чекор.

Освен тоа, ВРИ мора да се погрижи постапките да функционираат ефикасно. Искуството покажа дека особено ефикасен начин да се постигне ова е прегледот на квалитетот на извршената ревизија. Ова е разработено во **Глава 3**.

Голем број ВРИ од долгогодишното искуство научија дека ефективната контрола на квалитетот и постапките за обезбедување квалитет, иако се клучни, се само дел од целокупната стратегија за градење целосно ефективна ВРИ што овозможува ревизии со висок квалитет и има соодветно влијание врз отчетноста и ефективноста на државните субјекти. Овој дел од целокупната стратегија може да биде опишан како „управување на институцијата заради квалитет“. За добрите практики во оваа гранична област се дискутира во **Глава 4**.

### Управување со квалитетот во процесот на ревизија

Природата и обемот на внатрешниот систем за контрола на квалитетот на дадена ревизорска организација зависи од фактори како што се видот на ВРИ (Ревизорски суд/ Сметководствен суд или Национална канцеларија за ревизија), големината, степенот на доделување на овластувањето за донесување одлуки, природата на работата, видот на извршената ревизија, организационата структура, соодветните забелешки за трошоците/придобивките, нивото на кадарот и законодавството.

### *Фази на ревизија- планирање, спроведување, подготвување извештаи и дополнување*

Системот за контрола на квалитетот треба да се спроведува за времетраењето на сите фази од ревизијата.

Сите лица вклучени во ревизијата имаат лична одговорност да ги разберат своите задачи и да се осигурат дека нивната работа е во склад со стандардите. Ова ги вклучува сите фази од ревизијата. Исто така, важно е контролата на квалитетот да се одвива во атмосфера на отвореност и доверба- интерактивен процес каде и лицата од понизок ранг се охрабрени да им дадат повратна реакција на надредените во врска со начинот на кој се управува со ревизијата и да презентираат идеи за можни подобрувања.

Сите нивоа на кадарот треба да бидат оценувани на одреден период со цел да се утврдат сите недостатоци во вештините, квалификациите и способностите на кадарот. Овој аспект на управување со човечки ресурси е поопширно разработен во **Глава 4**. За време на овој процес на оценување, исто така, може да се дознае дали нештата тргнале во погрешна насока (и зошто) за време на ревизијата и кои корективни дејствија може да се преземат за исправање на овие недостатоци во идните ревизии.

### *Управување со процесот на ревизија - насока, надзор, преглед*

ВРИ треба да се погрижат во текот на сите фази од ревизијата да има ефективна насока, надзор и преглед со цел да се обезбеди разумна гаранција дека работата е компетентно извршена.

**Насока** = давање на соодветни инструкции на кадарот кому му е доделена работата.

**Надзор** = набљудување на напредокот на ревизијата со цел да се осигуваме дека работата се извршува во согласност со планот со задачи за ревизија и доколку е неопходно, решавање на проблеми што се јавуваат за времетраење на текот на ревизијата.

**Преглед** = оценување на адекватноста на планирањето на ревизијата и извршувањето и на извештајот што се јавува како резултат.

Овие прашања се подетално разработени во Анекс Г, вклучително разлики во постапките помеѓу хиерархиските ВРИ и оние кај коишто функциите на управување им се доделени на колегиумите или кабинетите.

### ***Резултати од компјутеризацијата***

Посебно внимание треба да им се обрне на потенцијалните предности и на можните проблеми од компјутеризацијата. Ревидирањето наложува посебни вештини кога субјектот на ревизија функционира во рамки на компјутеризирана средина. Ревизорите во овие услови треба да имаат не само основно познавање на компјутери, туку треба да имаат или да стекнат познавања за системите и програмите што се користат од страна на субјектот на ревизија. ВРИ треба да обезбедат соодветна обука за развивање на овие вештини и експертска помош кога е потребно, на пример за процена на ИТ системите.

Во исто време, програмите за компјутеризирана ревизија, кога се правилно применети, можат во голема мера да ја зголемат ефикасноста на процесите за ревизија. На пример, тие се во состојба да овозможат повеќето или сите работни документи за ревизија да бидат ставени во електронска форма, наместо да бидат рачно подготвувани. Современите ревизорски системи, кои во голема мера ги користат компјутерите со цел ревизијата да не биде на хартија, вклучително поврзаните работни документи, постапките и документацијата, содржат голем број вградени контроли и заштитни мерки. Во таквите системи, сите фази на ревизијата можат да бидат раководени во електронски формат. Таквите програми можат, исто така, во голема мера да ги забрзаат ревизиите, особено оние што се од повторлива природа.

Автоматизираниот систем за контрола на квалитетот може да вградува стриктно дефинирана група критериуми за овластување и одобрување, како и карактеристики што ќе се погрижат во сите случаи да се користат и да се комплетираат стандардни документи и контролни листи (кои во секое време би можеле да им бидат достапни во електронска форма на сите членови на ревизорскиот тим).

Кај таквите системи, некои делови од работата на надзорниците и прегледувачите се електронски поддржани во реално време. Првите нацрт-верзии од некои типови ревизорски извештаи можат да бидат автоматски создадени по заклучокот од ревизијата. На крајот на краиштата, поволностите од системот, вклучително ИТ системот, зависат од она што е вклучено во него.

### **Извори на критериуми за контрола на квалитетот**

За насоките образложени во Анекс Г се препорачува дека обезбедуваат цврста основа за систем за управување со квалитетот на дадена ВРИ. Други критериуми за контрола на квалитетот може да се најдат кај одреден број извори, како на пример:

- законодавството за ревизија;
- стандардите за ревизија (вклучително Стандардите за ревизија на ИНТОСАИ, Европските насоки за примена, Меѓународните стандарди за ревизија на ИФАЦ и сопствените стандарди на ВРИ);
- извештаи за мисијата и предвидувањата на ВРИ и други ВРИ политики;
- ВРИ прописи, известувања, контролни листи и насоки;
- прирачници за ревизија.

## **Квалитет во планирањето на ревизијата**

Постои голема веројатност дека на ВРИ би му била потребна цела низа механизми за планирање. Структурата на планирање што е објаснета овде беше наменета за ВРИ што е централно насочена. Постои голема веројатност дека и децентрализираната ВРИ ќе се соочи со истите потреби, но може да биде неопходна различна структура. Вообичаените нивоа на планирање за централно управувана ВРИ се изнесени во придружната табела.

Кај сите ВРИ, потенцијалните ревизии што тие може да ги извршат ги надминуваат ревизорските ресурси што се достапни, и од аспект на бројот и од аспект на мешавината на вештини на ревизорскиот кадар. Овие ограничувања го лимитираат бројот и типот на ревизии што ВРИ може да ги спроведе. Па така, при стремежот по нови нивоа на квалитет, првата задача на ВРИ (или на составната единица на подецентрализиран ВРИ) е да ги користи достапните ресурси за да создаде ревизии со највисок можен приоритет со резултати што ќе се реализираат кога се очекува да бидат најкорисни.

ВРИ, исто така, се соочуваат со најразлични ситуации во однос на опсегот на одлучување што го имаат при користењето на достапните ревизорски ресурси. Некои ВРИ имаат скоро целосно право на одлучување при изборот на тоа кои ревизии да ги спроведуваат и кога да ги спроведуваат. Други пак се ограничени со условите од законот да извршуваат одредени ревизии, како на пример годишна ревизија на извршувањето на државниот буџет, за што резултатите треба да се испорачаат до одреден временски рок.

## Структура на планирање

**Извештаи за мисијата и предвидувањата** даваат основа за корпоративно планирање и општа рамка за операциите на ВРИ. За да се помогне во всадувањето на вредностите на ВРИ кај своите вработени, пожелно е кадарот, на сите нивоа, да учествува во развојот на извештаите за мисијата и предвидувањата.

**Корпоративни планови** се потребни на ниво на ВРИ за да ја образложат целокупната деловна стратегија за ВРИ на тригодишна основа (или друг разумен период) за да се удрат темелите на процесот на стратешко планирање. Корпоративниот план треба да се поврзе со предложениот буџет на ВРИ и може да биде објавен. Во оваа насока, ВРИ ќе ја образложи својата мисија и своето предвидување, како и целокупните цели на работата.

**Стратешките планови** се потребни за ВРИ, како целина, а и за секоја од нејзините компоненти, образложувајќи ја работата потребна за да се исполнат целите и задачите на ВРИ, како тоа ќе биде постигнато и со кои ресурси. Целокупното оценување на ревизорските ризици треба да биде проценето и материјалноста на работните области треба да биде земена обѕир при развојот на овие планови. Треба да се установаат одговорностите со цел да се измери успешноста. Вообичаено, овој процес на планирање треба да ја дефинира работата за годината што претстои, но подложи на промени бидејќи условите се менуваат. Оваа дефиниција за работата во годината што следува треба да биде споена со прелиминарно предвидување за работата што треба да се изврши во период од барем една година, та дури и некогаш за периоди што опфаќаат три или повеќе години. Раководителите на поголемите ВРИ компоненти треба да ги предложат овие стратешки планови, во склад со извештаите за мисијата и предвидувањата на ВРИ и корпоративните цели, да бидат одобрени (или менувани) од претседателот (генералниот ревизор).

**Оперативни планови** (годишни и повеќегодишни ревизорски програми и индивидуални планови со задачи за ревизија) се потребни за работа и за детална ревизија. Овие планови можат да бидат поддржани со управување на ресурсите и системи за снимање на времето што ќе дадат податоци, кои ќе овозможат надгледување, управување и отчетност за работата. Оперативното планирање, исто така, опфаќа буџетски планови, прелиминарни истражни планови, физибилити студии и претстудии.

Ќе бидат потребни соодветни **информациски системи** со цел да ја поддржат рамката на планирање и другите потреби од деловни информации.

Рутините на **внатрешно следење и анализата на резултатите** се важни алатки за ВРИ да го процени и да го следи влијанието од нивната работа. Информациите што тие ги обезбедуваат треба да бидат воведени во разните процеси на планирање.

Таквите ограничувања може да потрошат значителен дел од достапните ревизорски ресурси, барем во текот на одредени периоди од годината. Сепак, други ВРИ се должни да одговорат на барања за ревизија од страна на Парламентот и ВРИ би можел или пак, не би можел да влијае врз делокругот на овие ревизии. Во секој случај, сите ВРИ треба да имаат ефективен процес, според кој ќе одлучуваат како најдобро да ги користат сопствените ресурси.

### *Учесници*

Процесот на планирање на ревизија во идеални услови би требало да се базира на консултација помеѓу различниот ВРИ кадар во зависност од фазата на планирање што се зема предвид. Во централно управувана ВРИ, годишните и/или повеќегодишните одлуки за програма за ревизија вообичаено би го вклучувале раководителот на ВРИ, кој би го дал крајното одобрение, како и други во хиерархијата на управување. Во рамки на ревизорски суд што применува процеси на централизирано одлучување на ниво на колегиум, може да се користи пристап на споредба при што крајните одлуки би биле донесувани од страна на колегиум.

Во рамки на други ВРИ со подецентрализиран пристап во управувањето, овластувањето за донесување на овие одлуки може да им припаѓа или да им биде доделено на составните делови на ВРИ. Во овој случај, посебните одлуки може, но не мора да бидат консолидирани во рамки на една програма што ја претставува предвидената работа на ВРИ како целина.

Планот на задачи за ревизија што се однесува на специфична ревизија, вообичаено се развива од страна на главниот ревизор и ревизорскиот тим под надзор на директорот на ревизија. Ова споделување на одговорности и искуства треба да помогне да се осигуриме дека ревизорските програми и плановите со задачи се реални и остварливи.

### *Годишна ревизорска програма*

Повеќето ВРИ имаат пристап на планирање што функционира на неколку нивоа. Еден од општите пристапи е развојот на годишна програма за ревизија<sup>3</sup>, којашто вообичаено вклучува разгледување на низа можни ревизии (понекогаш вклучувајќи потенцијални ревизии предложени од страна на ревизорскиот кадар). Потоа се разгледуваат различните атрибути на можната ревизија и потоа се донесува одлука за тоа кои ревизии имаат највисок приоритет со оглед на ограничувањата со коишто се соочува ВРИ.

При развивањето на годишна програма за ревизија, честопати е корисно тоа да се направи во контекст на долгорочна перспектива. На пример, ВРИ може да развие провизорна листа на ревизии за кои смета дека треба да се спроведат, да речеме во следниве пет години. Таа провизорна листа потоа ќе биде повторно разгледувана, ревидирана и проширувана во редовни интервали, можеби и годишно. Ова ѝ овозможува на ВРИ да избира ревизии за една година и притоа да остане свесна за ревизорската работа што се очекува во следните периоди.

Постапките за одлучување по годишната програма за ревизија и другите начини на одлучување на целта и временскиот распоред на одредени специфични ревизии ќе се разликуваат од една ВРИ до друга. Без оглед на процесот што се применува за да се донесат овие одлуки во рамки на одредена ВРИ, забелешките што треба да се дел од нивната основа остануваат исти. Па така, дури и процесот да е во голема мера децентрализиран, со мала или без воопшто централна насока, организацијата- или нејзините компоненти на донесување одлуки- треба да се обидат да заземат сличен пристап, на сличен начин земајќи ги предвид релевантните фактори во рамки на ВРИ. Овие фактори треба да бидат целосно документирани, особено дискусиите и одлуките во врска со ревизорските ризици, без оглед на процесот на управување што постојано се применува.

ВРИ треба, исто така, да признаат дека ревизорската програма не може да биде статична. Условите се менуваат, а со нив се менуваат и приоритетите помеѓу потенцијалните предмети на ревизија. Се јавуваат нови проблеми и прашања, понекогаш од итна природа, и ВРИ мора да биде подготвена да ја приспособи својата работна програма со цел да ги задоволи тие потреби. Па така, од време на време, некои програмирани ревизии можеби ќе треба да се заменат со други како одговор на овие променливи услови.

### *План со задачи за ревизија*

Подготовката на план со задачи за ревизија претставува клучна фаза во процесот на ревизија. Ревидирањето вклучува собирање и анализа на податоци доволни за да се извлечат правилни заклучоци. Ресурсите достапни за тој процес се секогаш ограничени. Развојот на план за ревизија претставува средство за усогласување на работата што треба да се заврши со ресурсите што се достапни за постигнување на тоа. Дobar план за ревизија е оној кој, доколку е

---

<sup>3</sup> Во овој документ, терминот „ревизорска програма“ ја опишува серијата ревизии што се очекува да бидат спроведени во рамки на одреден временски период. Терминот „план со задачи за ревизија“ ги опишува активностите што треба да се спроведат во врска со одредена ревизија. Погледнете ги дефинициите на крајот од **Глава 1**.

спроведен соодветно, има голема веројатност да ги достигне ревизорските цели во рамки на границите на достапните ресурси и има најмала примена на ресурси кај задачи што се покажува дека биле непотребни.

Подготовката на план со задачи за ревизија треба да ги земе предвид ризикот и материјалноста и да се заснова на разбирањето на субјектот на ревизија и неговата организациона структура, програми и активности и ИТ околината во чии рамки функционира.

### ***Вообичаена содржина на планот со задачи за ревизија***

Планот за задачи за ревизија вообичаено би требало да се осврнува на следниве прашања:

1. Правна рамка за ревизијата.
2. Краток опис на активноста, програмата или телото што ќе се ревидира, вклучително резиме со резултатите од претходните ревизии и нивното влијание.
3. Причини за ревизијата.
4. Фактори што влијаат врз ревизијата, вклучително оние што ги одредуваат праговите на материјалноста.
5. Процена на ризикот.
6. Цели, делокруг и пристап на ревизијата (да се добијат докази, кога и како):
  - \* прагови на материјалност
  - \* системи што треба да се проценат и да се тестираат
  - \* методологии што се планира да се користат
  - \* стратегии за земање на примероци
  - \* очекувана големина на примероците
  - \* зависност од други ревизори и/или експерти
  - \* специјални проблеми што се предвидени
7. Потребни ресурси:
  - \* специјализиран кадар (кој и кога)
  - \* надворешни експерти (кој и кога)
  - \* патнички услови
  - \* време и буџети на чинење
8. Предвиден надоместок што треба да се наплати за ревизијата, доколку е потребно.
9. Одговорности на поврзаност на ревизорскиот субјект.
10. Временски распоред на ревизија, вклучително предвидениот датум на испорака на нацрт-извештајот.
11. Форма, содржина и корисници на крајниот ревизорски исход.

Планот треба да утврди како и кога ќе биде спроведена ревизијата и дали се доволни прибраните соодветни ревизорски докази за да го поддржат ревизорското мислење (финансиска ревизија) или ревизорските наоди, заклучоци и препораки (ревизија на успешност). Додека постои голема веројатност основните елементи од ревизорските планови да бидат слични, фактичката содржина во голема мера ќе се разликува во зависност од типот на ревизија (финансиска ревизија, ревизија на регуларност и ревизија на успешност), целите на ревизијата и субјектот на ревизија.

Значителни разлики ќе бидат пронајдени дури и кај еден вид на ревизија. На пример, кај ревизија за потврда на финансиските извештаи на субјект за кој се верува дека има добри сметководствени системи, постои голема веројатност методологијата да го нагласува тестирањето на системите и испитувањето на адекватноста на контролите на управување.

Доколку сметководствените системи се компјутеризирани, планот треба да ја препознае потребата на тимот да вклучи кадар со бараните ИТ вештини и компјутерски ресурси. Од друга страна пак, ако ревизорот има причина да се сомнева во исправноста на системите и/или адекватноста на контролата, планот треба да ја препознае потребата за трудово поинтензивна задача на земање примероци и тестирање на значително поголем број на индивидуални трансакции.

### ***Елементи на квалитет и планирање на задачата за ревизија***

Планот на задачата за ревизија со висок квалитет треба да одразува одреден број елементи, вклучително следново:

- Целта на ревизијата треба да биде јасно установена.
- Планираната методологија треба да биде дефинирана.
- Праговите на материјалност треба да бидат дефинирани.
- Ревизорските ризици треба да бидат проценети и опишани.
- Временскиот распоред на ревизијата треба да биде детално опишан заедно со датумот на кој нацрт-извештајот ќе биде подготвен за внатрешно разгледување.
- Финансиските и човечките ресурси потребни за ревизијата (како што е ревизорскиот кадар, специјализираниот кадар и потребните експерти, обуката, планираните патувања, времето и буџетите на трошоци) треба да бидат проценети и образложени во планот. Распределбата на достапни ресурси треба да се заснова на приоритетите на ВРИ.
- Дополнувањата на прашањата отпочнати на претходните ревизии треба да бидат јасно дефинирани. Постојаните ревизорски документи треба јасно да укажат кои теми и препораки од претходната ревизија треба да бидат следени.
- Улогите и одговорностите на кадарот, вклучително сите специјалисти и експерти, треба јасно да бидат дефинирани.
- Чекорите на ревизијата и постапките на тестирање треба да бидат јасно дефинирани и распоредени на одредени поединци.
- Постапките за документирање на чекорите од ревизијата и тестовите и за ажурирање на постојаните ревизорски документи треба да бидат дефинирани во работните документи.

За време на фазата на планирање на задачите за ревизија, главниот ревизор треба да го стори следново, споделувајќи ги резултатите со други членови од ревизорскиот тим:

- да развие сеопфатно разбирање за правната рамка за ревизијата, земајќи ги предвид сите законодавни услови и промени;
- да развие задоволително разбирање за активноста, програмата и телото што ќе се ревидира;
- да воспостави соодветни врски со субјектот на ревизија од аспект на временскиот распоред, целта и пристапот на ревизијата.

Оние што подготвуваат план со задачи за ревизија треба да ги земат предвид прашањата дискутирани во придружните табели, *Типична содржина на план со задачи за ревизија и елементи на квалитет во планирањето на задачите за ревизија*.

Честопати, се покажало како особено добро доколку предложениот план со задачи за ревизија е прегледан од страна на искусен ревизор којшто е надвор од ревизорскиот тим. Таквите прегледи може да отворат прашања што не биле земени обзир од страна на изготвувачот на



планот и кои укажуваат на потребата планот да се измени од материјален аспект. Во рамки на ревизорска служба со хиерархиска структура, таков преглед вообичаено се наложува преку политиката на службата и најчесто се спроведува од страна на едно или повеќе надзорни нивоа над главниот ревизор. Во рамки на подецентрализиран ВРИ, како што се некои ревизорски судови, прегледот може да биде извршен на кооперативна основа од страна на експерт од истата област како и од страна на главниот ревизор или од страна на одговорниот виш судија (*contre-rapporteur*), доколку тоа се бара.

Оние што планираат ревизии на финансиски извештаи (потврдување) им се препорачува да ги земат предвид стандардите на Меѓународната федерација на сметководители (ИФАЦ).

Кај ревизијата на успешност, бројот и сложеноста на прашањата за планирање може да бидат уште поголеми. Методологијата за процена на работната ефикасност на даден субјект ќе биде сосема различна од методологијата што се обидува да ја мери ефективноста на програмата во постигнување на наведената цел. Овие два вида ревизии вклучуваат собирање и анализирање на разни видови податоци од различни извори. Со оглед на потенцијалната тешкотија во собирањето податоци потребни за важечки заклучоци во некои видови ревизии на успешност, планот можеби ќе треба да вклучува прелиминарно тестирање на методологијата со цел да ја одреди нејзината изводливост. Друг често користен пристап е извршувањето на прелиминарна студија на потенцијалната област на ревизија со цел да се одреди веројатната корист од целосната ревизија и да се избере соодветна методологија.

Сосем различен проблем може да се јави кај ревизија на успешноста доколку методологијата се потпира на користење податоци од административни записи, како што е случајот со многу од нив. Во таква ситуација, планот треба да вклучува одредби за процена на исправноста на тие податоци. Ова може да вклучува ревизорски чекори што се слични во некои аспекти со оние користени во ревизија на финансиски извештај.

### ***Типични методологии за спроведување задачи за ревизија***

Теренската работа треба да се извршува во согласност со одобриениот план со задачи за ревизија и треба да обезбеди доволно количество релевантни докази за да одреди со сигурност дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување и неправилности - во случај на ревизија за потврдување - и дали фактите поврзани со ревизиите за успешност се научно и/или рамноправно одредени. Погледнете ја придружната табела што се заснова на *Европските насоки за примена*.

Изборот на методологијата помеѓу различните методологии што се достапни и начинот на кој методологијата треба да се спроведе треба да бидат внимателно разгледани за време на фазата на планирање на задачите од ревизијата.

### ***Услови и мерки за осигурување на контролата на квалитетот***

Планот со задачи за ревизија е поделен на одреден број детални задачи што им се доделуваат на индивидуални членови на тимот. За да се осигури контрола на квалитетот за време на процесот на планирање, мерките може да вклучуваат постапки за насока, надзор и преглед за да се погрижиме дека планот со задачи за ревизија е адекватно подготвен. Примарните мерки може да вклучуваат политика на управување за користење на стандарден распоред и структура на документи, следејќи ги условите од Меѓународните ревизорски стандарди (ИНТОСАИ и ИФАЦ) и одобрувањето на контролната листа за планирање.

Директорот на ревизија треба да обезбеди писмено одобрение за кои било промени во задачите на планирање на ревизијата. Промените коишто значително влијаат врз целокупниот план на ревизија - од аспект на целите на ревизијата, временскиот распоред и потребните човечки и финансиски ресурси - треба да бидат одобрени од одговорниот виш раководител.

### ***Методолошки прашања разработени во Европските насоки за примена***

1. Извори и методи за наоѓање на ревизорски докази
  - Извори
  - Методи
  - Природа
2. Ревизорски пристап
  - Цели
  - Тестирање
3. Проучување и испитување на внатрешната контрола и тестови на контрола
4. Информациски системи
  - Контроли за општо воведување
  - Ревизии по барање
5. Ревизорски примероци
6. Аналитички постапки
  - Анализа на трендовите
  - Анализа на размерот
  - Предвидлива анализа
7. Користење на работата на други ревизори и експерти
8. Документација
9. Методологија на ревизија на успешност
  - Техники за собирање податоци
  - Техники за анализа на информации

Планирањето на ревизијата, исто така, треба да предвиди надгледување на работата од страна на директорот за ревизија во однос на планираното наспрема времето потрошено на секоја работа, базирано врз работните формулари пополнети од страна на секој ревизор. Следењето на трошоците е важно при процената дали ревизијата добро се развива или не.

Независниот преглед на ревизорските предлози, програми и планови со задачи од страна на експерти од истата област или други единици во рамки на ВРИ може, исто така, да биде корисен метод за отпочнување на преглед на квалитетот на процесот на планирање.

### **Квалитет во спроведувањето на ревизијата**

Спроведувањето на ревизијата се однесува на фазата од ревизијата за време на која се собираат податоци со цел давање мислење или обезбедување наоди, заклучоци и препораки во однос на предметот на ревизијата. Од суштинско значење е ревизијата да се одвива во согласност со планот со задачи за ревизија, иако тој план можеби би требало да се менува доколку околностите го направат првичниот план несоодветен или неадекватен.

### ***Учесници***

Главни учесници во оваа фаза од ревизијата во рамки на централно управувана ВРИ се најчесто одговорните виши раководители, директорот на ревизија, главниот ревизор и членовите на тимот, доколку има такви. Директорот на ревизија и главниот ревизор извршуваат должности од раководна природа (насока и преглед). Главниот ревизор, исто така, ќе извршува контрола на квалитетот од надзорна природа во однос на членовите на тимот.

### ***Елементи на квалитет во спроведувањето на ревизија***

Одговорноста за квалитет за време на фазата на спроведување на ревизијата паѓа во прв ред врз главниот ревизор. За да ја исполни оваа одговорност, главниот ревизор, заедно со директорот за ревизија или друг надзорник, мора да се осигури дека:

- членовите на ревизорскиот тим го разбираат планот со задачи за ревизија и задачите што им се доделени, потоа дека ги имаат вештините потребни за извршување на доделените задачи и дека нема конфликт на интерес или други фактори што би го спречиле кој било член на тимот да ги извршува доделените задачи на компетентен и објективен начин;
- членовите на ревизорскиот тим се соодветно надгледувани во извршувањето на доделените задачи;
- ревизијата напредува во согласност со планот со задачи за ревизија;
- планираниот пристап на ревизија останува соодветен во поглед на информациите собрани при ревизијата или дека соодветните промени се направени;
- промените во методологиите и другите елементи од планот со задачи за ревизија се одобрени од страна на главниот ревизор и во случаи кога тоа е соодветно, и од страна на други функционери на ВРИ;
- соодветната помош ќе се бара во случај на непредвидени проблеми или прашања што се јавуваат во текот на ревизијата;
- ревизорската документација е соодветно чувана и дека лесно може да се дојде до ревизорските тестови и наоди;
- ревизорските докази се правилно следени;
- системите за внатрешна контрола на субјектите на ревизија, вклучително контроли од ИТ природа, се правилно документирани, проценети и тестирани;
- се користи правилен метод за земање примероци, аналитички постапки, техники за собирање податоци и техники за анализа на информации онаму каде што е соодветно;
- работните документи вклучуваат релевантни, веродостојни и задоволителни докази што ги поддржуваат сите заклучоци, препораки и размислувања;
- сите резултати од ревизорското тестирање и ревизорските наоди се правилно документирани во работните документи од ревизијата, дека резултатите се правилно прегледани и дека таквите прегледи се исто така документирани;
- ревизорските наоди се опишани објективно, чесно, прецизно, целосно и сеопфатно, со акцент на материјалноста и концизноста. Проблемите треба да бидат документирани во рачна или во електронска форма и доколку е потребно, подоцна да се решат со вишите ревизори.

Во рамки на децентрализиран ревизорски суд, учесниците во фазата на спроведување може да бидат ограничени на главниот ревизор и ревизорскиот тим со виш судија или „*contre-rapporteur*“ во улога на прегледувач, кој би можел да даде совети и помош, доколку тоа се бара од него.

### ***Улоги и одговорности***

Пред да се започне со фактичката теренска работа на ревизија, од корист би било главниот ревизор да го разгледа внимателно планот со задачи за ревизија за да се осигури дека истиот може да биде правилно спроведен. Доколку тој или таа е во функција на водач на ревизорски тим, овој преглед треба да биде извршен. Прашањата што се поставуваат и решаваат во оваа

фаза можат да помогнат да се избегнат проблеми и одложувања во понатамошниот тек од ревизијата.

Во текот на ревизијата, главниот ревизор треба да ја надгледува работата на членовите на тимот, доколку такви има, со цел да се осигури дека работата е соодветно извршена, во согласност со планот. Опсегот и природата на оваа улога ќе зависи од фактори како што се бројот на лица вклучени во задачата за ревизија, нивното искуство, стручно мислење, квалификации и кадарност. Неретко, за време на одвивањето на ревизијата, членовите на ревизорскиот тим се среќаваат со непредвидени тешкотии чии решавање е надвор од рамките на нивните способности. Во овие ситуации, членовите на тимот треба да бидат охрабрени да бараат помош од поiskusни ревизори и/или од главниот ревизор.

Доколку се појави проблем за чие решавање се потребни вештини што членовите на тимот не ги поседуваат, тогаш главниот ревизор треба да бара помош од релевантни експерти. На пример, доколку се јават правни проблеми, тогаш би било најсоодветно главниот ревизор да побара совет од експерти во областа на правото во рамки на ВРИ или надвор од неа. Тешките аналитички проблеми може да наложат вклучување на квалификувани статистичари, економисти и други експерти.

Во спроведувањето на ревизорскиот план, од голема помош би било доколку сите членови на тимот подготвуваат, на дневни или на други редовни основи, детални извештаи за работата/времето. Таквите извештаи може да помогнат да се осигуриме дека работата се извршува во рамки на договорениот распоред и работните денови предвидени на ревизија.

Надзорните должности може да станат уште поголем предизвик во рамки на ревизија што вклучува повеќе групи ревизори на неколку локации. Во ваква ситуација, всушност, може да има неколку ревизорски тимови што ќе работат истовремено, а секој од нив би бил предводен од „водач на тимот“. Главниот ревизор е одговорен за координирање на работата на разните тимови со цел да се осигури дека резултатите се поклопуваат и за вршење надзор врз водачите на разните тимови доколку тоа е неопходно.

Во хиерархиски поставена ревизорска служба и централно раководени ревизорски судови, вообичаено е да постојат неколку нивоа на надзор врз главниот ревизор. Во рамки на овие организации се очекува минимум едно од овие надзорни нивоа (директорот на ревизија) да остане во контакт со главниот ревизор и одвреме-навреме да го прегледува напредокот на ревизијата и да ги идентификува сите проблеми што може да се јават. Овој надзорник е вообичаено одговорен за одобрувањето на кои било значителни промени во планот со задачи за ревизија и за доаѓање до каква било стручна помош што на главниот ревизор можеби би му била потребна.

Кај подецентрализираните ревизорски судови може да има неколку, доколку воопшто има, нивоа на надзор врз главниот ревизор. Виш судија или „*contre-rapporteur*“ може да биде достапен за да даде совети доколку е потребно, но вообичаено ова лице нема овластување да го насочува главниот ревизор при спроведувањето на ревизијата. Оваа ситуација му наметнува уште поголема одговорност на главниот ревизор да се погрижи за успешно завршување на ревизијата.

По завршувањето на тестирањето на ревизијата, главниот ревизор и неговите/нејзините надзорници (доколку воопшто има такви) треба да ги прегледаат сите аспекти од ревизорските задачи извршени за време на ревизијата, вклучително извршените тестови, наоди и работни документи и документацијата со прегледи. Кај овој процес на преглед можеби би било од помош да се идентификуваат промените и подобрувањата неопходни за идните ревизии.

### ***Услови и мерки за обезбедување контрола на квалитетот при извршување/ теренска работа***

Теренската работа која ќе биде соодветно планирана за време на фазата на планирање треба да им биде доделена на индивидуални членови на тимот. За да се обезбеди контрола на квалитетот

за време на процесот на извршување/теренска работа, мерките може да вклучуваат постапки за насока, надзор и преглед за да се осигури дека членовите на тимот ги разбираат задачите што им се доделени и дека избраните методологии за ревизија се адекватно извршени.

Главните мерки може да вклучуваат политика на управување на ВРИ за користењето на програмите за ревизија и прашалниците, утврдувајќи ја работата што треба да се изврши и доказите што треба да се обезбедат. Друга политика треба да вклучува јасни насоки во однос на подготовката на документите за ревизија, утврдувајќи ја и регистрирајќи ја завршената работа и добиените резултати, како и користењето на претходно подготвени работни листови, како на пример, за ревизија на системите и контролите.

Следнава дискусија ги опишува улогите што може да бидат доделени во рамки на централно управувана ВРИ со хиерархиска структура. Кај децентрализираниот ревизорски суд, поголемиот дел од овие одговорности најчесто би паднале врз главниот ревизор.

Примарна одговорност за квалитетот за време на фазата на извршување има главниот ревизор, којшто треба да се стреми да ги задоволи критериумите изложени во придружната табела, *Елементи на квалитет при извршувањето на ревизијата*. Освен тоа, во нивната улога на надзорници, директорот на ревизија и одговорниот виш раководител треба, исто така, да го проверуваат напредокот одвреме-навреме со цел да се осигурат дека се следат правилни постапки при задоволувањето на критериумите во *Елементите на квалитет*.

Како општо правило во хиерархиски подредените ревизорски служби, секој член на тимот треба да биде надгледуван од страна на неговиот/нејзиниот непосреден надреден. На членовите од тимот треба да им биде ставено јасно до знаење дека тие мора да направат длабинска анализа и дека нивна одговорност ќе биде да се осигурат дека работата е правилно извршена.

Ревизорите од кое било ниво од организациската структура треба да бидат охрабрани да укажат на можните недостатоци во планот со задачи за ревизија и/или на мерките за контрола на квалитетот што се применуваат во рамки на ревизијата и да им дадат свое мислење на надредените во врска со сите области што се релевантни за ревизорското работење. Повратната спрега помеѓу ревизорите на терен и нивните надредени ги помага комуникацијата и односите помеѓу сите нивоа на кадарот и го зголемува разбирањето на ревизорските задачи и поврзаните проблеми што ги засегаат сите.

### **Квалитет во подготвувањето извештаи за ревизија**

Подготвувањето извештаи во врска со ревизијата се однесува на фазата од ревизијата во која податоците и доказите што биле собрани се анализираат, се доаѓа до заклучоци и се утврдуваат резултатите во форма на пишан документ. Во зависност од природата и целите на ревизијата, исходот што ќе се јави како резултат може да биде релативна кратка изјава што ќе ги потврдува финансиските извештаи или пак, подолга анализа на економичноста, ефикасноста и на ефективноста на политиките на субјектот, програмите и операциите.

### **Учесници**

Кај централизирана ревизорска служба, главни учесници во оваа фаза се главниот ревизор и ревизорскиот тим, коишто го подготвуваат нацрт-извештајот; одговорниот виш раководител и директорот на ревизија, кои прават преглед на нацрт-извештајот; и раководителот на ВРИ и/или неговиот заменик, коишто треба да го одобрат извештајот. Голем број ВРИ, исто така, наложуваат преглед на нацрт-извештајот од страна на друг поединец или група, независно од стандардната хиерархија, пред извештајот да биде поднесен до највисокото раководство за крајно одобрување.

Кај судот за ревизија, учесниците во рамки на оваа фаза на подготвување извештаи ќе зависат од структурата на судот. Во некои случаи, постапките може да бидат слични со оние кај ревизорската служба. Кај други, при подготовката и одобрувањето на извештајот повеќе се вклучени припреми на ниво на колегиум. Во тој случај, главната одговорност ја има главниот

ревизор, при што вишиот судија или „*contre-rapporteur*“ и правниот оддел (*avocat général*) имаат улога на прегледувачи, а крајните одлуки се донесуваат од страна на колегиумот на релевантниот кабинет.

Во двата случаја, дополнителен учесник во оваа фаза е субјектот на ревизија преку процесот на спротивставување.

### ***Улоги и одговорности***

Во подготовката на нацрт-извештајот, главниот ревизор и ревизорскиот тим, под надзор на директорот на ревизија, треба да обрнат особено внимание на прашањата наведени во придружните табели, *Елементи на квалитет во подготвувањето на извештаи за ревизија* и *Типична содржина на ревизорскиот извештај*.

Откако главниот ревизор ќе го комплетира нацртот на ревизорскиот извештај, особено корисно ќе биде доколку нацрт-извештајот се прегледа од страна на друг ревизор што има соодветно искуство, кој би можел да забележи пропусти или други недостатоци во извештајот што ќе треба да биде коригиран. Кај ревизорската служба, овој прв прегледувач е најчесто директорот на ревизија или друг функционер којшто е непосредно нареден во хиерархијата во однос на главниот ревизор. Во рамки на ревизорскиот суд, овој прегледувач може да биде виш ревизор (*contre-rapporteur*).

Препорачливо е овој преглед да биде комбиниран или проследен од дополнителни прегледи на нацрт-извештајот на повисоки нивоа или други делови од организацијата, особено ако предметот на извештајот е чувствителен или пак, материјалот е невообичаено сложен. На пример, ако ревизијата покренува значајни прашања од правна природа, извештајот треба да биде проследен до правниот оддел на ВРИ или пак до надворешни правни советници. Кај ревизијата на успешност што вклучува сложени методологии, може да бидат потребни внатрешни или надворешни експерти коишто ќе се погрижат податоците и анализите да ги поддржуваат заклучоците. Резултатите од сите прегледи треба да бидат документирани и запазени во работните документи од ревизијата. Во некои судови на ревизија, извештајот се прегледува од страна на правниот оддел (*parquet*).

### *Елементи на квалитет во подготвувањето извештаи за ревизија*

**Квалитетот на ревизорскиот извештај треба да биде оценуван според неколку димензии. Во прилог се дадени некои од клучните елементи за ревизорски извештај со висок квалитет:**

- Структурата на извештајот е во склад со политиките и стандардите на ВРИ што се применуваат.
- Извештајот е концизен, јасен, навремен, прецизен, едноставен и објективен. Фактите се претставени со неутрална терминологија. Извештајот е конструктивен и ги претставува и позитивните и негативните заклучоци.
- Сите ревизорски наоди се проценуваат во однос на нивната материјалност, законитост и фактичките докази.
- Постои документиран доказ што ги подржува сите ставови, наоди, заклучоци и препораки. Постои јасна ревизорска процедура за чекорите на ревизија, наодите, заклучоците и препораките, подготвена од страна на главниот ревизор и неговите помошници, која целосно упатува на работните документи.
- Сите релевантни материјални наоди се вклучени. Кој било контрадикторен доказ внимателно се оценува и се обезбедува валидно објаснување за неговото игнорирање.
- Релевантните и материјалните настани што следат по ревизијата се земени предвид до онаа мера до која што главниот ревизор беше, или требаше да биде свесен за нив.
- Писмени прикази се изготвени од страна на раководството на субјектот на ревизија, особено во примерите каде материјалните ревизорски наоди не можат на друг начин да бидат потврдени.
- Постапките на ВРИ што се применуваат, се следат од аспект на сите сериозни неправилности и/или измами откриени со ревизијата.
- Предложениот извештај беше прегледан во рамки на ВРИ, во согласност со политиките на ВРИ, вклучително со прегледот од страна на правни и други експерти, како што е наредено.
- На субјектот на ревизија му се дава можност да го прегледа и коментира нацрт-извештајот. Ставовите на субјектот на ревизија се споменуваат во извештајот, доколку тоа е потребно. Сите несогласувања со субјектот на ревизија во однос на ставовите или прашањата на факт оспорени од страна на субјектот на ревизија се дискутираат и се решаваат, доколку е тоа можно, за време на завршната конференција или постапката на спротивставување.
- Издавањето на крајниот извештај се одобрува во согласност со политиките на ВРИ.
- Временските ограничувања се почитуваат.

### ***Вообичаена содржина на ревизорскиот извештај***

Извештаите и за ревизија на регуларност и за ревизија на успешност, треба да имаат стандардна форма. *Европските насоки за примена* наложуваат ревизорот да обрне посебно внимание на следново:

- Наслов
- Потпис и датум
- Цели и делокруг
- Целосност (областите што не се опфатени со ревизијата треба да бидат дефинирани)
- Примач
- Идентификација на предметната материја
- Правна основа
- Усогласеност со стандардите
- Навременост



### ***Ревизиски извештаи за финансиски извештаи (потврдување)***

Ревизорското мислење за ревизија на финансиските извештаи (потврдување) вообичаено има стандардна форма и се однесува на финансискиот извештај како целина. Формулацијата на ревизорското мислење ќе биде под влијание на правната рамка за ревизија, но содржината на мислењето ќе треба недвосмислено да укаже дали тој е квалификуван или неквалификуван.

Од аспект на ИСА 700 од ИФАЦ и Оддел 4.0.10 од Кодексот на етика на ИНТОСАИ и стандардите за ревизија (ИНТОСАИ стандарди), *позитивно мислење* се дава кога ревизорот е задоволен од сите материјални аспекти дека:

- (а) финансиските извештаи биле подготвени, користејќи прифатливи сметководствени основи и политики коишто конзистентно се применуваат;
- (б) извештаите се усогласени со законските услови и со важечките прописи;
- (в) сликата претставена со финансиските извештаи е конзистентна со сознанијата на ревизорот во врска со ревидираниот субјект; и
- (г) има адекватно објавување на сите материјални прашања што се однесуваат на финансиските извештаи.

Доколку некоја невообичаена или важна материја („*Нагласување на материјата*“) треба да биде вклучена во ревизорскиот извештај што ќе му овозможи на читателот правилно да ги разбере финансиските извештаи, тоа треба да биде содржано во параграф одделен од ревизорското мислење со цел да не се остави впечаток дека ревизорскиот извештај е квалификуван (Оддел 4.0.11 од Стандардите).

Ако ревизорот не е во можност да обезбеди *позитивно мислење*, најчесто дава едно од следниве ревизорски мислења (Оддел 4.0.13- 4.0.15 од ИНТОСАИ Стандардите и ИСА 700):

*Спротивно мислење* - доколку ревизорот не е во можност да формира позитивно мислење за финансиските извештаи како целина што се должи на неусогласеност, што е материјална и фундаментална и ги прави финансиските извештаи да бидат во голема мера неточни;

*Одрекнување од одговорност за мислењето* - доколку ревизорот не е во можност да обезбеди задоволителни докази што ќе поддржат или што ќе изразат мислење за финансиските извештаи како целина што се должи на несигурност или ограничување на делокругот што е материјално и фундаментално.

Вообичаено за ВРИ е да обезбеди детален извештај со што ќе се зацврсти мислењето во услови во кои не е можно да се даде *позитивно мислење* (Оддел 4.0.16 од ИНТОСАИ Стандардите).

### ***Извештаи за ревизија на успешност***

Извештаите за ревизија на успешност вообичаено ги вклучуваат следниве елементи (7.2 од Насоката бр. 41 од *Европските насоки за примена*):

- Преглед на средината во чии рамки се одвива активноста што е предмет на ревизија;
- Цели на ревизијата;
- Преглед на ревизорските методологии што се користат за собирање и анализирање податоци и за наведување на изворите на податоци;
- Објаснување на критериумите, како што се одредниците, коишто се користат за толкување на наодите;
- Наоди што се сметаат за материјал за корисниците за коишто е наменет извештајот;
- Заклучоци што се однесуваат на целите на ревизијата; и
- Препораки.

На раководството на ревидираното тело треба, исто така, да му се даде можност да коментира за нацрт-извештајот и неговите коментари да бидат вклучени онаму каде што тоа се смета за соодветно.

Ревизорското мислење (наодите, заклучоците и препораките во извештаите за ревизија на успешност) претставува или поволно мислење или пак ги нагласува најзначајните случаи на неусогласеност и критики што се однесуваат на целите на ревизијата. Исто така, обезбедува независни информации за тоа дали економичноста, ефикасноста и ефективноста се постигнати и како може да се подобрат.

По завршувањето на процесите на создавање на нацрт-ревизија и внатрешна ревизија, извештајот треба да биде поднесен до субјектот/-тите на ревизија заради преглед, спротивставување и коментирање. Ова му дава можност на субјектот на ревизија да ги оспори фактичките тврдења со коишто не се согласува или да понуди алтернатива, поповолно толкување на податоците. Ако субјектот на ревизија има важечка основа за какви било несогласувања од тој тип, подобро е тие да се решат во оваа фаза, доколку е можно, наместо да станат предмет на јавна контроверзија.

За да се избегне непотребно одложување во издавањето на крајниот извештај, честа практика е да се даде одреден временски период за субјектот/-тите на ревизија за да може/-ат да даде/-ат какви било забелешки. Дозволеното време за коментари варира од една ВРИ до друга, но неретко периодот за коментари се ограничува на 30 до 45 дена, но се дозволуваат продолжувања на овој рок кога истите се сметаат за оправдани. Главниот ревизор и ревизорскиот тим треба рамноправно да ги разгледаат прашањата што се поставуваат од страна на субјектот на ревизија во постапката на спротивставување. Треба да се направи секој обид за да се решат несогласувањата и да се приспособи извештајот како одговор на важечките точки наведени од страна на субјектот/те на ревизија. Во некои ВРИ, коментарите на субјектот на ревизија при постапката на спротивставување мора да бидат упатени до повисоките нивоа во хиерархијата каде треба да се бара решение.

Честа практика во повеќето ВРИ е во рамки на крајниот ревизорски извештај да се вклучат коментарите добиени во постапката на спротивставување заедно со анализата на ВРИ и дејствувањето врз тие коментари.

Кога постапката на спротивставување ќе се комплетира, следниот чекор е да се објави крајниот извештај. Процесот за донесување на оваа одлука за објавување се разликува од една до друга ВРИ. Во хиерархиски поставена ревизорска служба, честопати оваа одлука ја донесува генералниот ревизор или друг виш функционер во службата. Во ревизорскиот суд, овластување за донесување на крајна одлука може да има кабинетот што ја извршил ревизијата или тоа може

да биде пренесено на колегиумот од највисоки функционери во судот, во зависност од структурата на судот.

Во рамки на децентрализиран ревизорски суд, постапката на спротивставување може да вклучува формална постапка пред колегиумот на кабинетот. Нацрт-извештајот и резултатите од прегледите, вклучително и постапката на спротивставување, потоа се разгледуваат од страна на колегиумот на релевантниот кабинет, кој ја донесува крајната одлука за издавање на извештајот. Овде, исто така, дејствијата и резултатите треба да бидат добро документирани.

### ***Услови и мерки за контрола на квалитетот при подготвувањето на извештаи***

Потребата од подготовка на извештај треба внимателно да биде земена предвид во фазите на планирање на задачите и спроведување на ревизијата. Оваа функција главно би требало да му биде доделена на главниот ревизор, заедно со директорот на ревизија. Мерките за контрола на квалитетот за време на фазата на подготвување извештаи вклучува постапки за насока, надзор и преглед со цел да се осигури дека содржината на ревизорските извештаи е правилно подготвена од аспект на ВРИ законодавството, практиките и со цел постапките и елементите што осигуруваат добар квалитет на извештајот, споменати во придружните табели, *Елементи на квалитет во подготвувањето на извештаи за ревизија* и *Вообичаена содржина на ревизорски извештај* да бидат земени обсер.

Штом ќе се заврши ревизорската теренска работа и откако ќе биде одобрена, наодите може да се претстават во привремен извештај подготвен од страна на главниот ревизор со помош на членови од ревизорскиот тим и прегледан од страна на директорот за ревизија, којшто понатаму ќе биде проследен до ревидираните тела заради преглед и спротивставување. Целта е да се провери прецизноста на ревизорските наоди пред да се продолжи со изработувањето на извештајот.

Откако ќе се добие и ќе се разгледа овој привремен извештај, ревизорскиот тим прави нацрт на крајниот ревизорски извештај под надзор на директорот за ревизија.

Директорот за ревизија - и сите понатамошни прегледувачи- треба внимателно да го проценат опсегот до кој извештајот ги задоволува критериумите претставени во придружните табели, *Елементи на квалитет во подготвувањето на извештаи за ревизија* и *Вообичаена содржина на ревизорски извештај*.

Некои ВРИ сметаат дека е корисно да имаат систем во кој ќе се поднесува ревизорскиот извештај до посебен оддел во рамки на ВРИ, независен од ревизорскиот тим, којшто ќе го проверува ревизорскиот извештај во однос на техничката адекватност и усогласеноста со политиките на ВРИ пред тој да биде проследен до вишиот раководител којшто е одговорен за крајниот преглед. Алтернативно, овој чекор може да биде извршен по прегледот од страна на вишиот раководител што е одговорен, но пред да се испрати до раководителот на ВРИ и/или неговиот заменик за одобрување.

Некои ВРИ ја следат практиката според која извештајот се проверува во однос на адекватноста од страна на втор виш раководител, кој е независен од ревизорскиот тим. Оваа практика, која за прв пат се среќава во некои приватни ревизорски фирми и е позната како „втор партнерски преглед“, овозможува дополнителна проверка на квалитетот на ревизорската работа.

Извештајот и ревизорскиот документ потоа се проследуваат до вишите раководители одговорни за крајниот преглед. Тој го проверува извештајот и се осигурува дека директорот на ревизија соодветно го извршил својот преглед. Во случај да се јават чувствителни прашања од правна природа (наоди за очигледно значајно прекршување на законот, на пример, или прашања поврзани со сигурноста на податоците), одговорниот виш раководител на ВРИ треба да бара правен совет. Вишиот раководител потоа го одобрува извештајот или го менува онака како што е неопходно.

Понатамошен чекор може да биде уредувањето на извештајот од страна на уредник, од самата ВРИ или надвор од неа, пред да биде испратен до раководителот на ВРИ и/или неговиот

заменик. Таквиот уреднички преглед ќе помогне да се осигуриме во јасноста на текстот. Друг чекор може да биде преглед на извештајот од страна на лице од самата ВРИ или надвор од неа, кое има познавања за темата на ревизорскиот извештај за кој станува збор (што е различно од познавањата на лаикот). Ова би ни помогнало да се осигуриме дека извештајот е лесен за разбирање за лицата што не се вклучени во ревизијата, како на пример, за пратениците од собранието и за пошироката јавност.

Изменетиот краен извештај потоа се проследува до раководителот на ВРИ и/или неговиот заменик, којшто го потпишува извештајот по сите измени што тој/таа сака да бидат направен.

Како што беше забележано претходно, припремите во некои судови за ревизија значително се разликуваат, но ги имаат истите основни цели.

### **Следење на ревизијата**

Следењето на ревизијата има две цели. Едната е да поттикне соодветен одговор на ревизорските наоди од страна на субјектот на ревизија или други одговорни субјекти. Ако субјектот на ревизија делувал во насока на надминување на проблемите што биле пронајдени со самата ревизија, соодветно би било ВРИ да го признае тој факт. Ако пак од друга страна субјектот на ревизија не делувал како одговор на самата ревизија, тогаш исто така би било соодветно ВРИ да објави дека проблемот/-ите и понатаму постои/-јат.

Другата цел на следењето на ревизијата е да се удрат темелите за ревизорската работа во иднина. Ако се смета дека претходно објавените проблеми се решени, понатамошната ревизорска работа во таа област може ќе наложува само минимално тестирање со цел да се потврди дека проблемот веќе не постои. Доколку проблемот не се надмине може да се случи дополнителна ревизорска работа да биде одобрена за да се потврди природата и значењето на проблемот, со надеж дека ќе се предизвика посоодветна реакција од страна на субјектот на ревизија.

Дејствијата неопходни за ефикасно следење ќе се разликуваат во голема мера од една ситуација до друга. Во некои околности, може да биде доволна и само едноставна истрага насочена кон раководителите на субјектот на ревизија. Во други случаи, ќе биде потребно посуштинско истражување и тестирање. Изборот зависи од природата на проблемот.

ВРИ ги исполнуваат своите одговорности во однос на следењето на ревизијата на разни начини. Во некои ситуации, следењето може да биде одделна фаза од процесот на ревизија. Овој пристап би бил соодветен доколку не постои веројатност субјектот на ревизија да биде субјект на понатамошни ревизии во блиска иднина. Во други случаи, следењето на резултатите од претходните ревизии може да биде вградено во планот за понатамошна ревизија. Овој пристап би бил соодветен доколку субјектот подлежи на повторливи ревизии на релативно зачестена основа.

## ГЛАВА 3 - ОБЕЗБЕДУВАЊЕ КВАЛИТЕТ ПО РЕВИЗИЈА

### Општо

Секоја организација што спроведува ревизија треба да има воведено соодветен систем за внатрешна контрола на квалитетот за време на сите фази од ревизијата, како што беше разгледано во претходната глава. Покрај ваквиот систем, ВРИ треба да преземе дополнителни прегледи за обезбедување на квалитетот по внатрешната или надворешна ревизија. Овие објективни прегледи помагаат да се утврди дали системите ефективно работат, а обично доведуваат и до препораки за подобрување на идните ревизии.

Став 2.1.25 од стандардите за ревизија на ИНТОСАИ наведува дека:

„ВРИ треба да усвои политики и постапки за прегледување на ефикасноста и ефективноста на внатрешните стандарди и постапки на ВРИ.“

Овој стандард е дополнително зајакнат со став 2.1.24, којшто гласи:

„Тие треба да воспостават системи и постапки за:

- (а) да се потврди дека интегралните процеси за обезбедување квалитет функционираат задоволително;
- (б) да се обезбеди квалитет на ревизорскиот извештај и да се постигне подобрување; како и
- (в) да се избегне повторување на слабостите.“

Како и став 2.1.28, според којшто:

„... препорачливо е ВРИ да воспостават свои сопствени аранжмани за обезбедување на квалитетот. Односно, спроведувањето и известувањето во врска со примерокот од ревизиите можат да бидат прегледани длабински од соодветно квалификуван кадар на ВРИ што не е вклучен во тие ревизии, во консултации со релевантното линиско раководство за ревизии во однос на резултатите од внатрешните аранжмани за обезбедување квалитет и периодичните извештаи до највисокото раководство на ВРИ.“

Како став 2.1.29, којшто гласи?

„Соодветно е ВРИ да воспостават сопствена функција за внатрешна ревизија со широка глава којашто ќе ѝ помогне на ВРИ да постигне ефективно управување со нејзините сопствени операции и да го одржи квалитетот на нејзината работа.“

Овие стандарди се дополнително разработени во Европските насоки за спроведување бр. 51, каде што е наведено дека обезбедувањето квалитетот е просец во две фази, понатаму се вели:

„На првото ниво ВРИ мора, како прашање на политика, да ги дефинира и да одлучи за соодветните стандарди и за нивото на квалитет за нејзините резултати, а потоа да воспостави сеопфатни постапки наменети за да се обезбеди дека ова ниво на квалитет е достигнато. Овие политики и постапки треба да се воспостават со упатување до глобалните цели на ВРИ, коишто нормално ги одразуваат правните барања и социо-политичките очекувања со коишто се соочува ВРИ.“

Насоките бр. 51 понатаму одредуваат дека:

„Иако политиките и постапките прикажани погоре ја обезбедуваат основата за постигнување на посакуваното ниво на квалитет, а со тоа и придржувањето до стандардите за ревизија на ИНТОСАИ, обично не е доволно само да се воведат овие политики и постапки. Обично, меѓу

другото, потребно е и да се добие обезбедување дека тие се почитуваат и дека ја постигнуваат својата цел.“

## Видови објективни прегледи на квалитетот по ревизијата

Прегледите на квалитетот по ревизијата можат да бидат во форма на:

- *Внатрешни евалуации:* Овие евалуации се спроведуваат преку сопствените ревизори на ВРИ или други експерти кои се независни од предметната ревизија. Експертите би го разгледувале претставувањето и форматот, техничката содржина и квалитетот на ревизијата, почетните влијанија и севкупната оценка.
- *Надворешни евалуации:* Овие евалуации вклучуваат надворешни експерти – од академски или други професионални тела, други ВРИ, или други надворешни организации, кои може да ги ангажира ВРИ за испитување на посебни ревизии.
- *Повратна реакција од субјектите на ревизија:* Од субјектот на ревизија се бараат забелешки за спроведувањето од ревизијата и извештајот со цел да се има гледиштето на субјектот на ревизија за тоа колку добро била спроведена ревизијата и дали се постигнала некаква „додадена вредност“, на пример преку препораките на ВРИ.
- *Тимски преглед:* Тимот што ја спроведува ревизијата дискутира кои поуки можат да се извлечат, што функционирало добро и зошто, што било помалку успешно и зошто, како и кои поуки можат да се извлечат за во иднина.

Еден важен тип на надворешен преглед е прегледот од група експерти од иста област, којшто обично се спроведува само во интервал од неколку години. Во овој тип преглед, организациската структура на ревизорската институција и методите на работа се оценуваат и за нив се дава извештај од страна на виши членови на друга ВРИ (еквивалент), кои исто така предлагаат мерки за подобрување. Прегледите од групата експерти што ги организира СИГМА за земјите-кандидатки за влез во ЕУ, во коишто се ангажирани виши ревизори од ВРИ на земјите-членки на ЕУ, спаѓаат во оваа категорија, иако фокусот обично е многу поширок од оној на контроли на квалитетот.

Индириктните објективни прегледи може да вклучуваат истражувања на заинтересираните страни, повратна реакција на парламентарните комитети или пратениците што ги прегледале извештаите од ревизијата, забелешки за извештаите од медиумите, како и кои било други форми на изразување за ревизијата и ревизискиот извештај што се дадени по завршувањето на релевантната ревизија.

## Цели на прегледите по ревизијата

Ефективните постапки за оценка на контролата на квалитетот неопходно го вклучуваат испитувањето на посебни ревизии. Меѓутоа, целта на овој преглед не е детално да се анализираат посебните ревизии туку да се утврди какви контроли биле предвидени да се применат за ревизиите, како биле спроведени тие контроли, дали треба да се пополнат некои празнини во контролите, како и други начини за подобрување на ефикасноста и/или ефикасноста на системот за контрола.

На оние кои вршат внатрешни или надворешни прегледи на ревизии и сродни извештаи за оценка на адекватноста на контролите на квалитетот на ВРИ, може да им бидат корисни контролните листи што се дадени во **Анекс Г**. Други прашања поврзани со прегледите по ревизијата се разгледани во **Анекс Е**.

Некои ВРИ сметаат дека е корисно самостојно да го оценат севкупното влијание и квалитет на нивните извештаи и ревизиска работа, или да ги побараат ставовите на субјектите на ревизија во однос на квалитетот на ревизиските извештаи на ВРИ. Второнаведените можат да обезбедат

корисен увид; ова е особено корисно во случаи каде што ВРИ и субјектот на ревизија воспоставиле однос на заедничко почитување.

### **Внатрешни оценки**

Соодветните начини на проценување на контролите на квалитетот со помош на внатрешни ресурси на ВРИ значително ќе зависат од структурата на ВРИ. Во една ревизорска служба со релативно силно централно управување, еден вообичаен пристап е воспоставувањето на посебна служба, независна од одделенијата за ревизија и којашто директно го известува генералниот ревизор. Оваа служба може да избере еден примерок од ревизиите што ја претставува работата на службата (или на едно од нејзините одделенија), детално да го разгледа истиот и да даде извештај за резултатите, заедно со препораки за подобрување, до највисокото раководство на службата. Споредлив пристап може да биде соодветен во ревизорски суд каде што севкупната одговорност за управување му е доделена на еден колегиум.

Во подецентрализиран ревизорски суд, каде што, овластувањето за управување им е доделено на одделенијата или на кабинетите, кои се негов составен дел, веројатно е потребен значително различен пристап. Еден можен пристап би бил секој кабинет да побара помош од друг кабинет при вршењето на потребните прегледи. Работата на вториот кабинет би била во облик на совет до кабинетот што се прегледува.

### **Надворешни оценки**

Постапките за внатрешно оценување можат да бидат корисно зголемени преку оценки што ги вршат надворешни експерти, кои се независни од ВРИ. Еден пристап е да се повикаат експерти од приватниот сектор или од академската заедница да ги прегледаат релевантните делови од работата на ВРИ. На пример, би можела да се повика угледна приватна ревизорска фирма да прегледа примерок од ревизиите (потврдување) на финансиските извештаи на ВРИ. На сличен начин, би можела да се повикаат некоја консултантска фирма или угледни академци да ги прегледаат одбраните ревизии на успешноста што применувале методологии со коишто се запознаени. Овој пристап може да го применува секој од кабинетите на еден децентрализиран ревизорски суд, како и од други, поцентрално насочени ВРИ.

Уште еден пристап за надворешна оценка е сè почест. Тука една ВРИ замолува друга ВРИ да изврши оценка на нејзината ревизиска работа и контроли на квалитетот. Кога се користи овој пристап – наречен „преглед од група експерти од иста област“ (*peer review*) – важно е ВРИ којашто го врши прегледот да има доволно искуство во видот на работата извршена од ВРИ што го бара прегледот. Исто така, корисно е ако двете ВРИ имаат слични структури. На пример, може да биде тешко еден децентрализиран ревизорски суд веднаш да ги усвои постапките за контрола што му се предложени од една централно управувана ревизорска служба, врз основа на сопственото искуство и пракси.

Преглед од група експерти што се сосредоточува на прашања за квалитетот треба да утврди дали, за време на периодот на прегледот, внатрешниот систем за контрола на квалитетот на ВРИ бил соодветен и дали политиките и постапките за контрола на квалитетот биле почитувани за на ВРИ да ѝ се даде разумно обезбедување за сообразноста со применливите професионални стандарди.

Една варијација на пристапот за оценка на една ВРИ од друга ВРИ е процесот на преглед од група експерти организиран и поддржан од експертите на ВРИ на СИГМА. Во овој процес, СИГМА собира тим од искусни виши ревизори од разни ВРИ, кои го вршат прегледот на ВРИ. Во принцип, ваквиот преглед би можел да се фокусира на квалитетот на работата на ВРИ и нејзините контроли на квалитетот. Меѓутоа, во пракса, овие прегледи имаат поширока смисла, опфаќајќи ги, на пример, правната основа и независноста на ВРИ и нејзиното севкупно управување. Целта на овој тип експертска помош е да се сосредоточи на мотивирање на раководителите да извршуваат корисни промени преку обезбедување на препораки, коишто се донесени од експертите на СИГМА заедно со експертите на ВРИ, за подобрување.

Во соработка со прегледувачите на извршената ревизија, ВРИ треба да воспостави постапки за утврдување на природата, степенот, зачестеноста и временскиот распоред на прегледите по ревизиите. Овие утврдени постапки треба да обезбедат дека прегледувачите имаат разумен пристап до сите документи што се потребни за прегледот и треба да го одредат времето и трошоците што може да се очекуваат за прегледот.

### **Заклучоци**

Прегледите по ревизиите, ако соодветно се спроведуваат, сочинуваат важен тип преглед, бидејќи тие независно и објективно потврдуваат дали системот за контрола на квалитетот на ВРИ е ефикасен и дали навистина функционира како што било предвидено.

Препорачливо е да се изработат годишни внатрешни извештаи за прегледите на квалитетот на извршената ревизија, каде што се резимираат општите наоди и препораки, а коишто ги презентира и дискутира од ревизорскиот кадар на ВРИ. Овие извештаи би биле корисни во објективно утврдување на недостатоците и потребните подобрувања, како и во поттикнување на соодветни корективни мерки.

Во однос на тоа, од клучно значење е раководството на ВРИ, вклучувајќи го и раководителот на ВРИ, да има активна улога во поглед на процесот на обезбедување на квалитетот. Ваквото активно учество во барање на потребните прегледи за извршената ревизија и за преземање на одговорноста за обезбедување на соодветни одговори – вклучувајќи ја одлуката да се преземе секое потребно корективно дејство – е суштински елемент за во ВРИ да се воспостави средина ориентирана кон квалитетот.



## ГЛАВА 4 – ИНСТИТУЦИОНАЛНО УПРАВУВАЊЕ

### Вовед

Контролите на квалитетот се од суштинска важност за да се обезбеди дека соодветно се спроведуваат фазите на планирање, извршување и известување од процесот на ревизија. Прегледите на квалитетот на извршената ревизија оценуваат дали тие контроли ефективно функционираат и утврдуваат начини за подобрување на нивната ефективност.

Контролите на квалитетот и прегледите на квалитетот на извршената ревизија имаат за цел да обезбедат дека ревизорските извештаи и другите производи на ВРИ го исполнуваат минималниот стандард за квалитет. Меѓутоа, ВРИ би требало да се стреми да постигне повеќе од овој минимален стандард. За ова е потребно раководството на ВРИ да биде обучено, не само во техниките за ревизија туку, исто така, и во техниките на управување и надзор. Некои раководители ги стекнуваат овие вештини преку искуство, но тие можат да се научат, всушност често се учат и се подобруваат преку ефективна обука. Потребните вештини варираат од способноста на секојдневна основа да се раководи и инспирира и професионалниот кадар и оној за поддршка, до разнообразните вештини за буџетирање и стратегиско планирање. Најуспешните ВРИ вложуваат значително време и ресурси за да обезбедат дека раководителите на сите нивоа од организацијата ги стекнуваат и постојано ги усовршуваат овие вештини.

Ефективното институционално управување наложува ВРИ да има организациската структура што ги максимира ефективноста и продуктивноста на кадровските ресурси и да обезбедува одлично спроведување на работата од неговите вработени.

За да се постигнат неопходните промени во државните субјекти преку ревизија, исто така, потребни се ефективни односи со оние кои се способни да ги извршат овие промени или кои се способни да влијаат за да се реализираат истите.

Акцентот во оваа глава е ставен на овие работи.

### Организациска структура

Начинот на којшто е структурирана една организација може значително да влијае на нејзината ефикасност и ефективност. Тоа исто така може да влијае на квалитетот на нејзината работа, или преку спречување или преку поедноставување на поединечната иницијатива и ефективно насочување, надзор и преглед. Не постои единствен модел на организациската структура или стил што ќе ги исполни потребите на сите ВРИ. Меѓутоа, секоја од нив треба да ја испита својата тековна структура и внимателно да го оцени потенцијалот за подобрувања.

Структурата треба да се разгледува во две димензии:

- *Хоризонтална структура*, се однесува на бројот на посебни одделенија во коишто е поделен кадарот.
- *Вертикална структура*, се однесува на бројот на нивоа во раководната хиерархија.

Често, овие две димензии се меѓусебно поврзани. На пример, обично колку е поголем бројот на посебни одделенија, толку се побројни нивоата на хиерархија. Меѓутоа, двете димензии треба да се разгледуваат одделно, бидејќи тие влијаат на организациската ефективност на различни начини.

#### *Хоризонтална структура*

Одлуките за соодветниот број на оперативни одделенија неизбежно вклучуваат компромис помеѓу бројните паралелни цели. На пример, една структура со бројни, релативно мали

одделенија може да ја поедностави специјализацијата и развојот на искуство во посебни области на управување. Ова може да е корисно за да ѝ се овозможи на ВРИ брзо и ефективно да одговори на засегнатите прашања во однапред дефинираните области. Меѓутоа, обично една организација - структура на тој начин е релативно нефлексибилна при одговарањето на произлезените прашања и променливите приоритети. Кадровските ресурси распределени за ревидирање на посебен дел од државната структура се склони да продолжат да работат на тие прашања, дури и кога севкупните приоритети на ВРИ се менуваат низ времето.

Една организација што има помал број и релативно поголеми оперативни одделенија, од коишто секое опфаќа поширока област од државната структура, може да биде пофлексибилна во приспособување на ваквите промени во приоритетите. Кадровските ресурси можат да се преместат од една област за дадена проблематика до друга без притоа да се преместуваат луѓето во рамките на организацијата. Ова е пожелно бидејќи преместувањето на луѓето ги нарушува воспоставените работни односи и може да влијае на моралот на кадарот. Меѓутоа, ваквата структура може дополнително да го отежни на кадарот стекнувањето на специјализирано искуство што може да ги забрза ревизорските постапки.

Некои ВРИ преминале кон структура за управување со „матрица“, особено при спроведувањето на ревизии на успешноста. Во овие аранжмани, ревизорските тимови се состануваат за да се исполнат одредените барања на посебна ревизија. На пример, еден тим може да вклучува ревизори кои се специјализирани во релевантна област на политика (на пр. образование, здравство, национална безбедност) заедно со други кои имаат специјални технички и аналитички вештини (на пр. ИТ, статистика, економија). Главниот ревизор може да биде избран од која било од овие групи, во зависност од фокусот на ревизијата.

Теренските служби, на локации оддалечени од седиштето на ВРИ, често се клучен елемент во хоризонталната структура. Тие можат да бидат корисни поради нивното познавање на локалните услови и нивната способност брзо да одговорат на проблемите во рамките на географската област на одговорност за којашто се назначени. Меѓутоа, тие исто така сериозно можат да ја нарушат флексибилноста на ВРИ. За да се одговори на приоритетите може да е потребно географско преместување на луѓето, како и преместување од едно одделение во друго. Некои ВРИ, по проценувањето на трошоците и добивките од структурата на нивната теренска служба, се одлучиле да го намалат бројот и/или големината на теренските служби. Ваквите одлуки, меѓу другите работи, обично ги одразуваат широките подобрувања во леснотијата и цената на патувањето во последните децении, како и достапноста на исклучително брзи и сигурни телекомуникации.

### ***Вертикална структура***

Вертикалната структура пред сè е важна за ревизорските службеници и судовите за ревизија коишто имаат структура на хиерархиско управување.

Одлуките за вертикалната структура – бројот на нивоата на управување – одразуваат компромис, како и оние за хоризонталната структура. Очигледно е потребна некоја вертикална структура на управување за:

- да се обезбеди насочување, надзор и преглед;
- на ревизорскиот кадар да му се соопштат насоките за политиките и постапките; како и
- да се обезбеди конзистентност помеѓу разните елементи на организацијата.

Во хиерархиска организација, постојат препознатливи ограничувања за бројот на поединци и оперативни одделенија што еден раководител може да ги раководи и надгледува. Овие параметри, коишто можат да се најдат во бројни учебници и прирачници, можат да се користат за да се утврди минималниот изводлив број на нивоа на управување.

- Меѓутоа, повеќето организации се соочуваат со уште поголем ризик кога имаат премногу нивоа на раководители наместо премалку. Прекумерната хиерархија може негативно да влијае на организацијата на неколку начини:

- Таа апсорбира кадровски ресурси, особено најискусните ревизори, кои би можеле подобро да се ангажираат во вистинската изведба на ревизиите.
- Таа сериозно може да го попречи или да го наруши текот на нагорните и надолните комуникации во рамките на организацијата.
- Таа може да доведе до премногу детален надзор, задушување на поединечната иницијатива меѓу оние на пониските нивоа од структурата.
- Таа може да доведе до непотребни одложувања во финализацијата на ревизорските извештаи.

Неодамна, некои ВРИ донеле свесна одлука да ја „израмнат“ структурата на управување, отстранувајќи едно или повеќе нивоа на хиерархија, па според тоа ја зголемиле севкупната ефикасност и ефективност на организацијата.

Во судовите за ревизија коишто имаат децентрализирана структура, при што поголемиот дел од раководната одговорност е доделена на колегите или на кабинетите кои се составен дел од истите, помалку е веројатно да се јави проблемот со прекумерна хиерархија. Меѓутоа, во овие ВРИ отсуството на централно управување го отежнува обезбедувањето на конзистентност меѓу разните компоненти на ВРИ.

### **Управување со човечки ресурси**

Една ВРИ не може да биде организирана само за ефективно управување, туку мора да има и кадар со соодветни вештини, што е обучен и мотивиран за ефикасно да работи на највисоките нивоа на квалитет. Процесот преку којшто се реализираат овие цели обично се нарекува „управување со човечки ресурси“. Тој има неколку компоненти: вработување, обука, усовршување на кадровските ресурси, унапредување на кадарот, како и ефективно користење на специјалисти.

#### ***Вработување***

Водечките ВРИ воспоставуваат јасна стратегија за вработување и одбирање на нови членови на кадарот. Еден елемент на оваа стратегија е стремежот кон совршенство при ангажирањето на луѓето. Техника што често се користи е отворениот конкурс за слободни работни места, како на почетните нивоа така и на повисоките нивоа од организацијата.

Вториот елемент од стратегијата е да се предвидат идните потреби на ВРИ и да се вработи кадар за да се исполнат овие потреби наместо едноставно повторно да вработи ист кадар како постојниот. На пример, спроведувањето на современи ревизии за потврдување – во коишто главниот акцент е ставен на испитување сметководствените системи на субјектот на ревизија – за што се потребни различни вештини од оние кои се вклучени во други ревизии на регуларност. Слично, ревизиите на успешноста наложуваат различна и поширока низа на вештини отколку онаа на финансиските ревизии. Со тоа, типот на работа што ВРИ очекува да ја врши во иднина треба да е клучен дел при одлучувањето кој да се ангажира.

#### ***Обука***

Обуката обично опфаќа четири компоненти: почетна, техничка и раководна обука, како и континуирано образование.

*Почетната обука* е наменета да им помогне на новите вработени (на кое било ниво во организацијата) да се приспособат на единствената култура и методи на работа на ВРИ. Тука се земаат предвид прашања како што е организациската структура, внатрешните и надворешните работни односи, етичките стандарди, како и стандардите за работа. Дури и нов член на кадарот со долгогодишно работно искуство ќе увиди дека работењето во јавниот сектор и

разгледувањето на субјектите од јавниот сектор вклучува нови и различни предизвици во споредба со работата во приватниот сектор или во академските институции.

*Техничката обука* е наменета за ревизорот да се опреми со методолошкото знаење и со вештини што се потребни за планирање, спроведување и известување за секаков вид ревизија (финансиска, на успешноста или друга) што од него се очекува да ја врши и тоа ефикасно и со највисоко ниво на квалитет.

*Раководната обука* препознава дека покажаните ревизорски вештини не мора задолжително да го обучат лицето за раководење или надгледување на еден ревизорски тим. Потребните нови вештини – како што се лидерство, оперативно и стратегиско планирање, како и буџетирање за време и пари – стануваат сè поопширни како што вработениот напредува на повисоки позиции во организацијата. Некои од овие вештини можат да се стекнат преку искуство низ работата. Меѓутоа, напредните ВРИ откриле дека ваквото искуство треба да биде надополнето со формална обука.

*Континуираното образование* е наменето за да се обезбеди дека ревизорите на сите нивоа рутински поминуваат низ обука со цел да се одржат и унапредат нивните професионални капацитети. Многу ВРИ им наложуваат на сите членови да остварат минимален број на часови/денови на континуирано образование секоја година или за време на друг одреден период.

Почетната обука обично се обезбедува во рамките на организацијата. Техничката и раководната обука и континуираното образование можат да се обезбедат во самата организација или можат да се испорачаат преку аранжмани со професионални организации или академски институции. Изборот треба да зависи од тоа кој аранжман е најекономичен, кога ќе се земе предвид големината на ВРИ и обемот и карактерот на потребната обука.

### ***Усовршување на кадровски ресурси***

Оваа компонента на управување со човечки ресурси се сосредоточува на две цели. Едната е да му се помогне на ревизорот да стане колку што е можно повешт во спроведувањето на одговорностите што му се доделени. Другата е да им се помогне на поединците да се подготват за поодговорните работни места и да им се помогне на раководителите да ги изберат најквалификуваните лица за пополнување на тие работни места. Обуката е суштински дел од стратегијата на ВРИ во оваа област, но исто така потребни се и други елементи.

Еден елемент на усовршување на кадровските ресурси е *Системот за оценување на резултатите од работата*, преку којшто сите членови на кадарот се оценуваат од нивните претпоставени, според добро утврден избор на стандарди за работа – за работното место на коешто тие тековно работат. Во понапредните ВРИ, оценувањата на резултатите од работата се спроведуваат барем на годишно ниво и ги утврдуваат предностите и слабостите на поединецот. Во некои ВРИ, резултатите од работата на еден ревизор можат да се оценат по завршувањето на секоја ревизија.

Потоа, информациите добиени од оценувањето на резултатите од работата можат да се користат за да се изгради *План за усовршување на поединците*, во којшто се утврдуваат потребите за обука и работно искуство на секое лице. Овој план, пак, може да допринесе во распределбата на достапните можности за обука и назначувањето на одреден поединец на некое работно место или задача што ќе го прошири или продлабочи искуството на тоа лице, на соодветен начин.

### ***Унапредување на кадарот***

Со настанувањето на отворени работни места на повисоки позиции во ВРИ, важно е тие да се пополнат со оние лица кои се најквалификувани да ги извршуваат идните должности на работните места. Подеднакво важно е процесот преку којшто ова се постигнува да биде:

- *транспарентен*, за секој да може да ја разбере основата за изборот; како и
- *праведен*, за процесот да може да се смета за објективен, без појава на фаворизирање.

Ако не се обезбеди транспарентност и праведност во процесот на избор може да дојде до сериозни последици врз моралот на кадарот во рамките на ВРИ како и врз надворешната репутација на организацијата. Напредните ВРИ посветуваат значителни напори за да ги избегнат овие ризици. Голем број користат процес на отворен конкурс, во којшто отвореното работно место јавно се објавува, заедно со квалификациите што се бараат. Секое лице слободно може да се пријави за секое отворено работно место. По првобитниот скрининг за исклучување на очигледните неквалификувани кандидати, секој кандидат што останува го интервјуираат вишите раководители кои ја оценуваат неговата основа, искуство и квалификации во споредба со утврдените барања за работното место. Овие оценки потоа се доставуваат до функционерот или до панелот одговорен за избор, за тие да ја донесат крајната одлука. Обично, службеникот задолжен за избор би бил непосредниот претпоставен за отвореното работно место, но за крајната одлука, во зависност од чувствителноста на работното место, може да е потребно одобрение од највисоките нивоа во ВРИ.

### ***Ефективно користење на специјалисти***

Ниту еден поединец не го поседува целото знаење и вештини потребни за вршењето на секој тип ревизија. Секоја ВРИ веројатно ќе се соочи со ситуации коишто наложуваат вештини што не ги поседува вообичаениот ревизорски тим. Некои области на специјализација, како што е ИТ и статистичката анализа, веројатно често се среќаваат за да се оправда ангажирањето експерти како постојани членови на кадарот. Вообичаен аранжман е овие експерти да се сместат во едно или во повеќе одделенија, каде што можат да бидат достапни за да дадат совет и за помош до кој било ревизорски тим што има потреба од нивните услуги.

Некои ВРИ може да одлучат дека не е економично да се вработат многу специјалисти на полно работно време. Дури и големи ВРИ, со широк опсег на специјалисти, ќе се соочат со ситуации во коишто ниту еден член на внатрешниот кадар не ги поседува прецизните вештини што се потребни за одредена ревизија. Независно дали е голема или мала, ВРИ треба да ја предвиди потребата од ангажирање на потребните специјалистите за времетраењето на ревизијата. За да се постигне тоа, битно е ВРИ да одржува врски со потенцијалните извори на ова специјализирано знаење: поединци, професионални организации, здруженија, како и академски институции.

Покрај тоа, поради клучната улога што овие привремени вработени или консултанти би можеле да ја имаат во спроведувањето на ревизијата, ВРИ треба да ја предвиди потребата да ги „тестира“ истите во однос на нивното искуство и за да се увери дека нема никаков конфликт на интереси. Покрај тоа, ВРИ треба да воспостави постапки (како на пример „преглед од група експерти“ на работата на друг експерт) за да се обезбеди дека работата ги исполнува стандардите за квалитет на ВРИ.

### **Управување со институционалниот ризик**

Не се сите ревизии подеднакво тешки и ризични. Некои се релативно едноставни и директни, со релативно ниска веројатност да најдат на неочекувани проблеми. Други се многу посложени, со значителна несигурност. Во вториот случај постои многу поголем ризик „ревизијата да биде неуспешна“, особено ако ревизијата вклучува прашања што се особено видливи и/или политички чувствителни, би можеле да го поткопаат угледот и веродостојноста.

Многу советници инстинктивно одговараат на овие разлики, приспособувајќи ги нивните планови и управувањето со вниманието за релативните ризици од ревизиите во коишто тие се вклучени. Меѓутоа, подобар и поверодостоен пристап е ВРИ да воспостави јасна постапка за оценување на овие институционални ризици и да се приспособи себеси на нив.

Соодветна постапка на управување со ризик би започнала со документирана оцена на ризиците поврзани со секоја ревизија, земајќи ги предвид следниве работи:

- комплексноста на ревизијата;
- трошоци за ревизијата;
- контроверзија поврзана со работите што се ревидираат;
- веројатноста за соработка или отпор од субјектот на ревизија; како и
- постоење и ефективност на внатрешна ревизија и внатрешни контролни системи.

Врз основа на оваа оцена, раководството може да донесе јасни одлуки за недоволните ресурси – како што се техничкото искуство и управувањето со вниманието (интензитетот на управување, надзор и преглед) - да ги распредели онаму каде што најдобро ќе служат за минимизирање на институционалните ризици. На пример, ако една ревизија се смета дека вклучува поголем степен на ризик од вообичаениот, ВРИ може да одлучи да назначи поискусен главен ревизор и ревизорски тим и може да наложи поголемо ниво на преглед од оние вообичаените за ревизорската работа и извештај.

### **Управување со надворешните односи**

Ефективното управување на своите човечки ресурси и институционални ризици, заедно со ефективната контрола на квалитетот и системите за обезбедување на квалитетот, можат да обезбедат дека ВРИ е способна да произведе висококвалитетна, влијателна работа. Меѓутоа, севкупната ефективност на ВРИ во постигнувањето на поголема отчетност, економичност, ефикасност и ефективност на владините субјекти критично зависи од односите што таа ги воспоставува и одржува со другите. Високоэффективните ВРИ обично посветуваат значително време на управување и внимание за зајакнување на овие односи. Едно од најважните прашања меѓу овие, односите на ВРИ со Парламентот, беше предмет на еден претходен документ на СИГМА<sup>4</sup>. Меѓутоа, другите односи се исто така важни и обезбедуваат постојано внимание на високо ниво од лидерството на ВРИ:

- Односите на меѓусебна поддршка со Министерство за финансии се битни за постигнување на подобрувања во сметководството и внатрешните контроли на Владата, цели коишто треба да се заеднички за двете организации.
- Односите на меѓусебно поддржување со ресорните министерства и државните агенции се потребни за да им се овозможи на ревизорите ефикасно да ја вршат својата работа, без несоодветни интерференции и попречувања, како и за да се поттикнат соодветни одговори за прашањата што се утврдени во процесот на ревизија.
- Добрите односи со медиумите се неопходни за да се обезбеди дека јавноста е свесна за важните производи на ВРИ и дејствата што се преземени (или што беа преземени) како одговор на нив.
- Добрите односи со ревизорите од јавниот сектор и релевантните професионални здруженија може да доведат до заеднички искуства што можат да го зајакнат квалитетот во двата сектора.
- Добрите односи со академската заедница можат да го поедностават искористувањето на тој извор на специјализирано искуство, кога е потребно, како и вработувањето на висококвалитетни дипломирани студенти.

---

<sup>4</sup> *Односите помеѓу Врховните ревизорски институции и Парламентарните комитети*, СИГМА документ бр. 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 декември 2002. Достапен на веб-локацијата на СИГМА, [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org).

- Добрите односи со друга ВРИ можат да ја поедностават размената на искуство преку билатерални и мултилатерални состаноци, размената на ревизори и/или заеднички ревизии.

За успешно да се развие секој од овие односи во секој случај потребна е јасна стратегија, а тоа може да наложува и значителен напор од ВРИ.

### **Заклучоци**

Обезбедувањето високо ниво на квалитет во една ревизорска организација вклучува низа чекори што мора да се преземат низ одреден временски период. Всушност, тоа е бескраен процес на постојано подобрување. Првото барање е да се дефинираат стандардите на квалитет и потоа да се воведат постапки за контрола на квалитетот што ќе осигурат дека овие стандарди се исполнети. Овие постапки не мора (и треба) да ја потиснат иницијативата и доброто просудување на ревизорот за приспособување на посебни околности. Меѓутоа, ако ревизорот просуди дека е неопходно да се отстапи од вообичаените ревизиски техники, на ревизорот му е наложено да ја покаже неопходноста за отстапувањето, како и да покаже дека пристапот што го одбрал е способен да ги задоволи целите на ревизијата.

Следната фаза во еволуцијата на управувањето со квалитетот на ВРИ е да се обезбеди дека постапките за контрола на квалитетот ефективно функционираат и утврдувањето на налини за подобрување на ефективност и/или ефикасноста на овие постапки. Најдобрата техника за постигнување на овие задачи е користењето на разни типови на прегледи на квалитетот на извршената ревизија.

За да се постигнат одлични резултати од работата потребно е да се оди уште понатаму. Тоа наложува градење на институционална култура во којашто високиот квалитет е фундаментална вредност што е одразена во управувањето на ВРИ и во нејзините односи со други институции.

## АНЕКС А: ПРАКСИ ВО СУДОВИТЕ ЗА РЕВИЗИЈА

Овој анекс ги опишува праксите на контрола на квалитетот и обезбедување на квалитетот во одбраните судови за ревизија. Тој воедно вклучува и судови во коишто постои значителен степен на централно управување и оние во коишто најголемиот дел од овластувањето за управување им е доделено на посебни кабинети на судот.

Читателите треба да препознаат дека овие описи се подготвени во одредено време и дека опишаните услови, иако се точни за тој временски период, можеби се промениле.

### АВСТРИЈА<sup>5</sup>

#### Контрола на квалитетот во фазата на планирање на ревизија

Секоја ревизија е дефинирана како проект. Процесот на ревизија е аналоген со организацијата на проектот. Организацијата се состои од проектен тим, раководен од раководител на ревизија (раководител на проект) и главен ревизор (обично одговорниот генерален директор), кој ја одобрува и ја управува ревизијата. Проектниот тим работи на поединечни фази од проектот; наодите од ревизијата се доставуваат до главниот ревизор за прелиминарно одобрение.

Пред ревизијата да се одобри, ревизорскиот тим изработува план за ревизијата којшто содржи минимална утврдена содржина (особено опис на предметот на ревизија, целта на ревизијата, тремите, методите, временскиот распоред, како и трошоците), којшто се доставува до главниот ревизор за одобрение. Раководителот на ревизијата ги утврдува тематските одговорности на членовите на ревизорскиот тим.

#### Контрола на квалитетот во фазата на извршување на ревизија

За време на фазата на ревизија, раководителот на ревизија спроведува редовни состаноци за информирање на тимот со ревизорскиот тим за да се усогласат наодите и да се извршат оценувањата (на пр. критики, пофалби, препораки). Тој ги дискутира со ревизорскиот тим сите приспособувања за целите на ревизијата според планот за ревизија.

Раководителот на ревизија навремено го известува главниот ревизор за отстапувањата од планот за ревизија, предлага промени и бара одобрение од главниот ревизор.

Барем еднаш за време на фазата на теренска ревизија се одржува суштински состанок за известување помеѓу главниот ревизор и ревизорскиот тим. За време на овој состанок за информирање, текот на проектот се следи со помош на споредба помеѓу планот за ревизија (целта) и напредокот на ревизијата (реалноста).

Раководителот на ревизија проверува дали наодите од ревизијата и резултатите од евалуацијата се опфатени со материјалот што се надгледува (на пр. документи од субјектот на ревизија, протоколи за интервју, евиденција). Ревизорскиот тим ги документира резултатите од истражувањето и фазите на ревизијата.

Користејќи ги наодите од ревизијата, ревизорскиот тим проценува до кој степен субјектот на ревизија ги исполнил задачите и ги постигнал своите цели. Раководителот на ревизија проверува дали на одговорните заинтересирани страни, заедно со субјектот на ревизија, им била дадена можност да се изјаснат за својот случај.

---

<sup>5</sup> Придонес добиен на 14 ноември 2002 г., од Судот за ревизија на Австрија.



На самиот крај на теренската ревизија, ревизорскиот тим на субјектот на ревизија му ги претставува главните наоди и прелиминарните процени од извршената ревизија во облик на расправа. Заедно со претставниците на субјектот на ревизија, ревизорскиот тим бара напредни решенија (елемент од советодавната функција на Судот за ревизија).

### **Контрола на квалитетот во фазата на известување од ревизијата**

На почетокот од фазата на известување, раководителот на ревизија се договара со членовите од ревизорскиот тим за целите, прашањата, содржината и опсегот на придонесите што членовите на тимот треба да ги обезбедат за писмените наоди од ревизијата (т.е. извештајот за субјектот на ревизија) и ги утврдува правилата за соработка и текот на информации.

Секој ревизор е обврзан да ги документира ревизорските извештаи со соодветни фактички материјали. Валидноста и исправноста на цифрите повторно се проверува од втор член на ревизорскиот тим (начело за двојна контрола).

Раководителот на ревизија скратено ги изразува придонесите добиени од поединечните членови на тимот во неформално структурирани ревизорски наоди коишто не содржат противречности и ги дискутира уредените придонеси со релевантните членови од тимот.

Раководителот на ревизијата обезбедува дека е дадено должно внимание на аспектот на хронологијата, логиката и разбирливоста на ревизорските извештаи преку рангирање и пондерирање на придонесите. Покрај тоа, тој осигурува дека претставувањето е урамнотежено, како квалитативно така и квантитативно. Тој обезбедува јасно одвојување на фактите и процената (*на пр.* критика, пофалба, препорака) и проверува дали постои проценка на секој факт што изразува јасно гледиште на австрискиот Суд за ревизија.

Пред да се финализираат крајните писмени наоди од проектот, ревизорскиот тим му ги претставува предвидените содржини на субјектот на ревизија во таканаречен завршен состанок. Ревизорскиот тим ја пондерира релевантноста и валидноста на истражуваниите факти и се вршат процени според извештаите на субјектот на ревизија.

Наодите од ревизијата, коишто се уредени од раководител на ревизија како и променети доколку е потребно, се дискутираат со ревизорскиот тим. Се врши споредба помеѓу ревизорскиот план и неговото спроведување, а оправдани се битни отстапувања.

Нацрт-наодите од ревизијата се доставуваат за прелиминарно одобрение до главниот ревизор, кој го прегледува извештајот во однос на конзистентноста со задачата на ревизијата. На крај, извештајот е одобрен од претседателот на Судот за ревизија.

### **Пракси поврзани со обезбедување квалитет по ревизијата**

Откако се одобрени ревизорските наоди, ревизорскиот тим го евалуира ревизорскиот процес и ги разгледува можностите за подобрување.

Судот за ревизија ги пренесува ревизорските наоди до субјектот на ревизија за забелешки и до сојузните министерства коишто се надлежни за релевантниот предмет на интерес (оваа пракса ги засега ревизиите што се вршат на централно ниво; слични аранжмани се применуваат за регионалните и за локалните ревизии).

Ревизорскиот тим ги проучува заслугите на добиените забелешки и изработува повратни забелешки (побивање) ако Судот за ревизија не може да ги прифати добиените забелешки. Повратните забелешки се доставуваат до претседателот на Судот за ревизија преку главниот ревизор за одобрение). Забелешките и повратните забелешки се инкорпорираат во годишниот извештај на Судот за ревизија. Годишниот извештај се доставува до релевантните генерални претставнички тела (на централно ниво, до Националниот совет; на регионално ниво до покраинските парламенти (собранија) во деветте покраини; на локално ниво до општинскиот совет за локални заедници од најмалку 20.000 жители, за кои надлежен за ревизија е Судот за ревизија). Годишниот извештај се објавува и е достапен за општата јавност (исто така и на Интернет – [www.rechnungshof.gv.at](http://www.rechnungshof.gv.at)).

Соодветното генералното претставничко тело или релевантниот Комитет за јавни финансии го дискутира извештајот на Судот за ревизија и може да побара дополнителни информации за извештајот од претседателот на Судот за ревизија. Обезбедувањето на квалитетот - во однос на проследувањето на ревизорските препораки од Судот за ревизија на парламентарно ниво, што го надминува процесот на ревизија – се обезбедува преку дисеминација на ревизорските наоди и преку годишната подготовка – врз основа на извештаи од претходните години – на ажуриран список со препораки по коишто не се постапувало.

### **Практични проблеми при функционирањето на постапките за контрола на квалитетот и извлечените поуки**

На ревизорските процеси им се врши редовна процена од аспект на нивното понатамошно подобрување и забрзување.

## **ФРАНЦИЈА**

### **Францускиот ревизорски суд:**

- делува како суд (од 1807 година);
- делува како контролор за добро искористување на јавните пари;
- им помага на собранието и на Владата;
- ги информира собранието, Владата и граѓаните.

### **Општи начела:**

- независност и од собранието и од Владата;
- непристрасност на членовите при процесот на донесување одлуки;
- забележливо регрутирање на судии;
- колегијалност;
- целосна почит кон правата на одбрана на субјектите на ревизија.

### **Организираност:**

- На чело на судот се наоѓа Прв претседател.
- Како и сите други француски судови, така и Ревизорскиот суд е потпомогнат од страна на *Parquet général* кое му дава правни совети на Судот, учествува во процесот на контрола на квалитетот и во некои ограничени случаи делува како јавен обвинител. Јавниот обвинител потпомогнат од генералните адвокати, раководи со *Parquet*.

*Судот е поделен на седум кабинети.*

На чело на секој кабинет стои претседател и има вработено околу 30 судии и ревизори потпомогнати од службеници и помошници, а во некој случај и експерти. Вишите судии (*conseillers maîtres*) делуваат како колегиум.



### **Контрола на квалитетот**

Контролата на квалитетот може да биде извршена преку пет различни процеси што се директно поврзани и со ревизорските мисии и со правните мисии:

- програмирање и планирање;
- спроведување на ревизија (извршување);
- процес на донесување одлуки за извештаи;
- процес на спротивставување со субјектите на ревизија;
- следење.

### ***Контрола на квалитетот во системот за програмирање и планирање***

Како независна институција, Судот слободно ја избира ревизијата што треба да се спроведе, со исклучок на следниве аспекти:

- барање од страна на Собранието (во сè поголем број со новото буџетско законодавство);
- барање од страна на јавниот обвинител (де факто управување, парични казни); и
- жалби приложени против пресудите на регионалните судови.

Треба да се запомни дека Судот еднаш во годината доставува извештај до Собранието во врска со спроведувањето на законот за финансии од претходната година, а од 1995 година, годишен извештај за Законот за финансирање на социјалното осигурување. Според новото законодавство, започнувајќи од 2006 година, Судот исто така ќе треба да ги потврди државните сметки.

Годишниот јавен извештај на судот се доставува до претседателот на Републиката и до Собранието. Судот, исто така, може да одлучи да објави посебни извештаи (во просек по четири до шест специјални извештаи годишно).

Сметководствениот суд има обврска да ја проценува секоја јавна сметка (930) за секоја фискална година. Фискалните години можат да бидат собрани во групи од четири или пет години. Исто така, останува и должноста редовно да се ревидираат и да се оценуваат државните сметки претставени од повеќе од 100 благајника, како и одделни сметки за државни агенции и претпријатија во државна сопственост.

Покрај претходно наведеното ограничување, Судот може да ги избере различните јавни политики и јавни тела за своите два вида програма (тригодишна и годишна).

**Контролата на квалитетот во системот на програмирање може да се состои од следниве проверки:**

- Дали се почитува ритмот на задолжителната ревизија и процена на јавните сметки?
- Дали предложените ревизии<sup>6</sup> заслужуваат да бидат избрани според:
  - количината на јавни пари и човечки ресурси што се вклучени;
  - важноста на јавната политика што се разгледува;
  - сегашниот или идниот контекст (на пример, законодавни или институционални промени);
  - очекувањата од јавното мислење;
  - количината и типот на ресурси на Ревизорскиот суд што ќе му бидат потребни;
  - распоредот?
- Дали има приоритетни доделувања за предложените и избраните ревизии според претходно одредени критериуми?
- Дали годишната програма одговара на тригодишна програма?
- Дали годишната програма одговара на листата јавни сметки што не биле проценети долго време?

По процес од дното кон врвот во рамки на секој кабинет, овие различни прашања треба да бидат одговорени од страна на претседателите на кабинетите, пред тие да дадат свои предлози.

Овие предлози потоа се дискутираат во рамки на CRPP (Колегиум на ПП потпомогнат од генералниот секретаријат, од јавниот обвинител, претседателите на кабинети и „*rapporteur général*“) пред да бидат усвоени. Јавниот обвинител го има последниот збор пред усвојувањето. Крајната одлука се носи од страна на ПП (*Premier Président*).

**Контролата на квалитетот се преиспитува:**

- со средногодишниот преглед на спроведувањето на годишната програма;
- кога ќе започне следната година преку преглед на спроведувањето на претходната програма.

**Квалитет во спроведувањето на ревизијата**

За секоја контрола се назначува ревизор или тим на ревизори.

Во фазата на програмирање, уште од самиот почеток се назначува виш судија како „*contre-rapporteur*“. Тој би требало да ја следи ревизијата, да одговара на прашањата поставени од ревизорите и да им помогне доколку тоа е потребно. Сепак, тој не смее да наметнува свои ставови во врска со спроведувањето на самата ревизија бидејќи тоа би ја загрозило независноста на ревизорите.

Квалитетот на ревизијата може да се провери на неколку начини:

- постоење на писмо за мисија од претседателот на кабинетот, назначувајќи ги целите, содржината и распоредот на ревизијата и споредба со извештајот;
- споредба помеѓу програмата и фактичкото доставување на извештајот (содржина, датум, користење на време);
- опис на методите избрани од страна на ревизорите (примероци, географски области, поставување одредници, замен однос помеѓу теренска ревизија и документирана

---

<sup>6</sup> Предлозите вообичаено се прават од страна на ревизорите и вишите ревизори одговорни за секторот; за нив се дискутира во рамки на комората и со претседателот кој потоа ги проследува до CRPP.

- ревизија, опсег на употреба на интервјуа и пишани документи, користење на извештаи претходно направени од други извори, итн.);
- презентирање на ревизорските процеси пред субјектите на ревизија;
- соработка со други ревизори (од други кабинети, регионални судови на ревизија, генерални инспекторати на министерства);
- помош од експерти (Како беше тој избран? Каков беше неговиот договор? Како беше раководен? Како резултатите од неговата работа беа интегрирани во ревизорскиот извештај?).

Сите овие точки треба да бидат разработени во методолошкиот дел со којшто треба да започнува ревизорскиот извештај. Тие може да бидат проверени во документите во анекс (*dossier liasse rapport – DLR*).

За време на процесот, тимот на ревизори мора да ја сочува доверливоста.

### ***Квалитет во процес на донесување одлуки за извештаи***

Извештајот треба јасно и прецизно да ги претставува фактите, анализите на ревизорите и нивните предлози (*apostilles*).

Штом ревизорскиот извештај ќе стане достапен, истиот се испраќа од страна на претседателот на кабинетот до вишиот судија (*contre-rapporteur*) и до заменикот јавен обвинител (*avocat général*, член на *Parquet général*) одговорен за следење на активностите на кабинетот пред да биде проучен од страна на колегиумот на виши судии на кабинетот.

### ***Преглед на извештај од страна на виш ревизор (contre-rapporteur)***

На крајот од ревизијата се очекува „*contre-rapporteur*“ да провери дали сите наоди и анализи споменати во извештајот се засноваат на докази содржани во документи ставени во датотека наречена DLR. Кога кабинетот го разгледува извештајот, од страна на „*contre-rapporteur*“ се бара да даде прво свое општо мислење, а потоа да даде коментар за секој предлог на ревизорите. Тој може да даде мислење за квалитетот на спроведувањето на ревизијата во согласност со своите сопствени испитувања. Тој не го запишува своето мислење, со исклучок на екстремно ретки случаи.

### ***Систематски преглед на извештајот од страна на Јавниот обвинител***

Генералниот адвокат („*avocat général*“) внимателно го чита извештајот пред состанокот (минимум од три недели) и потоа пишува прелиминарно мислење во врска со ревизијата кое се поднесува за потпис до Јавниот обвинител.

Ова прелиминарно мислење особено се занимава со исполнувањето на целите на ревизијата, ја споредува ревизијата со предвидената програма, ја проверува доследноста на која било анализа поврзана со закони и прописи, укажува на постојната судска практика, дава сугестии во врска со предлозите на ревизорите (особено кога е вклучен Јавниот обвинител, на пример, за казнени прашања, CDBF (Суд за буџетска и финансиска дисциплина), комуникација со администрацијата). Ова мислење не е задолжително, но треба да биде доставено на состанокот на кабинетите. Тоа се чита или резимира од страна на претседателот на почетокот од средбата („*avocat général*“ ретко присуствува на средбата) и може да му помогне да ја спроведе дебатата и да го фокусира размислувањето на главните прашања.

### ***Дискусија на колегиумот и одлуки***

Секој виш судија може да поставува прашања за време на дебатата и да ги образложува сопствените ставови. Овој пристап на колегијалност е одлучувачки за ефикасноста на контролата на квалитетот во процесот на донесување одлуки за ревизорските извештаи. Кога не е постигнат консензус, што е многу ретко, секој од вишите судии и ревизорите се формално поканети да гласаат.

## ***Процес на спротивставување со ревидираните тела***

Процесот на спротивставување дава особено значаен придонес за надворешната контрола на квалитетот. Тоа нуди можност да се провери дали наодите (и фактите и анализите) се точни.

### ***Нацрт-извештај испратен до ревидираното тело***

Во најголемиот број случаи се испраќа нова верзија од ревизорскиот извештај, наречена нацрт-извештај, до одговорните министерства и кое било лице наведено во извештајот. Нацрт-извештајот се пишува од страна на ревизорите и се проверува од страна на „*contre-rapporteur*“ и од страна на самиот претседател. Врз основа на ревизорскиот извештај, нацрт-извештајот ги зема предвид резултатите од разгледувањата и ги елиминира сите лични ставови на ревизорите. Тој може да биде придружен од специфични прашања што би се поставиле за време на разгледувањето. Иако тоа е провизорно, сепак го обврзува целиот Суд.

Запишаните реакции на нацрт-извештајот се испраќаат до претседателот на кабинетот, а потоа до ревизорите и до „*contre-rapporteur*“. По барање, тие, исто така, може да бидат испратени до „*avocat général*“.

### ***Краен извештај***

Ревизорите подготвуваат втор извештај (честопати многу краток документ) во којшто се сумирани наодите од нацрт-извештајот, претставени се реакциите на нацрт-извештајот и коментарите на ревизорите и на крај се предлага или да се прифатат реакциите или да се коригира извештајот, или пак од друга страна да се задржи мислењето на Судот. Во поважните случаи, овој втор извештај се поднесува до „*avocat général*“, којшто потоа прави нацрт на второ прелиминарно мислење во кое укажува дека реакциите се земени предвид и информира за крајните одлуки што ќе бидат донесени од Судот. Вишиот ревизор ја игра истата улога и кабинетот одржува нов состанок.

### ***Крајна дискусија на колегиумот и одлуки***

На крајниот состанок на колегиумот може да му претходи интервју со претставници на ревидираното тело и на вклучените министерства, или по нивно барање или по иницијатива на Судот. Овие интервјуа не се транскрибирани.

Во некои случаи (де факто управување и парични казни) состаноците на колегиумот се јавни. Збор им се дава на субјектите на ревизија, потпомогнати од адвокати.

Крајното разгледување доведува до донесување одлуки што ќе бидат вградени во судските одлуки, преносот на случаи во друга судска надлежност, административни писма до ревидираните тела и вклучените министерства и доколку е потребно, објавување на крајната верзија на реакциите на претставниците на ревидираните тела. Во случај на објавување, на овие претставници претходно им се закажува интервју.

Сите овие одлуки наложуваат нови реакции од страна на ревидираните тела кои даваат втора можност да се потврди квалитетот на наодите и тврдењата на Судот. Оваа нова контрола на квалитетот ќе биде користена неколку години подоцна преку следната ревизија во рамки на истото тело или поле, но исто така и во секој извештајот на средина од годината, при што кабинетите ќе го проучуваат дополнувањето на нивните одлуки.

На крај, треба да се укаже дека контрола на квалитетот, исто така, се применува кај пресудите изречени од судот. Државниот совет (*Conseil d'Etat*) има можност да одложи некоја одлука на Судот во случај кога постапките не се почитуваат или пак кога правната анализа на која се заснова одлуката е неточна.

## ГЕРМАНИЈА<sup>7</sup>

### ***Внатрешни надворешни проучувања на ефикасноста на Врховните ревизорски институции***

ВРИ имаат право да се фокусираат на ефикасноста на нивната работа. При испитувањето на рентабилноста на нивното работење, тие мора да ги применат барем истите стандарди што ги применуваат во нивните ревизии на извршниот сектор. Како прво, усвојувањето на овој став е диктирано од правилата на правичност; како второ, тоа е услов што потекнува од начелото за ефикасност; и како трето, станува збор за прашање на веродостојност. Транспарентноста и отвореноста кога станува збор за нивната сопствена проблематика им дава на ВРИ одреден степен на авторитет визави собранието и неговите комитети дека тие треба со самодоверба и ригорозно да спорат поддржувајќи ги своите ревизорски наоди.

Сепак, постапките за подобрување на ефикасноста и давањето гаранција за квалитет не смеат да го одвлечат вниманието од суштинските прашања. Со оглед на големата разновидност на материјата што треба да се ревидира, квалитетот на ревизијата зависи најмногу од флексибилноста и креативноста на ревизорите, но и не само од нив. Токму заради ова, ниту една шема за управување со квалитетот што се потпира на стандардизиран пристап не го заслужува својот назив.

Сојузениот суд за ревизија (*Bundesrechnungshof*) се соочува со континуиран предизвик да се стреми кон достигнување на најдобрите практики преку континуирано ажурирање и приспособување на неговите клучни алатки за управување со квалитет, т.е. своите деловници, ревизорски правила и распоред на одговорности. Понатамошни суштински начела за осигурување на високи стандарди на квалитет при ревидирањето се утврдени во Водичот на судот за ревизија. Области што треба да се нагласат се:

- анализа на задачи;
- методолошки избор и поставување на приоритети при доделувањето на задачите за ревизија;
- методолошки избор на ревизорскиот пристап од повеќе различни опции;
- ревизорски дизајн; и
- процена на ревизорската постапка, ревизорски наоди и дејствија преземени како реакција на ревизорските препораки од Сојузениот суд за ревизија.

Деталите од горенаведените задачи ќе бидат дискутирани подолу.

Понатаму, постапките за управување со квалитетот се воведени за специфични задачи, на пр. уредувањето на годишниот извештај на Сојузениот суд за ревизија според Единицата за ревизија I 1, која е одговорна за фундаменталните прашања на ревизија. За да се поддржи планирањето на ревизија, воспоставена е фундаментално ревидирана верзија од Системот за информации и автоматско ревизорско планирање на Судот.

Сојузениот суд за ревизија (*Bundesrechnungshof*) ја усвои целта за подобрување на видливоста на процесите за зголемување на ефикасноста и осигурување на висок квалитет на сопствената ревизорска работа. Сепак, Судот смета дека стандардизираните системи за трошоци и согледување на успешноста користени од страна на субјекти од јавниот и приватниот сектор не се адекватни за правично застапување на работните методи и исходите што се јавуваат како резултат на владиното ревидирање. Заради тоа, развивањето на решение што ќе ги задоволи специфичните услови од функциите за владиното ревидирање претставува императив. Судот спроведува експериментален проект, опфаќајќи ги сите свои ревизорски оддели, што

---

<sup>7</sup> Прилог добиен на 19 ноември 2002 година од Сојузениот суд за ревизија на Германија (*Bundesrechnungshof*).

претставува прв чекор кон развивање на погоден рентабилен концепт. Уште од почетокот на 2002 година беше воведен систем за регистрирање на вложеното време и трошоците нанесени од страна на секој виш директор на ревизија, директор на ревизија и ревизор. Овој систем дава преглед на користењето на ресурсите.

Почнувајќи од октомври 1998 година беа преземени понатамошни чекори за осмислување на транспарентни постапки и до одредена мера до која е тоа возможно, за унифицирање на стандарди за сите области од ревизорското работење. Една работна група спроведе истражување во соработка со колегиумот на Сојузениот суд за ревизија (одговорен за насочување на работата на ревизорските единици), со цел да се идентификува потребната поддршка во форма на алатки за анализа и насочување. По завршувањето на ова истражување, работната група изнесе предлози за осврнување на суштинските функции на системот за управување со квалитетот. Овие предлози станаа незаменливи алатки во секојдневното работење на единиците за ревизија на Судот при извршувањето на суштинските функции на анализа на задачите, ревизорски дизајн и процена.

## **1.       Анализа на задачи**

Анализата на задачите е клучен елемент за управувањето со квалитетот. Тоа е крајната линија за сите понатамошни чекори. Анализата на задачите претставува подготвителна фаза во планирањето на ревизијата. Понатаму, таа е основата за систематското планирање на индивидуалните доделувања на задачи за ревизија. Сложената анализа на задачите помага подобро да се идентификуваат пропустите во опфатот на ревизијата. И на крај, анализата на задачите му овозможува на Сојузениот суд за ревизија (*Bundesrechnungshof*) да ги насочи своите ограничени ревизорски ресурси со цел да постигне оптимално влијание на ревизијата.

Онаму каде овластувањето на ревизијата го одразува овластувањето на еден или на неколку владини оддели, анализата на задачите може да започне со анализирање на поднасловите на буџетот/-тите на одделите за коишто станува збор. Таквата анализа може да даде информации коишто се корисни за дефинирањето на области што треба да се ревидираат и за идентификување на соодветниот методолошки пристап за ревизија.

Со цел да разработи целокупна анализа на задачите што би имала значење, неопходно е да се утврдат критериумите што овозможуваат формулација на систематски опис на задачи што барем може да се спореди со група ревизорски единици. Класификацијата на описите на задачите во видови може да ги земе предвид буџетските структури во рамки на буџетот на одделот, обемот на расходите, предметите на ревизија, фокусот на ревизијата и критериумите за ревизија.

## **2.       Ревизорски дизајн**

Со оглед на вообичаено големата количина на материја што треба да се ревидира, а што била идентификувана преку анализата на задачи, неопходно е да се дефинираат индивидуалните предмети на ревизија што може да се изберат за планирање на ревизијата. Па така, неопходно е да се одредат описните критериуми за изборот на предмети на ревизија. Овие критериуми мора да претставуваат што е можно појасно толкување и спецификација на релевантните одредби од Ревизорските правила на Сојузениот суд за ревизија (оддел 13, став) 1, реченица 2; оддел 13, став 2; и оддел 15).

Како следен чекор, прашањето што се поставува е како даден предмет на ревизија може да биде сегментиран и распределен според теми преку избирање на соодветни критериуми за ревизија, ревизорски типови и ревизорски пристапи. Точката од којашто се поаѓа при формулирањето на таквите критериуми може да се лоцира кај Ревизорските правила (ревизорска тема: оддел 17, став 1 од Ревизорските правила на судот; ревизорски критериуми: оддел 4 од Ревизорските правила; видови ревизија: оддел 18 од Ревизорските правила). Ако, на пример, некоја владин оддел или агенција сè уште не е ревидирана или не била ревидирана долго време, тогаш една генерална ревизија би била најпогодна за добивање на сеопфатен преглед на



неговото/нејзиното финансиско управување и работење. Доколку неодамна била извршена општа ревизија кај субјектот за кој станува збор, тогаш се препорачува дополнителна ревизија, можеби надополнета со селективна ревизија на мал сектор работења во случај претходната ревизија да даде наоди што би сугерирале дека постои потреба или нужност од детално испитување. Што се однесува до законските придобивки, остварливи се разни ревизорски пристапи. Освен потврдување на прецизното доделување на придобивки, можеби би било соодветно да се ревидираат нивните наоди или влијанието што релевантните законските одредби го имаат од аспект на правични резултати и придонеси со административни ресурси. Во второнаведениот случај, не може да се изрази директна критика и може да се дадат само препораки. Ревизиите на проекти, програми и системи може да отворат прашања во врска со потребата, потенцијалното совпаѓање со други мерки и разгледувањето на можните алтернативи.

Кога ревизиите се соодветно дефинирани од аспект на темата, пристапот, типот и критериумите за ревизија, тогаш мора, исто така, да се најдат соодветни критериуми за подредување на задачите за ревизија според степенот на приоритетност на начин кој би бил разбирлив, истовремено земајќи ги предвид ограничувањата на ревизорските ресурси. Во овој поглед, планирањето на ревизијата би било поддржано во согласност со оддел 14, став 3 од Ревизорските правила на Сојузениот суд за ревизија.

За да се подготват индивидуални ревизии, оние што се одговорни мора да бидат способни да извлечат одреден број карактеристики коишто ќе овозможат да се одредат целите на ревизијата, фокусот на ревизијата, временскиот распоред на ревизијата, делокругот на ревизијата и методите што би се користеле. Сите овие фактори го овозможуваат насочувањето и процената на ревизијата (ревизорски дизајн, отелотворен во *ревизорски распоред*: Оддел 23 од Ревизорските правила на Судот). На ревизорскиот дизајн му претходи собирањето на материјал, т.е. собирање и анализа на документи и информации што се дел од ревизорската тема. На достапните извори треба да им се пристапи на сеопфатен начин. Анализата на собраниот материјал во оваа фаза може, исто така, да влијае врз предметот и фокусот на ревизија. Распоредот на ревизијата ги изнесува причините или мотивите што лежат во основата на ревизијата, ревизорската тема и целта на ревизијата. Ги дефинира ревидираните тела и онаму каде што е неопходно ги дефинира сите други тела во чии простории ќе треба да се соберат ревизорските докази. Понатаму, ги идентификува ревизорите на коишто ќе им биде доделена ревизорска задача и го покажува временскиот распоред за последователните чекори според кои ќе биде извршена ревизијата. Ревизорскиот распоред мора да го објасни пристапот што треба да се усвои, обемот на материјата што треба да се ревидира и ревизорските методи. Сите компоненти од ревизорскиот распоред земени заедно формираат структура на цели што мора да се споредат со фактичките остварувања за време на сите фази од спроведувањето на ревизијата.

### **3. Процена на ревизијата**

Процената не претставува поединечно дејство, туку процес што ја придружува секоја ревизорска задача. Процесот на процена служи за да ги подобри ревизиите што се веќе во тек и да создаде знаење за идни ревизорски задачи. Во суштината на процената лежи споредбата помеѓу структурата на целите и фактичкото исполнување во секоја фаза од ревизијата. Оваа споредба генерира заклучоци, особено во однос на оптималното насочување на актуелните ревизорски задачи, подобрување на идното ревизорско планирање и избор и претставување на ревизорските резултати пред субјектот на коешто ревизорскиот извештај се однесува.

Соодветно би било, ревизорската задача да се процени по завршувањето на процесот на собирање на ревизорски докази *in situ* и во време на подготовка на нацртот од ревизорското досие. Ревизорските резултати треба да бидат проценети по примањето на коментарите на примачот на извештајот за работењето и при завршувањето на ревизијата. Резултатите од процената се евидентираат во писмена форма.

#### **4. Пристап и резултати**

Работната група за управување со квалитет од Сојузениот суд за ревизија на колегиумот и на ревизорите што се вклучени им обезбеди насоки и контролни листи што им овозможуваат самостојно да ја спроведат анализата на задачите и процената. Приспособувањето и понатамошното подобрување на овие алатки беше субјект на континуирана размена на идеи помеѓу работните групи и ревизорските оддели. Поголеми наоди и насоки во врска со постапките беа вклучени во евизорските правила и Ревизорските насоки на Судот. Судот ќе го продолжи процесот на понатамошно усовршување на своите алатки со цел да дојде до наоди и да ја насочи својата ревизорска работа. Континуираните напори на Судот во оваа област се мотивирани од неговата убеденост дека владиното ревидирање не може да се потпира врз едноставни решенија што може да бидат погодни за други јавни или приватни организации. Па затоа, Судот останува посветен на развивањето посебни алатки за надгледување на извршувањето на мисијата и осигурување на висок квалитет на неговата работа, земајќи ги предвид специфичните предизвици на владиното ревидирање. Во прва рака, Судот овој континуиран напор за понатамошно усовршување го смета за своја сопствена задача, којашто мора да се изврши истовремено со извршувањето на неговите функции за ревизија и заради тоа бара повисоко ниво на внатрешна комуникација и насочување. Постапувањето на високи стандарди за ревизорско работење и континуираното надгледување на усогласеноста со овие стандарди претставува основна задача на владините ревизорски тела. Со оглед на природата на нивната мисија, тие тешко можат да дојдат до надворешна поддршка освен во изолирани случаи и каква било поддршка од тој вид би била ограничена од аспект на влијанието.

## АНЕКС Б - ПРАКТИКИ ВО РЕВИЗОРСКИТЕ СЛУЖБИ

Во овој Анекс се опишани практиките за контрола на квалитетот и обезбедување на квалитетот во избраните ревизорски служби. Сите овие служби имаат структура на хиерархиско управување, вообичаено раководена од страна на еден функционер кој честопати се нарекува генерален ревизор. Во овој поглед, Шведска претставува исклучок бидејќи има три генерални ревизори со еднаков статус.

Како и во претходните анекси, читателот треба да препознае дека овој материјал е одраз на услови што постоеле во одреден временски период и дека тие услови можеби се измениле.

### ДАНСКА<sup>8</sup>

#### *Воведни забелешки*

Во 2002 година, Националната канцеларија за ревизија на Данска (НКРД) започна со работите за спроведување нов систем за ревизорска поддршка којшто се нарекува Тим Мејт. Системот, којшто се очекува да започне да функционира од 1 јануари 2003 година ќе резултира со значителни промени во постапките за обезбедување квалитет и контрола на квалитет.

Следниов прилог го опишува искуството на НКРД во врска со обезбедување квалитет при финансиска ревизија, како и ревизија на успешност.

НКРД намерно го избра терминот „обезбедување квалитет“ наместо „контрола на квалитетот“. Зборот обезбедување има позитивна конотација, додека зборот контрола дава впечаток на негативни санкции. Филозофијата на обезбедувањето квалитет не е да се покажува со прст кон некого, туку да се учат и да се развиваат ревизорски услуги испорачани од страна на НКРД врз основа на неговите професионални квалитети.

Во рамки на современа ревизорска организација, обезбедувањето на квалитетот (како одраз) станува тема сама по себе (процес на учење), којшто создава повратна спрега за иницирање на процес на подобрување. Тоа е последица на фактот дека ревизорскиот процес создава ревизорски докази како документација за извештаите и изјавите на ревизорот и истовремено секоја ревизија подразбира одреден ревизорски ризик. Во рамки на современа ВРИ, обезбедувањето на квалитетот претставува средство за намалување на ревизорскиот ризик во процесот на ревизија. Обезбедувањето на квалитетот воспоставува процес на учење и крајната цел е да се подобри процесот на ревизија и значајно да се намали ревизорскиот ризик.

Според Националните ревизорски стандарди воспоставени за ревизија на јавниот сектор во Данска, од суштинско значење е квалитетот на ревизијата да биде проценет за време на процесот на ревизија. Целта на оваа процена е да се даде гаранција за квалитетот на ревизијата што се извршува.

Во Националните ревизорски стандарди се предвидува дека предуслов за обезбедување на квалитетот е постоењето на договорени ревизорски цели и постапки кои имаат за цел гарантирање на прифатливо ниво на квалитет на ревизорските задачи. Од суштинско значење е да се подготват ревизорски планови и кадарот да ги поседува потребните квалификации за извршување на ревизорските задачи.

Целта на обезбедувањето на квалитет е да се процени до која мера се следат предвидените политики и постапки и да се утврди дали тие го имаат планираното влијание врз ревизијата.

---

<sup>8</sup> Прилог добиен на 15 ноември 2002 година од страна на Националната служба за ревизија на Данска.

## *Планирање*

Врз основа на Националните ревизорски стандарди, НКРД разви ревизорски прирачник во кои ги опишува постапките и исходите од ревизијата. Овие описи ги вклучуваат условите за планирање на ревизорскиот исход, спроведување на ревизорскиот исход и суштинската документација во секоја ревизорска датотека.

Ревизорскиот прирачник ја дава основната линија за процена на квалитетот на ревизорската работа. Прирачникот е почетната точка за одговарање на следниве прашања:

- До која мера ревизорите го следат ревизорското планирање и постапките за спроведување установени во ревизорскиот прирачник?
- Дали ревизорската датотека ги содржи релевантните документи за планирање и ревизорската документација, што му дава на НКРД доволно количество ревизорски докази?

Планирањето на ревизијата е поделено на две фази. Преку воведување, се одвива целокупно планирање и подредување на приоритетите по што индивидуалните служби прават план и ги подредуваат според приоритетност разните ревизии.

### *Целокупно планирање*

Кога се планира ревизијата, се прави обид да се осигури опфатот на државните сметки, бидејќи овој опфат ја дава основата за извештајот на генералниот ревизор во врска со државните сметки во кој се дава мислење за квалитетот на државните сметки и на сметките на посебните области во министерствата. Се прави краток преглед на плановите така што индивидуалните исходи би можеле заедно да се погрижат за задоволително покривање на државните сметки.

Годишниот план за финансиската ревизија на НКРД треба да биде подготвен врз основа на целокупната стратегија и целите што треба да се извршат, а секоја година се најавуваат од страна на раководството на НКРД.

Во процесот на планирање, индивидуално планираните ревизии се регистрираат во база на податоци. Понатаму, тековното ажурирање на базата на податоци се извршува паралелно со спроведувањето на ревизиите.

### *Контрола на квалитетот на административно ниво*

Во согласност со правилата, одговорност на директорот е да се осигури дека квалитетот на планирањето одговара со насоките за внатрешна ревизија. Исто така, одговорност на директорот е да се осигури дека ревизијата се изведува според планираното. Во практика, ревизорите го проверуваат квалитетот во работењето еден со друг и директорот подоцна го поддржува и го одобрува планирањето на ревизијата.

### *Успешност*

НКРД се повикува на одговорите дадени под насловот „контрола на квалитетот на административно ниво“ бидејќи постапките за контрола на квалитетот при спроведувањето на ревизијата се исти.

Обезбедувањето на квалитет кај ревизијата на успешност е различно од обезбедувањето на квалитет кај финансиската ревизија затоа што условите и спроведувањето на ревизијата на успешност е поразлично кај финансиската ревизија.

По неколкугодишно искуство во обезбедувањето на внатрешен квалитет кај посебни ревизорски извештаи, НКРД сметаше дека процесот на процена се влоши. Постоеше потреба од нов процес за обезбедување квалитет којшто ќе може да даде поголем придонес за внатрешниот развој и процесите на учење.

За таа цел беше основан панел од шест независни универзитетски професори од различни дански институции и од различни дисциплини, како на пример, правото, економијата, сметководството и политичките науки. НКРД ги покани овие евалуатори да ја претстават нивната професионална процена на извештаите за ревизија на успешност (VFM<sup>9</sup>) со цел да се идентификуваат можностите за подобрување. Резултатите од нивното испитување беа презентирани во писмен извештај. Евалуаторите подоцна усно ја известуваа групата ревизори коишто ги подготвија НКРД извештаите. Надворешната евалуација на VFM извештаите претставува тековен процес.

Извештаите од евалуацијата им се достапни на сите членови на кадарот преку внатрешната мрежа на НКРД. По барање, извештаите за евалуацијата може да им се дадат на новинарите или на кој било граѓанин што ги бара овие документи според Законот за слободата на информирање.

Извештајот за надворешна евалуација ги вклучува и извештајот за ревизијата на успешност, методологијата и прашањата, како и претставувањето на забелешките и наодите.

Резултатите од првите евалуации беа генерално позитивни. Сите извештаи за ревизија на успешност што беа проценети, беа со висок квалитет и претставувањето на предметот даде впечаток дека областа е внимателно проучена. Податоците беа собрани правилно и анализата беше извршена на професионален начин, иако методологијата не беше секогаш доволно софистицирана.

### ***Поднесување извештаи***

НКРД се повикува на одговорите дадени под насловот „планирање“ (1) и „успешност“ (2) бидејќи постапките за контрола на квалитетот при спроведувањето на ревизијата се исти.

### ***Проблеми со контролата на квалитетот***

НКРД сè уште нема искусено некои посебни проблеми, па така, нема да започне да го користи исклучиво Тим Мејт пред јануари 2003 година.

### ***Затворање***

Во ноември 2000 година беше основана работна група на чие чело беше ставен помошник генерален ревизор. Два директора и неколку виши ревизори беа назначени за членови на работната група.

Групата започна со семинар на којшто се дискутираше пристапот за обезбедување квалитет. За да се добијат повеќе информации на темата беа контактирани колегите од локалната комерцијална фирма за ревизија и нивните водечки партнери беа интервјуирани во однос на нивните искуства со обезбедувањето квалитет. Овие колеги неодамна спроведоа низа активности за обезбедување квалитет во рамки на нивната сопствена фирма за ревизија. Ова споделување на информации даде одредени идеи во врска со тоа како да се избегнат некои социо-психолошки проблеми при контролирањето на датотеките на ревизија создадени од страна на други колеги.

Групата ги разви неопходните работни документи, како на пример, документи за концептите, насоки за обезбедување квалитет и прашалници.

Изборот на ревизорски датотеки беше направен со соработка со одговорниот директор и ревизор. Групата за обезбедување на квалитет реши да ги анализира просечните ревизорски датотеки, наместо најоскудните или најповолните датотеки бидејќи тие ќе го претставуваат процесот. Овој избор не беше теоретски обид да се установа репрезентативен примерок на

---

<sup>9</sup> VFM = Вредност за пари

ревизорски датотеки, туку функционираше во рамки на социјалното опкружување во коешто се применуваше. Особено беше важно секој да ги прифати наодите што се засноваат на ревизорските датотеки што се проучуваат.

Врз основа на испитувањето на избраните ревизорски датотеки, општиот заклучок беше дека НКРД спроведе ревизија со добар квалитет. Се разбира, постоеше простор за подобрување во различни фази од процесот на ревизија и во однос на ревизорската документација.

## **ФИНСКА<sup>10</sup>**

### ***Финансиска ревизија***

#### **Контрола на квалитетот во фазата на планирање од ревизијата**

- Прирачникот за финансиска ревизија наложува подготовка на ревизорски план што се заснова на анализа на ризикот, што пак од своја страна наложува доволна запознаеност со клиентот, неговиот сметководствен систем и стилот на управување на неговото раководство. Запознаеноста со клиентот вклучува (а) обезбедување прописи и други норми, описи, планови, буџет, договори за успешност, извештаи во врска со активностите и ревизорски извештаи; (б) дискусии со раководителот на ревизија и со претходниот ревизор доколку ревизорот на клиентот се променил; (в) познавање на ревизиите на успешност на Државната канцеларија за ревизија и други ревизори во рамки на сферата на делување на клиентот; (г) познавање на финансиските правила на клиентот; и (д) воспоставување на прелиминарни аналитички постапки.
- Неопходен е пишан документ за анализа на ризикот и ревизорски план. Ревизорскиот прирачник ја утврдува содржината на ревизорскиот план од општ аспект и нуди пример за ревизорски план. Раководителот на ревизија ги прегледува документите за анализа на ризикот и ревизорскиот план и им дава насоки на ревизорите за подобрување на овие документи. Раководителот на ревизија го потпишува ревизорскиот план кога тој/таа е уверен/а дека истиот е во согласност со прирачникот и со кои било услови поставени од страна на раководителот на одделот.
- Ревизорскиот план мора да биде компетиран во рамки на фиксно одреден краен рок.

#### **Контрола на квалитетот во фазата на спроведување на ревизијата**

- Ревизорските постапки се документирани во ревизорскиот прирачник и во неговите анекси. Раководителите на ревизија го контролираат спроведувањето на ревизиите врз основа на нивната процена. Секој раководител на ревизија сам одлучува што би опфаќала оваа контрола. Сепак, доколку проблемите не можат да се решат во соработка со одговорниот ревизор и неговиот/нејзиниот раководител на ревизија, тогаш второнаведениот се обраќа до раководителот на одделот.
- Ревизорскиот прирачник наложува ревизорите да поднесат два посредни извештаја за време на ревизијата.
- Ревизорите поднесуваат извештај за бројот на денови во кои тие работеле на разни ревизорски проекти и други активности; овие извештаи, исто така, се испраќаат до раководителите на ревизија.

---

<sup>10</sup> Прилог добиен на 11 ноември 2002 година од страна на Државната канцеларија за ревизија на Финска.

## Контрола на квалитетот во фазата на поднесување извештај за ревизијата

- Ревизорите поднесуваат посредни извештаи коишто го опишуваат делокругот, завршената работа и ревизорските заклучоци и нивните основи, како и можните препораки. Неопходна е ревизорска трага од заклучоците до наодите и таа е контролирана од страна на раководителот на ревизија.
- При подготовката на крајниот ревизорски извештај, неопходно е ревизорите да пополнат прашалник во врска со ревизијата и нејзините резултати. На прашалникот може да се гледа како на контролна листа којашто би се погрижила ревизијата да биде правилно извршена во секој од нејзините суштински аспекти.
- Раководителот на одделот за финансиска ревизија подготвува документ во кој специфично ги одредува изразите што ќе се користат; тој/таа, исто така, подготвува примерок од ревизорски извештај.
- Ревизорите подготвуваат нацрт-ревизорски извештај којшто се проучува од страна на раководителите на ревизија. Раководителите на ревизија го поднесуваат нацртот до раководителот на одделот откако договорените поправки ќе бидат направени.
- Прагот на известување се одредува од страна на раководителот на одделот кој за ова најчесто се консултира со раководителот на ревизија.

## Практични проблеми при работата со постапките за контрола на квалитетот и научени лекции

*Се појавија одредени проблеми во однос на прагот на известување*

## ШВЕДСКА<sup>11</sup>

### Обезбедување квалитет на Шведската национална канцеларија за ревизија (RRV)

Овој документ го ревидира пристапот на RRV за управување и обезбедување квалитет. Ова е пристап на „Вкупно управување со квалитет“ (ВУК), којшто обезбедува стандарди, совети и дополнувања на сите главни активности во рамките на RRV што влијаат на финалниот квалитет.

RRV работи со целосен обем на ревизии (ревизија на успешност и финансиска ревизија) и со поширока ревизија, која го опфаќа целиот државен сектор, вклучително претпријатијата во државна сопственост или претпријатијата што ги контролира државата, државни фондации и владини грантови за општините и окрузите. Во јули 2003 г. RRV беше пренесена од извршната единица во законодавната единица (Парламентот).

RRV својата заложба за управување со квалитет (УК) ја смета за тековна активност, одразувајќи ги побарувањата и очекувањата на јавноста што постојано се зголемуваат во однос на ревизорската професија. Целта на финансиската ревизија е да се спојат професионалните стандарди на приватниот сектор од сите релевантни аспекти, а за спроведување на целта на ревизијата треба да се примени разумен број академски критериуми за извештаите од истражувањето. Сегашниот статус на УК претставува последователно подобрување во период од неколку години, заедно со кривата на развој. Во последниве години фокусот беше ставен повеќе на пристапот вкупно управување со квалитет (ВУК), а инвестициите во УК беа повисоки. Во раните фази на развојот на УК, RRV се обиде да ги избегне професионалните

---

<sup>11</sup> Прилог изработен од Бо Сандберг (Национална Канцеларија за ревизија на Шведска), експерт на СИГМА (добиен на 18 ноември 2002 г., со помали исправки на 15 февруари 2003 г.)

грешки во оценувањето на неправилностите, лошото управување и ниската ефикасност и ефективност во однос на нашите клиенти. Ова претставуваше голема грижа на сите нивоа на „надзор“, т.е. проверка на квалитетот на нацрт-извештаите пред финализирање на ревизијата. Како резултат на ова, за целите на финансиската ревизија RRV се пренасочи на задачи што повеќе налагаат за претставување на добро основана професионална проценка на годишните финансиски извештаи во согласност со општоприфатените стандарди за ревизија (ОСР) од типот на ИНТОСАИ и ИФАЦ. При ревизијата на успешност, RRV се префокусира на проучување на подобро дефинирани „ревизорски прашања“ за зголемената употреба на Општоприфатените академски критериуми (ОАК) за собирање и анализирање на информации.

*Поважни општи платформи за ВУК* создадени и поддржани од заложбите и учеството на широкиот кадар се:

- изјава за мисија и визија;
- кодекс на етика;
- годишно оценување на успешноста на кадарот.

#### *Финансиска ревизија*

Концептот „Вкупно управување со квалитет“ (ВУК) е темелно анализиран, дебатиран, прифатен и документиран во „Насоката за ревизија“ (RRV 2000:22, достапен на англиски јазик). Во овој комбиниран документ за политика и главни стандарди, дефинирани се главните основи. Квалитетната работа се категоризира како стремеж да се изгради квалитет во сите фази на ревизијата: а) квалитет на влезните податоци, б) квалитет на процесот и в) квалитет на резултатите.

#### *Квалитет на влезните податоци*

*Програма за сертификација* на финансиски ревизори во период од пет години, со 400 часови предавања, креирана за започнување академски степен во сметководството. Надворешното испитување се врши од страна на здружение кое ги потврдува овластените сметководители во приватниот сектор. По три години се подготвува едно испитување, а по пет години завршно испитување. Испитувањата се исти (степен до 75%) како за ревизорите во приватниот сектор и се извршуваат во ист ден. До денес, 90% од кадарот ја започнаа оваа програма. Се применува финансиски стимул за плата +10% по „сертификацијата“.

Беше воведена добро дефинирана хиерархија на одговорностите за ревизија што е слична со хиерархијата применета во приватниот сектор: 1) главен ревизор 2) водач на задача 3) водач на испитување и 4) ревизор што учествува. Унапредувањето на повисоко ниво налага, меѓу другите квалификации, сертификација што е погоре опишана.

#### *Квалитет на процесот*

Секоја година RRV спроведува внатрешно (накрсно помеѓу одговорните ревизори) дополнување на квалитетот на една петтина од своите задачи. Ова дополнување е од типот на обезбедување квалитет (ОК) Денес, по пет години од спроведувањето, сите (т.е. неколку стотици) задачи за ревизија најмалку еднаш беа дополнети и документирани.

RRV има склучено договор со овластена сметководствена фирма која еднаш годишно проверува како функционира ова внатрешно накрсно дополнување и за ова го известува помошникот генерален ревизор.

#### *Квалитет на резултатите*

Беа воведени рутини за систематско дополнување на работата на RRV. Ревизиите се оценуваат од различни перспективи, како на пример: а) ефикасност на работата, б) коментари и забелешки направени за време на ревизијата и в) дејства преземени како резултат на наодите и препораките од ревизијата.



Анкетните прашалници пополнети од министрите и агенциите му го обезбедуваат на RRV мислењето на примачот за квалитетот на работата на RRV во однос на обемот, фокусот, пристапот до ревизор, експертизата и релевантноста во испитаните области. Анкетите се спроведуваат на секои три години; последните анкети, спроведени во 2001 г. и 1998 г. резултираат со добра оценка во речиси секој аспект. Овој факт се покажа како многу корисен во дискусиите со раководителот на RRV.

#### *Опити прашања за квалитет на финансиска ревизија*

Беа основани Советодавен комитет за ревизија и Советодавен комитет за сметководство со постари членови на кадарот коишто обезбедуваат професионално советување и упатување за ревизија и сметководство.

Добро дефинираната и стратифицирана стратегија за известување насочена кон различни нивоа на раководители и ревидирани субјекти резултираше со издавање на: а) Формално мислење за ревизија, во согласност со ревизорските стандарди на ИНТОСАИ и насоките на ИФАЦ до Владата; доколку се квалификува, примерок се испраќа до постојаниот комитет во Парламентот; б) Извештај за ревизија, со подетални наоди и препораки таму каде што е применливо, до одборот на агенцијата; и в) Меморандум за ревизија до главниот финансиски директор на агенцијата, таму каде што е применливо. Еднаш годишно RRV го препраќа консолидираниот годишен ревизорски извештај до Владата, а примероци за информирање се испраќаат до постојните комитети во Парламентот. Овој извештај ги резимира главните наоди и препораки за финансиската ревизија и ревизијата на успешност.

Беше ангажирана овластена сметководствена фирма да подготви документ што дополнува како функционира ВУК концептот за ревизија [*Опити контроли* на примената на Општоприфатените стандарди за ревизија (ОСР) и Правилата за етика на професионални сметководители (ПЕПС)]. Најважните аспекти на општите контроли се: а) независност на ревизорот од клиентот; б) доволен број на кадар со соодветни квалификации за задачите за ревизија, в) потребни упатства за ревизорскиот тим; г) постоење на инспекциска програма за КК/ОК за ОСР и ППЕС. Овластената сметководствена фирма поднесува извештај до помошникот генерален ревизор. Според тоа, овој аранжман е од типот надворешен *преглед од група експерти*.

#### *Ревизија на успешност*

Пристапот „Вкупно управување со квалитет“ (ВУК) за ревизија на успешност е креиран со почитување на специјалниот карактер на фокусот на RRV на ефективноста. Сè повеќе интерес и ресурси се посветуваат на градењето на квалитетот на прво место. Овде, соодветната структура се состои од три фази на ревизија: планирање, извршување и известување.

#### *Планирање*

Со цел да се подобри квалитетот на планирањето ревизијата, RRV извршува позначајни студии, секоја именувана како „Обласна стратегија за XX“. Целта на овие студии, обично со големина од 30-70 страници, е да се нагласат важните ревизорски проблеми и прашања во засегнатата област, користејќи ги нормалните критериуми за ревизија: материјалност и ризици. Потоа се дефинираат неколку соодветни проекти за ревизија, а тие во кои е додадена очекуваната вредност - преку ревизија на успешност - се чини дека се на највисоко ниво. Овие студии имаат друга функција - легитимизирање на RRV како учесник со големо знаење од кого заинтересираните страни можат да очекуваат да искористат од придонесите со висок квалитет.

Кога се планира надворешна ревизија, задолжително е да се спроведе претстудија за да се дефинираат прашањата за ревизија што ќе се проучуваат, опишувајќи ги методите што ќе се користат за собирање информации и податоци и анализа, како и наведувајќи ги можните користи и ризици од ревизијата. Резултатот од оваа фаза – извештај за претстудијата – образува основа и начело за главната студија, индивидуалната ревизија.

Во сите досегашни фази на планирање, RRV се обиде да се ангажира, нормално како членови на тимот, експерти со висок профил во засегнатата област коишто имаат неоспорлив експертски престиж меѓу заинтересираните страни од одредена студија. Релативно нова карактеристика е ангажирањето на статистички и други експерти за истражување на постојана основа за обезбедување независно второ мислење за нацрт-извештаите пред да се донесат конечните одлуки.

Резултатите од трите фази – стратегија за област, извештај за претстудија и план за главна студија – се одобруваат од помошникот главен ревизор или генералниот ревизор.

### *Извршување*

Водачот и членовите на тимот, вклучително надворешните експерти го спроведуваат проектот со формални информации дадени на раководителот на одделението и помошникот генерален ревизор. Во минатото еден доста чест проблем се јавуваше како резултат на фактот што проектот се прошири во насоки што не беа предвидени во планот за ревизија. Денес, водачот на проектот има поформално одобрување за да може да го скрати или продолжи планот за ревизија. Беа изложени детални барања во однос на односот со клиентот во текот на ревизијата.

### *Известување*

Квалитетен стожер за ревизија на успешност е да се има јасна разлика помеѓу фактите и забелешките и да се чуваат одделно од проценката и од последниот посебен дел, препораките. Општ стремеж за RRV е дека ревидираниот субјект и ревизорите треба да можат да се согласат за фактите и забелешките. Би било добро доколку ревидираниот субјект се согласи, а да не зборуваме и да ги прифати препораките. Сепак е можно ревидираниот субјект да не се согласи со процената и доколку соодветно се оправда, несогласувањето треба да се назначи.

Во фазата на известување, се применува контрадикторна постапка. Тука ревидираниот субјект се прашува за коментари за сите факти, проценки и препораки направени од RRV. Оваа контрадикторна постапка, заедно со фактот дека извештајот за ревизија на успешност мора да ги вклучи сите факти и анализи направени за поддршка на процената и препораките, ги образуваат двата најнефективни фактори коишто охрабруваат и негуваат добар квалитет. Извештајот за ревизијата на успешност може да се предизвика од гледна точка на квалитетот по неколку години, и доколку се докаже дека е оправдано, ова тврдење може да има сериозни последици за сите вклучени страни. Секој е свесен за овој факт, што исто така го спречува „преговарањето“ за наодите на извештајот со цел да се добие позитивно одобрување од клиентот.

Релевантните приговори и критицизмот што ги дава клиентот треба да се решат во рамките на овој извештај. Една опција што беше занемарена од RRV е да му се понуди на ревидираниот субјект можност да има сопствен додаток кој ќе му противречи на RRV. Причината за некористење на оваа можност се состои во тоа што RRV мисли дека ова би создало несигурност помеѓу тие што го примаат извештајот. Во повеќето случаи, потребни се значајна експертиза и поголем временски период за да се оценат две различни мислења, коишто би ѝ наштетиле на тенденцијата да се преземат дејства за ревизорските извештаи. Сепак, ревидираниот субјект се замолува за формален одговор во рок од шест месеци во врска со дејствата на ревизорскиот извештај. Секако, тој има право да го претстави секој критицизам до медиумите. Ова се случува, но не често. Можноста со критицизам да му се пристапи на главниот ревизор на RRV, министерот за финансии, многу ретко се користи. Ова најверојатно се должи на фактот дека тој не може никако да се вмеша дури и ако постоело мотив за критицизмот. Доколку во медиумите се појават негативни коментари дадени од субјектот на ревизија, политиката на RRV е да не се влегува во дебата во медиумите во врска со ревизорскиот извештај. Овој став е мотивиран од едноставниот факт дека ова би создало конфузија во однос на тоа која е всушност позицијата на RRV по доставувањето на договорот. Интервјуата со претставници на RRV за ревизорските извештаи во весниците или на радио/телевизија се сепак чести.

Известувањето за ревизијата на успешност е од најголемо значење за RRV. Вишите ревизори според тоа се обучуваат од медиумски експерти со цел да пишуваат прецизни и концизни извештаи. Целата медиумска функција, за кого RRV има свои експерти, е од суштинско значење за ефективниот прием на ревизорскиот извештај. Ширењето на пораката и поттикнувањето на дејствата што треба да се преземат во однос на извештаите од ревизијата на успешност налагаат добра медиумска покриеност.

Беше изработен специјален модел за внатрешно дополнување на извештаите за ревизијата на успешност (наоди и препораки), врз основа на споредбата помеѓу тековната година и трите претходни години, како дел од дијалогот на RRV со заинтересираните страни. Помеѓу најзначајните теми што се вклучени во овој модел се а) релевантност, б) опфатеност на државните заложби, в) прифаќање на препораки за ревизија и г) професионален развој.

### ***Општи прашања за квалитетот на ревизијата на успешност***

Постои комбиниран документ за политика и упатство за ревизија на успешност којашто ја постави платформата за управување со квалитет (УК). Насоката обезбедува упатство за, меѓу другото, истите аспекти за квалитет како за финансиската ревизија (влезен квалитет, квалитет на процесот и квалитет на резултатите), но со одредени аспекти.

Друга карактеристика која ревизорите ја ценат во голема мера е базата на податоци именувана како „Меморија за методи на ревизија“. Секој проект, по завршувањето на надворешното известување, мора да подготви извештај за методот на ревизија, опишувајќи методи што се користат и нивната примена. Специјална група за ревизија на квалитетот го проучува нацрт-извештајот за методот на ревизија. По одобрување на групата, извештајот се додава во базата на податоци за општо искуство, а нејзините различни аспекти можат електронски да се истражат.

## **ОБЕДИНЕТО КРАЛСТВО**

### **I. Контроли на квалитет во процесот на финансиска ревизија<sup>12</sup>**

Постапките за контрола на квалитет во рамките на Националната канцеларија за ревизија на ОК (НКР) се раководат од Изјавата за ревизорски стандарди на Одборот за ревизорски практики (ИРС) 240, којашто обезбедува опширни насоки за управувањето со поединечни ревизии и севкупните канцелариски постапки за обезбедување квалитет на финансиската ревизија на НКР.

#### **A. Практи и постапки за контрола на квалитет „Реално време“**

Пред започнувањето на секоја ревизија, се налага директорите за задачи да ги прегледаат ревизорските ресурси што им се достапни за преземање на задача и да потврдат дали ревизорскиот тим е независен и соодветен за задачата. Понатаму, еднаш годишно од кадарот одговорен за финансиска ревизија се бара да ја заврши годишното објавување на кодексот на однесување, како и податоците за учење и развој. Овие документи потврдуваат дека се „пригодни и соодветни“ луѓе (во согласност со прописите за ревизија на ОК) за спроведување на ревизијата и дека го надополнуваат своето професионално знаење.

Овој преглед се врши во две фази - прва фаза, детален преглед од раководителот на задачата или раководителот на тимот и втора фаза на детален преглед на главните пресуди, заклучоци и проценка на директорот за задача. Во однос на овие задачи коишто треба да бидат од највисока

---

<sup>12</sup> Овој дел од прилогот за ОК беше изработен од Марк Бабингтон (Национална канцеларија за ревизија на ОК), експерт на СИГМА (добиеен на 22 октомври 2002 г.).

вредност, ризик или да се подложат на квалификација, втор, независен директор ги прегледува главните одлуки и пресуди на секоја фаза на ревизија, од планирање до заклучок.

НКР обезбедува служба за централна техничка поддршка која им дава совети и насоки на тимовите за ревизија таму каде што е потребно во согласност со политиките на канцеларијата во однос на консултациите. Таму каде што се предлага квалификација на мислењето од ревизијата, централниот технички тим обезбедува дополнителен слој на правна заштита пред да се достави мислењето на контролорот или генералниот ревизор за сертификација. Исто така, насоки можат да се добијат од секоја линиска единица од главниот директор за финансиска ревизија.

### ***Б. Преглед на квалитетот на спроведена ревизија***

НКР на ОК еднаш годишно спроведува циклус на објективен преглед. Овој циклус обезбедува осигурување на вишото раководство со квалитет на финансиската ревизија на НКР. Се разгледува примерок од приближно 5% во број и 8-10% во вредност на ревизиите. Секој директор за задача се опфаќа еднаш годишно, а секој раководител се опфаќа еднаш на секои три години. Во согласност со ИРС 240, одделни членови на управниот одбор се одговорни за квалитетот на ревизија и за методологијата за техничка ревизија.

Прегледите ги врши искусен управник и раководител на тимот. На крајот од секој преглед, се оценуваат ревизиите. Доколку постојат какви било ревизии што се сметаат за слаби, сметката ќе се прегледа уште еднаш во текот на наредната година. На ист начин, примерок од работата на секој менаџер или директор претходно поврзан со слаба ревизија исто така ќе се прегледува во текот на наредната година (еднаш годишно, двапати за директорот).

За управниот одбор на НКР се подготвува годишен извештај, а наодите од циклусот на објективен преглед на НКР се шират низ канцеларијата така што недостатоците можат да се адресираат во текот на идните циклуси на планирање.

НКР е предмет на преглед од Заедничкото одделение за следење, телото за следење на стандардите за квалитет на Овластените сметководствени институти. Неговите постапки на следење вклучуваат низа објективни прегледи и испитување на канцелариските постапки на НКР креирани за да се обезбеди квалитет на кадарот на НКР. Одделението изработува извештај за управувањето на НКР чии наоди се шират меѓу кадарот за да се обезбеди дека односните прашања ќе се повикаат во текот на идните циклуси на ревизија.

### ***В. Добри практики***

- Редовното и навремено ширење на резултатите од циклусот на ревизија во целата канцеларија за да се обезбеди дека сите прашања веднаш ќе се повикаат;
- Независна оценка на квалитетот на ревизијата на НКР;
- Процес на објективен преглед кој ги охрабрува лицата што го вршат прегледот да ги идентификуваат областите на добра пракса, коишто во иднина ќе се споделат со колегите;
- Независен преглед на директор и тим за централна техничка поддршка коишто обезбедуваат валидација на клучните пресуди и заклучоци.

## II. Контроли на квалитет во процесот на ревизија на вредност за пари<sup>13</sup>

### A. Пракси и постапки за контрола на квалитет во „Реално време“

Целите на обезбедувањето квалитет во НКР се:

- Организирање на работата на НКР за вредност за парите со цел да се обезбеди дека квалитетот е составен дел од неа во сите фази;
- Проценување на предностите и недостатоците на излезните информации од вредноста за пари и управувањето со нив со цел да се научат и да се применат лекциите за идната работа;
- Обезбедување на вишото раководство со систематски и доверливи информации за квалитетот на испитувањата врз основа на вредност за парите.

Директорите за проектот и нивните тимови се одговорни за испорака на одобрените програми за работата врз основа на вредност за парите во врска со високите стандарди за висок квалитет. Мора да ја одредат најсоодветната форма за обезбедување квалитет, во зависност од големината и сложеноста на испитувањето, неговата осетливост, неговото времетраење и искуството на кадар кој ја презема работата.

*Добивање експертски совет и второ мислење*

Дејствата и постапките за обезбедување квалитет вклучуваат:

- Консултирање со експерти за мислење, внатрешно или надворешно, за да се дадат совети за клучните аспекти на испитувањата врз основа на вредност за парите во фазата на креирање, пред да се донесат одлуки од суштинско значење;
- Изворите на експертско мислење вклучуваат, внатрешно, техничка советодавна група и надворешно, специјалисти-консултантите и панели на академски и други експерти;
- „Тековни уредувања“ (*Hot edits*) – независен преглед на извештаите додека се пишуваат за да се оцени дали е технички исправен, дали структурата е убедлива, дали доказите јасно се презентираат и дали општо гледано извештајот едноставно и брзо ги пренесува своите пораки до читателот;
- Барање дека работата мора да се прегледа од искусен кадар којшто не е директно вклучен во работата.

### Градење квалитет

Доброто управување и преглед, исто така, можат да го унапредат квалитетот, а неговото обезбедување може да се претпостави доколку постои доказ дека ова добро управување и преглед се веродостојни и постојани. Ова обезбедување се овозможува на следните начини:

- Назначување кадар со соодветни вештини и искуство за соодветни студиски задачи;
- Честа комуникација со кадарот за сите да ги разберат своите улоги и задачи во рамките на целите и контекстот на испитувањата;
- Редовни дискусии со кадарот за да се одреди што функционирало добро, што било помалку успешно и причините за тоа, обемот на подобрувањето и како може тоа да се спроведе;

---

<sup>13</sup> Овој дел од прилогот за ОК беше изработен од Марк Бабингтон (Национална канцеларија за ревизија на ОК), експерт на СИГМА (добие на 29 ноември 2002 г.).

- Документирање на клучните докази и неговото толкување така што постои добра патека за прикажување како се донесени одлуките што влијаат на испитувањето и неговите заклучоци;
- Следење на напредокот на студијата и трошоците со цел да се предвидат проблемите и доволно рано да се интервенира со соодветни дејства и решенија;
- Сеопфатен и навремен преглед на работата за да се обезбеди дека сите заклучоци се цврсто засновани и поддржани од доверливи и доволни докази.

***Б. Пракси што се поврзуваат со обезбедувањето квалитет по ревизија во процесот на ревизија (Објективни „ладни“ прегледи)***

Постојат четири типови преглед што следат по завршувањето на студијата: внатрешни процени, надворешни процени, повратни информации од ревидираното тело и тимски преглед. Ниту една оценка не е клучна, а целта на оценката е да му се овозможи на НКР да продолжи да ја подобрува својата работа преку учење лекции.

**Внатрешни прегледи**

Тимот што ги спровел прегледите на студијата ги објавил извештаите користејќи стандарден формат. Оценувањето опфаќа:

- презентација и формат;
- техничка содржина и квалитет;
- првично влијание;
- општа оценка.

**Надворешни прегледи**

За да се добие независна перспектива за квалитетот на работата на НКР, Канцеларијата назначува надворешна организација да ги прегледа објавените извештаи на НКР. Надворешниот прегледувач обично е академско тело признаено како центар за експертиза. Прегледувачот пристапува на панел од академски експерти од разни области. Експертите добиваат примероци од сите извештаи што се објават. Панелот ги оценува извештаите според слични критериуми што се користат за внатрешни прегледи. Надворешните прегледувачи обично произведуваат два кратки извештаи секоја година, спојувајќи ги клучните пораки што се пренесуваат во прегледите за обезбедување квалитет.

**Повратни резултати од ревидираните тела**

Ставовите на ревидираните тела што се предмет на испитувањата врз основа на вредност за парите на НКР се важни, вклучително нивната перспектива за влијанието на додадената вредност добиена преку студијата и нивното мислење дали била добро управувана и дали кадарот работел професионално. Повратната информација од ревидираните тела се бара да биде во стандарден формат и се испраќа до ревидираното тело преку директорот на студијата по објавувањето на извештајот.

**Преглед преку тим**

Тимовите спроведуваат преглед врз основа на „научена лекција“ кога ќе се објави извештајот за да се одреди:

- што функционирало добро и зошто
- што било помалку успешно и причините за тоа;
- лекции за иднина и можна поширока примена за сите испитувања врз основа на вредност за пари.

## Дејствување во однос на наодите

Централниот тим за вредност за пари на НКР периодично подготвува кратки извештаи за вишото раководство во коишто се нагласуваат: лекциите научени од прегледите на обезбедувањето квалитет; потребата за дејство со цел да се промовираат подобрувања како што е обука или обезбедување упатство; и прашања од поширок обем за дополнително истражување и разгледување. Клучните пораки што произлегуваат од обезбедувањето квалитет му се соопштуваат на кадарот за вредност за пари преку семинари, насоки и упатства.

## В. Добри практики

Одредени точки што треба да се имаат предвид при обезбедувањето квалитет се:

- Разгледување на обезбедувањето квалитет како континуиран процес, а не само еднократна постапка или настан по завршувањето на студијата;
- Одредување на дејствата што треба да се преземат за да се унапреди квалитетот во многу рана фаза од испитувањето;
- Барање на второ мислење во клучните фази за потврдување на пример избор на студии, прашања што треба да се испитаат, креирање и методологија;
- Идентификување на критичните точки во испитувањето каде што особено се бара преглед за да се обезбеди дека студијата ќе ги исполни своите цели;
- Употреба на „тековни уредувања“ за да се помогне во обезбедувањето конструктивни забелешки за подобрување на нацрт-извештаите и општо претставување (но обезбедување дека предлозите се практични);
- Обезбедување доволно време за внатрешен и специјалистички преглед на нацрт-извештаите;
- Позитивно одговарање на наодите од надворешниот преглед на обезбедувањето квалитет и на повратните информации од ревидираните тела, барајќи објаснување доколку не се разберат нивните забелешки или грижи;
- Разгледување зошто некои аспекти од студијата биле поуспешни, а други помалку;
- Доколку студијата ја надминува временската рамка или буџетот, идентификување на главните причини за пречекорувањето и разгледување што би можело да се преземе во иднина (наместо занемарување на погодностите од разбирањето на ситуацијата откако таа се случила);
- Обезбедување дека лекциите научени од прегледот на обезбедувањето на квалитетот нашироко се соопштуваат преку работилници и семинари;
- Пред сè, усвојување позитивен пристап: прегледите за обезбедување квалитет не треба да се негативни анализи туку можност да се биде конструктивен и да се научи од искуството.

## СОЕДИНЕТИ АМЕРИКАНСКИ ДРЖАВИ<sup>14</sup>

### Обезбедување квалитет во Генералната сметководствена канцеларија на Соединетите Американски Држави (ГСК)<sup>15</sup>

#### *Вовед*

Овој краток документ го резимира пристапот на ГСК за обезбедување квалитет којшто не се фокусира само на процесот на ревизија. Акцентот на постигнувањето на највисокиот можен квалитет на работата се вовлекува во институционалната култура и се среќава низ нејзините политики и практики на управување.

#### *Независност, интегритет и објективност*

ГСК своите *Стандарди за владина ревизија* ги додава кон независните стандарди. Членовите на кадарот на сите нивоа мора да се усогласат со законите и прописите за конфликт на интереси и се одговорни за претставување на потенцијалните конфликти пред надлежните. Подготвуваат годишни извештаи за финансиско откривање, коишто откриваат детали од доходот, активата и пасивата на членовите на кадарот и на членовите на нивното семејство. Овие извештаи ги прегледуваат повеќе виши службеници, чии извештаи се достапни за јавна инспекција. Членовите на кадарот можат да потпишат и изјава за независност и мора да добијат дозвола за да се вклучат во одредени надворешни активности, вклучително вработувањето.

ГСК неодамна дополнително ги зајакна стандардите за независност. На ревизорите и организациите во коишто работат им е забрането да се ангажираат во друга значајна работа за субјектот на ревизија. На пример, ако една организација му помагала на субјектот на ревизија во изградбата на ИТ систем, не мора да значи дека ќе биде ревизор на тој субјект. Ова ограничување пред сè влијае на приватните ревизорски фирми што можат да се ангажираат за ревизија на владини субјекти.

#### *Управување со човечкиот капитал*

ГСК се обидува да регрутира поединци со исклучителен интелектуален капацитет, технички и интерперсонални вештини и лидерски способности. Управниот директор во секоја област на ревизија (еквивалент на помошникот генерален ревизор) го одредува составот на кадарот којшто е потребен за исполнување на целите во таа област. Овие барања се упатуваат до централната управа, којашто мора да ги усогласи со достапните буџетски ресурси и да одлучи колку лица можат да се ангажираат во секоја област. За да се пополнат местата, ГСК врши регрутација на избраните универзитети, но ангажира и од други извори.

Во областа на финансиското управување, ГСК вообичаено регрутира луѓе со големо знаење од областа на сметководството. Во областите на ревизија на успешност, односните дисциплини се многу различни, вклучително јавната администрација, економијата, информациската технологија и многу други.

Поединците се избираат по интервјуата со неколку членови на кадарот на управно ниво. ГСК потоа обезбедува ориентациска програма за новите вработени. Новоангажираниот кадар и членовите на кадарот коишто се префрлаат од една област на ревизија во друга посетуваат курсеви за релевантната методологија на ревизија и други значајни теми.

ГСК обезбедува формална училишна обука и индивидуални студиски програми, од кои некои се достапни на Интернет. Голем дел од оваа обука е развиена и управувана од Центарот за

---

<sup>14</sup> Прилог изработен од Хери Хавенс, експерт на СИГМА (добие на 30 октомври 2002 г.).

<sup>15</sup> Во 2004 г., името на ГСК беше сменето во „Владина канцеларија за одговорност“



успешност и учење. Покрај тоа, групите за финансиска ревизија развија и одржуваат одредени специјализирани курсеви во таа област.

Сите ревизори мора да се стекнат со најмалку 80 кредити на континуирано професионално образование (КПО) за секој период од две години, вклучително најмалку 24 кредити директно поврзани со владината средина и владината ревизија. Усогласувањето детално се следи.

Членовите на кадарот се оценуваат најмалку еднаш годишно од страна на нивните надлежни во однос на објавените димензии и стандарди за успешност. ГСК ги унапредува членовите на кадарот врз основа на успешноста и демонстрираната волја и способноста за преземање поголема одговорност. Одморите нашироко се објавуваат за што поединци можат да поднесат барање. Кандидатите се оценуваат од страна на панели за годишен избор коишто испраќаат препораки до службеникот што го врши изборот кој вообичаено е управниот директор.

При назначувањето кадар, целта е да се осигури дека секој ревизорски тим поседува соодветно професионално знаење, како и да се осигури дека членовите на кадарот можат да го надополнат својот професионален развој. Поединци се назначуваат во ревизорските групи прво врз основа на потребите на групата, но и во однос на потребите на поединците за одредени типови на искуство. Директорот за групата назначува поединец за специфична ревизија, работејќи како помошник директор или како одговорен ревизор кој управува со работата.

Секој ревизорски тим поседува соодветни вештини. Ревизиите на финансиските извештаи (потврди) секогаш ги води овластен јавен сметководител (ОЈС), кој има искуство во извршувањето на овие ревизии.

### ***Ревизија на успешност***

ГСК подготвува петгодишен стратешки план за својата работа. Оваа работа е од три типа: конгресно побарана, законодавно овластена и истражување и развој врз основа на основната законодавна одговорност на ГСК.

ГСК објави Протокол на Конгресот за раководење со својот однос со Конгресот, што опфаќа постапки за преговарање на условите на барањето и за потврдување на прифаќањето на барањето. Врховниот ревизор може да ги одбие конгресните барања доколку оцени дека имаат несоодветна политика или надвор од опсегот на одговорностите на ГСК.

Одлуката да се иницира назначување се одобрува на Состанокот за прифаќање на ангажманот на кој учествува највисокото раководство на ГСК, при што учесниците се согласуваат на ризичното ниво на задачата, што го одредува последователното ниво на преглед на работата.

Примарната одговорност за секоја ревизија му припаѓа на „првиот партнер“, кој вообичаено е на директорска позиција, веднаш под управниот директор. Првиот партнер ја планира и ја надгледува ревизијата, заедно со помошните директори и одговорни ревизори. По собирање совети од ГСК, таму каде што е соодветно, одлуките за планирање вклучени во финансиска ревизија се документирани во матрицата за дизајн, анализата на општ ризик и анализата на сметководствен ризик.

Односите со субјектот на ревизија се воспоставуваат преку писмо за ангажирање и конференција за влез во кои се поставуваат целите, доменот, методологијата и времетраењето на ревизијата. Кон крајот на ревизијата, се одржува конференција за излез на која учествува субјектот на ревизија за дискутирање на фактите стекнати при ревизијата.

По завршувањето на теренската работа, се подготвува меморандум за резиме на ревизијата за да се опишат резултатите од ревизијата и да се прикаже соодветноста на постапките на ревизија и заклучоците од ревизијата. Претходно дефинираната група на работни документи, контролната листа за завршување на ревизијата и други алатки помагаат во осигурувањето дека се преземени сите неопходни чекори. Сите релевантни работни документи се предмет на најмалку еден преглед, а клучните документи се подложуваат на втор преглед пред објавувањето на извештајот. Сите производи се „упатуваат“ од независно лице во ревизијата кое ги следи сите факти и бројки од нацрт-производот до работните документи.

Првиот партнер го одобрува извештајот и другите придружни документи. Вториот партнер (друг директор што не е вклучен во ревизијата на управниот директор) врши независен преглед на значајните прашања. Во однос на ревизиите на финансиските извештаи, вториот партнер мора да биде ОЈС со значајно искуство од областа. Можат да се замолат експерти од друго место во ГСК да го прегледаат нацрт-извештајот за да помогнат во осигурувањето на анализата и коректноста на наодите и заклучоците.

По завршувањето на процесот на внатрешна ревизија сите нацрт-извештаи се испраќаат до субјектот на ревизија за да се прегледаат. Обично за оваа фаза се дозволуваат 30 дена. Се анализира секоја забелешка дадена од субјектот на ревизија и, доколку се оправда, во нацртот се прават соодветни измени. Секоја забелешка од овој вид и анализата на ГСК се објавуваат во завршниот извештај којшто станува јавен документ, освен ако дистрибуцијата мора да се ограничи заради националната сигурност.

Честопати се одржуваат состаноци за преглед на ангажирањето на кои учествуваат врховниот ревизор и други членови на највисокото раководство и на кои се дискутира статусот и напредокот на значајните ревизии.

### ***Консултации и истражувања***

ГСК ги прави достапни библиотеките со цел да помогне во исполнувањето на потребите на кадарот за професионална литература. Покрај тоа, библиотеката за упатување на ревизија е достапна на Интернет.

Ревизорите се охрабруваат да бараат совет од експерти за прашањата што се надвор од знаењето на членовите на ревизорскиот тим. Многу од овие експерти се наоѓаат во организацијата, но кадарот на ГСК може да бара совет од надвор, доколку е потребно.

### ***Следење на квалитетот на работата***

Канцеларијата за управување со квалитет и ризик спроведува Програма за оцена на контролата на квалитетот (ПОКК) за извршување на последователни инспекции на избраните ревизии на успешност и финансиско поврзани ревизии. Ревизиите на финансиските извештаи (потврди) ги испитува тим кој одговара пред управниот директор во оваа област. Инспекциите вклучуваат преглед на работните документи, тестирања на функционалните области и интервјуа на кадарот. Резултатите се соопштуваат до управата и кадарот, којшто подготвува акциони планови за работа со наодите, доколку е потребно.

ГСК исто така почна да добива надворешни прегледи од група експерти од иста област за квалитетот на ревизијата. Прво, опфаќањето на областа на финансиска ревизија неодамна заврши и резултира со јасно мислење. Второ, покривањето на областа на ревизијата на успешност се очекува да се преземе во 2005 г., покривајќи ја работата спроведена во 2004 г.

## АНЕКС В – ПРАКСИ ВО УЧЕСНИЧКИТЕ ВРИ

### Вовед и резиме

Оваа глава бара да се опише статусот на контрола на квалитет во процесот на ревизија во ВРИ на Албанија, Бугарија, Хрватска, Кипар, Република Чешка, Естонија, Унгарија, Летонија, Литванија, Малта, Полска, Романија, Словачка, Словенија и Турција. Оваа информација се извлекува од одговорите во прашалникот, обезбеден од учесниците во ВРИ во периодот помеѓу мај и ноември 2002 г.

Степенот, нивото и култивираноста на процесите на контрола на квалитет во голема мера варираат меѓу овие ВРИ во периодот на спроведување на прашалникот. Некои имаат релативно обемни постапки коишто обезбедуваат висок квалитет преку планирање, извршување и известување за фазите на ревизијата. Другите беа на поосновно ниво на развивање на нивните квалитетни процеси. Од одговорите на ВРИ, еден посебен елемент на управување со квалитет треба да се воведат таму каде што не е користен (што се чини дека беше случајот на повеќето учесници). Овој елемент што недостасува е преглед на квалитетот по задачата од страна на искусни ревизори коишто се независни во ревизијата во рамките на прегледот. Овие прегледи треба да се извршат на соодветен дел од ревизиите на ВРИ секоја година. Целта не е да се критикуваат избраните ревизии, туку да се одреди:

- дали постојните постапки за контрола на квалитетот се применуваат доследно и ефективно; и
- како можат да се подобрат и да се зајакнат системите на ВРИ за контрола на квалитет.

При разгледувањето на информациите што се дадени во овој анекс, читателот треба да препознае дека податоците ја одразуваат ситуацијата во одредена временска точка и постои голема можност истите во меѓувреме да се промениле до одреден степен.

### Општи прашања

Повеќето учесници во ВРИ преземаат мерки за основање на, во најмала рака, основните елементи на системите за контрола на квалитетот на ревизорските постапки. За да се добие соодветно ниво на заложба за квалитет, од суштинско значење е фактот дека акцентот на ова прашање започнува со раководителот на ВРИ. Се чини дека заложбата е случајот со повеќето, ако не и сите, учесници на ВРИ.

Прашањето на развивање квалитет може да се разгледа на две нивоа:

- обезбедување подобро функционирање на постојните елементи на контрола на квалитетот;
- координирање на постојните елементи, додавајќи други доколку е потребно и обезбедувајќи кохерентен пристап за контрола на квалитетот во процесот на ревизија.

Во некои ВРИ – како на пример во Литванија, Полска, Романија и Словачка – механизмите за контрола на квалитетот на ревизијата моментално се трансформираат и прошируваат.

Основните фактори за обезбедување контрола на квалитет се воведување и практична примена на стандардите за ревизија и методолошките насоки коишто ја нагласуваат обврската да се спроведат ревизии во согласност со специфичните постапки и методологии за ревизија. До неодамна, односните прописи усвоени во одредени учеснички ВРИ покриваа претежно ревизорски постапки и само делумно ја покриваа ревизорската методологија. Нови и пошироки прописи влегоа во сила изминатите години. Според анкетата на СИГМА спроведена во јуни

2002 г. од 13-те ВРИ што одговараа, девет имаа спроведено сопствени стандарди за ревизија додека останатите четири беа во процес на подготвување на овие стандарди.

Повремено, како што е случајот со Бугарија или Литванија, новиот Закон за државна ревизија јасно пропишува дека ВРИ треба да издава ревизорски стандарди или други прописи од овој вид. Некои нови закони за државна ревизија - во Естонија и Литванија - содржат упатувања до општо прифатените стандарди за ревизија. Алтернативно на ова, ВРИ може, во рамките на своите внатрешни прописи, да раководи со усогласувањето со специфични меѓународни стандарди; ова е случајот со Хрватска, Унгарија и Полска.

За да се обезбеди контрола и обезбедување квалитет, критериумите за оценување на ревизијата мора да се дефинираат од ВРИ. Овие критериуми за квалитет треба да се применат од ревизорите и управата. На пример, критериумите за оценување вклучуваат:

- соодветна употреба на национални и меѓународни стандарди за ревизија;
- соодветна употреба на насоките и прирачниците;
- извршување на ревизиите во согласност со годишниот ревизорски план и со детални ревизорски програми.

Во поголемиот дел од учесничките ВРИ, прашањата поврзани со контрола на квалитет произлегуваат од ревизорските стандарди, прописи или прирачници коишто ги дефинираат процесите на ревизија. Некои ВРИ, како што се оние во Словенија, имаат посебни и поспецифични насоки во однос на квалитетот.

Мерките за контрола на квалитет значително се разликуваат помеѓу ВРИ. Дури и во истите ВРИ, мерките што се применети можат да се разликуваат во зависност од типот на ревизијата (на регуларност или на успешност) или во нивната комплексност. На пример, ревизијата која вклучува повеќекратни ревизорски тимови во различни локации, како што се полските „координирани ревизии“ (коишто може да опфатат до 100 субјекти на ревизија и кои се спроведуваат во согласност со еднообразна програма од 20 ревизорски единици), налага мерки за управување и контрола на квалитет коишто се посложени од вообичаеното ангажирање на еден ревизорски тим кој работи на една локација.

### **Планирање на ревизиите**

Планирањето на ревизиите има две различни фази. Првата е процес со кој ВРИ одредува кои ревизии да се спроведат. Втората фаза е процесот со кој ВРИ одредува како да се спроведат ревизиите и одлучува дали да се спроведат. Неопходно е во двете фази да се обезбедат одлуки за висок квалитет.

### ***Избирање субјекти и активности за ревизија***

Контролата на квалитетот во првата фаза налага да се обезбеди дека ресурсите се користат на најефикасен можен начин и се применуваат за целите на ревизија од највисок приоритет.

Во поголемиот дел од учесничките ВРИ, ревизиите се планираат за наредната година. Годишниот ревизорски план служи како основа за подготовка на детални програми за одредени ревизии. Покрај тоа, во одредени ВРИ, се прецизираат насоки за приоритетна ревизија за подолги периоди, обично за три години (на пр. во Малта и Полска). Овие среднорочни планови или стратегии ги идентификуваат проблематичните области што се од особена важност од гледна точка на државата и економијата (на пр. економско реструктурирање или ризици од корупција). Поставувањето на општ приоритет го овозможува вклучувањето различни теми во ревизорскиот план, додека истовремено поставува бариера за ограничување на други предлози.

Во одредени случаи постои пракса на „периодично планирање“ (*rolling planning*) (на пр. во Унгарија). Ова значи дека годишните планови се изработуваат при ажурирање на

тригодишните среднорочни планови. Друг пристап е усвојувањето на ревизорски планови за повеќегодишен период.

Во процесот на ревизорско планирање, приоритет мора да им се даде на задачите што ги налага законот (на пр. ревизија на спроведувањето на годишниот буџет). Овие задолжителни ревизии апсорбираат до 60 проценти – дури повеќе – на достапни ревизорски ресурси. Процесот на одлучување како најдобро да се употребат различните ревизорски ресурси во голема мера се разликува меѓу учесничките ВРИ. Ова може да се остави на иницијативата на поединечни ревизорски единици или пак предлозите може да потекнуваат на повисоко ниво на ВРИ. Во секој случај, неопходно е овој дел од ревизорскиот план да се одобри од раководителот на ВРИ за да се осигури дека истиот е усогласен со општите приоритети на ВРИ.

Во многу ВРИ, како што е ВРК на Република Чешка, ревизорските единици коишто редовно создаваат и ажурираат постојани датотеки со податоци за потенцијални субјекти на ревизија во областа што е под нивна надлежност, што може да биде од голема помош во поставувањето на приоритетите на ревизијата и во развивањето на ревизорска програма за поединечни задачи.

Креирањето одредени теми за ревизија се врши претежно во одделенијата за ревизија на ВРИ. Најчесто, предлозите (со оправдувања) се претставуваат од високорангирани членови на кадарот. Директорот на односното одделение ја проверува коректноста на предлогот (вклучително усогласување со приоритетите и формалната изводливост на задачата за ревизија) и ја оценува корисноста од претпоставувањето на дадена задача за ревизија, земајќи ги предвид насоките утврдени од највисокото раководство на ВРИ. Се разгледуваат и теми за ревизија поднесени од комитетите на Парламентот и други јавни тела.

Одредени ВРИ – на пример, ВРК на Република Чешка – користат „кутија за предлози“. По анализирањето на собраните информации, одделението за ревизија изработува специфични предлози за ревизии. Раководителот на одделението ги става во кутијата за предлози на одделението и редовно му ги предава на вишиот раководител. Вишиот раководител потоа одлучува кои предлози ќе се препорачаат.

По правило, за нацрт-предлозите предложени од одделенијата за ревизија (или други внатрешни тела, како што се вишите раководители или членови на ВРИ), се развиваат јасни претпоставки пред истите да се достават до највисокото раководство на ВРИ. Нацрт-предлозите ги прецизираат, меѓу другото, целите на ревизија, периодот за ревизија, оправдувањето за ревизија, можните резултати, основните теми за ревизија, ризичните области, распоредот на ревизијата и процената на потребните ресурси.

Описите се споредуваат и рангираат со помош на критериуми за избор на ревизија коишто се утврдени во ревизорската стратегија за ВРИ. Обично оваа задача ја врши одделот за планирање или сличното одделение за поддршка. Понатаму, годишниот нацрт-план за ревизија се поднесува до телото за одлучување на ВРИ (виш раководител, раководител или совет на ВРИ).

Обично сите раководители на одделенија, советниците на раководителот на ВРИ и највисокото раководство на ВРИ вршат преглед на нацрт-планот. На крај, раководителот или советот на ВРИ (или друго релевантно тело на ВРИ) го одобрува годишниот план за ревизија.

### ***Планирање на одредени ревизии***

Втората фаза од планирањето ревизии се состои од развивање, договарање и усвојување на документ којшто ќе го прецизира курсот на дадена задача за ревизија, наведена како „програма за ревизија“. Главните елементи на контролата за квалитет се обврски што програмата за ревизија ги обезбедува за собирање информации наведени во внатрешните правила на ВРИ и учество во многу одделенија и тела за одлука на ВРИ коишто ја прегледуваат, дискутираат и прифаќаат нацрт-програмата за ревизија.

Во полските координирани ревизии, нацрт-програмата обично ја развива лице коешто е координатор на ревизија, кое води сметка за широкиот опсег на прашањата, вклучително

грижите на Парламентот. Честопати се спроведува подготвителна ревизија во тело што е типично за субјектите што треба да се опфатат со целосна ревизија.

Во некои ВРИ (Малта, на пример), важен елемент во подготовката на одредена регуларност и сите програми за ревизија на успешност е таканаречената „предревизија“. Предревизијата се врши за да се утврди дали постои доволна основа за спроведување на целосна ревизија и дали е изводлива целосната ревизија.

### **Извршување на ревизијата**

Во оваа фаза, водачот на тимот и други ревизори спроведуваат теренска ревизија. Од суштинско значење е, пред започнувањето на актуелната теренска работа, сите членови на тимот јасно да ги разберат задачите за ревизија и како тие се вршат.

Во сите ВРИ контролата на квалитетот на ревизијата се врши на различни нивоа. Оваа контрола започнува со основното правило дека секој член на тимот е одговорен за квалитетот на својата работа.

Покрај тоа, водачот на тимот мора да ја управува, надгледува и прегледува работата на тимот на секојдневна основа, осигурувајќи се дека работата се врши во согласност со општите правила на ВРИ и со програмата за ревизија. Исто така, во зависност од обврските прецизирани во внатрешните правила на ВРИ, повеќето виши управители мора да бидат во контакт со тимот за ревизија, да вршат преглед на ревизијата чекор по чекор и кога е потребно за важни прашања, редовно да го известуваат највисокото раководство на ВРИ. Во поголемиот дел од учесничките ВРИ, се чини дека се воведени постапки за ефективен надзор и преглед во текот на фазата на извршување на ревизијата. Во НКР на Малта, на пример, главниот ревизор подготвува извештај на крајот од секоја фаза од ревизијата за сите наоди добиени во текот на работата. Раководителот на ревизијата врши соодветен преглед на овие извештаи.

Важен елемент за контрола на квалитет е соодветна документација за ревизијата. Во Канцеларијата за ревизија на Кипар, на пример, прегледот на документот за ревизија се врши од страна на раководителот на отсекој, главниот ревизор и, во клучните области, од страна на директорот на ревизијата. Се врши осигурување дека работните документи се соодветно документирани, упатување и потпишување и дека редовните документи редовно се ажурираат.

Друг важен елемент за контрола на квалитетот во извршувањето на ревизијата е обврската за собирање информации прецизирани во внатрешните правила на ВРИ и за обезбедување на учеството на многу лица за преглед, дискусија и - во одредени ВРИ – прифаќање на нацрт ревизорскиот протокол или на предложените наоди од ревизијата пред да се вклучат во нацрт-извештајот на дискутираното со субјектот на ревизија.

Неколку ВРИ имаат систем за следење на времето и буџетот потрошен за спроведување на ревизорските обврски. Во Државната канцеларија за ревизија на Естонија, на пример, сите ревизии имаат рок и ограничување во однос на работните часови. Системот за временско известување ја споредува актуелната ревизија со договорените временски ограничувања и рокови. Раководителот на секој оддел за ревизија еднаш месечно прави извештај за напредокот кој го доставува до раководителот на ВРИ за сите ревизорски проекти и за главните прашања што се поставуваат во проектите за ревизија.

### **Известување за ревизијата**

Известувањето за ревизијата се врши во согласност со Законот за ВРИ, ревизорските стандарди (сопствените стандарди на ВРИ или прифатените меѓународни ревизорски стандарди), други внатрешни односи и прирачник за ревизија (доколку е применливо).

Првата цел на контролата на квалитетот во оваа фаза од ревизијата треба да биде осигурување дека сите изјави, тврдења, наоди и заклучоци се целосно поддржани со докази собрани во текот

на процесот на ревизија. Втората цел би требало да осигури дека извештајот-резултат е целосен, прецизен, објективен, убедлив и јасен и концизен колку што дозволува темата.

### ***Подготвување нацрт-извештаи***

Подготвувањето на првичниот нацрт за извештајот од ревизијата обично е одговорност на водачот на ревизорскиот тим. Во оваа фаза квалитетот се подобрува ако овие поединци јасно разбираат како треба да се подготви извештајот и што треба да содржи. Во Државната канцеларија за ревизија на Хрватска, Прирачникот за ревизија обезбедува детални насоки за известување. Според Стандардите за известување на Државната канцеларија на Летонија, на крајот од секоја ревизија ревизорот мора да подготви писмено мислење во кое ги наведува наодите. Содржината на ова мислење треба да може лесно да се разбере и да не биде неодредена или двосмислена, вклучувајќи ги само информациите што се поддржани од меродавен и релевантен доказ за ревизија; мислењето треба да биде независно, објективно, праведно и конструктивно.

### ***Внатрешна ревизија на нацрт-извештаите***

Во повеќето ВРИ, еден или повеќе надлежни во организацијата вршат преглед на првичниот нацрт на извештајот за ревизија.

Постапките за контрола на квалитет вклучуваат преглед на работните документи и поврзаниот нацрт-извештај од раководителот на секторот којшто ја спроведува ревизијата/испитувањето, релевантниот главен ревизор и, во клучните области, од еден или повеќе службеници од повисоко ниво. Прегледот осигурува, меѓу другото, дека работните документи обезбедуваат доволно информации и соодветно упатуваат, како и тоа дека наодите од ревизијата се оценети во однос на нивната материјалност и легалност и се засноваат на фактички, веродостојни докази од ревизијата. Работните документи треба да упатуваат на лицата коишто ги подготвиле и прегледале. Мора да се води голема грижа за да се осигури дека користениот јазик може лесно да се разбере и дека наодите/препораките наведени во извештаите се поддржани од доволни, релевантни и веродостојни информации.

Додека постапките во голема мера се разликуваат меѓу учесничките ВРИ, се чини дека сите донеле соодветни одлуки за внатрешниот преглед на нацрт-извештаите, коишто типично вклучуваат повеќе ниво на преглед.

### ***Надворешна ревизија на нацрт-извештаите***

Обично, нацрт-извештаите се дискутираат со субјектот на ревизија и во многу ВРИ ставовите на субјектот на ревизија (можеби во резимирана форма) се вклучуваат во завршниот извештај. Ова вклучување на субјектот на ревизија може да образува значаен елемент на контрола на квалитетот, бидејќи субјектот на ревизија е добро информирана страна со стимул за оспорување на негативните наоди доколку се чини дека се несоодветни или недоволно поддржани со докази од ревизијата. Истовремено, мора да се признае дека субјектот на ревизија е заинтересирана страна, којшто може да посака да се намали кредибилитетот или значењето на негативните наоди од ревизијата. Според тоа, додека ставовите на субјектот на ревизија мора соодветно да се разгледаат, должност е на ВРИ внимателно да ги испитува овие ставови и одредува колкава важност треба да им се додели, вклучувајќи ја оваа анализа, доколку е соодветно, во извештајот за ревизијата.

Повеќето, ако не и сите, учеснички ВРИ придонесуваат за противречна постапка.

### ***Други прашања***

Во многу ВРИ – на пример, Канцеларијата за ревизија на Кипар – секој настан што е релевантен за ревизијата и настанал помеѓу датумот на подготовка на извештајот и датумот на

кој истиот е издаден се разгледува и, доколку е материјален, се вклучува во финансискиот извештај. Неуспехот да се стори ова може да го наруши кредибилитетот на извештајот.

Секоја нормална и корисна пракса е објавување на ревизорските извештаи, на хартија или во електронска верзија. Ова може да го подобри квалитетот на ревизијата на два начина. Прво, овие извештаи најверојатно ќе ги читаат експерти од областа што е наведена во извештајот, коишто можат да дадат корисни предлози за идните ревизии од таа област. Второ, свеста на ревизорите за ширењето на извештаите може да предизвика тие да бидат повнимателни при ревизијата. Од друга страна, распределбата на критичните ревизорски извештаи, особено во политички осетливите области, може да изнуди невообичаено силен одбранбен став од субјектот(-ите) на ревизија.

На крај, самооценувањето на завршената ревизија, од страна на ревизорскиот тим, може да им помогне на тимот да научи како поинаку или поефикасно да ја спровеле ревизијата. Ова самооценување може да биде корисно искуство за членовите на тимот и може да води до подобрен квалитет на идните ревизии. Државната канцеларија за ревизија на Естонија, меѓу другите, ја користи оваа техника.

### **Преглед по спроведена ревизија на квалитет**

Ефективниот систем за управување со квалитет може да вклучува постапки за одредување дали мерките за контрола на квалитет се наменети да се користат, всушност, соодветно и доследно да се спроведат и да се откријат начини за зајакнување на постојните контроли на квалитет. Искуството покажа дека ова најдобро може да се постигне со спроведување на независен, детален, реален преглед на примерок од завршените ревизии.

Неколку, но не сите, учеснички ВРИ или имаат спроведено вакви процеси на внатрешен преглед или ги воспоставуваат.

### **Преглед од група експерти од иста област**

Многу учеснички ВРИ побараа прегледи од група експерти од иста област координирани од СИГМА за поддршка на нивните напори за зајакнување и подобрување на квалитетот на нивните институции. Фактот дека прегледувачите се виши службеници – со многугодишно ревизорско искуство – од различни ВРИ, кои применуваат различни методологии, во голема мера ја зголеми вредноста на овие прегледи. Јасно е дека ова беше многу корисен процес за ВРИ во прегледувањето на нивните законодавни, организациски, методолошки и други клучни функции.

### **Заклучок**

Очигледно е дека учесничките ВРИ преземаа важни мерки за воведување и зајакнување на процесите за обезбедување квалитет на ревизијата што ја спроведуваат. Сепак е подеднакво јасно дека за многу од нив, дополнителните дејства во оваа област треба да се од висок приоритет.



## АНЕКС Г – НАСОКИ ЗА КВАЛИТЕТ НА РЕВИЗИЈА

Наведените насоки се засновани на оние кои се одобрени од претседателите на учесниците ВРИ на нивниот состанок во Рига во април, 2004 година, со мали модификации за да се рефлектираат последователните дискусии, но без дополнителен материјал за објаснување во тој документ. Самите насоки, со придружниот дополнителен материјал за објаснување може да се преземат во електронска форма од следниве Интернет-страници:

- [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)
- [www.asz.hu](http://www.asz.hu)
- [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt)
- [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

### Општо

Врховна ревизорска институција (ВРИ) треба да бара извршување на ревизорската работа на конзистентно високо ниво на квалитет во следните димензии:

- значајност и вредност на работите опфатени во овие ревизии;
- објективност и праведност во основата на спроведените процени и дадени мислења;
- делокруг и потполност во планирањето и изведувањето на извршените ревизии;
- веродостојност и валидност на мислењата или на наодите и заклучоците; соодветност на препораките; и важност на другите работи кои се презентирани во ревизорските извештаи и другите производи;
- навременост на прашањето за ревизорски извештаи и други производи во однос на законските рокови и потребата од очекувани корисници;
- јасност во презентирањето на ревизорските извештаи и други производи;
- ефикасност во извршувањето на ревизиите и работата поврзана со ревизијата; и
- ефективност, во услови на резултатите и достигнатите влијанија.

Поради реализирање на оваа цел, ВРИ треба да утврди политики, системи и постапки кои ќе ги охрабрат активностите кои водат кон поголем квалитет и ќе ги обесхрабрат или спречат дејствата кои може да го загрозат квалитетот. Овие контроли на квалитетот треба да се развиваат и спроведуваат во однос на сите фази од процесот на ревизија, вклучително и:

- избор на предмети за ревизијата;
- одлука за тајмингот на ревизијата;
- планирање на ревизијата;
- извршување на ревизијата;
- поднесување на ревизорски резултати; и
- контрола и процена на наодите од ревизијата, заклучоци и препораки.

### Избор и временско усогласување на ревизиите

ВРИ треба да обезбеди одлуките кои се однесуваат на областите кои се предмет на ревизијата и временското усогласување да ги земат предвид следните работи:

- релативен приоритет помеѓу потенцијалните субјекти на ревизија, вклучително и согледувањето за ревизиите коишто се наложени со закон, онаму каде што тоа е применливо, како и границите од мандатот на ВРИ;
- финансиски и човечки ресурси кои се потребни за извршување на посебни ревизии, вклучително и согледување за достапноста на ревизорски кадар со потребни вештини;
- време во кое резултатите од одредени ревизии веројатно ќе се покажат како многу корисни, вклучително и согледувањето за условите за временското усогласување предвидени со закон;
- потенцијална потреба за преглед на ревизорските приоритети во однос на промена на околностите;
- избор и временско усогласување на ревизиите во зависност од работата на внатрешните ревизори или други ревизори кои вршат ревизија на истото тело;
- процена на ризикот како и значајноста, чувствителноста и материјалноста на целта на ревизијата.

### Планирање на ревизијата

При секоја ревизија, првиот чекор треба да биде развивање на целосно документиран план за ревизија. Планот треба да биде подготвен од главниот ревизор или од друго значајно стручно лице и квалификуван ревизор, главно во консултација со другите членови на тимот, доколку има, или со колегијалната структура. Планот треба да биде развиен со големо внимание кон, меѓу другото, следново:

- број на и вештини на кадарот достапен за ревизијата;
- време, финансиски и други ресурси, вклучително и онаму каде е важно, надворешна експертиза која е потребна за извршување на ревизијата; и
- ризици кои може да се појават за време на ревизијата и ревизорски тестови кои значително ќе се однесуваат на овие ризици.

Ревизорскиот план треба да биде опишан во детали:

- намени и цели на ревизијата;
- процес на избор и пресметка на материјалност;
- методологија која треба да се користи;
- ревизорски задачи кои треба да се извршат;
- време и други ресурси кои се дадени за секоја задача, заедно со идентификацијата на лицето(-ата) назначено(-и) на задачата и нивните одговорности;
- закажан датум за завршување на секоја задача, за секоја фаза од ревизијата одделно и за ревизијата во целост.

Планот со задачите за ревизијата треба да биде прегледан, изменет по потреба и одобрен од службено лице кое има надзорен авторитет врз ревизорскиот тим, доколку ВРИ структурата има такво надзорно тело. Инаку, планот треба да се прегледа од друг ревизор или од соодветно надзорно више тело и орган во рамките на ВРИ кој успешно извршувал ревизии од сличен вид и со слична сложеност и кој е независен од ревизорскиот тим. Сите вакви прегледи, и какви било одобренија треба да бидат документираны.

## **Извршување на ревизијата**

Пред започнување со ревизијата, главниот ревизор треба да се осигури дека:

- сите кои се вмешани во ревизијата го разбираат планот како целина и задачите кои му се доделени на тоа лице;
- секое лице кое е вклучено во ревизијата ги има вештините кои се неопходни за извршување на доделените задачи; и
- никаков конфликт на интерес или каков било друг фактор нема да го попречи кое било лице кое е вклучено во ревизијата од извршување на доделените задачи на компетентен и објективен начин.

Ревизијата треба да се изврши во согласност со одобриениот план. Меѓутоа, процесот на планирање не завршува со почетокот на фазата на извршување. Поточно речено, како што одминува спроведувањето на ревизијата, неочекуваните околности често наложуваат измени на планот. Ваквите промени треба да бидат документирани, заедно со причините кои ги предизвикуваат истите. Ако кои било промени значително ја изменат методологијата на ревизијата или времето или други ресурси кои се потребни за нејзино извршување, тие промени треба да бидат прегледани и одобрени од службено лице, доколку има, кое го одобрило оригиналниот план. Ваквите одобрувања треба да се документираат.

Главниот ревизор треба да овозможи соодветен надзор на оние кои се вклучени во ревизијата за да обезбеди соодветно извршување на задачите од ревизијата. Доколку некој смета дека е тешко да се изврши одредена задача, за тоа треба навремено да се известат надзорникот на тоа лице, кој може ќе треба да обезбеди дополнителна помош. Доколку се појават значително неочекувани проблеми, или доколку резултатите од ревизијата се добиени на материјална основа која значително се разликува со оние кои се очекувани, истите треба да се пријават до главниот ревизор кој може ќе треба да го прилагоди делокругот на ревизијата и/или планот со задачи за ревизијата.

Како што секоја задача од планот со задачи за ревизијата е завршена, тој факт како и деталното досие од резултатите треба да се документираат соодветно од поединците кои ја извршувале задачата. Оваа документација треба да се прегледа, евидентира и одобри од директниот надзорник на одговорниот ревизор, како и од минимум еден друг надзорник во подоцнежната етапа од ревизијата. Прегледите треба јасно да се евидентираат и заведат по датум.

Работните документи за ревизијата се суштински дел од процесот на ревизијата. Истите систематски треба да се соберат, прегледаат и одржуваат. Работните документи треба да се организираат на начин кој олеснува последователно подготвување и преглед на извештајот од ревизијата.

## **Известување за ревизијата**

Извештаите за ревизијата треба да се јасни, навремени, концизни и објективни. Тие треба да обезбедат праведно резиме на сите релевантни факти. Сите наоди и заклучоци мора да бидат поддржани со адекватни, доследни и праведни докази за ревизијата во работните документи за ревизијата. Изнесените прашања во однос на ревизијата треба да се соодветно анализирани и за нив да се донесе заклучок. Гледните точки за значајните прашања на субјектите на ревизија во однос на ревизијата на работите кои се покренати од страна на ревизорите треба да се споменат и дискутираат во извештајот. Кој било противречен материјален доказ треба да биде опфатен во извештајот, заедно со објаснувањето за тоа како истиот е одбиен или на како на друг начин не ги рефлектира заклучоците од извештајот. Стандардите за материјалност и значителност ќе зависат од природата на ревизијата и од видот на извештајот или други излезни податоци.

Нацртот за извештајот за ревизијата треба да биде подготвен од главниот ревизор, во консултација со други членови на тимот, доколку ги има.

Нацртот од извештајот за ревизијата треба внимателно да биде прегледан за усогласеност од страна на искусен ревизор и/или колегиум од ревизори независни од ревизорскиот тим. Главниот ревизор треба да одговори соодветно на какви било коментари од лицето/субјектот кое го врши прегледот. Прегледот, какви било коментари од лицето/субјектот кое го врши прегледот и дејствата кои се преземени како одговор на прегледот треба да се документираат и задржат во работните документи за ревизијата.

По внатрешниот преглед на нацрт-извештајот, вклучително – доколку е тоа соодветно – и по колегијален преглед, нацрт-планот треба да се достави до субјектот(тите) на ревизијата и да се коментира во специфична временска рамка. Коментарите кои се примени од субјектот на ревизијата треба значително да се согледаат од страна на главниот ревизор и за истите да се поднесе извештај до телото кое врши преглед и, доколку е соодветно, до ревизорскиот колегиум. Фактичките недоразбирања треба да бидат решени, кои по можност имаат потреба од дополнителна ревизорска работа. Ревизорскиот извештај треба да биде приспособен, онаму каде што тоа е соодветно, во однос на фактичките коментари на субјектот на ревизијата базирани на цврста основа.

Треба да има јасна законска одредба и внатрешно упатување што се однесува на лицето кое има овластување да одобрува и издава ревизорски извештај.

### **Период по ревизијата**

Одредено време по издавањето на ревизорскиот извештај, ВРИ треба да преземе соодветни чекори за да ги утврди дејствата, доколку ги има, дека предметот на ревизијата презел мерки за исправка на проблемите кои се откриени во ревизорскиот извештај и ефектите кои таквите дејствија може да ги имаат.

### **Осигурување квалитет – проценка на контролата на квалитетот**

ВРИ треба да воспостави постапки за проценување на својот систем за контрола на квалитет со цел:

- утврдување дали потребните контроли се на свое место;
- утврдување дали постојните контроли се соодветно спроведени;
- потврдување на квалитетот на ревизорските практики и извештаи; и
- идентификување на потенцијалните начини на зајакнување или на друг начин подобрување на контролите.

Постапките за проценка на контролата на квалитетот треба да вклучуваат прегледи за периодот по ревизијата на избран примерок од завршените ревизии и поврзаните работни документи извршени од страна на поединци и/или групи кои се независни од ревизиите кои се прегледуваат.

### **Институционално управување**

Со цел создавање на животна средина која води кон конзистентно висок квалитет и со цел постојано подобрување на ефикасноста, ВРИ треба да им овозможи висок приоритет на:

- управувањето со човечки ресурси, со акцент на:
  - вработувањето
  - обуката
  - развој на кадарот
  - етичките стандарди

- управувањето со институционални ризици; и
- градењето ефективни надворешни односи.

## АНЕКС Д – НАСОКА, НАДЗОР И ПРЕГЛЕД

Овој анекс обезбедува насочување – на основа на искуството на напредните ВРИ – во однос на клучните елементи при управувањето со ревизорскиот процес: насока, надзор и преглед. Првиот избор ги опишува оние функции кои типично се извршуваат во децентрализиран ревизорски суд, во кој повеќето од одговорностите за управувањето се пренесуваат на колегите, кои се составен дел од нив или до кабинетите на судот.

Вториот дел ги опишува овие функции како што треба да се извршуваат во ВРИ со хиерархиска управувачка структура, која е типична за повеќето ВРИ од „типот на канцеларија“ и за ревизорски судови кои се управуваат на централно ниво.

### Насока, надзор и преглед во децентрализирани ревизорски судови

Во децентрализираните ревизорски судови, без разлика дали имаат судски функции или не, условите за – и клучните компоненти од – насоката, надзорот и прегледот се исти како оние од ревизорската канцеларија, како што е опишано во наредниот дел. Меѓутоа, постојат значајни разлики во однос на постапките и системите кои се поставени со цел да се достигне квалитетна ревизија, кои се поврзани со институционалните договори и структури, вклучително и:

- членовите да уживаат висок степен на независност од законите (судиите или еквивалентните по статус) и оперативна слобода при извршувањето на своите должности;
- во одредени случаи, неколку слоја на насочување и надзор;
- во некои случаи, интервенција од Јавното обвинителство, кое е независно од судот;
- во кои било случаи, договори за колегијално донесување одлуки.

Во овој контекст, процесите на преглед може да ги вклучуваат следните карактеристики:

- работата извршувана од кадарот за ревизија се прегледува од „виш кадар“ (или службеници од високо ниво), исто како и во хиерархиските структури и/или, алтернативно на тоа, од страна на „колеги-експерти“ (на пример, *contre-rapporteurs*) кои обезбедуваат свои погледи;
- во некои судови за ревизија, јавниот обвинител или неговите адвокати може да обезбедат независно мислење со цел да ја разјаснат работата којашто е извршена, особено за правните работи;
- во кои било случаи, ревизорската работа се прегледува минимум од еден колега, при што одлуките се донесуваат колективно.

Како додаток, во однос на судските решенија, контрадикторната постапка е предмет на детални и задолжителни договори, вклучително и можноста за поднесување жалба против донесените одлуки. Овие договори обезбедуваат целосно согледување на погледите на субјектите на ревизијата и затоа придонесуваат за квалитетот на ревизијата.

### Насока, надзор и преглед на хиерархиските ВРИ

Во случај кога работата се делегира на други, насоките, надзорот и прегледот мора да обезбедат разумна гаранција дека таквата работа се извршува на компетентен начин. Формален процес на преглед на оваа работа е, исто така, потребен. Размерот на овие постапки за контрола на квалитетот ќе зависи од надлежностите на кадарот кој ги извршува задачите.

**Насока:** Соодветното насочување за кадарот кон кој е делегирана работата вклучува нивно информирање за нивните обврски и за целите на постапките за ревизија кои ќе ги спроведуваат.

Тоа, исто така, вклучува нивно информирање за природата на деловната работа на субјектот и можните сметководствени или ревизорски проблеми кои може да влијаат на природата, времето на работа и опсегот на овие ревизорски постапки. Средствата за комуницирање на ревизорските насоки – како додаток на кратките средби за информирање, состаноците и неформалната орална комуникација – вклучуваат прирачници за ревизија и контролни листи, како и план за специфична ревизија.

**Надзор:** Ова е во директна поврзаност со насоката и со прегледот и може да вклучува елементи од двете. Кадарот со одговорности во полето на надзорот ги извршува следните функции за време на ревизијата:

- надгледување на напредокот на ревизијата со цел утврдување:
  - дали ревизорите имаат неопходни вештини и надлежности за извршување на задачите кои им се доделени;
  - дали ревизорите ги разбираат насоките на ревизијата; и
  - дали работата се извршува според планот со задачи за ревизијата;
- Идентификување на значајните сметководствени и ревизорски прашања кои се поставени, т.е отворени за време на ревизијата и кои ги адресираат оние прашања со оценување на нивното значење и модифицирање на планот со задачи за ревизијата како соодветен; и
- Разрешување на какви било недоразбирања од одлуките помеѓу кадарот и воспоставување на соодветно ниво на консултација.

**Преглед:** Работата, која е извршувана од кадарот за ревизија, треба да биде прегледана од виш кадар со соодветно искуство со цел да се утврди дали:

- работата е извршена според планот со задачи за ревизијата;
- работата која е извршена и добиените резултати се соодветно документирани;
- кои било соодветни ревизорски прашања се разрешени и доколку не се, дали ова е отсликано во ревизорските заклучоци;
- целите на ревизорските постапки се достигнати; и
- изнесените заклучоци се доследни со резултатите од извршената работа и дали го поддржуваат ревизорското мислење.

Исто, на соодветна основа треба да се прегледаат:

- програмата за ревизија и плановите со задачи за ревизијата;
- процените од инхерентно детектирање и контролни ризици, вклучително и резултати од контролни тестови и последователни модификации, доколку ги има, на програмата за ревизија и плановите со задачи за ревизијата;
- документацијата добиена од суштински постапки и од изнесените заклучоци;
- самите сметки, кои било предложени прилагодувања и нацрт-извештајот.

Исто така, важно е, во контекст на горенаведеното, досиејата од ревизорската работа да содржат докази дека прегледот е извршен.

## АНЕКС Ѓ – КОНТРОЛНИ ЛИСТИ ЗА ПРОЦЕНА НА КВАЛИТЕТОТ

Контролните листи во овој анекс имаат за цел да им помогнат на субјектите/лицата кои вршат преглед при фокусирањето на работите кои треба да се земат предвид при донесувањето одлуки во однос на соодветноста на контролите за квалитет на ВРИ.

### Планирање на ревизијата

- Оние кои вршат преглед на адекватноста на планирањето на ревизијата може да ги земат предвид следните работи:
- Осигурување дека планирањето е спроведено според политиката на ревидирање, стандардите, прирачниците, насоките и практиките на ВРИ;
- Добивање релевантни информации во однос на законите и прописите кои може да имаат значително влијание врз целите на ревизијата;
- Извршување на прелиминарна истражувачка ревизија (ревизија која има за цел да спроведе првична студија на специфични прашања со цел помагање при извршувањето на планот со задачи за ревизијата);
- Утврдување на целите и делокругот на ревизијата;
- Идентификација на изворите (на пример, медиуми, наоди од внатрешната ревизија на субјектот за ревизија, инспекција и други контролни тела) како основа за ревизиите;
- Утврдување на листа на активности за ревизијата;
- Потенцирање на специјалните проблеми кои се предвидени при планирањето на ревизијата;
- Осигурување дека членовите од ревизорскиот тим имаат јасно и конзистентно разбирање за планот со задачи за ревизијата;
- Истражување на прашањата од претходни сродни ревизии;
- Разбирање за финансиите, сметководството и други релевантни функции од организацијата;
- Идентификација на клучните елементи од системот на внатрешна контрола на субјектот за ревизија;
- Користење соодветни аналитички процедури;
- Идентификација и анализа на релевантниот сооднос и компаративни бројки;
- Идентификација на трендовите или отстапувањата од предвидените износи;
- Идентификација на методот за земање примероци и популацијата од која се земаат примероци;
- Избор на релевантни индикатори за извршување;
- Процена на неразделивите и на контролните ризици;
- Утврдување на критериуми и прагови за материјалност;
- Утврдување на степенот на доверба утврден за ревизија;
- Избор на соодветни стручњаци/консултанти;
- Подготовка на буџетот и распоредот за ревизијата;
- Процена на прифатливите ресурси кои се неопходни со цел извршување на ревизијата;
- Процена на условите за кадарот и тимот распределени за ревизијата;
- Истражување и решавање на прашањата кои се отворени за време на етапата на преглед;
- Изработка, одобрување и преглед на планот со задачи за ревизија од страна на лицата кои го вршат надзорот, соодветно;
- Други постапки и практики кои се користат во фазата на планирање на ревизијата;



- Практики за постојано зголемување на постапките за контрола на квалитет во фазата на планирање за ревизијата.

### **Извршување на ревизијата**

- Оние кои вршат преглед на соодветноста на извршувањето на ревизијата може да сметаат дека би било од помош да се фокусира на следењето на работите:
- Извршување на ревизијата согласно ревизорските политики, стандарди, прирачници, насоки и практики од ВРИ;
- Јасно разбирање од страна на ревизорите на техниките и постапките како на пример инспекција, опсервација, истражување и интервјуирање со цел собирање докази за ревизијата;
- Извршување на сите фази од ревизијата како што е планирано и одобрено;
- Валидни објаснувања кои се достапни за неспроведување на кои било значителни области во планот со задачи за ревизијата;
- Соодветно одобрение добиено за кои било значителни отстапувања од одобрената ревизија;
- Човечки ресурси кои се користат за ревизија во однос на оние кои се испланирани во однос на времето, нивото на кадарот и вклучените трошоци;
- Достапно оправдување за материјални отстапувања од буџетските ресурси за кадарот;
- Соодветни ревизорски техники и процедури кои се користат за исполнување на која било ревизорска цел и за обезбедување на ефективни ревизорски докази;
- Ревизорски техники со помош на компјутер (РТПК) кои се користат соодветно;
- Соодветни тестови кои се користат за оценување на веродостојност на внатрешните контроли;
- Користење на соодветни аналитички постапки и веродостојност, независност и квалитет на релевантните податоци за поддржување кои се адресирани;
- Методи на земање примероци според прирачниците на ВРИ и/или правилни статистички методи;
- Сите тестирања на трансакции кои јасно се поврзани со ревизорските цели, природата и опсегот на ревизорската работа да се соодветно објаснети и да се обезбеди целокупен заклучок од обезбедената ревизорска работа;
- Ревизорски чекори и постапки наменети за добивање доволно и соодветни докази;
- Целосна истрага на сите прашалници кои ќе се појават за време на ревизијата;
- Соодветни работни документи достапни во однос на:
  - процената на системите за внатрешна контрола;
  - ревизијата на рутинските постапки;
  - тестовите за контроли;
  - аналитичкиот преглед;
  - суштинските тестови; и
  - ревизијата на компјутерски апликации;
- Работните документи да бидат соодветно упатувани;
- Комплетни севкупни контролни листи за завршување на ревизијата, одобрени и навремено проверени;
- Работата за консултанти и други експерти да биде соодветно набљудувана;
- Други постапки и практики кои се користат во фазата на извршување на ревизијата;
- Практики за постојано зголемување на постапките во фазата на извршување на ревизијата.

## Известување за ревизијата

Оние кои вршат преглед на адекватноста на известувањето за ревизијата може да ги земат предвид следните работи:

- ❑ Поднесување извештаи според ревизорските политики, стандарди, прирачници, насоки и практики од ВРИ;
- ❑ Форма и содржина на извештаите според воспоставените постапки (на пример, наслов, потпис и датум, цели и делокруг, адресант, правна основа и навременост);
- ❑ Терминологијата која се користи во извештајот треба да биде лесно разбирлива од страна на лицата на кои им се претставува извештајот, а техничките термини треба да се целосно објаснети;
- ❑ Сите наоди од ревизијата треба да бидат оценети во однос на материјалноста, грешките и други нерегуларности;
- ❑ Сите грешки, недостатоци и необични работи треба да бидат соодветно идентификувани, документирани и на задоволителен начин разрешени или пријавени од страна на виш ВРИ службеник, соодветно;
- ❑ Финален ревизорски извештај кој ги опфаќа сите области кои ги претставуваат целите од ревизијата или објаснувања обезбедени за пропусти;
- ❑ Опсервации и заклучоци во извештај поддржани како и документирани со цел обезбедување потполност, точност и валидност на работните документи;
- ❑ Сите оценувања и заклучоци треба да бидат цврсто засновани и поддржани од компетентни, релевантни и правични ревизорски докази;
- ❑ Единствено доволно материјални и ревизорски наоди треба да бидат вклучени во главниот ревизорски извештај;
- ❑ Извештајот треба да е навремен, разбирлив, извршен од погоден квалификуван кадар, соодветно документиран и адекватно инкорпориран во ревизорското мислење;
- ❑ Писма за слабости/прашалници/писма за управување треба навремено да бидат поднесени до адресантот;
- ❑ Обезбедување потврда за релевантните и навремените одговори во врска со извештаите на ВРИ и друга кореспонденција;
- ❑ Внимателно проучување на одговорите;
- ❑ Сите забелешки оспорени од адресантот треба навремено да бидат проценети;
- ❑ Релевантните материјални коментари од страна на адресантот треба да се наведат во ревизорскиот извештај;
- ❑ Релевантните значајни настани кои настануваат по завршувањето на ревизијата треба да се земат предвид во конечниот ревизорски извештај;
- ❑ Сите значајни измами или други неправилности треба да бидат пријавени до соодветните органи;
- ❑ Трајните ревизорски досиеја треба да бидат ажурирани со цел да се земат предвид резултатите од ревизијата;
- ❑ Материјалните ставки кои побаруваат последователно проследување од ВРИ треба навремено да бидат идентификувани, забележани и земени предвид;
- ❑ Други постапки и практики кои се користат во фазата на известување за ревизијата;
- ❑ Практики за постојано зголемување на постапките во фазата на известување за ревизијата.

## **Самооценување и добивање поглед на субјектот на ревизија**

Оние кои ќе одлучат дека е корисно да се изврши „самооценување“ со цел да се побара мислењето од субјектите на ревизијата во однос на работата на ВРИ треба да ги земат предвид можните следни прашалници:

### ***Додавање вредност***

- Дали фокусот на ревизијата е преширок, претесен, прилично добар?
- Каков увид во услугите обезбеди ревизијата?
- Кои промени се поттикнати или засилени од со ревизијата?

### ***Пристап и методи***

- Дали сметате дека во испитувањето се користеле погодни техники за
  - добивање податоци?
  - анализирање податоци?
- Дали на субјектот на ревизијата му беше дадена можноста да коментира за
  - целите на ревизијата?
  - предложената методологија?
  - назначување консултанти?
- Доколку се добијат негативни одговори, тогаш треба да се побараат објаснувања.

### ***Работни односи***

- До која мерка кадарот задолжен за ревизијата беше љубезен и професионален при работата со субјектот на ревизијата и неговиот кадар?
- Дали субјектот на ревизијата:
  - беше надополнуван во однос на напредокот?
  - доби можност да ги коментира добиените резултати?
- Доколку се добијат негативни одговори, тогаш треба да се побараат објаснувања.

### ***Придонесување кон модернизирање на управувањето***

- До која мерка овој извештај направи позитивен придонес кон следните аспекти од управувањето?
  - промовирање на доброто управување
  - подобро финансиско управување
  - поддршка на иновациите
  - напредност
  - фокус на граѓаните
  - поддржување на соодветно преземање ризици
  - подобрување на граѓанската служба

- фокусирање на резултати
- подобра употреба на информатичката технологија
- Доколку се добијат негативни одговори, тогаш треба да се побараат објаснувања.

### ***Праведно и објективно известување***

- Дали нацрт-извештаите фактите ги прикажаа:
  - на точен начин?
  - на праведен начин?
- Дали погледите на другите страни:
  - се инкорпорирани?
  - се разгледани на праведен начин?
- Дали покриеноста од новинарите беше добра и праведна?

### ***Општо***

- Како би го оцениле севкупниот квалитет на ревизорските извештаи?
- Колку извештајот е ефективен при подобрувањето на работите? Или во однос на заштедата на пари?

## **АНЕКС Е – ПРАШАЊА КОИ СЕ ВКЛУЧЕНИ ВО ПРЕГЛЕДИТЕ ПО РЕВИЗИЈАТА**

### **Можности и ризици од објективни прегледи**

#### ***Можности***

Независниот преглед, особено доколку е надвор од рамките на ВРИ:

- утврдува дали процесот на ревизија функционира ефикасно и ефективно и дали обезбедува свежи идеи;
- го олеснува брзото спроведување на научените лекции;
- обезбедува чисти факти кои ја потврдуваат неопходноста за подобрување на ревизорските постапки;
- охрабрува постојан напредок во рамките на ВРИ;
- идентификува области за добра пракса кои може да бидат поделени меѓу колегите.

#### ***Ризици***

Од друга страна, независен преглед може да вклучува опасности од типот на:

- фокусот на лицата кои вршат преглед да биде единствено на слабостите кои се резултат на демотивацијата на кадарот задолжен за ревизија;
- искористеност на времето и одземање на вниманието од други итни задачи;
- недостаток на објективност во случај на внатрешни прегледи, што резултира со колебливост да се критикуваат експерти од иста област.

### **Што можат лицата задолжени за преглед по ревизијата да испитаат во ревизиите за регуларност?**

Лицата задолжени за преглед може да ги прегледаат овие прашања со цел да утврдат:

- дали ревизијата е соодветно планирана и дали ризиците се идентификувани и дали им е дадено соодветно внимание;
- дали е извршена доволна работа со цел да се поддржи мислењето на ревизорскиот извештај;
- дали заклучоците се соодветно објаснети и поддржани од страна на ревизорските работни документи;
- дали мислењата се целосно поддржани и документирани во работните документи;
- дали финансиските извештаи се презентирани во согласност со владините пресметки и други релевантни прописи;
- дали работните документи се во согласност со политиките и постапките на ВРИ.

### **Што можат лицата задолжени за преглед по ревизијата да испитаат во ревизиите за успешност?**

Лицата задолжени за преглед по ревизијата може да ги прегледаат следниве прашања:

- ревизорски прашања и делокруг;

- методологија;
- заклучоци и препораки;
- административен и управувачки контекст;
- структура, презентација и формат;
- графика и статистика.

### **Потребни елементи за лицата задолжени за преглед по ревизијата**

Лицата задолжени за преглед по ревизијата треба:

- да се квалификувани и искусни;
- да се независни од ревизијата која се прегледува (освен за преглед на тимот);
- да имаат моќ да ги изберат ревизиите кои треба да се прегледаат;
- да имаат цврсто професионално мислење;
- да вршат преглед на ревизорските извештаи, работните документи и документите и да извршуваат интервјуа со кадарот кој е вклучен во тие ревизии;
- да имаат познавања за системите за контрола на квалитетот кои се користат;
- да подготвуваат писмени, навремени извештаи со цел комуницирање на резултатите од надворешниот преглед на контролата на квалитетот и добиените препораки. Вториве треба да бидат конструктивни и балансирани, земајќи ги предвид проблемите и ограничувањата со кои се соочува единицата која ја извршува ревизијата.