



**ГОДИШЕН ИЗВЕШТАЈ ЗА НАОДИТЕ ОД
ИЗВРШЕНИТЕ КОНТРОЛИ НА КВАЛИТЕТ
2020/2021**

**Комисија за контрола на квалитетот на ревизорските
услуги**

февруари 2022 година

На 17.05.2022 година, СУНPPCM даде согласност на Годишниот извештај за наодите од извршените контроли на квалитет за 2020/2021 година

СОДРЖИНА

- 1. ГОДИШИОТ ПЛАН ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА 2020/2021 ГОДИНА**
- 2. РЕЗУЛТАТИ ОД КОНТРОЛИТЕ**
- 3. ГЛАВНИ ПРЕПОРАКИ**
- 4. ПРЕДЛОЗИ ДО КОМИСИЈАТА ЗА ОБРАЗОВАНИЕ, ОБУКА И ПУБЛИКАЦИИ**
- 5. ПОСЛЕДОВАТЕЛНО СЛЕДЕЊЕ НА ПРЕПОРАКИТЕ**
- 6. ПОНАТАМОШНИ ДЕЈСТВИЈА ОД СПРОВЕДЕНИТЕ КОНТРОЛИ НА КВАЛИТЕТОТ**

Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија (во понатамошниот текст „ИОРПСМ“) спроведува контрола на квалитет на друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци. Друштвата за ревизија и овластените ревизори трговци - поединци подлежат на систем за контрола на квалитетот за проверка на усогласеноста на работењето на ревизорите со Меѓународните стандарди за ревизија кои се преведени и објавени во Република Северна Македонија, Кодексот на етика за професионалните сметководители на Меѓународната федерација на сметководители кој е преведен и објавен во Република Северна Македонија, како и националното право.

Законот за ревизија, Статутот на ИОРПСМ и Правилникот за начинот и постапките за контрола на квалитетот на овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци (во натамошниот текст: Правилникот) ги дефинираат основите, принципите и постапките на контрола на квалитетот.

1. ГОДИШНИОТ ПЛАН ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА 2020/2021 ГОДИНА

Општо опкружување

Во Република Северна Македонија беа регистрирани 41 друштва за ревизија и овластени ревизори- трговци поединци, кои што навремено, до 15 јуни 2020 година, ги доставија Прашалникот за прелиминарни податоци (ППП) и Годишниот извештај на активности (ГИА), како и ажурирани податоци со 30 септември 2020 година.

Според податоците кои ги доставија друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци заклучно со 15 јуни 2020 година, потрошени се околу 190.589 часа (2019 година: 209.612 часа) за 1.896 пријавени ангажмани (2019 година: 1.856 ангажмани), од кои 124 ентитети од јавен интерес. Според податоците кои ги доставија друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци заклучно со 30 септември 2020 година, потрошени се околу 246.227 часа (2019 година: 229.243 часа) за 2.209 пријавени ангажмани (2019 година: 2.031 ангажмани), од кои 128 ентитети од јавен интерес.

Изборот на друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци за контрола на квалитетот се направи во согласност со Законот за ревизија и Правилникот. Информациите за активностите обезбедени преку Прашалникот за прелиминарни податоци (ППП) и Годишниот извештај на активности (ГИА) кои беа доставени до ИОРПСМ од страна на друштвата за ревизија и овластените ревизори трговци - поединци, обезбедија пристап за избор базиран на ризици.

Комисијата за контрола на квалитетот на ревизорските услуги (во понатамошниот текст: Комисијата), согласно член 19-а став (6) од Законот за ревизија и член 51 од Статутот на ИОРПСМ, до 15.07.2020 година донесе годишен план за 2020/2021 година за спроведување на контроли на квалитет во периодот од ноември 2020 до јуни 2021 година. Во периодот септември – ноември 2020 година се извршуваа активности на контрола по планот од 2019/2020 година, заради времено прекинување на активностите по терминскиот план за 2019/2020 година во периодот во кој беше прогласена вонредна состојба во околности поврзани со COVID -19.

Со годишниот план за 2020/2021 година беа опфатени вкупно петнаесет субјекти на контрола на квалитет и тоа: единаесет друштва за ревизија/овластени ревизори – трговци поединци согласно законската обврска да бидат контролирани барем еднаш во период од 3 години, три друштва за ревизија/овластени ревизори – трговци поединци кои согласно контролите на квалитет спроведени според Годишниот план за контрола на квалитет за 2018/2019 добиле оценка потребни се значајни подобрувања и едно друштво за ревизија кое согласно контролите на квалитет спроведени според Годишниот план за контрола на квалитет за 2019/2020 добило оценка незадоволително.

Контролите на квалитетот кај четиринаесет друштва за ревизија /овластени ревизори – трговци поединци се спроведоа во согласност со Годишниот план на контрола на квалитетот за 2020/2021 година, а едно ТП за ревизија во меѓувреме прекина со активности и членство во ИОРПСМ.

Контролите беа спроведени од страна на двајца контролори на квалитетот. Постапките кои што се следат во процесот на контрола на квалитетот на друштвата за ревизија /овластени ревизори – трговци поединци и поединечно избраните ангажмани се сумаризирани во Методологија за контрола на квалитет, објавена на веб страната на ИОРПСМ и доставена до сите друштва за ревизија и овластени ревизори – трговци поединци.

За избор на примерокот на ангажмани за ревизија се следеа барањата во важечкиот Правилник. Во примерокот беа застапени ангажмани за ревизија од сите овластени ревизори одговорни на ангажман во избраното друштво за ревизија или овластениот ревизор – трговец поединец. Во примерокот беа вклучени ангажмани на ентитети од јавен интерес и ангажмани со модификувано мислење на независниот ревизор.

За друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци кои што беа предмет на контрола, се подготви Извештај од контролата на квалитет со севкупна оценка за спроведената контрола. За секој поединечно избран ангажман кој што беше предмет на контрола, се изготви посебен образец Работи за понатамошно разгледување во кој се наведуваат констатираните наоди и дадените препораки од страна на лицето кое ја спроведува контролата на квалитет и предложените корективни чекори и дејствија од страна на овластениот ревизор одговорен за тој ангажман.

2. РЕЗУЛТАТИ ОД КОНТРОЛИТЕ

Овој извештај ги опфаќа резултатите од контролите на квалитет според Годишниот план за контрола на квалитетот за 2020/2021 година.

Во оваа година едно друштво за ревизија е оценето со севкупна оценка „задоволително“, седум друштва за ревизија и овластени ревизори – трговци поединци се оценети со севкупна оценка „задоволително но бара понатамошно подобрување“, пет друштва за ревизија и овластени ревизори – трговци поединци се оценети со севкупна оценка „потребни се значајни подобрувања“ и едно друштво за ревизија е оценето со севкупна оценка „незадоволително“.

Согласно член 20-а став (4) од Законот за ревизија, едно од горенаведените друштва за ревизија достави приговор до Управниот одбор по извештајот од спроведената контрола на квалитет. На 20.01.2022 година, Управниот одбор усвои одговор на доставениот приговор, при што вкупен заклучок на Управниот одбор по приговорот е дека на ниво на ангажманите останува оценката на контролорите: “Потребни се значајни подобрувања”. Одговорот е вклучен во овој извештај во поглед на севкупната оценка од спроведените контроли на квалитет, како и оценки на ниво на ангажмани.

Кај две друштва за ревизија /овластени ревизори – трговци поединци севкупниот заклучок од контролата на квалитет при контролата на квалитет доаѓа до намалување на севкупната оценка споредено со севкупната оценка од претходната контрола на квалитет.

2.1. Дијагноза на организацијата и системот на внатрешна контрола на друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци

Политиките и постапките на контрола на квалитетот се документирани во форма на правилник или прирачник за контрола на квалитет кај секое друштво за ревизија или овластен ревизор – трговец поединец. Политиките и постапките содржат релевантни барања за квалитет и генерално ги следат барањата на МСКК 1. Тие се соопштени на персоналот во ревизија.

За оцена на имплементацијата на системот на контрола на квалитет на ревизорските фирми кои беа опфатени со контролите на квалитет се разгледа формата и содржината на документацијата за секој од елементите на системот. Кај четири фирми беа идентификувани недостатоци во содржината на документација и тоа во едно друштво да не е наведен конкретен рок за чување на ревизорско досие, а во три друштва содржината на договорот за ревизија, односно писмото за ангажирање не е соодветна.

Во однос на организационата структура, кај единаесет субјекти на контрола констатиравме извесни слабости и отстапувања во политиките на ревизорската фирма или нивната примена. Отстапувањата вклучуваат: не е донесен акт за систематизација, не се опфатени сите позиции на вработени во постојната систематизација, систематизацијата не е ажурирана со тековните позиции или не е конзистентно нивото на персонал во интерните акти, не се определуваат работни задачи за дел од позициите, персоналот не е распореден по нивоа, договорите за вработување не ја отсликуваат соодветно работната позиција, или не е точно опишана управувачката структура.

Кај осум субјекти на контрола најдовме отстапувања во врска со постапката на вреднување и оцена на резултатите од работењето на персоналот. Кај две од нив сеуште не е воспоставен овој процес, а кај останатите се побара подобрување во однос на содржината на документацијата и вклученоста на персоналот кој се оценува во процесот.

Кај четири субјекти на контрола констатиравме отстапувања при ангажирање на персонал по договор: во случај кога се ангажираат лица од поврзано друштво без договор или со договор но без детали за ангажманот, невклучување на одредби за доверливост, независност или квалитет во договорот, како и договор за ИТ услуги без делокруг на ангажманот и без изјава за доверливост.

Кај единаесет субјекти на контрола констатиравме отстапувања во врска со обуката на персоналот на ревизија. Отстапувањата се однесуваат на немање на политика за обука на секое ниво на персонал, недостаток на годишен план согласно политиката за континуирано професионално усовршување за секое ниво на персонал на теми од ревизија, чување на евиденција во врска со интерните обуки на персоналот организирани во рамките на ревизорската фирма, и ажурирање на редовна основа на досието за обука на вработените и обезбедување на доказ за обуките.

Кај шест субјекти на контрола се констатираа отстапувања во однос на годишните изјави за независност, при што годишната изјава се дава во однос на листа на клиенти на фирмата на одреден датум, а кај едно друштво лице ангажирано согласно договор за основање како контролор не потпишува годишна изјава.

Во врска со политиката за ротација на партнерот на ангажман и лицата одговорни за проверка на контролата на квалитетот на ангажман за ентитети кои котираат на берза (или други ентитет согласно политиката на друштвото), разгледана беше интерната евиденција за нивна ротација. Кај осум друштва најдовме отстапувања, во смисла на тоа дека не се води евиденција, евиденцијата е некомплетна или неконзистентна, или се занемарува улогата на овластениот ревизор како проверувач во периодот на ладење.

Кај еден субјект на контрола идентификувавме дека постојат ангажмани кај кои изјава за независност потпишува само управителот, а кај два субјекти изјавите за независност се потпишуваат подоцна од постапката на прифаќање а субјектот нема воспоставена постапка за идентификување на ентитети каде персоналот има потенцијален конфликт на интереси.

Кај два субјекти на контрола најдовме отстапувања во постапката на комуникација со претходен ревизор.

Во врска со постапката за оцена за постоење на конфликт на интереси, кај шест субјекти на контрола најдовме отсуство или постоење на несоодветна постапка за разгледување и оцена за непостоење на конфликт на интереси од аспект на поврзаните друштва (било со ревизорската фирма или со сопственикот).

Во врска со постапката за прифаќање/продолжување на ангажман кај осум субјекти на контрола најдовме отстапувања, при што кај два субјекти се најде дека постојат слабости или неконзистентности во користените форми за документирање на ревизорската работа. Кај еден субјект на контрола нема документирање на ревизорската работа во врска со прифаќање/продолжување на ревизорски ангажман кој се склучува со истиот клиент но подоцна од иницијалниот ангажман на друг сет на финансиски извештаи кои не се вклучени во иницијалниот договор ниту понуда. Во врска со истата постапка кај пет друштва најдовме отстапувања во врска со процената на ризик на ангажман поради несоодветна или нецелосна поткрепа на процената на ризик на ангажман.

Кај три субјекти на контрола идентификувавме дека не се разгледува дали висината на надоместокот создава закана по независноста, а кај еден не се разгледува соодветно.

Кај седум субјекти на контрола констатиравме отстапувања во однос на подготвувањето буџет за ревизија во користените часови или надоместок по час, или во однос на конзистентна подготовка.

Три субјекти сеуште немаат воспоставено систем на евиденција и следење на потрошени часови. Кај три други субјекта на контрола констатиравме отстапувања поврзани со евиденцијата на потрошено време.

Кај десет од проверените субјекти на контрола укажавме на отстапувања или неусогласеност со барањата на професионалните стандарди поврзани со методологиите за користење примерок во ревизијата или за определување на материјалноста.

Кај еден субјект на контрола не се документира кој ја извршил а кој ја проверил ревизорската работа.

Субјектите на контрола го имаат дефинирано датумот на финално архивирање на ангажманите, како и политики и постапки за чување на ревизорското досие, со исклучок на еден субјект каде се вели дека рокот е 60 дена по предавање на извештајот. Кај друг субјект на контрола идентификуваме дека архивирањето не е извршено за два од трите избрани ангажмани до денот на контролата, а донесена е интерна одлука поради околности поврзани со Ковид-19 да не важи рокот на архивирање од 60 дена, без да се определи кој е крајниот рок за архивирање. За досиејата кои се чуваат во хартиена форма или за кои нема системско архивирање секогаш постои ризик за соодветноста на постапката на архивирање.

Седум од проверените субјекти на контрола сеуште немаат или не идентификувале доволно соодветни критериуми за оценка на ангажманите за потребата за проверка на контролата на квалитет на ниво на ангажман (ПККА). Во врска со идентификуваните критериуми, кај едно друштво не е назначен ПККА соодветно на критериумите. Кај еден субјект не е формирана содржината на документацијата за документирање на работата и резултатите од работата на ПККА. На ниво на избрани ангажмани проверката укажа дека ангажманот на ПККА не вклучува доволно детали за да се разбере неговиот делокруг и најчесто се сведува на проверка на сообразност.

Шест субјекти на контрола се уште го немаат имплементирано процесот на надгледување, согласно барањата на МСКК 1.48. Кај пет субјекти идентификувани беа недостатоци во процесот.

Како дел од разгледувањето на системот на внатрешна контрола на квалитет на субјектите на контрола, се разгледува и комплетноста и точноста на годишните податоци кои друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци го доставуваат за своите активности, а кои претставуваат основа за планирање на активностите контрола на квалитет и изборот на ангажмани за проверка на системот на контрола на квалитет на ниво на ангажман. Кај десет од субјектите на контрола се констатираа одредени пропусти и грешки, на пример не се известуваат поврзани друштва на ревизорската фирма, несоодветна поделба на персоналот, не е пријавен дека е склучен договор за котиран ентитет со петнаести јуни, неточно внесен број на години на поврзаност со субјектот на ревизија, пропуштено да се наведат сите услуги кои што се договорени, разлика во надоместокот согласно договорот, внесување на датум на договор наместо датум на прифаќање на ангажманот и слично.

2.2. Наоди од спроведените контроли на избраните ангажмани

Друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци во главно ги следат професионалните стандарди во однос на елементите на извештајот на независниот ревизор во согласност со Стандардите за ревизија прифатени во Република Северна Македонија и Законот за ревизија, со исклучок на некои формулации кои се однесуваат на идентификуваната рамка за финансиско известување и повикувањето на ревизорските стандарди.

Во врска со контролираните ангажмани со модификувано мислење на независниот ревизор или нагласување на прашање и користење на пасус за други прашања беа идентификувани следните клучни слабости и отстапувања од барањата на професионалните стандарди:

- Во еден случај, мислењето на ревизорот е со датум пред доказот вклучен во досието;
- Во однос на соодветно вклучување на основните елементи барани според професионалните стандарди, идентификувани беа следниве отстапувања: во еден случај во воведниот параграф ревизорот не го наведува периодот за кој се однесуваат извештаите, во два случаја називите на финансиските извештаи се именуваат со две имиња „извештај за добивката или загубата - биланс на успех“ и „извештај за финансиската состојба- биланс на состојба“. Во еден случај во воведниот параграф, ревизорот се повикува дека вршел ревизија согласно Законот за трговски друштва на РМ бр. 28/04.....120/18), Законот за ревизија Сл. Весник на РМ бр. 158/10.....23/16). Понатаму во еден случај ревизорот вели дека е ангажиран за ревизија и на јавните набавки.
- Постојат повеќе наоди кои се однесуваат на несоодветна рамка за известување каде е наведена МСФИ наместо сметководствени стандарди прифатени во РСМ, или дека ревизорот ја спроведува ревизијата согласно МСР, наместо согласно стандардите за ревизија кои се прифатени во РСМ;
- Во два случаја, ревизорот го квалификува мислењето заради неприсуство на попис на залихи. Споредено со материјалноста на ревизорот, залихите не претставуваат материјална ставка во финансиските извештаи;
- Во два случаја, ревизорот се воздржува од давање на мислење и во воведниот пасус користи формулација "Ние извршивме ревизија на приложените". Исто така и пасусот за одговорност на ревизорот не е прилагодена на содржината која а пропишува МСР 705. Ревизорот користи формулација "Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење".
- Ревизорот се воздржува од давање на мислење (исто така и во претходната година) и во основите за воздржување на мислење доволно јасно не се објаснети причините за неможноста. Некои прашања во основите за воздржување не укажуваат на неможност. Оттука не е јасно кои се основите кои довеле до воздржување од давање на мислење. На пример, ревизорот го користи терминот "неможност" за прибавување доказ дека при

трансакциите со поврзаните страни бил употребен принципот дофат на рака, дека залихите на недовршено производство и готови производи се вреднувани по цена на чинење согласно политиката на клиентот, да се утврдат потенцијалните ефектите од отстапување од барањата од МСС 11, за прибавување доказ дека се исполнети условите за признавање на средство на АВР. Ревизорот се повикува на природата на сметководствената евиденција на клиентот (во врска со примената на МСС 11), но не објаснува што тоа значи.

- Ревизорот изразува мислење со резерва за почетни салда, односно дека ревизорот не бил во можност со дополнителни постапки да ги потврди почетните салда. Не бевме во можност да разбереме за каков вид на ограничување станува збор, во услови кога на пример за крајните залихи е обезбеден ревизорски доказ по пат на екстерна конфирмација.
- Ревизорот го квалификува мислењето за постоење на побарувања и обврски. Како образложение ревизорот наведува дека тие не се конфирмирани. Ревизорските постапки покажуваат дека ревизорот спровел постапка на екстерно конфирмирање при што е конфирмирано над 46% од салдото. Ова ја прави основата за квалификација неточна од аспект на МСР. Клучно прашање кое не стои во основата за квалификација е дека за неконфирмираните салда не се спроведени алтернативни постапки. Не е јасно зошто се вели дека ревизорот не бил во можност да се увери во потенцијалните ефекти од дополнителна исправка на обврските, кога 97% од обврските се обврски спрема поврзани страни. Обврските спрема неповрзани страни се под тривијалната грешка.
- Во една од основите за квалификација, која се однесува за неусогласеност на основната главнина, ревизорот ги наведува износот од евиденција и износот по тековна состојба, за понатаму да продолжи со формулација дека од овие причини не бил во состојба да стекне разумно уверување во однос на евидентираниот износ на основна главнина. Ревизорот не заклучува за квалификацијата во секцијата капитал, само дискутира дека има неслагање. Можеби ревизорот не бил во можност да обезбеди разумно уверување за евидентираниот износ, но не се документирани причините зошто тој не го прифаќа екстерниот доказ од Централниот регистар за значајниот износ на неусогласеност.
- Во однос на постоењето на побарувањата и обврските, ревизорот вели: „...Резултатот од спроведените стандардни и алтернативни ревизорски процедури не ни овозможи да стекнеме разумно уверување во однос на валидноста и точноста на евидентираниот износ на побарувањата / обврски...“. Ревизорот не обезбедил доказ за вакви постапки, туку само со анализа идентификувал многу обратни салда за кои ентитетот нема објаснување. На ваков начин доказот не е конзистентен со формулацијата во мислењето на ревизорот.
- Ревизорот е четири години по ред ревизор на клиентот. Во тековната година тој го квалификува мислењето за неприсуство на попис на залихи бидејќи клиентот не спроведува годишен попис на залихи на суровини и материјал. Ревизорот не присуствувал на попис на залиха на суровини и материјали во претходната година, а причината за квалификување ја образложува "заради доцно назначување". И за претходната година клиентот исто така не спровел годишен попис на залиха на суровини и материјали, така што прашањето за доцно назначување не претставува соодветен начин на опишување на ограничувањето на делокругот на ревизорот. Прашањето за неспроведување на физички попис на залихи не е разрешено и во тековниот период и заради ограничување на делокругот ревизорот го модификува мислењето. Не е документирано како ова прашање на ограничување на делокругот било комуницирано со раководството пред почетокот на ревизијата.
- Ревизорот се воздржува од мислење, без заклучоци како поткрепа на ниту еден од основите за воздржување, а во поголем дел ниту работна документација од каде ова произлегува. Една основа за воздржување е неможност за проценка на оштетување на побарувања кои што се постари од една година. Во врска со ова нема работен документ за нивно идентификување,

ниту заклучок дека ова ќе се вклучи во основите за воздржување од мислење. Дополнително, ревизорот обезбедил информација дека последователно, во 2020 година е извршен отпис по проценка на раководството на речиси целиот износ на овие побарувања. Ревизорот не ја вклучува оваа информација во мислењето. Во основата за воздржување од мислење ревизорот вклучил 6 основи кои се однесуваат на материјалните нетековни средства и една на нематеријалните нетековни средства. За најголем број од нив не се дискутира во работните документи во секцијата. Исто така не е документиран заклучок каде ќе се поддржи начинот на изразување на основата за воздржување. Нема заклучок како поткрепа на основата за воздржување во однос на стари залихи.

- Во врска со пасус за нагласување на прашање ревизорот во два случаја нагласува прашање од финансиските извештаи и во него вклучува податоци или реченици кои не се вклучени во финансиските извештаи, а во трет случај клучни делови од белешката која се нагласува се испуштаат и се заменуваат со заклучок на ревизорот во врска со непостоење на материјална неизвесност во однос на претпоставката за континуитет. МСР не дозволува во нагласувањето на прашање да се вклучуваат факти кои не се содржани во белешката.
- Во еден случај ревизорот нагласува прашање кое е обелоденето во финансиските извештаи, но обелоденувањето не е согласно рамката за финансиско известување, односно се однесува на работа извршена од страна на ревизорот во врска со потврда на салдата.
- Вклучено е нагласување на прашање во однос на неусогласеност на основната главнина во финансиските извештаи од една страна и запишаната основна главнина во тековната состојба, без да се разгледа дали постои материјално погрешно прикажување, а при тоа повторно се вклучуваат факти за објаснување иако белешката не ги содржи. МСР не дозволува во нагласувањето на прашање да се вклучуваат факти кои не се содржани во белешката која се нагласува, ниту за неусогласености за кои не е обезбеден доказ дека не се материјално погрешно прикажани.
- Ревизорот користи пасус за останати прашања и истиот го користи за да укаже на постоење на блокирана сметка. Ова преставува индикација за претпоставката за континуитет и во никој случај не смее да се прикаже во пасус за други прашања. Во друг случај, во пасус за останати прашања, ревизорот објаснува дека ентитетот не биле предмет на контрола од страна на даночните органи, поради што евидентираните даночни обврски во финансиските извештаи не можат да се сметаат за конечни. Согласно МСР 706, ова не е прашање кое може да се вклучи во пасус за останати прашања.
- Во еден случај, по мислењето на ревизорот не вклучен извештај за конзистентност на годишниот извештај за работење со финансиските извештаи и годишната сметка, а годишниот извештај не е прилог на финансиските извештаи, иако во досието е приложен. Во повеќе случаи не е документиран доказ за конзистентноста, или тој не е доволен.

Во врска со прелиминарните постапки и постапки на проценка на ризик и планирање на ревизијата беа идентификувани следните клучни слабости и отстапувања од барањата на професионалните стандарди:

- Ревизорот не ја комплетираше анализата во прелиминарните постапки и постапките за проценка на ризик со релевантни заклучоци и фактори на ризик, а споредбата по години и пресметката на показатели укажала на значајни отстапувања и/или невообичаени движења
- При процената на ризик од материјално погрешно прикажување, не се дава доволно објаснување за процената на ризикот на ниско ниво земајќи ја во предвид значајноста и природата на ставка и/или дејноста. Во врска со процената на ризик од измама поврзан со признавање на приходи и ризикот од заобиколување на контроли често постои

неусогласеност со барањата на професионалните стандарди;

- Пристапот во врска со разбирање за интерните контроли кои се релевантни за ревизијата не осигурува дека ревизорот стекнал релевантни информации во врска со клучните процеси и со нив поврзаните контроли. Тестот на поминување не е сеопфатен и како резултат на тоа се јавуваат значајни слабости во дизајнирањето и спроведувањето на тестовите на контрола подоцна. На пример, отсуството на идентификување на контроли во тестот на поминување, влијае на севкупниот впечаток дали контролите опфатени со тестот на контрола навистина постојат кај клиентот, ревизорот соодветно и навреме не идентификувал отстапување што влијае на оценка на резултатите од тестот на контрола и подоцна доказот од останатите ревизорски постапки;
- Пресметката на материјалноста ретко вклучува идентификување на клучни корисници на финансиските извештаи кога се разгледува соодветноста на мерилото за определување на материјалноста, а при пресметка на материјалноста за извршување недоволно се документира користеното расудување;
- При разгледување на претпоставката за континуитет, посебно таму каде што ревизорот идентификувал или каде што финансиските извештаи и постапките за проценка на ризик идентификувале невообичаени и неочекување движења кои доведуваат или можат да доведат до идентификување на фактори на ризик, постои недоволна поткрепеност со докази обезбедени од раководството, а врз основа на кои ревизорот ќе треба да заклучи за соодветноста на претпоставка или за постоење на материјална неизвесност.

Во врска со останати други постапки за кои постојат специфични барања во рамките на професионалните стандарди беа идентификувани следните клучни слабости и отстапувања од барањата на професионалните стандарди:

- Ревизорските постапки и/или поврзаната документацијата во досието не осигуруваат достатно соодветен ревизорски доказ за потврда на почетните салда или за клучните салда на сметки при првичен ревизорски ангажман.
- Отсуство на јасна Методологија (или насоки) за користењето метода на примерок посебно во врска со определување на големина на примерок и избор на ставки за тестови на контрола. При значително користење на расудување и/или при користење на критериуми за избор на специфични ставки заради отсуство на документираност за основите на изборот, постои ризик дали пристапот осигурил репрезентативност на примерокот, фокус врз ризични ставки и оценка на значајноста на остатокот од популацијата во однос на примерокот. Отсуството на разгледување на карактеристиките на популацијата и на ризикот од материјално погрешно прикажување најдовме дека значајно влијае на изборот на соодветна големина на примерок.

- Се пропушта да се идентификува природата на трансакциите со поврзани страни и ревизорот пропушта соодветно да ги оцени трансакциите со сопствениците и фирми кои се поврзани со сопствениците од аспект на нивното обелоденување во финансиските извештаи
- Слаба документираност на присуството на попис на залихи кога залихите се материјална ставка во финансиските извештаи. Малку информации се вклучени во ревизорската документација за тоа што се случувало тој ден додека траело присуството на попис на залихи, а дополнително недостасуваат и други клучни информации во врска со изборот на локации, ставки за тест броење, движењето на залихи, инструкциите на клиентот на попис.
- Резултатите од постапката на екстерно конфирмирање, таму каде е добиен слаб одговор не вклучува доказ дека ревизорот имал контрола над овој процес отсуство на доказ дека бил вклучен во процесот на доставување и примање на барањата за конфирмирање, и доказ дека истите се последователно поткрепени со доказ од алтернативни постапки или релевантен доказ од алтернативи постапки.

Во врска постапките за обезбедување достатно соодветен ревизорски доказ на ниво на тврдење беа идентификувани следните клучни слабости и отстапувања:

- Кај приходите кои се подложни на ризик од измама поврзан со нивното признавање, не се разгледува и соодветно на тоа да се дизајнира ревизорски пристап како во однос на природата, така и во однос на обемот на тестирање за секое засегнато тврдење и класа на трансакција.
- Во врска со тестовите на контрола не е јасно определен степенот до кој ревизорот ќе се потпира на ефективноста на контролата и не се разгледува во методологијата каков ефект ќе има врз суштинското тестирање доколку ревизорот не обезбеди поубедливи ревизорски докази од тестовите на контрола. Од друга страна недоволно се објаснува природата на пристапот да се тестираат поединечни контроли и се пропушта точно и јасно да се идентификуваат контролите чија ефективност ќе биде тестирана низ примерок и на тој начин да се избегне да се поистовети тест на контрола со проверка на влезни инпути.
- Суштинските постапки не вклучуваат јасна идентификација на ставките кои се избрани за тестирање од доказот. Тестот не вклучува јасно идентификувани цели за да се оцени дали релевантните тврдења се покриени и соодветно на целите е обезбеден достатно соодветен ревизорски доказ.
- Дизајнот на тестот на временски пресек не вклучува разгледување на природата на бизнисот и карактеристиките на популацијата при определување на популацијата од која ќе се избира примерокот. Недостасуваат клучни споредби во смисла на датумот на кој доброто или услугата е испорачано/примено/извршена со сметководствената евиденција.
- Вреднувањето на не-тековните и тековните средства базира на расудувањето на раководството и малку доказ се обезбедува за да се поткрепи користеното расудување и понатаму да се оцени во однос на рамката за финансиско известување
- Недостаток на проверка на обелоденувањата во финансиските извештаи согласно рамката за финансиско известување;

Во фазата на комплетирање, не се подготвува сумарен преглед (меморандум за комплетирање на ревизијата) кој ги опишува значајните прашања идентификувани во текот на ревизијата и како по истите е постапено, или кој вклучува вкрстено поврзување со други релевантни поткрепувачки ревизорски документи кои обезбедуваат такви информации. Ова не претставува задолжително барање а професионалните стандарди но се препорачува како добра практика.

Користењето на стандардизирани обрасци во форма на прашалници и/или контролни листи претставува добра практика за да се осигура конзистентност во ревизијата. Во неколку случаи констатиравме дека истите не се, или не се соодветно референцирани до барање од професионалните стандарди или до ревизорска постапка или доказ за да се поткрепат одговорите.

Клучни отстапувања во фазата на комплетирање на ревизијата најдовме во врска со несоодветна покриеност и/или документираност на барањата на професионалните стандарди за одговорноста на ревизорот во врска со последователните настани како и во однос на содржината и комплетноста на писмените изјави на раководството.

Отсуство на професионален скептицизам во клучни подрачја на ревизијата (подрачја кои бараат користење на значајни расудувања или за кои ревизорот го подигнал нивото на ризик) имаше силно влијание врз квалитетот на ревизорскиот доказ и заедно со другите наоди имаше значајно влијание во севкупната оценка од контролата на квалитет.

2.3. Севкупни заклучоци од спроведените контроли

2.3.1 Севкупен заклучок од спроведените контроли

Детали во однос на севкупните заклучоци од контролите на квалитет се дадени во табелите подолу.

а) По вид на севкупна оценка и друштва за ревизија и овластени ревизори трговци – поединци кои ревидираат ентитети од јавен интерес

	Друштва за ревизија и овластени ревизори трговци – поединци	%	Ревидираат ЕЈИ	Друштва за ревизија и овластени ревизори трговци – поединци	%	Ревидираат ЕЈИ
	2020/2021			2019/2020		
Задоволително	1	7%	1	4	22%	4
Задоволително но бара понатамошно подобрување	7	50%	4	6	33%	4
Потребни се значајни подобрувања	5	36%	3	3	17%	2
Незадоволително	1	7%	1	5	28%	1
Вкупно	14	100%	9	18	100%	11

б) По вид на севкупна оценка и по друштва за ревизија или овластени ревизори – трговци

поединци

	Друштва за ревизија и овластени ревизори трговци – поединци	%	Друштва за ревизија	%	Овластени ревизори-трговци поединци	%
Задоволително	1	7%	1	100%	0	0%
Задоволително но бара понатамошно подобрување	7	50%	6	86%	1	14%
Потребни се значајни подобрувања	5	36%	2	40%	3	60%
Незадоволително	1	7%	1	100%	0	0%
Вкупно	14	100%	10		4	

2.3.2 Оценки по ангажмани

Во однос на анализа по поединечни ангажмани предмет на контрола, вкупно беа избрани 43 ангажман, од кои 3 ангажмани се оценети како “незадоволително”, 17 ангажмани се оценети како “потребни се значајни подобрувања“, 18 ангажмани се оценети како “задоволително, но бара понатамошно подобрување“ и 5 ангажмани се оценети “задоволително“. Детали во однос на оценката од контрола на ниво на ангажман се дадени во табелата подолу.

	Избрани ангажмани	%	Ангажмани по вид			
			Ентитети од јавен интерес	%	Други ентитети	%
Задоволително	5	11,6%	3	18,8%	2	7,4%
Задоволително, но бара понатамошно подобрување	18	41,9%	6	37,5%	12	44,4%
Потребни се значајни подобрувања	17	39,5%	6	37,5%	11	40,7%
Незадоволително	3	7,0%	1	6,3%	2	7,4%
Вкупно	43		16		27	

Споредбени податоци на ова 2020/2021 година на контрола со претходната 2019/2020 година,

во однос на оценката на ниво на ангажман, се прикажани во табелата која следува:

	2020/2021		2019/2020	
	Избрани ангажмани	%	Избрани ангажмани	%
Задоволително	5	11,6%	14	32,6%
Задоволително, но бара понатамошно подобрување	18	41,9%	14	32,6%
Потребни се значајни подобрувања	17	39,5%	11	25,6%
Незадоволително	3	7,0%	13	30,2%
Вкупно	43	100%	52	100%

3. ГЛАВНИ ПРЕПОРАКИ

Резултатите од контролата на квалитет покажуваат потреба од понатамошни подобрувања потребни за клучни слабости и отстапувања идентификувани со овој извештај.

Во врска со системот на контрола на квалитет се побара да се направат подобрувања во рамките на постоечката форма и содржина на документација со која ќе се осигура доказ за функционирањето на системот согласно пропишаните политики и процедури. Исто така се побара да се воспостават дополнителни процедури за да се осигура конзистентно придржување до политиките на системот и барањата на професионалните стандарди.

Друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци треба да го зголемат нивниот фокус на професионалниот скептицизам и во тој правец да дизајнираат и спроведуваат ревизорски постапки со кои ќе обезбедат достатно соодветни ревизорски докази.

Ревизорските фирми треба да спроведуваат ревизија базирана на ризик и соодветно тоа целосно да ги следат и почитуваат сите релевантни барања на професионалните стандарди поврзани со идентификација и процена на ризик и идентификација на значајни ризици. Овие постапки треба да бидат целосно документирани во ревизорското досие. Ревизорската документација треба да осигура поврзаност на планот со идентификуваните и проценети ризици и јасно да се идентификува природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки со кои ќе се одговори на проценетите ризици

Од ревизорот се бара да дизајнира и изврши ревизорски постапки кои се соодветни во околностите заради прибавување достатни и соодветни ревизорски докази. Природата на ризикот и на тврдењето е релевантна за дизајнирање на детални тестови.

Дизајнирањето на тестовите на контрола со цел да се прибават релевантни ревизорски докази вклучуваат услови (карактеристики или атрибути) кои укажуваат дека контролата се извршува, и услови на отстапување кои укажуваат на отстапување од соодветно извршување. Присуството или отсуството на овие услови може да биде тестирано од страна на ревизорот.

Кога се дизајнираат и извршуваат ревизорските постапки, ревизорот треба да ја земе предвид и релевантноста и веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски доказ. Ова ќе го адресира барањето на MCP 500 ревизорот да обезбеди соодветен ревизорски доказ

Ревизорот треба да изврши ревизорски постапки за да оцени дали севкупното презентирање на

финансиските извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните обелоденувања, се во согласност со применливата рамка за финансиско известување

Ревизорот треба да обезбеди ревизорска документација која ќе биде достатна да се разбере природата и обемот на ревизорските постапки, резултатите од истите и донесените заклучоци. Документацијата на ревизорот треба да биде организирана во работно досие на конзистентен начин за секој ревизорски ангажман, и на начин кој ќе го покаже конзистентен тек на ревизорската работа низ фазата на планирање, извршување и комплетирање на ревизијата. Ревизорот треба да подготви ревизорска документација за значајните прашања кои произлегуваат во текот на ревизијата, донесените заклучоци за истите и значајните професионални расудувања направени за донесување на таквите заклучоци.

Кога ревизорот го модификува мислењето или нагласува прашање, барањата на МСР 705 и МСР 706 се задолжителни за формата и содржината на мислењето, а ревизорската документација треба да осигура доволно документиран доказ а секоја основа за која се квалификува мислењето или се нагласува прашањето.

4. ПРЕДЛОЗИ ДО КОМИСИЈАТА ЗА ОБРАЗОВАНИЕ, ОБУКА И ПУБЛИКАЦИИ

Резултатите од контролите на квалитет согласно годишниот план 2019/2020 година и 2020/2021 година се прикажани во рамките на континуирано професионално усовршување организирано од страна на ИОРПСМ.

Комисијата и предлага на Комисијата за образование, обука и публикации кога ќе ја составува програмата за обука за 2022 година да ги земе во предвид главните слабости наведени во овој извештај.

5. ПОСЛЕДОВАТЕЛНО СЛЕДЕЊЕ НА ПРЕПОРАКИТЕ

Составен дел на извештајот од контролата на квалитет за секој субјект на контрола е анализа во однос на реализацијата на препораките од претходната контрола на квалитет и позначајните наоди кои се повторуваат и при тековната контрола на квалитет.

Согласно Законот за ревизија, субјектот на контрола е должен во рок од три дена од истекот на рокот утврден во извештајот од контролата до Институтот и до Советот да достави извештај за реализација на препораките и отстранување на идентификувани недостатоци, неправилности и незаконито.

6. ПОНАТАМОШНИ ДЕЈСТВИЈА ОД СПРОВЕДЕНИТЕ КОНТРОЛИ НА КВАЛИТЕТОТ

Во согласност со член 18 од Правилникот за начинот и постапката на контрола на квалитетот на друштвата за ревизија и на овластениот ревизор – трговец поединец, извештаите кои ги подготвуваат овластените ревизори кои вршат контрола на квалитетот се доставуваат до Управниот одбор на ИОРПСМ за понатамошно постапување.

Драган Димитров
Претседател на ИОРПСМ