

Врз основа на членовите 8, 25 и 51 од Статутот на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија, Управниот одбор по предлог на Комисијата за контрола на квалитетот на ревизорските услуги, на својата седница одржана на 22.11.2018 година го усвои следното

УПАТСТВО ЗА НАЧИНОТ НА ОДРЕДУВАЊЕ НАДОМЕСТОК ЗА ПРОФЕСИОНАЛНИ УСЛУГИ

ПРЕДГОВОР

Практиката во нудењето професионални услуги, особено во финансиската ревизија, неодамна претрпе огромни промени. Професионалните стандарди коишто се бараат од практичарите станаа многу построги. Постојаната надградба на вештините и придржувањето до професионалните заложби денес е од примарно значење. Постојењето на разумни износи на надоместоци ќе ги охрабри практичарите од оваа област да го одржуваат и надградуваат нивото на понудените услуги.

Ова Упатство за начинот за одредување надоместок за професионални услуги (во понатамошниот текст: „Упатство“), нуди основа за воспоставување на разумни износи на надоместок соодветен за професионалните услуги согласно одреден прифатен и признат стандард.

При изготвувањето на ова практично Упатство, Институтот на овластени ревизори на Република Македонија (во понатамошниот текст: „ИОРРМ“) соодветно го спроведе следниот процес:

- Разгледување на постојните проблеми
- Истражување на тековните практики во и надвор од територијата на Република Македонија;
- Консултации со различни заинтересирани страни.

СОДРЖИНА

1. ВОВЕД.....	3
2. ОПРЕДЕЛУВАЊЕ НАДОМЕСТОК ЗА НАПЛАТА ОД КЛИЕНТИТЕ	3
3. СПОРОВИ ОКОЛУ НАДОМЕСТОЦИТЕ	4
4. ПРЕПОРАЧАНО УПАТСТВО ЗА ОДРЕДУВАЊЕ НАДОМЕСТОК ЗА ПРОФЕСИОНАЛНИ УСЛУГИ.....	5
4.1 Основни информации	5
4.2 Логичка рамка за одредување на надоместок за професионални услуги.....	5
4.3 Предлог-методологија за одредување надоместоци	6
4.3.1 Пресметување на цена по час	6
4.3.2 Пресметка на надоместоци според цена по час	7
4.3.3 Минимални часови	7
5. ДОПОЛНИТЕЛНИ РАЗГЛЕДУВАЊА.....	9
6. ЗАВРШНИ ЗАБЕЛЕШКИ.....	9

УПАТСТВО ЗА НАЧИНОТ НА ОПРЕДЕЛУВАЊЕ НАДОМЕСТОК ЗА ПРОФЕСИОНАЛНИ УСЛУГИ

1. ВОВЕД

Со ова Упатство се опишува основата за определување надоместок за професионални услуги согласно одреден прифатен и признат стандард. Ова Упатство ги преставува најдобрите тековни практики поддржани од страна на ИОРРМ и од тие причини се препорачува овластените ревизори истото да го применуваат при утврдувањето на надоместок за нивните професионални услуги.

2. ОПРЕДЕЛУВАЊЕ НАДОМЕСТОК ЗА НАПЛАТА ОД КЛИЕНТИТЕ

Пред отпочнувањето со какви било активности, секој овластен ревизор треба да се осигури дека клиентот е запознаен со основата за определување надоместоци и третманот на трошоците. Најсоодветно би било доколку оваа проблематика се разјасни во Писмото за ангажманот/Договорот.

Ова Упатство ги зеде во предвид двете начела кои генерално се користат за пресметка на надоместоците т.е. пресметка врз основа на потрошено време и пресметка врз основа на вредност.

Начело за определување надоместок врз основа на потрошено време

Определување надоместок врз основа на потрошеното време е корисно и им помага на друштвата за ревизија и овластените ревизори-трговци поединци во фактурирањето на клиентите. Ваквиот начин на фактурирање има свои недостатоци. Имено:

- а. Арбитражно определување на цената по час; несоодветното евидентирање на потрошените часови во прегледот за потрошено време (временски листи/time sheets) и давање на неревизорски совети за време на ревизијата.
- б. Разликите при определување на цената по час од едено до друго друштво за ревизија и овластен ревизор-трговец поединец предизвикуваат обвинувања за „туркање на цената“ (fee under-cutting).
- в. Утврдување на вештачки ниски цени по час и несоодветното евидентирање на потрошените часови резултира со потценување на вредноста на професионалната услуга која му се фактурира на клиентот.
- г. Пресметувањето на надоместок врз основа на потрошеното време тргнува од претпоставката дека сите информации и знаење имаат подеднаква вредност за сите клиенти. Тоа исто така ја намалува вредноста на истражувањето потребно за исполнување на задачата на задоволително ниво, како и знаењето акумулирано од страна на практичарот, друштвото за ревизија или овластениот ревизор – трговец поединец.

Начело за определување надоместок врз основа на вредност

Пресметката на соодветен надоместок за услуги подразбира процена на вредноста. Тука треба да се земе предвид и вредноста на советот обезбеден од страна на практичарот, како и материјалната и нематеријалната корист што би произлегла за клиентот.

Наплатата на надоместок врз основа на вредност им дава значење на знаењата и вештините што практичарот ги внел во ангажманот, како и на професионалното расудување што го направил. Исто така, одредената вредност што произлегла за клиентот, треба да се одрази преку објективен и соодветен надоместок.

Кај определувањето надоместок врз основа на вредност, друштвото за ревизија или овластениот ревизор – трговец поединец мора да ги открие двигателите на вредноста од неговата услуга. Двигателите на вредноста се елементи коишто му помагаат на практичарот да ја исполни својата работна обврска професионално и на задоволително ниво. Генерално гледано, двигатели на вредноста се неискажаното и искажаното знаење, хардверската и софтверската информатичка технологија, квалитетот на внатрешните процеси и сл.

Во текот на своето професионално работење, друштвото за ревизија/овластениот ревизор-трговец поединец треба и мора да му ја укаже на клиентот „вредноста“ што се „испорачува“ и „двигателите на вредноста“ што биле внесени во исполнувањето на целта на клиентот.

Прифатливи практики

При влегување во преговори за професионални услуги, друштвата за ревизија и овластените ревизори-трговци поединци можат да понудат кој било износ на надоместок што го сметаат за соодветен. Фактот што едно друштво за ревизија или овластен ревизор-трговец поединец може да понуди надоместок понизок отколку некој друг само по себе не е неетички. Сепак, друштвата за ревизија и овластените ревизори-трговци поединци треба да имаат предвид дека „туркањето на цената“ (fee under-cutting) е штетно за угледот на целата професија.

Надоместоците што се наплаќаат за ангажманот меѓу другото, треба да ги земат предвид:

- (а) Вештините и знаењата потребни за конкретниот вид на работа;
- (б) Нивото на обученост и искуство на лицата кои се од суштинско значење за работата;
- (в) Времето што му е потребно на секое лице вклучено во работата; и
- (г) Степенот на одговорност и итност на работата.

3. СПОРОВИ ОКОЛУ НАДОМЕСТОЦИТЕ

Договарањата за надоместоците се составен дел од комерцијалните преговори на друштвата за ревизија и овластените ревизори-трговци поединци. Потребно е преземање чекори, до онаа мера до којашто е возможно, за избегнување на спорови со клиентите во врска со надоместоците.

Институтот напомнува дека истиот нема да врши активности во својство на арбитер помеѓу друштвото за ревизија или овластениот ревизор - трговец поединец и неговиот клиент во случај на оспорен износ на надоместок.

4. ПРЕПОРАЧАНО УПАТСТВО ЗА ОДРЕДУВАЊЕ НАДОМЕСТОК ЗА ПРОФЕСИОНАЛНИ УСЛУГИ

4.1 Основни информации

Во контекст на значајните настани во однос на регулаторните барања и ревизорските стандарди, како и промената на очекувањата на раководните лица и другите заинтересирани страни, Управниот Одбор на ИОРРМ иницираше разгледување на начин на одредување на надоместоци за професионални услуги со цел подобро да ги одрази условите на работа и да се задоволат барањата за квалитет. Предложеното Упатство се смета за објективно и разумно, бидејќи во него се земени предвид тековните пазарни услови и консултациите со членовите.

4.2 Логичка рамка за одредување на надоместок за професионални услуги

4.2.1 Зголемување на товарот за усогласеност поради повисоките барања содржани во ревизорските стандарди

По неколкуте корпоративни крахови, на ревизорската сцена се случија неколку значајни промени. Имено, професијата не е повеќе саморегулирана, се создадоа нови режими на инспекциски надзор, а ревизорските стандарди имаат полноправна важност.

Од членовите се бара да се контролира придржувањето до стандардите за квалитет при ревизија на ангажман како и да се усогласени со барањата на Меѓународниот стандард за контрола на квалитет (МСКК) 1 којшто важи за друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци. Со зголемувањето на деталноста и сложеноста на ревизорските стандарди се зголемија и трошоците за ревизија.

Иако овие стандарди беа изготвени првенствено за големите субјекти, тие важат и за ревизиите на мали и средни субјекти. Ова ниво на ригорозност значително ги зголемува трошоците и времето за ревизија.

4.2.2 Зголемување на оперативните трошоци низ годините

Оперативните трошоци на друштвата за ревизија/трговци поединци значајно се зголемија поради:

- i. Промени во регулативата кои ги зголемија стандардите за ревизија и товарот од придржување до истите;
- ii. Обуките на персоналот, зголемувањето на трошоците за персоналот, информатичката инфраструктура и општите административни трошоци;
- iii. Потенцијални судски спорови заради непридржување до стандардите за ревизија/небрежност.

Институтот е на став дека со предложеното Упатство, ревизорската професија може да се развие на еден поорганизиран начин. Само соодветно вложување на друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци во обуки и технологии може да доведе до поголема одржливост и долгорочно би донело придобивки за целокупната дејност.

4.3 Предлог-методологија за одредување надоместоци

4.3.1 Пресметување на цена по час

(А) Вовед:

Управувањето со времето е клучно за обезбедување ефикасност во извршувањето на ревизијата, додека евидентирањето на времето е составен дел од пишаната евиденција за завршената работа.

При утврдувањето на надометокот треба да се земе во предвид времето кое се планира да го потроши партнерот и персоналот, како и квалитетот и нивото на компетентност потребно за исполнување на ревизорските стандарди во однос на обемот, сложеноста и техничките ресурси за коишто се очекува дека ќе бидат искористени при ревизорскиот ангажман.

Круцијален фактор за одржувањето на практиката (работењето на друштвата за ревизија/трговци поединци) е доброто предвидување на трошоците.

Утврдувањето на цената по час, во ревизорската професија претставува цена на чинење.

Во отсуство на униформна основа, цените по час може да се разликуваат поради несоодветна пресметка на варијабилни трошоци.

Искусството покажало дека пресметката на цената по час која треба да биде наплатена вообичаено е во износ кој е 3 (три) пати поголем од трошокот за директна работна сила.

(Б) Дефиниции:

i. „Цена по час“ го вклучува следново:

Трошок за работна сила
Опортунитетен трошок
Износ на режиските трошоци
Елемент добивка

ii. Цената по час треба да се заснова врз нето работните часови.

Нето работни часови:

Работни часови утврдени врз основа на вкупни работни часови во годината намалени за годишни одмори, празници, обука, учење и испити и слободни денови дозволени од друштвата за ревизија/трговци поединци.

iii. Вкупни трошоци за работна сила:

Бруто плата
Трошоци за обука (вклучува трошоци за курсеви и полагање испити)
Трошоци за денови за учење
Бонуси
Отпремнини

iv. Износ на режиски трошоци:

Вкупни режиски трошоци на годишно ниво поделени со работни часови на ангажмани (chargeable hours) на годишно ниво.

Вкупни средства + вкупни приходи	минимални часови	само за финансиски институции (+ 20% од минималните часови)
до 150 милиони ден.	60	72
од 150 до 500 милиони ден.	120	144
од 500 милиони до 1.5 милијарди ден.	150	180
од 1.5 милијарда до 5 милијарди ден.	300	360
од 5 милијарди до 7.5 милијарди ден.	400	480
од 7.5 милијарди до 10 милијарди ден.	500	600
над 10 милијарди ден.	600	720

Погоре наведените часови претставуваат **минимални** претпоставени часови за извршување на ангажманот. Тие треба да се употребуваат при изготвувањето на понудите како **споредбена** категорија на планираните часови за ангажманот. Тие во ниеден случај не ги претставуваат потребните часови за извршување на ангажманот. Во зависност од обемот и сложеноста на ангажманот планираните часови за ангажманот може да бидат повисоки или пониски од минимално пропишаните.

Согласно ова Упатство, планираните часови во секој случај треба да се споредат со минималните часови. Во ретки ситуации, доколку планираните часови се пониски од минималните часови согласно ова Упатство, и ревизорот одлучи да го утврди надоместокот согласно планираните часови, тоа треба да се документира во буџетот со образложение за причините за отстапувањето. Исто така во ревизорското досие треба да постои анализа на реално потрошените часови во споредба со планираните. **За таа цел секое друштво за ревизија и секој трговец поединец треба да воспостави систем на евиденција на потрошено време по ревизорски ангажман и за секој поодделен член на тимот за ревизија во соодветниот ангажман (временски листи/time sheet).** Доколку реално потрошените часови се разликуваат од буџетираните часови за соодветниот клиент, причините треба добро да се образложат.

(А) Дефиниции

- (i) „Вкупни средства“ се вкупните средства прикажани во билансот на состојба (вкупна актива).
- (ii) „Вкупни приходи“ значи и вклучува:
 - (а) Вкупниот износ од продажби, вклучително и останатите приходи и добивки во годината за производствени и трговски друштва;
 - (б) Вкупно бруто приход од премии, вклучително и останатите приходи и добивки во годината за осигурителни друштва;
 - (в) Вкупен износ од камати, попусти, провизии, менувачко работење и целокупните останати приходи и добивки во годината за банкарски и други финансиски институции;
 - (г) Вкупен износ на провизии, вклучително и целокупните останати приходи и добивки во годината за туристички агенции, агенти, брокери и други субјекти чиј основен извор на приходи е заработката од провизии; и

(д) Сите евидентирани фактури и целокупните останати приходи и добивки во годината за градежните друштва и за субјекти што не се споменати во точките од (а) до (г) погоре.

(iii) „Финансиски институции“ се банки, штедилници, НБРМ и осигурителни друштва.

Износите за вкупните средства и вкупните приходи може да се исти во ангажмани за субјекти со различни деловни активности и деловна структура, но времето потребно за ревизијата може да се разликува.

5. ДОПОЛНИТЕЛНИ РАЗГЛЕДУВАЊА

Објаснувањата дадени погоре се основа за воспоставување на разумни износи на надоместок соодветен за професионалните услуги. Би сакале да ги потсетиме друштвата за ревизија и овластените ревизори-трговци поединци дека претпоставените часови се утврдени под претпоставка дека клиентот доставил до ревизорите информација за нацрт-годишни сметки / финансиски извештаи / бруто биланс за годината која е предмет на ревизија. Во случај кога утврдувањето на часовите се базира на податоци од последните расположливи годишни сметки/финансиски извештаи, друштвото за ревизија/трговец поединец треба да внесе повеќе информации и вештини во пресметката со цел да се одразат ефектите на значајни промени во работењето на клиентот.

6. ЗАВРШНИ ЗАБЕЛЕШКИ

Договарањата за надоместокот се составен дел од комерцијалните преговори на друштвата за ревизија и овластените ревизори-трговци поединци. Институтот не пропишува задолжителна основа за пресметка на надоместоци и вообичаено не постапува по жалби поврзани со наплатените износи на надоместоци.

Нивото на износот на надоместок е предмет на взаемен договор помеѓу ревизорот и неговиот клиент, а коешто ниво во голема мера зависи од потребните вештини и знаења, нивото на обученост и искуство на вклучениот персонал, времето кое е потребно, како и степенот на одговорност и итноста на конкретната работа.

Во отсуство на пософистицирана методологија за одредување надоместок, ова Упатство претставува одредница за воспоставување на разумно ниво на надоместок соодветен на обезбедените професионални услуги согласно прифатен и признат стандард.

7. ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА

Ова Упатство за начинот за одредување надоместок за професионални услуги стапува во сила со денот на неговото донесување на седница на Управниот одбор на ИОРРМ.

Претседател на ИОРРМ
Драган Димитров