

РЕВИЗОРСКИ ВЕШТИНИ И ТЕХНИКИ

Содржина

1. ВОВЕД.....	2
2. КОМУНИКАЦИСКИ ВЕШТИНИ И ТЕХНИКИ	3
2.1. ПРВИЧЕН СОСТАНОК СО РАКОВОДСТВОТО	3
2.2. ЗАВРШЕН СОСТАНОК	5
2.3. ТЕХНИКИ ЗА ИНТЕРВЈУА И ЕФЕКТИВНА КОМУНИКАЦИЈА	7
3. СПОСОБНОСТИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА РЕВИЗИЈАТА	14
3.1. ВОВЕД	14
3.2 ЦЕЛ И ФУНКЦИЈА НА РЕВИЗОРСКИОТ ИЗВЕШТАЈ	14
3.3 ВИДОВИ НА РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАИ	15
3.4 СТРУКТУРА НА РЕВИЗОРСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	17
3.5 АКЦИСКИ ПЛАНОВИ	22
3.6 РЕВИЗИЈА ЗА СЛЕДЕЊЕ НА ПРЕПОРАКИТЕ	26
4. ЗЕМАЊЕ ПРИМЕРОЦИ	28
4.1. ВОВЕД	28
4.2. ФАЗИ ПРИ ЗЕМАЊЕ ПРИМЕРОЦИ	29
4.3. ПЛАНИРАЊЕ НА ПРИМЕРОКОТ	29
4.4 ВИДОВИ НА ГРЕШКИ	43
4.5. ОЦЕНУВАЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД ЗЕМЕНИТЕ ПРИМЕРОЦИ	44

1. ВОВЕД

Овој дел од Прирачникот за ревизија содржи насоки за специфичните ревизорски вештини и техники, кои се однесуваат на подобрување на комуникациските вештини, изготвување на ревизорските извештаи и акциските планови и примена на методите за избор на примероци во ревизијата. Насоките кои се опишани во овој дел од Прирачникот треба се применуваат од внатрешните ревизори во институциите од јавниот сектор во Република Македонија.

Сите ревизори во институциите од јавниот сектор треба да се запознаат со процедурите дадени во овој Прирачник и да ги применуваат во текот на нивната работа. Во некои случаи може да биде потребно да се адаптираат процедурите со цел да ја одразуваат ситуацијата во конкретната организација. Таквите промени ќе бидат одговорност на раководителот на единицата за внатрешна ревизија во организацијата, кој ќе биде одговорен за изготвување и дистрибуција на конкретните насоки.

Предлозите за подобрување на овој дел од Прирачникот треба да се доставуваат до Централната единица за хармонизација во Министерството за финансии.

2. КОМУНИКАЦИСКИ ВЕШТИНИ И ТЕХНИКИ

2.1. ПРВИЧЕН СОСТАНОК СО РАКОВОДСТВОТО

2.1.1. Цел на состанокот

Првичниот состанок со раководството е многу важен. Тој ја поставува атмосферата на целата ревизија, дава можност да се воспостави вистинската релација, како и да се започне со градење на ефективен работен однос.

На првичниот состанок треба:



- Да ја објасните улогата на внатрешната ревизија (доколку прв пат се прави ревизија во таа организација) и да нагласите дека главната цел е да се обезбеди конструктивна помош и совет на раководството;
- Да се разговара и договори опсегот и целите на ревизијата - нагласувајќи дека сите прашања, погледи и сугестии од раководството се добредојдени;
- Да прашате што мисли раководството за проблемите кои може да постојат во опсегот на ревизијата. Ова покажува дека го цените нивното мислење и дека не сакате да го критикувате она што тие го работат;
- Разговарајте за времето на ревизијата – како и за некои потешкотии кои може да се појават поради тоа (на пример отсуство на клучен персонал, развој на нови системи итн). Треба да бидете свесни за опасноста раководството да тврди дека има проблеми со времето како еден начин за одложување на ревизијата;
- Утврдете кои се главните луѓе со кои треба да се сретнете на почетокот на ревизијата. Исто така важно е да се договорите со раководството да ви овозможат директен контакт со вработените, наместо сите прашања да треба да ги решавате со линискиот раководител;
- Поставете ги процедурите кои ќе бидат прифатени за:
 - Потврдување на наодите од ревизијата;
 - Дискусијата за нацрт извештајот;
 - Издавањето на претходниот и конечниот извештај;
- Објаснете дека сите информации ќе се третираат со доверба;
- Утврдете го нормалното работно време на вработените во организационата единица, нивната локација (особено ако дел од работата се врши надвор од канцелариите на организацијата) и другите административни работи - за да ви биде полесно да договорате состаноци, да ги лоцирате луѓето и сл.;
- Објаснете дека ќе имате потреба од пристап до сите релевантни досиеја и документи;

- Побарајте да ви стават на располагање канцеларија / биро во текот на ревизијата - ако ви е потребно.

Добро изведениот првичен состанок може да обезбеди ревизијата да се изврши во пријателска и позитивна атмосфера. Тука треба да се направи разликата помеѓу активна соработка и отворено непријателство.

Треба да се направи записник од воведниот состанок и да се стави во тековното досие за ревизијата.

2.2. ЗАВРШЕН СОСТАНОК

Цел

Целта на завршниот состанок со ревидираниот субјект е да се дојде до заедничка согласност за содржината на нацрт извештајот како и за други прашања врзани со ревизијата, кои не се дел од извештајот. Целта е да нема недоразбирања или погрешни толкувања на фактите и да му се даде можност на ревидираниот субјект /организационата единица да расчисти конкретни области и да ги изрази своите ставови во врска со сериозните проблеми евидентирани од ревизијата, во врска со препораките и другите информации презентирани во нацрт извештајот.

Овој состанок треба да обезбеди формалниот одговор од ревидираниот субјект да не содржи никакви изненадувања за ревизорот. Покрај ова, завршниот состанок треба да даде можност да се добие чувство дека извештајот е понуден за разгледување во духот на соработка со цел подобрување на начинот на кој се вршат работите.

Време на состанокот

Раководителот на единицата за внатрешната ревизија треба да контактира со раководството за да се одреди најзгодното време и локација за завршниот состанок.

Присутни

Присутни треба да бидат сите кои би можеле да ја оспорат валидноста на содржината на извештајот и секој кој има одговорност за областа или за ситуацијата за која е потребна корективна активност - било тој/таа лично да треба да ги преземе активностите или пак на неа / него ќе влијаат активностите.

Дискусија

Завршниот состанок може да биде или тешка конфронтација или отворена и љубезна дискусија. Темите за дискусија на секој завршен состанок ќе варираат во зависност од конкретните проблеми утврдени со ревизијата, како и од тоа кој присуствува на состанокот. На него ревизорот треба:

- Да даде краток преглед на ревизијата вклучувајќи што е тоа што е направено (цели, опсег, процедури);
- Да се даде образложение за пристапот користен при утврдување на наодите, заклучоците и препораките на ревизијата;
- Да ги наведе идентификуваните ризици;
- Да ги наведе значителните проблеми утврдени од ревизијата како и препораките за справување со идентификуваниот ризик;
- Да укаже на значителните проблеми утврдени со ревизијата кои биле корегирани во меѓувреме; и
- Да упати на помалку важните проблеми утврдени со ревизијата.

Ревизорот треба да има волја и способност детално да разговара за сите прашања. Исто така е важно јасно да каже дека поголемите проблеми се разгледувани со раководството и дека извештајот не содржи изненадувања. Може исто така, и да им се заблагодари за соработката во текот на ревизијата.

Избегнувајте конфронтации

Ревизорот треба да е подготвен за можноста да се јави конфликт кога ќе ги презентира проблемите во извештајот од ревизијата и треба да може да се повика на информации, да ги поддржи фактите и да ги нагласи наодите без потешкотии или одолговлекување. За да се избегне конфронтација во текот на завршниот состанок, ревизорот треба:

Да биде љубезен во текот на состанокот;

Да го избегнува користењето на лични фрази (на пример кога не се согласувате обидете се да не ја почнувате реченицата со „вие“);

Да направи напори да дојдете до разбирање;

Да одбегнува да го става ревидираното лице "во тесно" и

Да ги разликува изразувањето на различните ставови од несогласувањата.

Решавање на конфронтациите

Прво, важно е да се направи разлика меѓу изразувањето на ставовите и несогласувањето. Честопати, се што е потребно е да му се остави на раководството на ревидираниот субјект да си ги искаже своите ставови. Можеби не постои вистинско несогласување, туку раководството само сака да ја оправда својата позиција или да ги објасни причините за условите кои ги открил ревизорот. Откако ќе го кажат своето, раководството можеби потполно ќе се согласи нацрт извештајот да остане како што е напишан. Во некои случаи несогласувањето може да се реши со тоа што ќе му понудите на раководството да го цитирате во извештајот.

Ревизорите мора да реагираат и да го приспособат својот пристап во согласност со разговорите и презентираниите факти. Ревизорот мора да ја задржи непристрасноста и објективноста, да се грижи само за она што е поткрепено со факти и е значајно. За таа цел, ревизорот треба да е отворен за промени кои ќе го направат извештајот поразбирлив и попрецизен, без притоа да се компромитираат наодите, заклучоците и препораките.

Промени во нацрт извештајот

Ревизорот треба да прифати промени во зборовите или други предложени промени за кои ревидираниот субјект верува дека се соодветни - се додека промените не го менуваат ревизорското мислење или пак фокусот од значителните проблеми утврдени со ревизијата или од корективните активности. Кога постои несогласување кое не може да се реши и нема погрешно толкување на фактите (фактите мора да се усогласени), ревизорот може да нагласи дека во извештајот наодите мора да ги претстави како што ги гледа и дека исто така во извештајот ќе ги вклучи погледите и ставовите на ревидираниот субјект.

2.3. ТЕХНИКИ ЗА ИНТЕРВЈУА И ЕФЕКТИВНА КОМУНИКАЦИЈА

2.3.1. Вовед

Интервјуата се клучен дел од процесот на ревизијата. Тие се значаен начин за добивање и потврдување на информации и факти во врска со функционирањето на системите и контролите. Истовремено, тие даваат можност да се создадат и одржат добри односи помеѓу единицата за внатрешна ревизија и ревидираните субјекти, како и да го убедите ревидираниот субјект во професионалноста на внатрешната ревизија.

Постојат два вида на интервјуа - директивни и не директивни. Целта на директивното интервју е ревизорот да добие конкретни информации за факти што може да се проверат - на пример за процедурата за плаќање на фактурите од извршените набавки. За овој тип на состаноци ревизорот го планира состанокот со цел да ги утврди потребните информации и ги планира прашањата кои ќе му ги овозможат тие информации. Ревизорот цело време го контролира состанокот, поставувајќи го тонот и брзината и водејќи ја дискусијата во согласност со планираните цели. Предноста на директивните интервјуа е што тие му го даваат на ревизорот точно она што тој / таа сака да го знае. Негативноста е што на тие состаноци се откриваат многу малку дополнителни информации.

Спротивно на директивните, целта на не директивните интервјуа е да се постигне разбирање и да се изгради доверба со ревидираниот субјект. Тогаш се избегнуваат директни прашања и интервјуто е структурирано само толку колку што ревизорот смета дека е потребно и отвора широки теми за дискусија. Овој пристап дава можност да се откријат нови области за ревизија, но овие интервјуа мора добро да се контролираат бидејќи може да траат многу долго и да ви одземат многу време.

Не постои „најдобар“ метод за интервјуирање. Пристапот зависи од лицето што го интервјуирате, од видот на информациите кои ви се потребни и од времето што ви е на располагање. Во многу случаи, интервјуата се комбинација на двата пристапи, почнувајќи со директивен пристап за да се добијат потребните информации и завршувајќи со не директивен пристап за да му се дозволи на интервјуираниот субјект малку да ја прошири дискусијата.

Кој пристап и да го одберете, постојат многу нешта кои треба да ги направите за да ја максимизирате користа од интервјуата. Главните чекори се дадени во следните делови од прирачникот.

2.3.2. Планирање на интервјуто

Ако имате добар однос со интервјуираниот субјект, или пак веќе сте се сретнале неколку пати, тогаш можеби е можно да отидете на интервју ненајавено и полежерно. Во спротивност, најдобро е да го планирате интервјуто и соодветно да го закажете однапред.



При планирање на интервјуто, треба:

- Да одлучите која е целта на состанокот;
- Да одлучите кои информации сакате да ги добиете од соговорникот;

- Кога е тоа можно, однапред да го најавите состанокот. Обидете се да не го закажете состанокот кога вработените во ревидираниот субјект имаат најмногу работа;
- Секогаш правете го интервјуто во канцеларијата на интервјуираниот субјект (освен ако тој не инсистира поинаку). Важно е соговорникот да биде опуштен и ако е можно да не го прекинуваат. Исто така треба да му овозможите на интервјуираниот субјект да зборува, а да не го слушаат други лица;
- Кажете му на интервјуираниот субјект која е целта на состанокот;
- Однапред известете го кои конкретни информации ќе ви бидат потребни;
- Однапред изгответе досиеја или документи кои ќе ви бидат потребни на состанокот;
- Запишете ги прашањата кои сакате да ги поставите.

Кога ќе ги договарате интервјуата обидете се да не ги закажете едно по друго. Оставете си време помеѓу интервјуата за да можете да ги прегледате белешките додека разговорот се уште ви е свеж во мислите.

2.3.3. Започнување на интервјуто

Одолејте му на искушението веднаш да го започнете интервјуто. Наместо тоа, на почетокот обидете се да го релаксирате соговорникот и да воспоставите однос со него/нејзе. Одвојте малку време за општи разговори за да на соговорникот му е полесно да зборува. На пример, ако се среќавате за прв пат, можеби е корисно да дадете некој коментар за канцеларијата или пак за зградата - но внимавајте она што ќе го кажете да е искрено. Ова е особено важно кога соговорникот изгледа исплашен или е помлад вработен.

Ако сепак, изгледа дека на соговорникот му се брза, општите разговори може да го иритираат. Започнете го интервјуто во согласност со расположението на ревидираниот субјект - но секогаш обидете се да сте неформални, пријателски настроени и природни.

Останува на вас да процените кога е најдоброто време вистински да го започнете интервјуто. Најважно е да се започне кога соговорникот е доволно релаксиран и во вистинското расположение. Оваа промена треба тактички да се направи - на пример би можеле да кажете: „Да не ви одземам премногу време, можеби би можеле да почнеме со следното прашање.....“.

Пред да го започнете главниот дел од интервјуто, корисно е да проверите колку слободно време има соговорникот. Имајќи го ова на ум, доколку е потребно приспособете го пристапот, брзината и фокусот на состанокот.

2.3.4. Интервју

Важно е да не правите интервју на начин кој ќе личи на испитување. Имајте на ум дека ревидираниот субјект треба најмногу да зборува и дека вие треба внимателно да слушате.



Во текот на интервјуто треба да се запамети:

- Да не му се обраќате омаловажувачки на соговорникот без разлика колку е млад и нов во работата;
- Да изгледате заинтересирани да помогнете, да бидете љубезни и заинтересирани - дури и ако соговорникот е нељубезен и не соработува;

- Да го гледате соговорникот кога тој зборува и кога поставувате прашања. Немојте од друга страна постојано да гледате во него, бидејќи тоа може да го засрами и да предизвика тензија, но од време на време погледнувајте го накратко;
- Насмевнете се, кимнете со главата итн. додека соговорникот зборува за да покажете дека го слушате, дека сте заинтересирани и дека се согласувате;
- Избегнувајте да правите нешто што може да значи дека не се согласувате со него, дека не одобрувате или дека не верувате во тоа што го зборува;
- Немојте негативно да коментирате или да порекнувате нешто што тој рекол. Сепак, ако е потребно побарајте разјаснување и објаснување;
- Немојте да се впуштате во расправија;
- Внимавајте на реакциите кои можат да укажуваат дека тој / таа е несигурен или дека не разбира за што станува збор;
- Внимателно размислете за одговорите кои ги добивате. Прво за да одлучите што е факт, а што лично мислење и второ за да одлучите во која насока ќе продолжите со поставување прашања.

Одржување на дискусијата во вистинскиот правец

Треба да бидете подготвени дека во секое интервју одредено време ќе биде потрошено за ништо - главно бидејќи соговорниците нема да се држат до темата на разговорот. Со некои ќе биде потешко да се одржи темата отколку со други. Важно е вие да не воведувате дигресији во разговорот или пак да го охрабрувате соговорникот да прави дигресији.

Кога ќе треба да го вратите соговорникот назад на темата на интервјуто важно е тоа да го направите тактички. Контролирањето на таквите дигресији може да биде голем проблем. Ако тоа го направите премногу очигледно ризикувате да го вознемириете соговорникот и да ја изгубите неговата соработка. Ако пак не ги контролирате само ќе загубите време и најверојатно нема да ги добиете информациите кои ви се потребни. Обидете се постојано да покажете дека сте заинтересирани за тоа што се зборува и избегнувајте ги сите знаци на фрустрација или нетрпеливост.

Завршување на интервјуто

Штом сте постигнале се што сакате со интервјуто, тогаш треба да го привршувате. Сепак, ако соговорникот очигледно има желба да зборува и ако ви дава корисни информации не го прекинувајте само поради тоа што завршило предвиденото време - на тој начин некогаш може да загубите многу корисни информации.



При завршувањето на интервјуто следете ги нормалните правила за љубезност и разумност. Секогаш:

- Заблагодарете му се на соговорникот за неговото време и помош;
- Сугерирајте да ве контактира ако по состанокот се сети за нешто важно или релевантно;
- Потврдете ги активностите кои биле договорени во текот на состанокот - на пример да ви обезбедат документи, дополнителни информации итн.;

- Оставете си простор да се вратите по дополнителни информации или разјаснувања кажувајќи: „Можно е да ми требаат дополнителни разјаснувања откако ќе ги разгледам белешките од состанокот. Ќе ви пречи ли да ви се јавам или повторно да ве посетам накратко?“.

2.3.5. По завршување на интервјуто

Обидете се да ги прочитате белешките најбрзо што можете по интервјуто. Направете дополнувања на белешките и идентификувајте дополнителни информации или разјаснувања кои ви се потребни.

Ако сте се согласиле да направите нешто или да му доставите нешто на соговорникот направете го тоа најбрзо што е можно. Ако не го направите тоа може да ви се наруши кредибилитетот и односот со интервјуираниот субјект.

2.3.6. Аспекти што треба да ги запаметите во врска со ефективната комуникација

Вербална комуникација

Потребните информации ќе ги добиете само ако и вие и соговорникот подеднакво ги разбирате прашањата кои ги поставувате и одговорите кои тој ги дава. Многу е лесно да се протолкуваат зборовите и фразите на различен начин од намерата на тој што зборува. Со цел да се намали ризикот од недоразбирање:



- внимателно размислете го секое прашање кое ќе го поставите и обидете се да ги поставувате прашањата на јасен и недвосмислен начин;
- секое прашање да е што е можно пократко;
- користете кратки, едноставни, познати зборови со цел да се зголемат шансите соговорникот точно да ги протолкува;
- избегнувајте го користењето на жаргон и технички зборови кои соговорникот може да не ги разбере;
- избегнувајте користење на нејасни, општи или непрецизни зборови (како на пример брзо или често) или апстрактни зборови (успешно) кои можат да се протолкуваат на многу различни начини;
- избегнувајте да поставувате прашања кои можат да предизвикаат емотивна реакција кај соговорникот (на пример, „Што мислите дека е причина за лошата работа во вашиот сектор?“).

Невербална комуникација

Невербалната комуникација е важен дел од процесот на комуникација и во текот на интервјуата често забораваме и не реагираме на невербалните пораки кои се испраќаат од соговорникот.

Примери за аспекти на кои треба да внимавате се:

- Кимањето со главата кое значи разбирање и прифаќање;
- Мрштење на веѓите кое значи неразбирање и збунетост;
- Изразот на лицето и устата кое значи несогласување;

- Трепкање со очите што значи несигурност за тоа како треба да се одговори – или неволјност да се одговори.

Не заборавајте дека и вие испраќате невербални пораки, а можете да ги искористите да ви помогнат интервјуте да тече непречено и ефективно. На пример, можете да ги користите изразите на лицето, очите, движењата на главата и телото, насмевките и гестовите со рацете за да покажете ентузијазам за ревизијата и согласување со нештата кои ги кажува соговорникот. Невербалните пораки можат да помогнат она што го кажувате да биде поприватливо за соговорникот (на пример, ако поставите прашање на насилен начин тоа може да предизвика навреда, но насмевка на крајот од прашањето може да направи тоа да биде полесно приватено). Можете исто така да се обидете да го охрабрите соговорникот со тоа што ќе му дадете комплимент - на пример со кимање на главата додека тој зборува ќе му покажете дека го слушате и дека го разбирате она што тој го зборува.

Најважното е да запаметите да внимавате вашите изрази на лицето, очите, движењата на телото и гестовите да не се толкуваат како недостиг на интерес, несогласување или неодобрување на она што го кажува соговорникот. Исто така, смешкањето е ефикасен начин да создадете пријатна, пријателска атмосфера и со тоа да го охрабрите соговорникот.

Поставување на прашања на вистинскиот начин

Прво, запаметете да не зборувате премногу, ова е една од најголемите грешки кои ги прават ревизорите кога прават интервјуа.



Постојат два вида на прашања, **'отворени'** прашања и **'затворени'** прашања.

Отворените прашања обично го тераат соговорникот да размисли во врска со одговорот и му даваат слобода да одговори на начин за кој тој мисли дека е најдобар. Тие можат да произведат широк дијапазон на можни одговори. Отворените прашања често почнуваат со зборовите: зошто, како, што и кое.

Затворените прашања им даваат на соговорниците помал избор при одговарањето, често резултирајќи со „да“ или „не“ одговори. Тие обично произведуваат одговор за кој соговорникот мисли дека ревизорот сака да го чуе, но не ја прикажуваат вистинската ситуација. Тие оставаат малку простор за дискусија и му отежнуваат на соговорникот да развие сопствени идеи. Сепак корисни се за добивање на конкретни информации или за потврдување на основни факти и бројки.

Кога поставувате прашања корисно е да запаметите:

- Да бидете што е можно попривателски настроени и да се насмевнувате;
- Да ги следите изразите на лицето на соговорникот и да видите дали разбира или е збунет;
- Да не го брзате соговорникот да ви одговори - бидете тивки и погледнете настрана ако тоа е потребно;

- Ако соговорникот не може да го одговори прашањето по одредено време, предложете да се префрлите на следното прашање и потоа да се вратите на веќе поставеното прашање.

Кога станува збор за самите прашања:

- Обидете се да ги смислите однапред како дел од планирањето на состанокот;
- Секое прашање нека биде јасно и концизно и ограничете го на една работа;
- Користете зборови и јазик кои соговорникот ќе ги разбере;
- Не поставувајте премногу прашања на една тема;
- Обидете се да ги поставувате прашањата по логичен редослед, но подгответе се да следите некои интересни моменти кога тие ќе се јават во текот на интервјуто.

Важноста на слушањето

На повеќето луѓе слушањето тешко им паѓа. Тешко е внимателно да се слуша повеќе од 30 минути, бидејќи по тоа време концентрацијата опаѓа. Постојат многу причини зошто луѓето не слушаат добро, вклучувајќи:

- Вниманието ви го одзема нешто што соговорникот ќе го каже или ќе го направи, или пак начинот на кој тој / таа изгледа. Ова може да вклучува тикови при зборувањето, физичкиот изглед или начинот на облекување;
- Температурата на просторијата, неудобна столица итн.;
- Уморни сте или размислувате за други работи;
- Не го гледате соговорникот и ја губите невербалната комуникација.

За да ги подобрите способностите за слушање треба да:

- Гледате во соговорникот кога тој / таа зборува;
- Седите исправено за да ја задржите својата ментална будност;
- Внимавате во потполност и да се обидете да го разберете она за што се зборува;
- Се обидете да не ви го одвлечат вниманието.

Најважно е да не зборувате премногу. Многу често внатрешните ревизори губат драгоцено време прекинувајќи го соговорникот, искажувајќи ги надолго и нашироко сопствени ставови и мислења. Запаметете дека вашата главна улога на овие состаноци е да ги натерате соговорниците да зборуваат.

„Фаќање“ белешки

Постојат многу начини за „фаќање“ белешки и треба да си развиете сопствен пристап кој ви одговара. Некои од работите кои треба да ги земете предвид се:

- Да го прашате соговорникот на почетокот дали му пречи да „фаќате“ белешки;
- Немојте премногу очигледно да „фаќате“ белешки, бидејќи може да го демотивирате соговорникот;

- Запишувањето сведете го на минимум, но внимавајте да ги забележите главните моменти;
- Не гледајте во бележникот, освен кога пишувате;
- Обидете се белешките да ви бидат разбирливи за да можете да ги разберете по состанокот;
- Прегледајте ги белешките веднаш по состанокот и разјаснете и дообјаснете каде што тоа е потребно.

3. СПОСОБНОСТИ ЗА ИЗВЕШТУВАЊЕ ЗА РЕВИЗИЈАТА

3.1 ВОВЕД

Овој дел од прирачникот се однесува на изготвувањето на извештаите од поединечните ревизии. Во него се објаснети:

- Целта и функцијата на ревизорскиот извештај;
- Видови на ревизорски извештаи и нивни алтернативи;
- Некои насоки за структурата и содржината на извештаите.

Ревизорскиот извештај треба да обезбеди уверување за системот кој е ревидиран. Врз основа на ревизорските извештаи, раководителот на субјектот добива уверување за целокупниот систем на внатрешни контроли.

Важно е да запаметите дека извештајот е само опишан производ од ревизијата, кој е „слика“ на внатрешната ревизија. Тој претставува кулминација на планирањето, вложените напори и време и го одразува квалитетот и сеопфатноста на ревизијата. Квалитетот на извештајот има значајно влијание на мислењето кое вишото раководство ќе го има за внатрешната ревизија. Неадекватниот извештај може да ја поништи и најдобрата ревизија и најдобрите заклучоци. Исто така може да ја оштети репутацијата и статусот на внатрешната ревизија.

3.2 ЦЕЛ И ФУНКЦИЈА НА РЕВИЗОРСКИОТ ИЗВЕШТАЈ

Главните цели на ревизорскиот извештај се:

- Да ги искаже проблемите кои се идентификувани и причините за тие проблеми;
- Да ги објасни ефектите и последиците од тие проблеми и ако е потребно да ги квантифицира;
- Да ја измери работата преку анализа и пофалување и да ги истакне областите во кои може да се постигне поголема ефективност и ефикасност или да се елиминира залудното работење;
- Да се убеди раководството во потребата од промени;
- Да предложи практични и економични решенија;
- Да даде основа за идните активности и да се осигура дека истите ќе бидат преземени.

Извештајот има три главни функции. Прво тој е *Акциски документ* - ако извештајот не предизвика активности тогаш ревизијата била губење време за сите кои учествувале во неа. За да се остварат активностите извештајот треба на ревидираниот субјект да му даде кратка, објективна проценка на контролите во ревидираната област и да ги истакне значителните слабости кои биле идентификувани. Тој исто така треба да го искаже ефектот на тие слабости врз контролите и да му покаже на раководството дека треба нешто да се преземе во врска со тоа:

- Преку објаснување на ризиците, и
- Каде е можно, преку квантифицирање на тие ризици и на потенцијалните користи.

Второ тој функционира како *формален, траен запис* на: завршените ревизорски активности и на извлечените заклучоци, како и на нивото на контрола кое постои во конкретната област во конкретното време. На крајот, добар извештај, односно оној што пренесува професионализам и компетентност, ја пренесува и *објективноста и независноста на внатрешната ревизија* и покажува дека ревизорот може да помогне во подобрување на ефективноста и ефикасноста.

3.3 ВИДОВИ НА РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАИ

За секоја ревизија треба да се изготви писмен извештај кој ќе обезбеди формален запис за резултатите од ревизијата. Во основа има два вида на извештаи кои треба да се земат предвид - Стандарден извештај и Ревизорски меморандум.

Стандардниот извештај најчесто се користи. Тој се состои од три главни дела - Извршно резиме, Детален извештај и Акциски план.

Ревизорскиот меморандум обично е пократок од стандардниот извештај и тој се користи:

- За брзи и вонредни ревизии кои се прават на барање на раководството како и за ревизија на резултатите од активностите преземени по ревизијата;
- Кога во текот на ревизијата ќе се забележат само малку проблеми;
- Како привремен извештај во подолги ревизии.

Алтернатива на извештајот е *Презентацијата* или усниот извештај. Ова значи усна презентација на наодите од ревизијата и дискусија за активностите кои треба да се преземат од раководството. Предностите и негативностите на двата пристапи се дадени подолу.

Предности

Интерактивност
 Флексибилност
 Може полесно да се прифатат наодите
 Помага при дискусија на сложени прашања и решенија
 Може да ги зголеми шансите за преземање активности
 Може да се фокусира на најприоритетните прашања
 Внатрешната ревизија може да влијае на активностите

Добри детални докази и комплексни податоци
 Може да прикаже минати активности и контекст
 Доказите лесно се достапни за читателот
 Некои ревидирани субјекти повеќе ги сакаат - повеќе се „авторитетни“

Презентација



Стандарден извештај

Не можат да се презентираат сите докази
 Може да е тешко да се пренесат комплексните податоци што може да доведе до недоразбирање
 Потребни се вештини за водење на дискусијата и двајца луѓе
 Треба добро да е подготвено
 Може да доминира едно лице или проблем

Изготвувањето може да одземе многу време
 Долгите извештаи често не се читаат во целост
 Понекогаш има многу информации за асимилирање
 Може да доцни поради времето потребно за негово подготвување

Негативности

3.4 СТРУКТУРА НА РЕВИЗОРСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Раководителот на единицата за внатрешна ревизија треба да ја одреди прецизната структура на ревизорските извештаи. Во овој контекст, значајно е секој ревизорски извештај во една организација да го има истиот стил на „куќата“. Така полесно ќе го користат и разбираат линиските раководители, а со тоа се гради и имиџот на внатрешната ревизија.

Стандардните ревизорски извештаи – обично треба да содржат:

- Насловна страница на извештајот;
- Содржина;
- Извршно резиме;
- Детален извештај;
- Акциски план; и
- Прилози.

Ревизорскиот меморандум се состои од:

- Вовед;
- Заклучок;
- Серија на одделни пасуси, со соодветни наслови за деталните наоди и препораки.

Насоките за деталната содржина на секој од деловите на стандардниот ревизорски извештај се дадени на следните страници.

3.4.1 Стандардни ревизорски извештаи

Насловна страна на извештајот

Овде треба да е наведен насловот на извештајот, датумот на издавање и бројот на извештајот. Некои единици за внатрешна ревизија имаат логоа кои се печатени на насловната страна. Исто така, може да користите и насловни страни во различни бои за различни видови на ревизии (на системите, успешноста итн).

Содржина

Таа треба да го содржи насловот на извештајот, насловите и поднасловите на секој дел на извештајот и листа на сите анекси.

Извршно резиме

Извршното резиме треба да е одделно и да ги содржи главните моменти кои се важни за читателот без да има потреба тој да ги бара во деталниот извештај. Тоа треба да му овозможи на високото раководство лесно и брзо добивање на информации за:

- Опсегот и главните цели на ревизијата;
- Зошто е направена ревизијата;
- Природата и опсегот на ревидираниот систем или активност;
- Главните заклучоци од ревизијата; и
- Главните препораки.

Ова е најважниот дел од извештајот. Тој дава значајна можност да се охрабри читателот да го погледне Деталниот извештај и/или да преземе активности или да обезбеди да се преземат соодветни активности. Обично не треба да е подолго од три печатени страници и треба да ги содржи следните под делови:

Вовед и општи информации - треба да содржи:

- Општи информации за ревидираната област, вклучувајќи и индикации за значењето на темата / системот и зошто истата е предмет на ревизија;
- Опсегот и главните цели на ревизијата;
- Важни аспекти од процесот кои се исклучени од ревизијата и зошто;
- Кога и зошто е извршена претходна ревизија на областа.

Главни заклучоци - тука треба да ги парафразирате најважните заклучоци од Деталниот извештај. Заклучоците често се даваат посебно за секој дел, но некогаш може да е поефикасно да се идентификуваат заедничките „теми“ кои се провлекуваат низ извештајот. Генералното мислење мора точно да ги рефлектира наодите и коментарите во Деталниот извештај. Во овој дел задржете се на главните прашања и обидете се да не наведувате некои поневажни заклучоци.

Главни препораки - овде треба да се наведени само главните (најприоритетните) препораки кои се јавуваат во Акцискиот план и секоја од нив треба да се однесува на еден или на повеќе главни заклучоци.

Најважното е да запаметите дека Извршното резиме треба да го поттикне интересот и да предизвика преземање на активности.

3.4.2 Детален извештај

Формат

Главниот дел од извештајот треба да биде поделен во соодветни под делови, секој од нив со соодветен наслов. Редоследот на деловите ќе се одреди во процесот на планирање на извештајот. Тој може да го рефлектира релативното значење на наодите, да биде поставен хронолошки, или пак едноставно да ги следи настаните како што се случуваат во системот.

Обично препораките се ставаат на крајот од секој дел. Сепак, ако делот е особено долг и / или опфаќа повеќе прашања, препораките можат да се вметнат во соодветните под делови од овој дел. Препораките треба да се дадат во посебен пасус, над кој ќе стои насловот „Препорака“ со затемнети букви.

Содржина

Секој дел треба да содржи детали за релевантните наоди. Важно е да се кажат основните причини за слабостите и нивното влијание врз работата или врз нивото на контрола. Ако ова не го направите тогаш тоа е една од најголемите слабости на извештајот. Запрашајте се:

- Зошто ова се или не се случува?
- Кој е ефектот врз работата, контролата, ефикасноста итн.?
- Зошто раководството треба да го знае ова?

Треба да се вклучат препораки кои се однесуваат на тие основни слабости.

Дескриптивниот материјал треба да е ограничен само на она што е потребно за да се утврди природата и обемот на идентификуваните слабости. Не е потребно да се даде целосен и детален опис на секој дел од ревидираниот систем.

Често е корисно да се вклучат графикони и табели со цел да ги квантифицирате или илустрирате фактите и податоците. Внимавајте да не користите премногу цртежи, бидејќи ова може да ја затскрие пораката и понекогаш да го иритира читателот.

Извештајот мора да содржи факти. Субјективните коментари не се прифатливи. Кога е потребно да се искажат судови или претпоставки, основата за тоа треба да е јасно искажана.

Секогаш кога е тоа можно избегнувајте долги пасуси.

Не плашете се да кажете кога нешто е добро, или пак да ги посочите добрите точки, ако сте пронашле такви. Но внимавајте да не претерате.

Препораки

При изготвување на препораките запаметете дека тие треба:

- Да се засноваат на сигурни информации;
- Да се однесуваат на причината на проблемот, а не на симптомите;
- Прецизно да опишуваат што треба да се направи;
- Да предложат кој треба да е одговорен за преземање на активностите;
- Да бидат јасни, концизни и едноставни;
- Да не се двосмислени;
- Да се остварливи;
- Да се однесуваат на одделна активност - односно секоја препорака треба да се однесува на едно нешто.

Кога ревидираниот субјект веќе презел активности, или пак се согласил да ги преземе, ова треба да се наведе во извештајот.

3.4.3 Нумерирање на пасусите – неколку едноставни правила

Извештаите треба да имаат едноставен едноделен систем за нумерирање (1, 2, 3 итн.), кој почнува со Извршното резиме и продолжува до крајот на извештајот.

Препораките треба да се нумерирани на следниот начин (П1, П2, П3 итн.) така што лесно може да се идентификуваат.

Насловите и поднасловите не треба да бидат нумерирани.

3.4.4 Финализирање на извештајот

Пред да го финализираат извештајот, постојат неколку клучни проверки кои треба да ги направите. Треба барем да се запрашате за следните работи:

1) Извршното резиме

- a. Дали го мотивира читателот да го прочита Деталниот извештај?
- b. Дали главните заклучоци точно ги рефлектираат главните проблеми и заклучоци содржани во Деталниот извештај?
- c. Дали секоја клучна препорака е поврзана со еден или повеќе од главните заклучоци?

2) Деталниот извештај

- a. Дали заклучоците се соодветни и имаат значење?
- b. Дали слабостите и користите се квантифицирани секаде каде тоа е соодветно?
- c. Дали потребата за корективни активности е добро објаснета? Дали сте ги објасниле ефектите од проблемите кои сте ги идентификувале? Користете го тестот „па што?“
- d. Дали вашите препораки ефективно ги решаваат причините за проблемите?

3) Општо

- a. Дали тонот на извештајот е соодветен?
- b. Дали се обидовте да бидете позитивни секаде каде тоа е можно?
- c. Дали извештајот лесно се чита и разбира?
- d. Дали сте ги избришале непотребните зборови и фрази?

Исто така може да ги користите и следните листи за проверка за да ви помогнат да изготвите високо квалитетен претходен и конечен извештај.

3.4.5 Листа за проверка на квалитетот на ревизорскиот извештај

Содржина на извештајот

		Претходен	Конечен	Не е применливо
1	Извештајот вклучува:			
	- Пропратно писмо			
	- Насловна			
	- Содржина			
2	Извештајот содржи извршно резиме (најмногу 2 до 3 страници)			
3	Деталниот извештај вклучува:			
	Целта на ревизијата, вклучувајќи ја и причината (дали е планирана со годишниот план или е вонредна)			
	Опсегот на ревизијата, временскиот период, ревидираните функции или процеси и користените ревизорски техники			
	Информации кои го опишуваат системот, процесот или активноста			
	- Наоди од ревизијата			
	- Заклучок од ревизијата			
	- Препораки од ревизијата			
	- Акциски план			
	- Точните прилози			
4	Претходниот извештај, јасно е означен со „Претходен“			

Квалитет, тон и изглед на извештајот

		Претходен	Конечен	Не е применливо
1	Извештајот е јасен и концизен, нема непотребни детали			
2	Заклучоците изразени во извршното резиме и во главниот дел од извештајот се усогласени			
3	Извештајот е поделен на делови и секој од нив има јасен наслов			
4	Описите на оперативните процедури, доколку се содржани, се кратки и концизни			
5	Структурата на извештајот е логична и лесно се следи			
6	Нема жаргон, технички термини и клишеа			
7	Акронимите и кратенките се дефинирани пред понатаму да се користат во текстот			
8	Доминираат активните реченици			
9	Извештајот е директен и се концентрира на главното			
10	Насловите се информативни и дескриптивни			
11	Почетните реченици се силни и го привлекуваат вниманието			
12	Прво се презентирани главните точки			
13	Тонот на извештајот е избалансиран			
14	Наодите се формулирани на позитивен начин			
15	Препораките се насочени кон постигнување на посакуваните резултати без опишување на активностите чекор по чекор			
16	Извештајот изгледа професионално			
17	Нема печатни и граматички грешки			

3.5 Акциски планови

Акциските планови се многу важни за евидентирање и мониторинг на активностите кои ги презело раководството по препораките на внатрешната ревизија. На тој начин следните ревизии се полесни и поефикасни. Акцискиот план треба да се изготви за секој стандарден ревизорски извештај. Тој ги презентира деталите на она на што се согласило раководството.

Примерот за Акциски план е даден подолу. Тој ги дава препораките кои се содржани во извештајот и за секоја од нив ги покажува:

- Приоритетот на препораката;
- Договорени активности;
- Кој е одговорен за активноста и
- Датумот до кога активноста мора да биде превземена.

АКЦИСКИ ПЛАН

Ревизорски извештај бр. _____

1	2	3	4	5	6
Препорака бр.	Препорака	Приоритет	Договорени активности	Одговорно лице	Датум на имплементација
П1					
П2					
П3					
П4					
П5					
П6					
П7					
П8					
П9					
П10					
.....					

Изготвил: _____

Одобрил : _____

3.5.1. Пополнување на Акциски план

Внатрешните ревизори со Претходниот ревизорски извештај, до раководителите на ревидираните организациони единици доставуваат Акциски план¹ со пополнета колона 2.

Раководителите на ревидираните организациони единици во рок од 10 дена од приемот на претходниот ревизорски извештај треба да достават одговор по истиот (коментари за содржината на извештајот и потпишан акциски план за спроведување на препораките со конкретно дефиниран период на извршување и одговорни лица).

Раководителот на единицата за внатрешна ревизија, конечниот Акциски план за спроведување на препораките, како составен дел на конечниот извештај, го доставуваат до раководителот на субјектот и до раководителите на ревидираните организациони единици.

Акцискиот план содржи:

Број на препораката - Бројот кој секоја препорака го има во деталниот извештај (П1, П2 итн). Акцискиот план треба да ги содржи сите препораки кои се дадени во извештајот и препораките треба да се наведени по редоследот по кој се јавуваат во Деталниот извештај.

Препорака - Секоја препорака, искажана со истите зборови како и во Деталниот извештај.

Приоритет - Важноста на препораката - висок / среден / низок приоритет.

Договорени активности - Овде треба да се наведе договорената активност.

Одговорно лице - Овде треба да стои името и позицијата на лицето кое ќе биде одговорно за имплементирање на препораката. Во зависност од природата на препораката, ова може да биде лицето кое всушност ќе ги спроведува промените, или раководителот кој е одговорен за одделението или секторот на кој се однесува препораката.

Датум на имплементација - Датумот до кога раководството планира да ги спроведе препораките.

3.5.2. Значење на пополнетиот Акциски план

Пополнетиот Акциски план треба да е гаранција дека:

- Препораките се прифатени;
- Сите алтернативни предлози од раководството се прифатливи;
- Назначено е одговорно лице за имплементирање на секоја препорака;
- Предложени се усогласени датуми за имплементација.

Пополнетиот Акциски план е составен дел на Конечниот извештај и примерок од него треба да се стави во трајното досие од ревизијата. Врз основа на Акцискиот план раководителот на единицата за внатрешна ревизија треба да закаже следна ревизија за прегледување на имплементираниите препораки - ако е потребно и пред следната планирана ревизија.

¹ Образец за Акциски план.

3.6 РЕВИЗИЈА ЗА СЛЕДЕЊЕ НА ПРЕПОРАКИТЕ

Ревизијата за следење на препораките е една од најзначајните фази од ревизијата, која не треба да биде занемарена или спроведена некавалитетно. Ако внатрешната ревизија не се увери дека препораките се имплементирани, тогаш сите напори при спроведувањето на ревизијата биле залудни.

Времето на извршување на ваквата ревизија треба да се одреди во зависност од значењето или влијанието на препораките и важноста на системот кој бил предмет на ревизија. Исто така, треба да се земат предвид и датумите за имплементација дадени во Акцискиот план. Важно е времето на спроведувањето на оваа ревизија да се утврди во годишниот план за ревизија или по завршувањето на секоја редовна ревизија веднаш да се закаже ваква ревизија за следење на препораките.

Постојат три главни начини за следење на препораките и тоа:

3.6.1 Преку писмо, барајќи од ревидираниот субјект да потврди дека се преземени активности

Во многу случаи и кај оние ревизии кои содржат помалку важни наоди, ова би бил најсоодветниот пристап. За време на следната закажана ревизија треба да се направат проверки дали препорачаните активности се навистина преземени и дали контролите се соодветно имплементирани.

3.6.2 Закажување на конкретна ревизија за следење на препораките

Ова може да вклучува или:

- Привремена ревизија на системите и контролите кои се ново воведени, разговори со раководството за да се утврди како тие функционираат, ограничени тестови за да се осигури дека тие функционираат како што е замислено, или
- Целосна ревизија на системите за да се утврди дека се преземени точни активности и дека контролите ефикасно функционираат, или кога раководството не презело никакви активности да се одреди влијанието од недостигот на контроли.

При одлучувањето дали да направите привремена или целосна ревизија на системите размислете за следното:

- Ризикот, важноста и материјалноста на системот;
- Познати промени кај целите на организацијата или кај приоритетите откако е направена ревизијата;
- Стабилноста на системот (системите кои се предмет на чести промени не одговараат за привремени ревизии);
- Опсегот на препорачаните промени во ревизорскиот извештај;
- Дали има индикации дека се случиле значителни промени или се развиле нови системи.

3.6.3 Ревизија за следење на препораките како дел од следната ревизија

За време на секоја закажана ревизија, треба да се применува стандардна практика најпрвин да се провери дали биле имплементирани препораките од последната ревизија. Ова треба да се направи на почетокот на ревизијата, за да може тестирањето соодветно да се приспособи. Извештајот од ревизијата треба јасно да укажува дали се потребни дополнителни активности во врска со претходната ревизија.

4 ЗЕМАЊЕ ПРИМЕРОЦИ

4.1 *ВОВЕД*

Внатрешната ревизија дава мислење и препораки за подобрување на финансиските, сметководствените и оперативните контроли, врз основа на докази. Доказите мора да се доволни, релевантни и сигурни. Ова поглавје главно се однесува на доволноста на доказите и користењето на ревизорски примероци.

Доволноста на доказите претставува количина докази која е потребна за ревизорот да добие разумно уверување дека ревидираниот систем за внатрешна контрола не содржи значајни слабости. Ревизорската професија прифаќа дека апсолутна сигурност не може да се постигне. При повеќето ревизии потребното ниво на уверување се добива од повеќе ревизорски процедури, вклучувајќи ги оценката на контролите и изборот и испитувањето на примероци.

Ревизорските тестови може да се прават со различни техники и ревизорот може да ги примени таквите тестови на сите податоци (100% тестирање). Ова може да одземе многу време и да чини многу. Како алтернатива ревизорот може да донесе заклучоци за сите податоци преку тестирање на репрезентативни примероци избрани од податоците. Оваа процедура се нарекува „земање на ревизорски примероци“.

Главните цели на ревизорските процедури кои вклучуваат примероци се:

- Да се потврди точноста и регуларноста на трансакциите, изворните документи, сметководствените евиденции или на финансиските извештаи (содржајни тестови);
- Да се потврди дека системот кој му е опишан на ревизорот и евидентиран во ревизорската документација за системот, вистински функционира како што е опишан (walk-through тестови);
- Да се утврди обемот на грешки или загуби во сите трансакции каде претходното тестирање открило висока стапка на грешки (тестови за слабости).

Доколку станува збор за системска ревизија, цел на ревизорските процедури е да се потврди дека внатрешните контроли функционираат како што е предвидено од раководството и ако одговорот е да, ревизорот да оцени дали системот може да ги ограничи загубите и грешките (тестови за усогласеност).

Секоја од овие одлуки ќе има влијание и врз големината на примерокот и на методот на избирање, а со тоа и на обемот на работата планирана од ревизорот. Генерално важи следното:

- Поголеми примероци се земаат кога се применува содржајниот пристап (кога не може да се потпрете да внатрешните контроли во системот);
- Помали примероци се земаат кога се потпирате на системот тој да ги спречи и открие грешките;
- Помали примероци се земаат кога ревизорот проценува дека ризикот од грешки или загуби е низок.

Дополнителни одлуки треба да се донесат кога ревизорот ќе ги разгледува резултатите од примерокот. Вообичаено резултатите од процедурите покажуваат дека нема грешки или има неколку грешки. Различните грешки имаат влијание врз понатамошните активности на ревизорот, во зависност од видот на грешките.

Пред да го избере примерокот ревизорот мора да одлучи колку докази ќе му бидат доволни. Ова се базира врз ревизорско просудување во врска со нивото на материјалност - материјалноста е значењето на непосакуваните настани кои може да се случат, и во контекст на системите, се однесува на значењето на неуспехот да се постигнат целите на раководството.

4.2 ФАЗИ ПРИ ЗЕМАЊЕ ПРИМЕРОЦИ

Земањето ревизорски примерок се одвива според следните чекори:

- Планирање на примерокот;
- Одредување на големината на примерокот;
- Тестирање на одбраните единици;
- Оценување на резултатите од тестовите.

4.3 ПЛАНИРАЊЕ НА ПРИМЕРОКОТ

Земање примероци врз основа на ревизорско просудување

Во текот на целиот процес на ревизија, ревизорот просудува за определени прашања, а особено кога станува збор за одбирање на единици за примерок. Ревизорското просудување често се користи во текот на првичната оценка на системот (оценување на природата, соодветноста и обемот на постојните контроли), кога треба да се одлучи дали некоја единица или група единици треба да се тестираат.

Исто така, ревизорското просудување често се користи за идентификација на клучните контроли кои треба да се тестираат, големината на примерокот и методот за избор на единици кои ќе бидат тествани. Одлуките што да се тестира може да е одраз на сомнежот во врска со функционирањето на контролата или пак на сомнежот кај ревизорот дека раководството не обрнува доволно внимание на одредени контроли.

Овие процеси често се нарекуваат „земање примероци со помош на ревизорско просудување“. Од друга страна, статистичкото земање примероци не е пристрасно во

одбирањето на примероците што остава можност да се направат објективни проценки. Сепак, и во случаите на статистичко земање на примероци, ревизорите треба да просудат колку сигурно резултатите од примерокот ја одразуваат состојбата на целата популација.

Едноставен примерок по случаен избор

Во оваа метода, секоја единица од популацијата има подеднаква веројатност да биде избрана. Тоа претпоставува дека ја познавате популацијата и дека е позната веројатноста за избор на секоја единица. Изборот на единици кои ќе се тестираат се прави со користење на табели со случајни броеви - кои се особено погодни ако секоја единица во популацијата има претходно одреден број, на пример број на налог за набавки, фактура, испратница итн. Кога се користат овие табели на случајни броеви, почетната бројка во табелата треба да се избере случајно со ставање на моливот на некое место на табелата. Табелите се печатат по групи броеви и останува на ревизорот да одлучи на кој начин ќе ги одбира броевите. Важно е изборот да се прави на конзистентен начин. Најголемата предност на овој метод е дека лесно се добиваат прилично добри, непристрасни примероци. Недостаток е што може да не бидат селектирани оние елементи од популацијата кои се од интерес.

Интервална селекција

Кога популацијата нема броеви, табелите на случајни броеви не можат да се користат. Во овие случаи треба да се одбере примерок со користење на интервална селекција. Важно е да се знае структурата на популацијата за да се обезбеди дека примерокот е земен од сите единици и дека секоја единица има позната веројатност да биде избрана. Многу е важно на кој начин ќе биде избрана првата единица. Штом ќе ја идентификувате првата единица, тогаш продолжувате низ популацијата и ги избирате следните единици според одредени интервали (на пример секој десетта или дваесетта единица). Ако на овој начин одберете единица која не е релевантна за тестирањето, таа единица треба да ја игнорирате. На пример, ако ја одбирате секоја 20-та фактура за извршена продажба, од популација која содржи и авансни фактури, а сте одбрале авансна фактура, тогаш таа треба да ја игнорирате. Следната единица што ќе ја изберете треба исто така да е оддалечена од авансната фактура со стандардниот интервал кој сте го користеле до тогаш, во овој случај 20. На тој начин ако авансната фактура е 60-тата единица во популацијата, ја игнорирате и одите на 80-тата единица во популацијата. Конкретниот интервал кој ќе го користите зависи од големината на популацијата и од големината на примерокот кој ви е потребен. Подолу се дадени насоки за големината на примерокот.

Стратифициран случаен примерок

Овој начин се користи кога популацијата содржи единици со значителни разлики. При стратифицираниот случаен примерок, популацијата се стратифицира, односно се дели на стратуми или подгрупи и потоа од секој стратум или подгрупа случајно се избира примерок. На пример, ако ги разгледуваме тендерските процедури во една организација, договорите можат да се поделат во: (а) договори со вредност над 22.5 милиони денари, (б) договори помеѓу 2.25 милиони и 22.5 милиони денари и (в) договори под 2.25 милиони денари. Слично на ова, ако ревидирате залихи (на пример залихи на медицински потрошен материјал во една болница) може да ги поделите на: (а) залихи со помала количина, но со поголема вредност, (б) залихи со средна количина и средна вредност и (в) залихи со голема количина, но мала вредност.

Примерокот се зема од секој стратум или подгрупа со користење на случајни броеви или интервална селекција. Важно е резултатите да се толкуваат одделно за секој стратум и потоа да се донесат заклучоци за целата популација.

Групен примерок

Групниот примерок може да се користи за потешки или покомплексни популации. Особено е корисен кога е тешко да се земе примерок од целата популација. Во овој случај изборот се прави од еден или повеќе делови од популацијата. На пример, ако сакате да го тестирате системот на буџетирање на училиштата во општините, поради начинот на кој се чуваат досиејата и информациите, може да е најпрактично да се ограничи примерокот на училишта во одредена област. Важното е да обезбедите сите области да имаат подеднаква веројатност да бидат избрани. Групниот примерок вообичаено го користи природното групирање, како на пример по деловни единици, по категории на образование (основно, средно итн.) или пак по категории на имот (недвижен имот, опрема, возила итн.). Потоа може да се користи случаен примерок за да одберете единици од секоја група, или пак, ако е можно, да се прегледаат сите единици во една група. Оваа метода дава намалена сигурност бидејќи е тешко да се обезбеди секој предмет да има подеднакви шанси да биде избран.

Компјутерски примероци

Во компјутерските системи често е можно да се спроведе 100% проверка на популацијата (на пример на евиденцијата за плати) врз основа на определени критериуми. Алтернативно, компјутерот може да се користи за избор на примерок. Ова може да се направи со користење на софтвер како IDEA. Excel исто така може да се користи за селектирање на примероци врз основа на податоци во работните табели претходно изготвени од ревизорот.

Атрибутивни примероци

Ова метода се однесува на избор на примерок во популацијата врз основа на определен атрибут, односно карактеристика - на пример, бројот на пациенти кои мораат да чекаат повеќе од шест месеци за лекување или бројот на деца кои почнуваат во градинка на возраст од четири години. Резултатите се изразуваат во едноставни проценти од вкупната големина на примерокот.

Варијабилен примерок (Примерок според монетарната единица)

Со варијабилниот примерок (примерок според монетарната единица) врз основа на тестирањето на примерок избран според утврдена монетарна единица (која се искажува во денари) може да се донесе заклучок за вредноста на определена варијабилна на целата популација.

Варијабилниот примерок се користи за тестирање на единици кои можат да имаат било која вредност во определен континуиран интервал. Затоа, тој се користи за содржајните тестови. На пример, средна годишна вредност на залихите, на обврските, на побарувањата итн.

4.3.1 Одредување на големината на примерокот

Основните информации кои влијаат на доволноста на ревизорските докази се:

- Големината на популацијата на трансакции или имот управуван од системот;
- Дистрибуција на видовите трансакции или имот управуван од системот;
- Атрибути на поединечни трансакции или имот во популацијата;
- Прифатлива стапка на грешки во евиденцијата, трансакциите или имотот кои се предмет на ревизија;
- Ризикот дека заклучоците од ревизијата, базирани на примероците може да не се применливи за целата популација.

Овие фактори подетално се разгледуваат подолу.

Големина на популацијата

Во основа, колку е поголема популацијата, толку е поголем примерокот. Сепак согласно теоријата на веројатноста применувана врз репрезентативен примерок, во услови на предвидено ниво на сигурност, постои пресек по кој дополнителното тестирање нема значително да ја подобри довербата во резултатот.

Според тоа, големината на популацијата само до одредена мера влијае на големината на примерокот. Штом големината на популацијата достигне одредено ниво, потребната големина на примерокот за да се постигне одредено ниво на сигурност се зголемува само незначително. Доколку се намалува инхерентниот ризик, се намалува и големината на примерокот.

Под инхерентен ризик се подразбира ризик на системот / процесот, кој е присутен независно од функционирањето на внатрешните контроли.

Варијабилност на популацијата

Дистрибуцијата на различни типови на трансакции во популацијата може да има влијание врз големината на примерокот. Постојат две општи дистрибуции:

- Различна пропорција на трансакции со висока и ниска вредност;
- Различен обем на трансакции во одредени временски периоди (сезони).

Насоки за големината на примероците за различните типови на тестови се дадени подолу.

4.3.2 Големина на примерок за walk through тестови

Ако го користи системскиот пристап, ревизорот треба да започне со спроведување на walk through тестови на 1 до 3 примероци, во зависност од комплексноста на системот.

Овој тест е процес прифатен како дел од ревизијата на системите. Типичните трансакции се следат низ системот и неговите контроли за да му овозможи на

ревизорот да разбере како процедурите се спроведуваат во пракса. Целта на walk through тестовите е да потврди дека ревизорот правилно го разбрал документираниот систем .

4.3.3 Големина на примерок за тестови на усогласеност

Големината на примерокот за тестовите на усогласеност зависи од класификацијата на системот, проценката на инхерентниот ризик и на контролните ризици. Соодветните големина за примероците за тестовите за определени трансакции се дадени подолу.

Тестови на усогласеност - големина на примероците

Инхерентен ризик	Прелиминарен контролен ризик	Системот е проценет како:		
		Значаен	Незначаен	Периферен
		Број на единици во примерокот		
Висок	Среден	50	40	30
	Низок	40	30	30
Среден	Среден	40	30	30
	Низок	30	30	30
Низок	Среден	30	30	30
	Низок	30	30	30

Забелешка: Тестовите на усогласеност вообичаено не треба да се прават на повеќе од 25% од единиците во популацијата.

Големината на примерокот во табелата се однесува на големи популации. Доколку предмет на тестирање се помали популации, големината на примерокот треба соодветно да се намали.

Ако прелиминарниот контролен ризик е висок, системскиот пристап не треба да се користи.

Примери за големина на примерок при тестовите на усогласеност:

- Кога тестирањето се однесува на контролите кои се прават еднаш месечно, на пример банкарски порамнувања, ревизорите треба да ги прегледаат доказите од два месеци и да добијат докази дека процесот се случувал и во останатите 10 месеци од фискалната година;
- Кога тестирањето се однесува на контролите кои се прават еднаш неделно, на пример проверки на неделното компјутерско процесирање на групи документи, ревизорите треба да ги прегледаат доказите за 5 недели и да добијат докази дека процесот се случил и во останатите 47 недели од фискалната година.

4.3.4 Проширени тестови на усогласеност

Кога првиот примерок од контролите покажува ниска стапка на грешки (1 или 2 грешки), ревизорот може да не е сигурен дали оваа стапка на грешки е одраз на целата популација или е само резултат на грешка при земањето примероци. За да се добие цврста основа за ревизорски заклучок, се препорачува ревизорот да ги прошири тестовите на усогласеност за да побара понатамошни докази. Обемот на понатамошните тестови ќе биде предмет на професионално просудување на ревизорот, но овој примерок не треба да е поголем од првичниот примерок. Ако во ова проширено тестирање се откријат значителни грешки, ревизорот тука може да ги запре тестовите и да заклучи дека системот не функционира ефективно.

4.3.5 Содржајни тестови

Содржајните тестови вообичаено не се користат при внатрешната ревизија. Сепак, кога контролите не се воспоставени или ако е проценето дека постои висок ризик, нема да биде можно да се добие доволно уверување за функционирање на системот само преку тестови на усогласеност. Во тој случај, потребно е да се спроведат содржајни тестови на примерок од популацијата.

4.3.6 Тестови за слабости

Кога тестовите на усогласеност или содржајните тестови ќе идентификуваат голема стапка на грешки кај определен вид на трансакции или група трансакции, ревизорот треба да направи тестови за слабости на оваа под-популација. Тестовите треба да се фокусираат на видот на пронајдената грешка и да се направат во доволна количина за да може да се донесе заклучок со цел:

- Да се извести за:
 - Неизвршување на работите;
 - Неможност за следење на инструкциите од раководството;
- Да се упати ревизорот да:
 - Ја истражи причината за високата стапка на грешки;
 - Да направи истрага која ќе резултира во откривање на нерегуларност;
 - Препорача активности кои ќе ја намалат слабота (поправат грешката).

Целта на таквите тестови е да се проверат познати слабости или под-популации за кои постои сомневање дека има висока стапка на грешки. Подолу се дадени два примери со предлог решенија.

Контролата / проверката не се имплементира и во тој случај:

- Идентификувајте го лицето кое е одговорно за конкретната проверка / контрола;
- За статистички заклучок испитајте 100 случајно одбрани трансакции;
- Или одберете трансакции за кои знаете дека се ризични (слично на избор на клучни единици) и испитајте ги детално.

Трансакции поврзани со конкретен добавувач и во тој случај:

- Идентификувајте го добавувачот;
- За статистички заклучок, испитајте 100 случајно одбрани трансакции и оценете ги резултатите;
- Или одберете трансакции за кои знаете дека се ризични и испитајте ги детално.

НАСОКИ ЗА ИЗБОР НА ПРИМЕРОЦИ ЗА СОДРЖАЈНО ТЕСТИРАЊЕ

4.3.7 Клучни единици

Често кога правиме содржајни тестови, во примерокот ќе има единици кои имаат различни карактеристики од останатите единици во популацијата и поради тоа имаат различна стапка на очекувана грешка. Овие се познати како клучни единици.

Најдобриот пример за клучна единица е онаа со **вредност** значително поголема од другите единици во популацијата. Клучната единица е важна од две причини. Прво поради нејзината вредност, случајните или намерните грешки кои се поврзани со неа сигурно ќе го интересираат раководството. Второ, поради нејзината вредност, може да е предмет на различна контролна процедура од другите единици (на пример трансакциите над 100 илјади денари потребно е да се одобрат од повисок раководител), а со тоа помалку ќе биде изложена на грешки во споредба со единиците со помала вредност.

4.3.8 Опции за земање примероци

Има два пристапи за земање примероци за содржајни тестови. Ако ревизорот не може да ги определи клучните единици, тогаш треба да се користи стратифицираното земање примероци како подобар пристап. Инаку, доколку ревизорот може да определи клучни единици, тоа треба да го направи во следните три фази: избор на единици со голема вредност, избор на клучни единици и земање репрезентативен примерок.

Разликата помеѓу овие методи е дадена подолу.

4.3.9 Преферирана опција – стратифицирано земање примероци

Со оваа техника популацијата се дели во релативно хомогени подгрупи кои се нарекуваат стратуми. Од овие стратуми потоа може одделно да се земат примероци; резултатите од примероците може да се оценуваат посебно или да се комбинираат за да дадат проценка за карактеристиките на целата популација. Кога единиците се со екстремно високи или ниски вредности или пак се со други невообичаени карактеристики, тие треба да се одделат во под-популации, така да секоја под-популација станува похомогена.

На пример налозите за плаќање можат да се класифицираат во стратуми, на пример 1,001-10,000 денари, 10,001-100,000 денари и од преку 100,000 денари. Потоа може да се одлучи дека сите налози од преку 100,000 денари треба да се проверат без исклучоци, а неколку помали примероци може да се одберат од преостанатите стратуми, во насока кон оние со најмали вредности. Големината на таквите примероци треба да се одреди врз основа на професионалното просудување на ревизорот.

Примерот даден подолу може да ви помогне во користењето на стратифицираното земање на примероци. Претпоставете дека вкупниот износ на извршени плаќања во определен период е 3,000,000 денари. Со користење на овој пристап износот се дели на следните стратуми:

Ред. бр.	Стратум (ден.)	Број на трансакции	Вредност (ден.)
(1)	Под 10,000	543 трансакции	100,000
(2)	10,001 - 25,000	325 трансакции	190,000
(3)	25,001 - 40,000	200 трансакции	490,000
(4)	40,001 - 55,000	65 трансакции	390,000
(5)	55,001 - 70,000	30 трансакции	470,000
(6)	70,000 - 85,000	20 трансакции	400,000
(7)	85,001 - 100,000	10 трансакции	285,000
(8)	Преку 100,000	6 трансакции	<u>675,000</u>
	Вкупно:	1200 трансакции	3,000,000

Ревизорот решил целосно да ги провери единиците (трансакциите) со вредност над 70,000 денари и според тоа 36-те трансакции со вредност од 1,360,000 денари (реден број 6, 7 и 8) мора да се исклучат од изборот, со што останува популација во вредност од 1,640,000 денари (реден број од 1 до 5). Од останатите стратуми бил пресметан примерок со големина 113, според следната формула:

$$\text{Големина на примерок} = \frac{\text{Големина на популацијата} * \text{Фактор на сигурност}}{\text{Износ на материјалност}}$$

Големината на популацијата во нашиот случај е 1,640,000 денари. Факторот на сигурност е претходно утврден од наредната табела и изнесува 2,31 (при ниво на доверба од 90% и 0 очекувани 100% грешки), а износот на материјалност е утврден на почетокот на ревизијата како определен процент (најчесто 0,5%) од вкупниот износ на билансот на состојба и во нашиот пример изнесува 33,525 денари.

Фактор на сигурност

	Ниво на доверба	95%	93%	92%	90%	89%	86%	83%	78%	72%	67%
Број на очекувани 100 % грешки											
0		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,25	1,13
1		3,75	3,33	3,17	2,89	2,77	2,46	2,21	1,87	1,51	1,34
2		4,30	3,83	3,65	3,53	3,18	2,83	2,53	2,13	--	--
3		4,76	4,24	4,04	3,69	3,52	3,13	--	--	--	--
4		5,16	4,60	4,38	4,00	--	--	--	--	--	--
5		5,52	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Примерокот избран од секој слој е пресметан на следниот начин:

	Пресметка	Број на единици во примерокот
Стратум бр. 1	$\frac{100.000 * 113}{1.640.000}$	7 единици
Стратум бр. 2	$\frac{190.000 * 113}{1.640.000}$	13 единици
Стратум бр. 3	$\frac{490.000 * 113}{1.640.000}$	34 единици
Стратум бр. 4	$\frac{390.000 * 113}{1.640.000}$	28 единици
Стратум бр. 5	$\frac{470.000 * 113}{1.640.000}$	31 единици
	Вкупно:	113 предмети

4.3.10 Алтернативна опција – избор на клучни единици

Оваа опција се предлага поради тоа што нејзината предност е што се користи ревизорско просудување за да се изберат клучните и особено ризични единици од популацијата, пред да се избере репрезентативен примерок. Таа треба да се користи само во случаи кога ревизорот добро ја познава областа која е предмет на ревизија, за да може да ги идентификува клучните единици.

Избор според голема вредност

Сите трансакции кои поединечно се над одредена вредност, треба да се испитаат. Вредноста се утврдува врз основа на професионално просудување на ревизорот како определен процент од вкупниот износ на популацијата кој се нарекува износ на материјалност. Така, вообичаено е да се истражат сите единици чија поединечна вредност надминува 3% од вкупната вредност на популацијата (износ на материјалност). Вкупната вредност на трансакциите со висока вредност треба да се пресмета и евидентира во досието за ревизијата заедно со процентот кој тие го претставуваат во однос на целата популација.

Ревизорите треба да имаат на ум дека резултатите од оваа 100% проверка на дел од популацијата не можат да се користат за донесување на заклучоци за другите стратуми од популацијата. Сепак, ревизорот добива разумно уверување за претставување на значителна вредност од популацијата.

Избор на клучни единици

Можно е да се идентификуваат трансакциите од различните видови на билансни ставки за кои се знае дека се ризични. Насоките за ова се дадени во табелата подолу. Важно е да се има предвид дека во табелата не е презентирана целосна листа и дека ревизорот треба да изврши избор во согласност со потребите.

Во врска со популацијата составена од клучни единици, ревизорите треба да донесат заклучоци само за популацијата составена од клучни единици и за конкретната цел која се тестира. Резултатите не треба да се применуваат на другите делови од ревизорскиот примерок.

4.3.11 Насоки за избор на клучни единици од различни билансни ставки

Целта на изборот на клучни единици е да се изберат оние единици кои се склони кон ризик. Ова може да се должи на природата на трансакцијата, на луѓето кои ја реализираат или на системот преку кој таа се процесира.

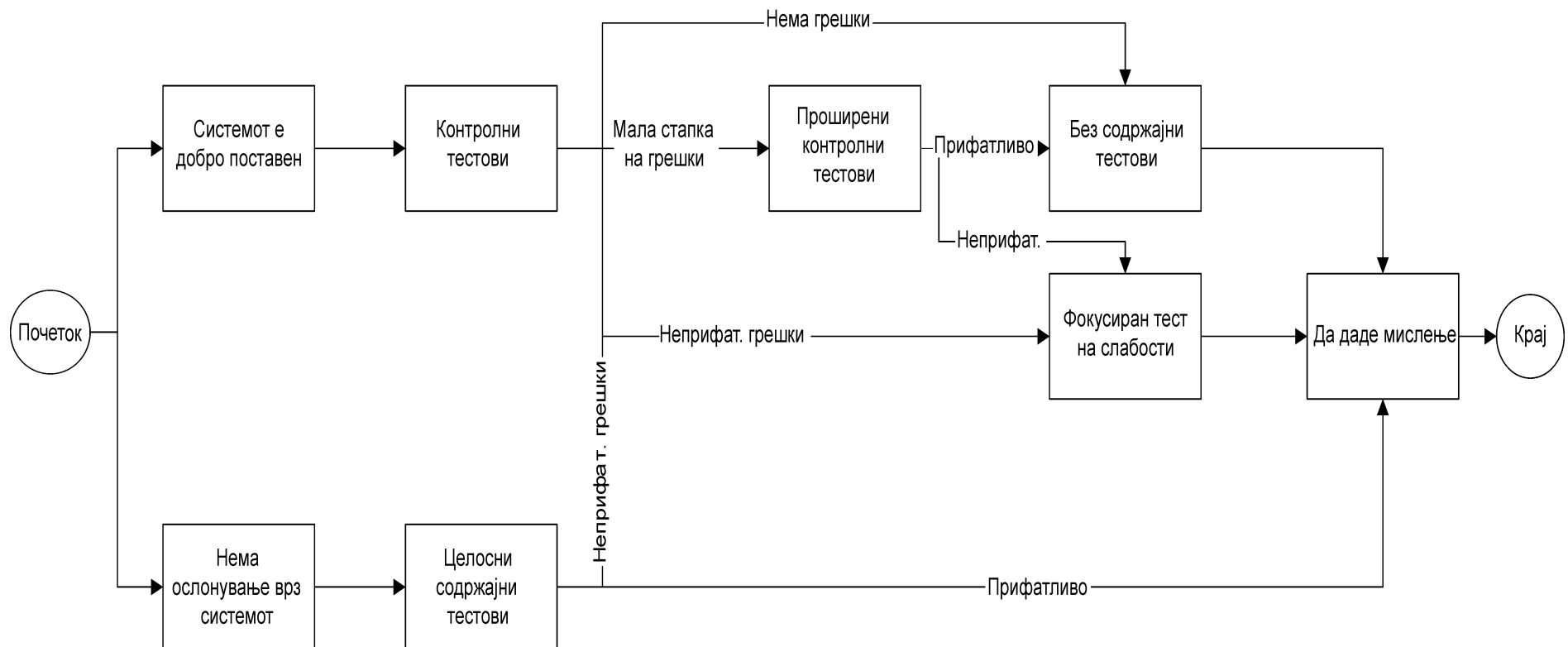
Ставка	Предложени клучни единици	Цел на тестот
Плати	<ul style="list-style-type: none"> • Нововработени, вработени што си заминале, вработени префрлени или пензионирани кои може да останат на списокот за плати • Секторот одговорен за пресметувањето на платите, сметководителите и персоналот од компјутерската единица • Големината на платите и износите исплатени на привремено вработени лица, особено на проекти • Присуство на работа и евиденција на одработеното време 	<ul style="list-style-type: none"> • Проверка на исплатите на плати со присуствување при исплатата • Проверка на големината на платите со изворните документи • И двете цели наведени погоре • Потврда дека вработените ги одработуваат платените часови
Трошоци и исплати	<ul style="list-style-type: none"> • Рачно напишани фактури и мали набавки • Доверители кои не се повторуваат • Набавки од странство • Набавки без основа • Постојани набавки или договори со еден ист добавувач 	<ul style="list-style-type: none"> • Проверка на исплатите на малите добавувачи • Проверка на причината за користење на невообичаени добавувачи • Проверка на набавените предмети и потврда на оправданоста на набавката • Потврда дека тендерската процедура и склучувањето на договорот со добавувачот биле во согласност со регулативата
Исплати за проекти	<ul style="list-style-type: none"> • Административни трошоци • Плати исплатени на постојано вработени 	<ul style="list-style-type: none"> • Потврда дека тие се основани • Потврда дека вработените работат на проектот

Ставка	Предложени клучни единици	Цел на тестот
<p>Големи исплати по основ на договор</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Тендерски процедури за големи зделки • Исплати за ангажираните фирми • Големи договори за одржување и исплати по основ на договорот 	<ul style="list-style-type: none"> • Потврда дека се следеле регулативите при доделувањето на договорот • Потврда дека сите исплати над определен износ биле проверени и одобрени од овластено лице • Потврда дека работата предвидена во договорот е вистински завршена
<p>Трансакции со залихи и магацини</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Споро движење на залихите • Предмети за општа употреба во организацијата • Намалување на нивото на залихите 	<ul style="list-style-type: none"> • Проверка на вредноста на залихите и нивниот отпис во работните документи • Проверка на нивното редовно користење • Да се потврдат причините за загубите
<p>Транспорт</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Возила и машинерија со мала искористеност • Користење за приватни цели 	<ul style="list-style-type: none"> • Одржување на неекономичните возила и машинерија • Неправилно користење
<p>Приходи</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Даноци наплатени со повеќе од еден месец задоцнување од крајниот рок • Ненаплатени и спорни даноци • Стари не собрани и/или ненаплатени сметки 	<ul style="list-style-type: none"> • Потврда на оправданоста за задоцнетото плаќање • Да се утврди причината за спорот и неговата оправданост • Преголемо вреднување на побарувањата и помало вреднување на резервите за покривање на ненаплатените

Ставка	Предложени клучни единици	Цел на тестот
	<ul style="list-style-type: none"> • Услуги за вработените на кредит 	<p>побарувања</p> <ul style="list-style-type: none"> • Неправилно користење на дисконти и слаб проток на готовина
<p>Имот вклучувајќи опрема и општ инвентар</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Атрактивни предмети • Ослободување од било каков имот 	<ul style="list-style-type: none"> • Проверка дали предметите постојат • Потврда дека тие повеќе не можат да се користат во организацијата • Потврда дека ослободувањето од средствата било во согласност со финансиските регулативи

4.3.12 Важни одлуки за текот на ревизорските тестови

Клучните одлуки за видот на тестовите кои треба да се направат во конкретна ситуација се дадени во приложениот **Дијаграм - „Дрво“ на одлучување.**



4.4 ВИДОВИ НА ГРЕШКИ

4.4.1 Содржајни грешки

Содржајна грешка е фактичката разлика меѓу трансакцијата и имотот што се разгледува и она што ревизорот очекува да го утврди. На пример, парична грешка кај трансакција или пак имот што не може да се лоцира.

Таквата грешка може да го натера ревизорот да ги прошири тестовите и ако се сомнева во измама може да иницира специјална истрага.

4.4.2 Walk through грешки

Овие се грешки кога некој документ или процес не го следи системот кој му бил опишан на ревизорот. Промените во документацијата за ревизијата треба да се направат само откако ревизорот ја потврдил точноста на корекцијата на системот.

Таквата грешка може да значи дека лицето кое го опишувало системот не се сетило на деталите од функционирањето на системот. Во таков случај, ако грешката е потврдена тогаш треба да се дополни ревизорската документација. Ако, од друга страна, грешката укажува дека лицето не го разбира системот кој треба да го имплементира, тоа може да има импликации на начинот на кој се извршуваат контролите и со тоа може да влијае врз ревизорската оценка за ефективноста на системот.

4.4.3 Грешки кај тестовите на усогласеност

Грешките кај тестовите на усогласеност укажуваат дека контролата не функционира на начин на кој сака раководството, не се евидентираат докази за извршувањето на контролата или пак има неусогласеност со поединечните правила, регулативи и политики кои ја утврдуваат или спроведуваат контролата.

При оценувањето на овие резултати ревизорот треба да има предвид дека не изведувањето на овие операции не мора да влијае врз комплетноста, мерењето или регуларноста на трансакцијата. Вистина е дека повеќето трансакции се правилно евидентирани пред да се применат контролните процедури.

4.5 ОЦЕНУВАЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД ЗЕМЕНИТЕ ПРИМЕРОЦИ

Кога ревизијата се извршува со земање примероци, а не со тестирање на целата популација, треба да се размисли на кој начин ќе се толкуваат резултатите. Резултатите од тестовите на релативно мали примероци ќе се користат како:

- Основа за изнесување заклучоци за целите системи и за групи трансакции пред раководството;
- Основа за заклучоците на внатрешната ревизија за севкупната ефективност на сметководството, финансиските и оперативните системи;
- Насоки за идни превентивни и истражни активности кои ќе бидат преземени од раководството.

Поради тоа многу е важно заклучоците и препораките кои ќе се извлечат од примероците да ги одразуваат основните карактеристики на целата популација. Во пракса, методот на земање примероци треба да даде 95% сигурност дека заклучоците утврдени од ревизорот при тестирањето на примероците ги одразуваат основните карактеристики на популацијата.

Толкувањето на резултатите зависи во основа од:

- Видот на направениот тест;
- Користениот метод за земање примероци и извршената селекција.

4.5.1 Видови на ревизорски тестови

Walk through тестови

Првиот и најлесниот случај е поврзан со walk through тестовите. Откривањето на грешки во текот на овие тестови обично значи дека ревизорот не го разбрал добро начинот на кој функционира системот – или во теорија или во пракса. Вообичаено ова значи и дека системот во реалноста не функционира онака како што бил замислен или документиран. Поради ова ревизорот треба да го ажурира своето разбирање и документација за функционирањето на системот.

Понекогаш, грешката кај ваквиот тест може да значи дека планираната контрола или процес се испуштени за таа конкретна трансакција. Поради ова, ревизорот треба да забележи дека има грешка и тој предмет да го вклучи во идниот примерок за тестирање. Тој исто така треба да направи уште еден walk through тест на различен предмет за да потврди како вистински функционира системот.

Тестови на усогласеност / Проширени тестови на усогласеност

Тестовите на усогласеност се дизајнирани за да ја оценат практичната ефективност на поставената рамка на внатрешна контрола. Тие даваат докази за ефективноста на контролите со што го намалуваат материјалниот ризик за една организација, како на пример потенцијалот за физички загуби на ресурси. Контролите се превентивна мерка. Отсуството или лошото функционирање на контролите не значи дека загубата се случила; но значи дека грешката, случајна или не, може да не се забележи. Ова го зголемува ризикот од грешки и со тоа ја прави организацијата поподложна на измами и корупција. Внатрешната ревизија се фокусира на контролите, а не на тестирањето на трансакциите (каде тоа е можно), бидејќи контролите се проактивни мерки кои можат да спречат загуби, додека тестирањето на трансакциите ги идентификува загубите откако тие ќе се случат.

Поради тоа при одредувањето на резултатите од тестовите на усогласеност треба да се нагласи дека слабостите водат до зголемен ризик, но и дека тестовите на усогласеност вообичаено не можат да ги идентификуваат настанатите загуби. Таму каде контролите се слаби, ревизорот обично ќе ги дополни тестовите на усогласеност со содржајни тестови кои можат да дадат докази за големината на загубите кои се случиле во организацијата како резултат на слабата контролна рамка.

Кога се користат проширени тестови на усогласеност, тие треба да се третираат на истиот начин како и тестовите на усогласеност, независно што тие ќе се спроведуваат на ограничена подгрупа од целата популација.

Содржајни тестови / тестови на слабости

Содржајните тестови кај поединечни трансакции можат да дадат докази за точноста при обработката на групи трансакции. Тие можат да се користат како индиректен начин за да се идентификува дали контролите функционираат задоволително во пракса, иако не може да се направи разлика меѓу оние трансакции кои биле проверени и се во ред и оние кои се во ред но не биле проверени. Сепак, откривањето на грешки дава докази дека контролниот систем не функционира ефективно. Со ова содржајните тестови можат да потврдат дека системот не функционира како што треба. Но тие веројатно нема да можат да дадат значителни докази дека контролниот систем функционира ефективно.

Заклучоците кои се однесуваат на содржајните тестови поради тоа треба да нагласат дека тие не се позитивен доказ за системот на внатрешни контроли. Сепак, за разлика од тестовите на усогласеност, тие можат да се користат за да се направи проценка на загубите кои се случиле во целата популација, врз основа на стапката на загуби до која е дојдено преку тестирање на примерокот.

Кога се користат тестови на слабости, тие треба да се третираат на истиот начин како и содржајните тестови, но важат само за одредени под-групи од оригиналната популација која ги покажува овие слабости, на пример сите плаќања кои ги обработил одреден вработен.

4.5.2 Видови на земање примероци и метод на селекција

Резултатите од различните методи на земање примероци бараат различно толкување.

Статистичко атрибутивно земање примероци

Ова значи случајно одбирање на единици од целата популација, така што секоја единица има иста веројатност да биде избрана, без оглед на нејзината вредност. Грешките пронајдени во примероци кои биле одбрани со овој метод треба да се проценат како стапки на грешки, на пример 3/30 или 10% стапка на грешки. Претпоставувајќи дека немало пристрасност при изборот на примерокот, може да се заклучи дека оваа грешка е најдобрата проценка на стапката на грешки за целата

популација. Значи за тестовите на усогласеност, ревизорот може да заклучи дека контролите не се применуваат кај 10% од трансакциите. За содржајните тестови, на пример на исправноста на плаќањата, ревизорот може да утврди дека 10% од исплатите не се исправни и може да се заклучи дека 10% од вредноста на исплатите е исплатена неисправно.

Кога се оценуваат грешките, ревизорот треба да внимава на причините за пронајдените грешки. Ако, на пример, повеќето грешки се однесуваат на трансакции кои се обработени од конкретен вработен, или во конкретен месец, тогаш би било соодветно на нив да се гледа како на посебна популација со сопствена стапка на грешки. Толкувањето и оценувањето на грешките во овие случаи е дадено подолу кај стратифицираното атрибутивно земање примероци.

Стратифицирано атрибутивно земање примероци

Ова значи поделба на популацијата на стратуми според клучните атрибути (карактеристики) кои се очекува да влијаат врз резултатите од тестовите. На пример, исплатите над одредена вредност може да се предмет на дополнителни контролни проверки и поради тоа помалку е веројатно дека тие содржат грешки. Тестирањето на примерок од исплати кои истовремено вклучуваат исплати над и под оваа вредност може да не соодветно. Стапките на грешки пронајдени кај тестирани единици со помала вредност не можат да се применат кај единици со поголема вредност. Слично на ова, исплатите обработени во периоди кога има многу работа или од нови и неискусни вработени, може да не се репрезентативни за популацијата.

Штом популацијата е поделена на под-популации кои се тестирани одделно, важно е и резултатите да се оценуваат одделно. Стапката на грешки за секој тест треба да се примени на конкретната под-популација и поради тоа општата стапка на грешки треба да биде пресметан просек од сите поединечни стапки на грешки. Процесот за пресметување на општата стапка на грешки е илустриран подолу.

Под-популација (денари)	Број на грешки / големина на примерокот	Вредност на популацијата	Стапка на грешки на примерокот	Предвидена грешка	Стапка на грешки кај популацијата
0 - 10,000	20/100	3,500,000	20%	700,000	20%
10,001 - 100,000	5/50	6,700,000	10%	670,000	10%
100,001 - 1,000,000	0/3	4,800,000	0%	0	0%
Вкупна популација	25/153	15,000,000		1,370,000	9.1%

Имајте превид дека стапката на грешки од примерокот е $25/153 = 16.3\%$ но вистинската стапка на грешки за целата популација е проценета на 9.1% ($1,370,000/15,000,000$).

Алтернативен пристап за земање примероци – избор на единици со висока вредност и на клучни единици

Кога не се користи статистички метод за избирање на примерок, туку се користи избирање на единици со вредност поголема од однапред одредена сума, или пак се избираат клучни единици (на пример нови вработени на списокот за плати), грешките пронајдени кај овие клучни единици не треба да се сметаат како репрезентативни за целиот примерок. Причината за ова е што конкретните трансакции или имот кои ги идентификувавме како единици се со различни карактеристики од остатокот на популацијата.

Клучните единици кои се одбрани треба да се разгледуваат како одделна под-популација која е предмет на 100% тестирање. Поради тоа вистинската вредност на пронајдените грешки е грешката во целата под-популација. Тестирањето на клучните единици секогаш треба да биде придружувано и од статистичко / случајно тестирање кај остатокот од популацијата која има вообичаени карактеристики. Стапките на грешки пронајдени кај остатокот од популацијата треба потоа да се екстраполираат на вообичаениот начин. Општата стапка на грешки за целата популација треба да се пресмета според горниот пример, третирајќи ги клучните единици како одделни под-популации.

4.5.3 Известување за резултатите од тестирањето на примероците

Известувањето за резултатите од тестирањето на примероците преставува извор на информации на раководството за функционирањето на финансиските, сметководствените и оперативните системи. Внатрешната ревизија треба да ги презентира информациите што е можно појасно и поразбирливо за да му користат на раководството.

Се препорачува извештаите, јасно да ги образложат:

- Важноста на тестираната контрола или трансакција;
- Природата и целта на извршените тестови;
- Резултатите од тестот, презентирани во стандардна форма, како на пример во проценти;
- Цврст заклучок, за тоа дали контролата се извршила или дали трансакцијата е правилна;
- Импликациите од наодите врз ефективното функционирање на организацијата;
- Препораки до раководството за тоа кои активности треба да ги преземе за да ги намали слабостите кои биле откриени.

Подолу е даден пример за презентирање на резултатите од тестовите направени кај процесот за одобрување на исплатите:

1. Внатрешната ревизија го ревидираше процесот за одобрување на исплати во Министерството за здравство.
2. Во согласност со финансиската регулатива, одобрувањето на исплатите треба да е документирано и треба да се осигура дека се плаќаат само валидни исплати во согласност со потребите и истите се однесуваат на добра и услуги кои Министерството ги примило.
3. Внатрешната ревизија испита примерок од 120 исплати, со цел да провери дали фактурите се во согласност со нарачките за набавка потпишани од овластен вработен; дали износот на фактурата соодветно е пресметан; и дали е направена правилна исплата.
4. Во шест случаи (5%), фактурите не можеа да се усогласат со соодветна нарачка за набавка. По разговорите со вработените во Министерството за здравство, заклучено е дека тие плаќања не требало да се извршат.
5. Вкупната загуба за Министерството е 45,000 денари. Проценката на потенцијалната загуба од непотврдени исплати за целото Министерство е околу 560,000 денари.
6. Поради ова, внатрешната ревизија заклучи дека системот за проверка на исправноста на исплатите не е ефективен.
7. Според тоа, постои значителна слабост во работата на системот за внатрешна контрола што претставува значаен ризик за организацијата.
8. Се препорачува следното:
 - Раководството да применува систем за споредување на фактурите со одобрените нарачки;
 - Раководителите да се потсетат на обврската внимателно и редовно да го надгледуваат трошењето на средствата во согласност со одобриениот буџет;
 - Да се прават проверки на лице место на одобрувањето на фактурите, за да се обезбеди сите вработени ефективно да ги извршуваат своите задолженија.

4.5.4 Формирање мислење врз основа на резултатите од тестираните примероци

Со цел да се насочат ресурсите на раководството кон најзначајните проблеми, внатрешната ревизија треба слабостите да ги категоризира како основни, сериозни или минорни. Ревизорот треба да ја има оваа категоризација предвид кога ќе ги планира и извршува ревизорските тестови.

Со цел да се информира раководството за резултатите од поединечните тестови, како и за целосната контролна рамка во организацијата, ревизорите треба да ги имаат предвид следните фактори:

Природата на системите и материјалноста

Грешките кај значајните системи претставуваат поголем ризик за организацијата отколку грешките кај незначајните системи. Ова треба да се рефлектира во ревизорскиот извештај. Слично, кога ќе се откријат грешки, проектираната вредност на овие грешки треба да се спореди со износот на материјалноста. Проектираните грешки кои ја надминуваат материјалноста се основна слабост и веднаш треба да се истражат и решат. Проектираните грешки кои се под материјалноста се сериозни, но можеби не ја загрозуваат способноста на организацијата да ги постигне своите цели.

Вид на контрола и стапка на грешки

Некои контроли, а оттаму и некои ревизорски тестови се поважни од други. На пример, контролата која значи чување на физичко средство може да се смета за позначајна од контролата која го проверува нивото на овластување или навременоста на обработката на трансакциите. Исто така стапка на грешки од 5% во примената на контролата може да се смета за прифатлива од страна на раководството (со оглед на тоа дека повеќето трансакции врз кои се применуваат контролите веројатно се извршуваат на задоволителен начин). Стапка на грешки од 50% може да се смета за толку висока што дозволува да се извршуваат не одобрени трансакции, а слабоста на контролата може всушност да ги зголеми случаите на измама или корупција.

Компензирачки контроли

Во многу случаи, слабата контрола во една област не мора да преставува значителен проблем за организацијата доколку постои јака контрола која функционира на друго место во системот и која ги идентификува неоткриените грешките од првичната слаба контрола. Компензирачките контроли може исто така да ја вклучуваат генералната буџетска рамка и раководната поставеност. На пример, слаба контрола при овластувањето на плаќањата може да биде компензирана со јака буџетска контролна рамка каде буџетските корисници редовно ги прегледуваат предвидените трошоци во споредба со нивните буџети.

Комбинација на системски слабости

Слично на претходното, помала слабост во една област може да биде дополнета од слабости во други области и од слаба општа контролна рамка. Во ваков случај, серија на помали, но поврзани грешки може заедно да претставуваат значителен ризик за организацијата. Внатрешните ревизори поради тоа треба да ги оценат резултатите од поединечните тестови во контекстот на останатите наоди, со цел да се обезбеди слика за контролниот систем на организацијата во целост.

Предупредувачки извештаи до одговорниот раководител

Во случај слабостите на поединечните контроли или на целата контролна средина да се навистина толку значајни што влијаат на способноста на организацијата да ги оствари целите, внатрешната ревизија треба да достави предупредувачки извештај до одговорниот раководител. Ваквиот чекор треба добро да се размисли и претходно да се дискутира со одговорниот раководител и раководителот на единицата за внатрешна ревизија. Ако внатрешната ревизија смета дека секоја слабост е многу важна, одговорниот раководител помалку ќе има желба да ги имплементира препораките на внатрешната ревизија. Сепак, овој чекор треба да се преземе внимателно, само доколку може да го натера раководството да преземе одлучни корективни активности кои навистина се потребни.