

УЛОГАТА И ЗНАЧЕЊЕТО НА РАЗЛИЧНИТЕ ВИДОВИ НА РЕВИЗИЈА КАКО ИНСТРУМЕНТ ЗА ЗАШТИТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИНТЕРЕСИ И ПОДОБРУВАЊЕ НА УСПЕШНОСТА ВО РАБОТЕЊЕТО*

АПСТРАКТ

Ревизија на работењето на организацијата и тековно следење на воспоставениот систем на интерни контроли ја извршуваат интерни (внатрешни) ревизори.

Ревизорските извештаи и ревизорското мислење од интерните (внатрешни) ревизори се доставува до менаџментот на организацијата со цел навремено информирање на менаџментот за потребите од превземање на соодветни мерки и активности за подобрување на функционирањето на воспоставениот систем на интерни контроли и обезбедување на разумно уверување дека целите на субјектот се остварени.

Внатрешната ревизија и контрола треба да се спроведува во сите организациони единици и на сите нивоа на субјектот и ги опфаќа сите средства на субјектот, вклучувајќи ги средствата од Европската унија и од други извори.

Независната (надворешна) ревизија се пропишува од страна на државата и ја вршат надворешни независни ревизори кои не се дел од институцијата субјект на ревизија. Независната надворешна ревизија ја вршат врховните ревизорски институции во земјата формирани од страна на Парламентот кои вршат ревизија на корисниците на средствата од буџетот на државата, како и приватни ревизорски куќи кои имаат лиценци за вршење на независна надворешна ревизија.

Извештаите на надворешната ревизија се доставуваат до субјектот на ревизија, до Парламентот и до јавноста, со цел оснивачите и сопствениците на претпријатијата да се уверат дека менаџерите им даваат вистински информации за финансиската состојба и деловниот резултат на претпријатието.

Како корисници на ревизорските извештаи се јавуваат¹:

- Сопствениците (заштита на интересите на сопствениците на капиталот); менаџментот (реални информации за управувањето, одговорноста на менаџментот за финансиските извештаи);
- Сегашните и потенцијалните кредитори и инвеститори (оценка на оправданоста на вложувањата во секој потфат односно некое претпријатие, намалување на ризикот на вложувањето); деловните партнери (оценка на бонитетот);
- Државата, односно Владата и владините институции (соодветно спроведување на стопанската политика, алоцирање на капиталот на најефикасен начин, адекватно спроведување на фискалната политика); и
- Општеството како целина, односно јавноста (заштита на интересите на ситните акционери, финансиските извештаи се јавуваат како јавни документи, слобода на располагање со информациите).

Ревизијата ја вршат овластени ревизори кои се компетентни и стручни лица со комплексни теоретски познавања и практично искуство во областа на ревизијата кои се именувани и назначени согласно критериумите предвидени со законите и постапките за именување и назначување.

Ревизијата како активност треба да биде независна во однос на Владата, во однос на претпријатијата, банките и другите субјекти на ревизија која има за цел да ги заштити интересите на сопствениците на капиталот, кредиторите, инвеститорите како и целокупните јавни интереси во земјата.

При вршење на ревизијата ревизорите може да се сретнат со одредени ризични/конфликтни ситуации кои може да се појават во:

- Зачувување на независноста на ревизорите во однос на менаџерите, акционерите и државата

* Доц. д-р Иван Игњатов, ОДР, ОСВ

¹ Д-р. С. Станоевски: Местото, улогата и значењето на ревизорската професија во стопанскиот систем на Република Македонија, IX Симпозиум: Сметководството и деловните финансии во современи услови на стопанисување, Зборник на трудови, ССФРПМ, Струга 1997, стр. 369

- Обврската за спроведување на ревизијата согласно сметководствените стандарди, стандардите за ревизија и прописите кои ги донесува државата
- Можните грешки при обелоденувањето на информациите и можниот конфликт помеѓу менаџерот и ревизорот
- Потенцијалниот конфликт меѓу менаџерот и ревизорот во случај кога менаџерите настојуваат да ги прикријат сопствените слабости, грешки и измами и можна појава на судски спорови против ревизорите.

УЛОГАТА И ЗНАЧЕЊЕТО НА РАЗЛИЧНИТЕ ВИДОВИ НА РЕВИЗИЈА КАКО ИНСТРУМЕНТ ЗА ЗАШТИТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИНТЕРЕСИ И ПОДОБРУВАЊЕ НА УСПЕШНОСТА ВО РАБОТЕЊЕТО

Ревизија на финансиските извештаи

Ревизијата на финансиските извештаи се спроведува со цел да обезбеди независно и објективно ревизорско мислење за вистинитоста и точноста на презентираниите податоци во финансиските извештаи на субјектите на ревизија и да утврди дали финансиските извештаи се изработени во согласност со општо прифатените национални и меѓународни сметководствени стандарди.

Кога станува збор за ревизија на финансиските извештаи, всушност ревизорите директно ги ревидираат билансот на состојба, билансот на успех, извештајот за промените во капиталот и извештајот за паричните текови.

При вршење на ревизијата на финансиските извештаи потребно е да се врши разграничување на одговорностите на менаџментот и одговорностите на ревизорите.

Одговорностите на менаџментот се следните:

- Подготовка на финансиските извештаи во согласност со општоприфатените национални и меѓународни сметководствени стандарди

- Чување на сметководствената евиденција согласно законската регулатива

Одговорностите на ревизорите се следните:

- Спроведување на ревизијата согласно националните и меѓународно прифатени стандарди за ревизија

- Испитување на презентираниите финансиски извештаи и целокупната придружна сметководствена евиденција

- Прибирање на релевантни ревизорски докази од различни извори

- Изразување независно ревизорско мислење за извршената ревизија

Ревизорите во своето ревизорско мислење искажуваат разумно уверување за точноста, вистинитоста и објективноста на презентираниите информации во финансиските извештаи но во никој случај не даваат гаранција за нивна апсолутна точност.

Ревизија на усогласеност на постапките

Со ревизијата на усогласеност на постапките се утврдува нивото на кое субјектот на ревизија ги почитува стандардите, политиките, законите и другите државни прописи.

При вршење на овој вид ревизија ревизорот ги воочува отстапувањата на пропишаните правила и процедури во работењето на ревидираниот субјект од пропишаните правила и стандарди и навремено го известува менаџментот за одредени отстапки и неусогласености.

Независно дали се врши ревизија на средства од буџетот на државата, ревизија на средствата од Европските фондови или ревизија во приватниот сектор, со ревизијата на усогласеност на постапките ревизорите укажуваат на државните органи, на донаторите и на сопствениците дали финансиските средства се потрошени во согласност со пропишаните правила и процедури.

Ревизија на работењето (ревизија на успешност)

Ревизијата на работењето (ревизија на успешност) всушност претставува ревизија на успешното финансиско управување од аспект на економичност, ефикасност и ефективност со која што субјектите на ревизија ги користат средствата во процесот на извршување на нивните активности.

Целта на ревизијата на работењето е ревизорот да оцени дали субјектите на ревизија ги постигнале нивните цели ефективно и дали го извршиле тоа на економичен и ефикасен начин.

Ревизијата успешноста во работењето на субјектот на ревизија е начин на кој даночните обврзници, менаџерите, граѓаните и целокупната јавност “вршат контрола” и се запознаваат со начинот на работење и резултатите од спроведените активности во субјектите на ревизија.

Ревизијата на успешноста на работењето исто така дава одговор на прашањето “Дали добиваме соодветна вредност за потрошените средства или постои начин да ги потрошиме средствата попаметно?”.

При вршење на овој вид ревизија ревизорот треба да одговори на две главни прашања:

- Дали активностите се спроведуваат на правилен начин?
- Дали правилните активности се спроведуваат?

Првото прашање главно се однесува на различните аспекти на економичноста или ефикасноста во спроведувањето на операциите односно дали одобрените правила и процедури се спроведуваат соодветно на пропишаното.

При овој вид на ревизија, ревизорот обрнува посебно внимание од аспект на почитување на пропишаните законски прописи и барања при спроведување на активностите.

Второто прашање има поширок опфат и се однесува на ефективноста или влијанието на општеството во целина. Во овој случај ревизорот треба да обрне посебно внимание при испитувањето дали соодветно потребните ресурси се ангажирани и дали соодветни одлуки се донесени.

Ревизијата на успешноста на работењето во меѓународни рамки е позната и под терминот 3Е концепт односно:

- Економичност
- Ефикасност
- Ефективност

Принципот на економичност значи дека ресурсите се набавени со соодветен квалитет, во соодветни количини, во соодветно време и место, и со најниски можни трошоци.

Економичност – одржување на ниски трошоци

Принципот на економичност значи набавка на соодветни ресурси (инпути) по најниска цена, т.е. да се троши помалку.

Економичноста значи минимизирање на трошоците за ресурсите употребени за одредена активност, но притоа треба да се има во предвид и соодветниот квалитет, односно економичноста подразбира остварување на некоја функција или дејност со најмали можни трошоци.

Принципот на ефикасност претставува врска помеѓу ресурсите кои се употребени и резултатите кои се остварени, односно најниско можно ниво на трошоци во однос на остварени ефекти.

Ефикасност – максимално искористување на расположливите ресурси

Ефикасноста всушност претставува максимизирање на резултатите при дадено ниво на ресурси (инпути) и/или минимизирање на потребните ресурси (инпути) за постигнување на одреден фиксен резултат (аутпут).

Принципот на ефективност подразбира највисоко можно ниво на програмските ефекти. Принципот на ефективност е поврзан со постигнувањето на специфичните цели и воедно остварување на очекуваните резултати.

Ефективност – исполнување на поставените цели

Ефективноста всушност претставува остварување на целите и очекуваните резултати од програмите, операциите или активностите, т.е. економично трошење.

Што сакаат даночните обврзници?

- Чисто управување (CleanGovernance) /Чиста Влада (CleanGovernment) – Ревизија на финансиски извештаи
- Ефективно управување (EffectiveGovernance) /Ефективна Влада – Ревизија на успешност на работење

Судска ревизија

Судската ревизија се јавува како потреба да се откријат измамите, грешките и нерегуларностите кои се инкорпорирани во финансиските извештаи на субјектите на ревизија. Во поново време судската ревизија бележи значителен пораст во и се спроведува во следните околности²:

- Деловни измами направени од надворешни и внатрешни субјекти на претпријатијата;
- Криминални истраги;
- Конфротации и спорови меѓу акционерите, менаџерите и партнерите;
- Економски загуби;
- Брачни спорови.

Имајќи во предвид очекувањата од јавноста ревизорите да ги откријат сите измами нерегуларности и грешки интегрирани во финансиските извештаи од една страна, и од друга страна принципот на материјалноста и изборот на примерок кој го вршат ревизорите при вршење на ревизиите, поради што не се во можност сто постотно да дадат сигурност и точност за откривањето на сите измами, се јавува потребата од спроведување на судската ревизија.

Судската ревизија преку детектирање и давање на соодветни превентивни механизми за измамите и грешките во финансиските извештаи навремено укажува на сите нерегуларности.

Независна (надворешна) ревизија

Независната (надворешна) ревизија ја вршат независни (надворешни) ревизори кои не се дел од правниот субјект кој го ревидираат.

Екстерната ревизија се врши со цел да се верификува работењето на субјектот предмет на ревизија од страна на надворешни (независни) ревизори кои преку издавањето на ревизорскиот извештај и ревизорското мислење ќе понудат веродостојни информации на сопствениците на капиталот, акционерите, кредиторите, потенцијалните инвеститори, вработените и пошироката јавност.

Доста често во меѓународната литература поимот независна (надворешна) ревизија се поврзува со поимот комерцијална ревизија од причини што услугата се врши на комерцијална основа. При вршење на надворешната ревизија, ревизорите даваат мислење за објективноста и реалноста на сметководствените информации кои се содржани во финансиските извештаи на субјектот предмет на ревизија.

За независната (надворешна) ревизија постојат повеќе дефиниции, а една од најпознатите е таа според која “Ревизијата подразбира акумулирање и оцена на доказите во врска со информациите со цел утврдување и известување за системот на коресподентност помеѓу информациите и установените критериуми. Ревизијата треба да биде спроведена од страна на компетентни и независни лица.”³

Со развивањето на економиите и зголемувањето на бројот на претпријатијата се зголемува и заинтересираноста на државата за работењето и економската положба на самите претпријатија. Имајќи во предвид дека менаџерите во деловните субјекти имаат одлучувачко влијание на квалитетот на финансиските извештаи, кои согласно насоките добиени од врвниот менаџмент во деловниот субјект можат да бидат видоизменети или фризирани и нецелосно да ја пресликуваат реалната состојба на работењето, државата увидела дека потпирањето на сопствениците на капиталот и доверителите на работата на

² Д-р Павлина Стојанова: Ревизија, Европски факултет-Република Македонија, Скопје 2008, стр.34

³ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke: *Auditind – An Integrated Approach*, eight edition, Prentice Hall International, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, USA, 2000, p. 9.

независниот ревизор е од големо значење.

Од горенаведеното можеме да заклучиме дека “независната екстерна ревизија настанала како потреба за ревизија на финансиски извештаи и сметководствени искази и давање на мислење за тоа дали истите ги прикажуваат вистински и реално финансиската положба и деловниот резултат.”⁴

Во процесот на вршење на ревизијата надворешните ревизори потребно е да имаат воспоставено соодветна ревизорска цел и ревизорски критериуми, и преку користењето на соодветна ревизорска методологија да донесат независно ревизорско мислење за работењето во деловниот субјект. Ревизијата се организира и спроведува во согласност со меѓународно прифатените ревизорски стандарди согласно кои е потребно високо-професионално искуство, почитување на принципот на независност и непристасност како и почитување на кодексот за професионална етика.

Поимот независна (надворешна) ревизија кој е тесноповрзан со поимот комерцијална ревизија најчесто укажува на вршењето на ревизијата од страна на овластени ревизорски куќи од приватниот сектор, но воедно е потребно и да нагласиме дека независната (надворешна) ревизија исто така се спроведува и од страна на државата преку државните институции кои се формирани од страна на државните органи (државна ревизија).

Извештаите од независните (надворешни) ревизори се доставуваат до клиентот предмет на ревизија, но воедно и до основачите, акционерите и пошироката јавност со цел нивно навремено информирање за состојбите кои се утврдени од страна на независниот ревизор во ревизорскиот извештај и ревизорското мислење.

Интерна (внатрешна) ревизија

Интерната (внатрешна) ревизија се организира и спроведува од страна на интерни ревизори кои се вработени во субјектот предмет на ревизија. Интерната ревизија се воспоставува до самиот менаџмент и во пракса претставува продолжена рака на менаџментот и извор на навремени веродостојни информации со цел носење на правилни деловни одлуки.

Основната цел на интерната (внатрешна) ревизија е да го испитаат работењето на воспоставениот систем на интерни контроли, да ја оценат неговата ефикасност, како и да ги дефинираат клучните ризични подрачја и да предложат мерки за надминување на појавените недостатоци.

Комитетот за ревизорска практика (Auditing Practice Committee—APC) ја дава следната дефиниција за интерна (внатрешна) ревизија: “Интерната ревизија претставува елемент на внатрешниот систем на контрола поставен од страна на менаџментот на претпријатијата, банките или другите институции заради испитување, вреднување и известување за функционирањето на сметководствените и другите интерни контроли во работењето. Интерната ревизија е воведена со цел да ги подобри одлуките на менаџерите или да ги задоволи статутарните барања.”⁵

Преку вршењето на интерната (внатрешна) ревизија, интерните ревизори им нудат на менаџерите бројни анализи, проценки, препораки, совети и информации кои се поврзани со работењето на деловниот субјект.

При вршење на интерната (внатрешна) ревизија, интерните ревизори своето испитување можат да го насочат кон следното:

- Функционирањето на сметководствениот систем и воспоставените интерни контроли
- Веродостојноста на финансиските и другите податоци кои се потребни на менаџментот за донесување на деловни одлуки
- Економичноста, ефикасноста и ефективноста во работењето
- Посебни специфични барања делегирани директно од менаџментот на претпријатието

Структурата и обемот на предметот на испитување на интерната ревизија се условени од следните фактори:⁶

- Големина на деловниот систем

⁴ Д-р Павлина Стојанова: Ревизија, Европски факултет—Република Македонија, Скопје 2008, стр.40

⁵ Драгутин П. Драгољевиќ: Перспективе развоја интерне ревизије у СР Југославији, Новац и развој 21, СПП, Београд, Септембар, 1995, стр. 93.

⁶ Д-р Б. Виторовиќ и Д-р М. Антиќ: “Основи ревизије”, ССРС, Београд 1996, стр. 79

- Географска разделеност на деловниот систем
- Дејност на деловниот систем
- Оспособеност и положба на интерната ревизија во деловниот систем
- Постоене на адекватни облици на екстерен надзор и ефикасност на нивното делување.

Генерално земено постојат 2 (два) пристапа при определување на предметот на интерната ревизија.

Првиот пристап го фокусира предметот на интерната ревизија кон испитување на материјално-финансиското работење на субјектот предмет на ревизија и веродостојноста на сметководствените информации кои се прикажани во финансиските извештаи. Со користењето на овој пристап, предметот на интерната ревизија директно се поистоветува со ревизијата на финансиските извештаи (Financial Auditing). Меѓутоа, со развојот на деловните активности во стопанските субјекти се јавува потребата од проширување на предметот на ревизијата и во други области на работењето.

Вториот пристап го опфаќа целокупното работење на деловниот субјект предмет на ревизија од аспект на неговата економичност, ефективност и ефикасност. Овој пристап во меѓународната литература исто така е познат под терминот ревизија на успешноста во работењето (Performance Audit) кој за разлика од горенаведениот пристап кој е насочен кон ревизија на финансиските извештаи (Financial Audit) има пошироко значење и опфат во ревизијата. Внатрешните ревизори работат согласно прифатените професионални стандарди кои се засновани на меѓународните стандарди за внатрешна ревизија. Овие стандарди укажуваат на принципите на законитост, независност, непристрасност, доверливост и професионалност во работењето. При вршење на интерна (внатрешна) ревизија, интерните ревизори ги вршат следните активности:

- Оценување на значајните ризични фактори и давање совети до менаџментот за намалување на ризичноста
- Спроведување на ревизорски постапки со цел да се оцени и утврди економичноста, ефикасноста и ефективноста во работењето на системите за финансиско управување и контрола и да се дадат соодветни ревизорски препораки за подобрување на работењето
- Проверка на точноста и комплетноста на сметководствената евиденција и финансиските извештаи
- Верификување на усогласеноста на работењето со законските, подзаконските и интерните акти на субјектот
- Следење на имплементацијата на дадените ревизорски препораки од страна на менаџментот на субјектот предмет на ревизија кои се составен дел на ревизорскиот извештај.

Институтот на интерните ревизори ја дефинира интерната ревизија како “Независна и објективна активност за уверување (потврдување) и консалтинг, креирана за зголемување на вредноста и подобрување на работењето на организацијата. Таа и помага на организацијата во постигнувањето на нејзините цели, воведувајќи систематски, дисциплински пристап за вреднување и подобрување на ефективноста на управувањето со ризикот, контролата и процесот на управување.”⁷

Во меѓународната ревизорска пракса активностите спроведени од страна на интерните ревизори можат да бидат од голема корист за надворешните ревизори при определување на природата, роковите на извршување и обемот на постапките на надворешната ревизија. Поради тоа од голема важност е да укажеме на поврзаноста помеѓу надворешната и внатрешната ревизија.

Согласно меѓународно прифатените ревизорски стандарди надворешните ревизори можат да ја користат работата извршена од страна на внатрешните ревизори, додека внатрешните ревизори е потребно да ги разберат активностите и постапките кои што ги спроведуваат надворешните ревизори.

Комерцијална ревизија

Под поимот комерцијална ревизија во меѓународната литература се подразбира независна (надворешна) ревизија на финансиските извештаи на деловните субјекти. Комерцијалната ревизија се извршува од страна на надворешни (независни) ревизори по барање на менаџментот на деловниот субјект, а врз основа на склучен договор. Комерцијалната ревизија можеме да се дефинира како “независно

⁷ Institute of Internal Auditors – IIA, www.theiia.org
Билтен бр. 7

испитување на финансиските извештаи и на финансиските информации, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со усвоените меѓународни сметководствени стандарди”.⁸

Функцијата на ревизијата е да обезбеди верификација на веродостојноста на сметководствените информации презентирани во финансиските извештаи.

Ревизијата може да ја дефинираме и како систематски пристап на објективно испитување и собирање на веродостојни докази за економските збиднувања и резултати.

Ревизијата ја изведува независен и компетентен ревизор со соодветно овластување за вршење на ревизијата. При вршење на ревизијата ревизорите прибираат докази од различни извори на информации со цел да имаат веродостојна поткрепа за остварување на ревизорската цел – утврдување на состојбата на економските збиднувања и резултати во финансиските извештаи, како и усогласеноста на финансиските извештаи со поставените критериуми. Како резултат на спроведената ревизорска активност овластениот ревизор изготвува и доставува до клиентите ревизорски извештај и ревизорско мислење. Ревизорскиот извештај всушност претставува форма на соопштување на резултатите од ревизијата до заинтересираните корисници на ревизорските извештаи. Во ревизорското мислење, овластениот ревизор врз основа на спроведените ревизорски постапки и собраните ревизорски докази, го изразува своето независно и професионално ревизорско мислење за состојбите во субјектот предмет на ревизија.

При вршењето на ревизијата субјектот на ревизија е должен на ревизорот да му ја стави на располагање целокупната потребна документација за спроведување на постапките на ревизијата.

При спроведување на ревизијата ревизорот има слободен пристап до службените простории, имотот, книгите и целокупната документација на субјектот предмет на ревизија како и право од претставниците на субјектот предмет на ревизија да бара објаснувања и информации за сите прашања кои се поврзани со вршењето на ревизијата.

Доколку од страна на субјектот предмет на ревизија не се достават до ревизорот сите потребни документи и не се дозволи увид во деловните книги, согласно меѓународно прифатените ревизорски стандарди овластениот ревизор во ревизорскиот извештај овие состојби ги прикажува како ограничувања – попречување и лимитирање на обемот на испитувањето.

Целокупната документација која е поврзана со процесот на вршење на ревизијата се чува кај овластената ревизорска куќа и служи како доказ во случај на судски спор со незадоволни клиенти или како доказен материјал за аргументирање на спроведените ревизорски постапки пред судски органи.

За разлика од документацијата која е поврзана со различните фази во вршењето на ревизијата, ревизорскиот извештај и ревизорското мислење имаат јавен карактер и се дистрибуираат до сите корисници на финансиските извештаи.

Државна ревизија

Државната ревизија ја вршат врховните ревизорски институции формирани од државата кои работат согласно ревизорските стандарди на меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) и правилата утврдени со кодексот на етика на ИНТОСАИ.

Државната ревизија опфаќа:⁹

- испитување на документите, исправите и извештаите, сметководствените и финансиските постапки, електронските податоци и информационите системи и други евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската состојба и резултатот на финансиските активности во согласност со прифатените сметководствени начела и сметководствени стандарди;
- испитување и оценка на извештаите на извршената интерна контрола и јавна внатрешна финансиска контрола, испитување и оценка на системот на финансиски менаџмент и контрола;
- испитување на финансиските трансакции кои претставуваат јавни приходи и јавни расходи во смисла на законско и наменско користење на средства;

⁸ Закон за Ревизија, Службен весник на Република Македонија бр. 79/2005, стр. 1

⁹ Закон за Државната Ревизија, Службен весник на Р. М. Бр. 66, 13.05.2010, стр. 5

- давање оцена за користење на средствата од аспект на постигнатата економичност, ефикасност и ефективност; и
- давање оцена за преземените мерки од страна на субјектите предмет на ревизија, во врска со утврдените состојби и дадените препораки содржани во конечниот ревизорски извештај.

Државната ревизија ја вршат овластени државни ревизори и државни ревизори кои се вработени во врховните ревизорски институции – државните заводи за ревизија кои поседуваат службена легитимација со која се докажува нивното службено својство и при вршење на ревизијата се должни да ја покажат.

Овластениот државен ревизор и државниот ревизор не смеат да вршат ревизија доколку:¹⁰

- претходно биле во работен однос или биле законски застапници на субјектот на ревизијата најмалку пет години пред вршењето на ревизијата;
- учествувале во водењето на деловните книги или ја изработиле годишната пресметка и финансиските извештаи на субјектот на ревизија најмалку пет години пред извршување на ревизијата;
- се брачни другари или се во вонбрачна заедница, крвни сродници во права линија до трет степен на сродство со сопственикот или законскиот застапник на субјектот на ревизијата и
- се основачи, акционери или содружници во субјектот на ревизијата.

Со државната ревизија се опфатени сите корисници на средствата од буџетот на државата и тоа Собранието, Претседателот на државата, целокупниот буџет на државата и буџетите на општините, буџетските корисници и единките корисници, јавните претпријатија и трговските друштва во кои државата е доминантен акционер, агенциите и другите институции засновани со закон, други институции финансирани со јавни средства, Народната банка и политичките партии финансирани со средства од буџетот на државата, и корисници на средства од други меѓународни институции.

Врховните ревизорски институции – државните заводи за ревизија изготвуваат годишна програма за работа која ја доставуваат до Собранието на државата.

Врховните ревизорски институции вообичаено вршат финансиска ревизија, ревизија на усогласеност / регуларност и ревизија на успешноста во работењето.

Финансиската ревизија претставува проверка на точноста и комплетноста на сметководствената евиденција и финансиските извештаи на предметот на ревизија.

Ревизијата на усогласеност / регуларност претставува систем од ревизорски постапки за утврдување и оценување на усогласеноста на работењето на субјектот со законските, подзаконските и интерните акти, додека ревизијата на успешноста претставува процена на економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето и користењето на средствата.

Со врховните ревизорски институции – државни заводи за ревизија раководат главни државни ревизори кои се именувани од страна на Собранието на државата.

Врз основа на извршените ревизорски активности во текот на годината се изготвува годишен ревизорски извештај кој што главниот државен ревизор го доставува до Собранието на разгледување.

Ревизија на работењето на врховните ревизорски институции – државни заводи за ревизија вршат независни друштва за ревизија кои имаат дозвола за работа и вршење на работи на ревизија согласно со Законот за ревизија, чиј извештај од спроведена ревизија се доставува заедно со годишниот ревизорски извештај до Собранието на разгледување.

Ревизија на средствата од Европските фондови

Ревизијата на средствата од Европските фондови ја вршат ревизорските тела формирани од страна на Владата во земјите корисници. Во 2007-та година Европската комисија помошта на земјите кандидати и потенцијални кандидати за членство во Унијата ја насочува преку новиот инструмент за претпристапна помош – ИПА.

Со цел правилно имплементирање на средствата кои што Европската комисија ја дава на земјите

¹⁰ Закон за Државната Ревизија, Службен весник на Р. М. Бр. 66, 13.05.2010, стр. 6
Билтен бр. 7

кориснички, секоја земја корисник склучува рамковна спогодба во која се имплементирани правилата за воспоставување на соодветен систем за имплементирање, управување и контрола на Европските фондови.

Ревизијата на средствата од Европските фондови се врши на 2 (две) нивоа, и тоа:

- Ревизија на користењето од страна на ревизори од соодветни генерални директорати при Европската комисија со седиште во Брисел
- Ревизија на користењето на средствата од страна на националните ревизорски тела формирани во државата корисник на Европските фондови.

Ревизорските тела формирани во земјата корисник, се формираат од страна на Владата со цел да вршат:¹¹

- Верификација на ефективното функционирање на системите за управување и контрола за ИПА
- Верификација на веродостојноста на сметководствените информации доставени од надлежните институции во земјата до Европската комисија при децентрализирано управување со фондовите на Европската унија

Ревизијата на Европските фондови опфаќа:

- вршење ревизија на воспоставеноста на ИПА системот (системска ревизија)
- ревизија на проекти / програми
- финансиска ревизија
- ревизија на информатичка технологија

Со цел планирање на годишните ревизорски активности, ревизорските тела изготвуваат годишен ревизорски план за работа кој го доставуваат до соодветните генерални директорати при Европската комисија и националните авторитети во земјата пред започнување на годината предмет на ревизија.

Ревизорската тела ја организираат и спроведуваат ревизијата согласно меѓународно прифатените ревизорски стандарди и прирачниците и упатствата добиени од страна на генералните директорати при Европската комисија.

Со ревизорските тела за ревизија на Европските фондови раководи главен ревизор, именуван од страна на Владата на државата корисник.

Ревизиите на Европските фондови во ревизорските тела ги спроведуваат ревизори со овластувања да вршат ревизија на сите корисници на средствата од Европските фондови.

При вршење на ревизијата на Европските фондови, ревизорите имаат слободен пристап во службените простории и имотот, право на увид во книгите и целокупната документација поврзана со ревизијата како и право да бараат објаснување од претставниците на субјектот на ревизија за сите прашања поврзани со ревизијата.

Доколку од страна на субјектот предмет на ревизија не се достават до ревизорот сите потребни документи и не се дозволи увид во деловните книги, согласно меѓународно прифатените ревизорски стандарди овластениот ревизор во ревизорскиот извештај овие состојби ги прикажува како ограничувања – попречување и лимитирање на обемот на испитувањето.

Врз основа на годишните ревизорски активности, ревизорските тела изготвуваат годишни ревизорски извештаи и годишни ревизорски мислења кои се доставуваат до Европската комисија во Брисел и до соодветните национални авторитети во државата.

Ревизија на работењето на ревизорските тела вршат независни друштва за ревизија кои имаат дозвола за работа и вршење на работи на ревизија согласно со Законот за ревизија, Европската комисија и Европскиот суд за ревизори. Извештајот од спроведена ревизија се доставува до Владата на разгледување.

¹¹ Закон за ревизија на инструментот за претпристапна помош, Службен весник на Р.М., бр.66/2010 стр 5
54 / Здружение на финансиски работници на локална самоуправа и јавни претпријатија ©

ЗАКЛУЧОК

Ревизијата и контролата се вршат со цел да се оцени работењето, организираноста и начинот на донесување на деловните одлуки во соодветниот деловен субјект.

Контролата како активност воспоставена од менаџментот всушност претставува воспоставување на соодветен систем на внатрешни контроли кој ќе го следат функционирањето на процесите во организацијата, ќе ги идентификуваат високо-ризичните подрачја за настанување на одредени неправилности и ќе воспостават соодветен систем на корективни мерки / активности кои треба да бидат превземени во случај на идентификувано отстапување во функционирањето на системот.



Организирањето и спроведувањето на ревизијата е потребно да биде професионално и во согласност со меѓународно прифатените ревизорски стандарди, и тоа за вршење на надворешна ревизија (GAAS, INTOSAI, IFAC), додека при спроведување на внатрешните ревизорски активности, внатрешните ревизори е потребно да ја организираат и спроведуваат ревизијата согласно меѓународните стандарди за професионалната пракса за вршење внатрешна ревизија (ISPPIA) прифатени од институтите за внатрешна ревизија (IIA).

Добро воспоставениот систем на ревизија и контрола на начинот на искористување на финансиските средства, значи добро воспоставена внатрешна ревизија во системот, како и постоење на функционално независна ревизорска институција која континуирано ќе ја следи имплементацијата и искористувањето на финансиските средства во согласност со правилата и критериумите кои се воспоставени.

Внатрешните и надворешните ревизорски институции е потребно меѓусебно да имаат професионална, отворена и континуирана соработка која ќе допринесува до подобар квалитет на спроведените ревизии.

Имплементацијата на различните видови на ревизија претставува успешен инструмент за заштита на финансиските интереси и подобрување на успешноста во работењето на деловните субјекти.