Предизвици при обезбедување на соодветен ревизорски доказ

Д-р Иван Игњатов,
Помошник Главен Ревизор
за ИПА, ОДР, ОСВ, ОИИ

АПСТРАКТ

Обезбедувањето на соодветен ревизорски доказ е најголемиот предизвик за ревизорот. Врз основа на обезбедениот ревизорски доказ се темели квалитетот на спроведената ревизија, како и квалитетот и сигурноста на ревизорските наоди и препораки кои се дел од ревизорскиот извештај.

Согласно со ИССАИ 1500 (Ревизорски докази) се наведува дека ревизорот дизајнира и извршува ревизорски процедури кои се соодветни во околностите за целите на добивање на доволно соодветни ревизорски докази.

Во ИССАИ 1330 се наведува дека „доколку ревизорот не добил доволно соодветни ревизорски докази за материјално тврдење во финансиски извештај, тој ќе се обиде да добие натамошни ревизорски докази. Ако ревизорот не е во состојба да добие доволно соодветни ревизорски докази, тој ќе изрази квалификувано мислење или ќе се откаже од мислење за финансиските извештаи."

Соодветноста на ревизорскиот доказ е поврзана со неговата значајност и сигурност.

За да биде соодветен, ревизорскиот доказ мора да биде релевантен за да може ревизорот на него да го втемели ревизорското мислење за финансиските извештаи.

Ревизорските докази за потребите на ревизијата потребно е да ги содржат следниве четири карактеристики: релевантност, непристрасност, објективност, убедливост.

При прибирањето на ревизорскиот доказ, ревизорот користи повеќе техники и методи коишто можат да се класифицираат во следните постапки: увид, набљудување, распрашување, надворешна конфирмација, повторно пресметување, повторно извршување, аналитички постапки.

При документирањето на спроведените ревизорски активности и обезбедувањето на соодветна ревизорска трага, ревизорот е потребно да изврши соодветно одбележување (референцирање) на документите, како и нивно поврзување со други документи кои се взаемно поврзани, информациите да бидат јасни и разбирливи, целосни и точни и да обезбедуваат директна поддршка на ревизорските наоди, заклучоци и препораки.

Постоењето на соодветна документација е важно од аспект да се потврди и даде поддршка на ревизорскиот извештај и ревизорското мислење, придонесува кон зголемување на ефикасноста и ефективноста на ревизијата, служи како извор на информации за подготвување извештаите, може да се користи извор на информации да се одговори на сите прашања поставени од субјектот или трето лице, да послужат како доказ за спроведување на ревизијата во согласност со ревизорски стандарди, документацијата го олеснува процесот на планирање и надзор, помага во професионалниот развој на ревизорот, претставува извор на информации дека при осигурувањето дека делегираните активности се задоволително извршени, како и обезбедува докази за работа за во иднина.

Предизвици при обезбедување на соодветен ревизорски доказ

Постоењето на соодветна документација е важно од аспект да се потврди и даде поддршка на ревизорскиот извештај и ревизорското мислење, придонесува кон зголемување на ефикасноста и ефективноста на самата ревизија, служи како извор на информации за подготвување извештаите, може да се користи извор на информации да се одговори на сите прашања поставени од субјектот или трето лице, да послужат како доказ за спроведување на ревизијата во согласност со ревизорски стандарди, документацијата го олеснува процесот на планирање и надзор, помага во професионалниот развој на ревизорот, претставува извор на информации дека при осигурувањето, дека делегираните активности се задоволително извршени, како и обезбедува докази за работа за во иднина.

При документирањето на ревизорските активности, ревизорот е потребно да биде свесен дека начинот на документирање на ревизорските чекори, како и содржината на работните белешки директно го отсликуваат нивото на способност на ревизорот, неговото искуство како и познавањето на ревизорските стандарди и ревизорската методологија.

Обезбедувањето на соодветна ревизорска трага треба да опфати документирање на применетите процедури, извршените испитувања, добиените податоци и постапките за дефинирање на важни заклучоци.

Ревизија треба да ги содржи сите информации кои ревизорот смета дека е потребно соодветно истражување и за поддршка на ревизорскиот извештај.

Целта на обезбедувањето на соодветна ревизорска трага опфаќа обезбедување на ревизорски докази за планирање на претстојните ревизии, документирање на собраните ревизорски докази и резултати од тестирањето, обезбедување на податоци за да се утврди видот на ревизорскиот извештај, обезбедување и спроведување на обука на работното место, подобрување на процесот на ефикасно известување во рамките на ревизорскиот тим, одбрана од критиките од ревидираниот субјект, како и јасно укажување кои се различните извори на информации.

Доколку доволен ревизорски доказ не може да биде собран од сметководствената евиденција на ентитетот, во тој случај ревизорот ќе го обезбеди потребниот ревизорски доказ од други извори.

Други информации кои ревизорот може да ги користи како ревизорски доказ се:

- конфирмации од трети страни,
- анализи од извештаи,
- споредливи информации за конкурентите (бенчмаркинг), и др.

Воедно ревизорот како ревизорски доказ ги користи информациите кои се добиени со помош на разни ревизорски техники, како што се: набљудување, истражување и инспекција, како и сите други информации кои се на располагање на ревизорот.

Ревизорот мора да испланира и да спроведе ревизорски постапки со цел да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ врз основа на кој ќе го базира ревизорското мислење. Достатен ревизорски доказ, е мерка за квантитетот на докази коишто треба да се обезбедат.

Колку ревизорски доказ ќе биде потребен да се обезбеди, зависи од повеќе фактори, како што се:

- Ризик од постоење на материјално значајни грешки во финансиските извештаи или ризик поврзан со интрените контроли (непостоење или несоодветна организираност на системот на интерни контроли). Како што ризикот се зголемува количината на ревизорски доказ, којшто ќе биде потребен да се обезбеди, ќе биде поголема. На пример, вообичаено е потребно да се обезбеди поголем ревизорски доказ како одговор на значителни ризици.
- Квалитетот на обезбдениот ревизорски доказ - колку е поголем квалитетот на ревизорскиот доказ, се намалува потребата од обезбедување на дополнителни ревизорски докази. Обезбедувањето на пообемен ревизорски доказ со послаб квалитет не може да го надополни квалитетот на истиот.
- Соодветноста на ревизорскиот доказ е поврзана со неговата значајност и сигурност.

За да биде соодветен, ревизорскиот доказ мора да биде релевантен и доверлив за да може ревизорот на него да го втемели ревизорското мислење за финансиските извештаи.

Ревизорските докази за потребите на ревизијата потребно е да ги содржат следниве четири карактеристики, и тоа:

- релевантност;
- непристрасност;
- објективност;
- убедливост.

Релевантност – се однесува колку ревизорскиот доказ е поврзан со предметот кој е цел на ревизија;

Објективност- сигурноста на ревизорскиот доказ зависи од природата и изворот на ревизорскиот доказ, како и околностите под кои бил набавен докази кои се обезбедени од извори кои се независни од компанијата се посигурни отколку докази кои се набавени од извори кои се поврзани со компанијата која е предмет на ревизија;

Сигурност - сигурноста на информацијата која е добиена е многу поголема доколку во компанијата постои добро организиран систем на интерни контроли. Ревизорски докази кои произлегуваат од оригинални документи се многу повеќе сигурни од докази кои се обезбедени од фотокопии, документи кои се скенирани, дигитализирани, или претворени во електронска форма;

Веродостојност - докази кои се обезбедени директно од страна на ревизорот се многу поверодостојни отколку оние кои се обезбедени индиректно од други лица;

Оценката дали одреден ревизорски доказ е релевантен, непристрасен, објективен, убедлив, зависи на крај од проценката на ревизорот која пак е условена од повеќе фактори:

- квалитетот на собраните докази;
- прифатливоста и соодветноста на веќе прибраните докази;
- чувствителноста на утврдената состојба;
- ризикот од постоење на несоодветно известување;
- колкава е веројатноста согледувањето на ревизорот да биде погрешно;
- какви се последиците од несоодветно известување;
- колкави се трошоците за добивање на доказите, итн.

Документирани докази – се најсигурни ревизорски докази. Усните ревизорски докази се помалку веродостојни докази.

Ревизорот треба да настојува секогаш кога е можно да го документира усниот доказ. Визуелните ревизорски докази се многу веродостојни кога ревизорот треба да го утврди постоењето на одредени добра, како на пример стоки, а многу е мала веродостојноста кога како цел е да се утврди потеклото на сопственоста на стоките или нивната вредност.

Ревизорските докази според степенот на веродостојност се делат на:

- многу веродостојни ревизорски докази (кога ревизорот физички го испитал нивното постоење, кога повторно се изведени одредени постапки, доколку ревизорот добие потврда од надворешни извори за состојбите на салдата на одредени сметки (банки, добавувачи);
- средно веродостојни – кога ревизорот користи аналитички постапки и докази кои се добиени од увид на изворна документација;
- недоволно веродостојни докази добиени врз основа на набљудување на работните процедури, како и врз основа на усни информации.

При прибирањето на ревизорскиот доказ, ревизорот користи повеќе техники и методи коишто можат да се класифицираат во следните постапки:

- Увид
- Набљудување
- Распрашување
- Надворешна конфирмација
- Повторно пресметување
- Повторно извршување
- Аналитички постапки

Согласно со МСР 500, ревизорските докази од кои треба да се извлечат разумни заклучоци врз кои ќе се темели ревизорското мислење се прибавуваат со извршување:

- Постапки за процена на ризикот.

Дополнителни ревизорски постапки, коишто се состојат од:

- Тестови на контроли, кога се бараат согласно со МСР или кога ревизорот ќе реши дека се потребни.
- Суштински постапки, вклучувајќи тестови на поединости на трансакции и салда и суштински аналитички постапки.

Табела: Врската меѓу ревизорскиот ризик и ревизорските докази

Алтернативи	Прифатлив ревизорски ризик	Инхерентен ризик	Контролен ризик	Детекционен ризик	Потребни ревизорски докази
1.	Висок	Низок	Низок	Висок	Помалку
2.	Низок	Низок	Низок	Среден	Средно
3.	Низок	Висок	Висок	Низок	Повеќе
4.	Среден	Среден	Среден	Среден	Средно
5.	Висок	Низок	Среден	Среден	Средно

Извор: Alvin A. Arens, James K. Loebbecke: *Auditing – An Integrated Approach,* Prentice Hall International, London, UK, 2000, p. 269

Воспоставувањето на соодветен систем за архивирање, т.е. соодветна ревизорска трага е од исклучителна важност за соодветно евидентирање и обезбедување на соодветен ревизорски доказ за спроведените активности согласно со воспоставените правила и процедури.

Постоењето на соодветна ревизорска трага е потребна да биде воспоставена од сите институции кои се корисници на ЕУ средствата во земјата, како и од ревизорите (внатрешни или надворешни) на национално ниво, со цел обезбедување на соодветни ревизорски докази дека ревизорските активности се организирани и спроведени согласно со меѓународно прифатените стандарди за ревизија.

Постоењето на соодветна документација е важно од аспект да се потврди и даде поддршка на ревизорскиот извештај и ревизорското мислење, придонесува кон зголемување на ефикасноста и ефективноста на ревизијата, служи како извор на информации за подготвување извештаите, може да се користи извор на информации да се одговори на сите прашања поставени од субјектот или трето лице, да послужат како доказ за спроведување на ревизијата во согласност со ревизорски стандарди, докуменентацијата го олеснува процесот на планирање и надзор, помага во професионалниот развој на ревизорот, претставува извор на информации дека делегираните активности се задоволително извршени, како и обезбедува докази за работа за во иднина.

При документирањето на ревизорските активности, потребно е ревизорот да биде свесен дека начинот на документирање на ревизорските чекори, како и содржината на работните белешки директно го отсликуваат нивото на способност на ревизорот, неговото искуство, како и познавањето на ревизорските стандарди и ревизорската методологија.

Обезбедувањето на соодветна ревизорска трага треба да опфати документирање на применетите процедури, извршените испитувања, добиените податоци и постапките за дефинирање на важни заклучоци.

Ревизијата треба да ги содржи сите информации за кои ревизорот смета дека е потребно да ги содржи за соодветно истражување и за поддршка на ревизорскиот извештај.

Целта на обезбедувањето на соодветна ревизорска трага опфаќа обезбедување на ревизорски докази за планирање на претстојните ревизии, документирање на собраните ревизорски докази и резултати од тестирањето, обезбедување на податоци за да се утврди видот на ревизорскиот извештај, обезбедување и спроведување на обука на работното место, подобрување на процесот на ефикасно известување во рамките на ревизорскиот тим, одбрана од критиките од ревидираниот субјект, како и јасно укажување кои се различните извори на информации.

При документирањето на спроведените ревизорски активности и обезбедувањето на соодветна ревизорска трага, ревизорот е потребно да изврши соодветно одбележување (референцирање) на документите, како и нивно поврзување со други документи кои се взаемно поврзани, информациите да бидат јасни и разбирливи, целосни и точни и да обезбедуваат директна поддршка на ревизорските наоди, заклучоци и препораки.

Процесот на архивирање и обезбедување на соодветна ревизорска трага укажува на потребата содржината на досиејата за ревизијата да содржат комплетна евиденција на ревизијата од прелиминарната фаза на планирање до издавањето на конечниот ревизорски извештај.

При архивирање на документацијата, се користат трајни и тековни досиеја/регистри.

Во постојните досиеја/регистри се архивираат документи и информации кои имаат постојана, трајна важност, имаат историска или континуирана природа се неопходни за вршење на ревизија секоја година. Овие податоци претставуваат основа за планирање на ревизорската работа и нејзиното извршување.

Содржината на постојните досиеја/регистри е потребно да биде составена и да содржи извадоци или копии од документи кои се од траен и постојан интерес во ревидираниот субјект (студии за основање, организациона поставеност, задачи и одговорности, законска регулатива и договори), регулативи, правила, информации во врска со разбирање на внатрешната контрола и оценка на ризикот (организациски графикони, шематски прикази, прашалници и други информации за внатрешните контроли, вклучувајќи листа на контроли и слабости во системот), копии на ревизорските извештаи од претходните години, преглед на сметководствените политики, резултати од аналитички постапки кои се користени при спроведување на ревизиите во претходните години.

За разлика од постојаните (трајни) досиеја, во тековните досиеја/регистри се вклучуваат сите работни листови кои се користат во текот на годината за која се врши ревизија.

Оваа датотека нема траено значење и, содржи информации и документи кои се поврзани со конкретната ревизија, а кои може да бидат корисни за ревизорскиот тим. Во тековната евиденција е потребно да се евидентираат планот за ревизија и ревизорските програми, тековни буџети или договори кои не се вклучени во постојаната евиденција, коментари за завршен преглед на работните белешки, анализа на последователните настани и преглед на документи во конципирањето на наодите од ревизијата, проценка на ризикот и материјалноста и користениот ревизорскиот пристап, нацрт ревизорски извештај / прелиминарниот извештај, писма и друга комуникација со ревидираниот субјект, конечниот ревизорски извештај и други документи кои се сметаат за корисни.

Од аспект на соодветното архивирање и правната рамка, потребно е да се почитува соодветната законска регулатива за ракување и чување на архивската граѓа, и при тоа во зависност од видот на документите тие е потребно да се чуваат во период од 3, 5, 7, 10 или повеќе години од датумот кога е издаден ревизорскиот извештај, но може да бидат складирани за подолг временски период, ако смета дека е потребно. Оние документи кои не е потребно повеќе да се чуваат, потребно е да се уништат, односно секоја папка за извршената ревизија треба да содржи датум на папката и јасно одбележување кога документите може да биде отстранети односно уништени.