



ИНСТИТУТ
НА ОВЛАСТЕНИ РЕВИЗОРИ НА
РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

**ГОДИШЕН ИЗВЕШТАЈ ЗА НАОДИТЕ ОД
ИЗВРШЕНИТЕ КОНТРОЛИ НА КВАЛИТЕТ**
2023/2024

Комисија за контрола на квалитетот на ревизорските
услуги

ноември 2024 година



СОДРЖИНА

- 1. ГОДИШИОТ ПЛАН ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА 2023/2024 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 2023/2024 ГОДИНА

Општо опкружување

Во Република Северна Македонија беа регистрирани 43 друштва за ревизија и овластени ревизори- трговци поединци (во понатамошниот текст заедно ќе се именуваат како “друштва за ревизија“). Едно друштво за ревизија е времено исклучено од членство за период од 18 месеци донесена од ИОРПСМ на 20.01.2022 и времено одземена лиценца за период од 18 месеци, донесена од СУНРПСМ на 27.12.2022. За едно друштво за ревизија временото исклучување од членство во траење од две години заврши на 03.03.2022 година, но овластениот ревизор основач на Друштвото согласно решение од 03.06.2020 година не е член на ИОРПСМ, за што се води управен спор.

Според податоците кои ги доставија друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци заклучно со 15 јуни 2023 година, потрошени се околу 218.228 часа (2022 година: 215.511 часа) за 2.281 пријавени ангажмани (2022 година: 1.975 ангажмани), од кои 118 ентитети од јавен интерес.

Според податоците кои ги доставија друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци заклучно со 30 септември 2023 година, потрошени се околу 252.644 часа (2022 година: 247.129 часа) за 2.477 пријавени ангажмани (2022 година: 2.272 ангажмани), од кои 122 ентитети од јавен интерес.

Изборот на друштвата за ревизија 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, 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 15.07.2023 година донесе годишен план за 2023/2024 година за спроведување на контроли на квалитет во периодот од септември 2023 до јуни 2024 година на 15 друштва за ревизија.

Од 04.09.2023 година контролите на квалитет се спроведуваат од еден контролор на квалитет и соодветно на тоа се направија неколку ревидирања на годишниот план на контроли на квалитет. Едно друштво за ревизија кое беше опфатено со планот поднесе барање за одземање на лиценца и престанок на работа и финално две од планираните контроли на квалитет се одложија за следниот циклус на контроли на квалитет за 2024/2025 година. За одлуката кои друштва за ревизија да се пренесат за следниот циклус на контроли се разгледаа повеќе фактори на ризик како на пример, дали било предмет на контрола на квалитет и кога, оценката од последната контрола на квалитет, застапеност на ЕЈИ, обем на активност.

Согласно годишниот план за 2023/2024 година контрола на квалитетот се спроведе кај дванаесет субјекти и тоа: две друштва за ревизија согласно законската обврска да бидат контролирани барем еднаш во период од 3 години, пет друштва за ревизија од годишниот план на контроли на квалитет за 2021/2022 година со севкупна оценка задоволително, но бара понатамошно подобрување, четири друштва за ревизија согласно член 9 став (4) од Правилникот со севкупна оценка незадоволително и/или потребни се значајни подобрувања и едно друштво за ревизија

кое како новоформирано друштва за ревизија не било предмет на контрола на квалитет во изминатите две години.

Постапката на контрола на квалитетот кај избраните друштва за ревизија се спроведе согласно Методологија за контрола на квалитет, објавена на веб страната на ИОРПСМ и доставена до сите друштва за ревизија.

Изборот на ангажмани за основниот примерок се спроведе во согласност со член 13 став (3), (4) и (5) од Правилникот.

2. РЕЗУЛТАТИ ОД КОНТРОЛИТЕ

Овој извештај ги опфаќа резултатите од контролите на квалитет според Годишниот план за контрола на квалитетот за 2023/2024 година.

За секоја извршена контрола, се подготви Извештај од контролата на квалитет со севкупна оценка за спроведената контрола. За оценка на системот на контрола на квалитет на друштвото за ревизија како и за секој поединечно избран ангажман за контрола, се изготви посебен образец *Работи за понатамошно разгледување* во кој се наведоа констатираните наоди и се дадоа препораки од страна на лицето кое ја спроведе контролата на квалитет, и за кои друштвото за ревизија предложи корективни чекори и дејствија. Секој поединечен образец *Работи за понатамошно разгледување* е потпишан од соодветно лице во друштвото за ревизија и приложен како додаток кон Извештајот од контролата на квалитет.

Единаесет друштва за ревизија се оценети со севкупна оценка „задоволително, но бара понатамошно подобрување“, а едно друштво за ревизија е оценето со севкупна оценка „потребни се значајни подобрувања“.

Кај три друштва за ревизија доаѓа до зголемување на севкупната оценка споредено со претходната контрола на квалитет, а кај осум друштва за ревизија нема промена на севкупната оценка.

2.1. Дијагноза на системот за контрола на квалитет кај друштвата за ревизија

Политиките и постапките на контрола на квалитетот во друштвата за ревизија се документирани во форма на правилник или прирачник за контрола на квалитет и генерално ги следат насоките на МСКК 1. Тие се соопштени на персоналот на друштвото за ревизија.

Во постапката на контрола на квалитет се разгледа формата и содржината на документацијата за секој од елементите на системот на контрола на квалитет и со избор на примерок се провери и оцени имплементацијата на политиките и постапките за контрола на квалитетот во друштвото за ревизија.

Следните наоди произлегоа од проверката на системот на контрола на квалитет на друштвата за ревизија презентирани долу по редослед од аспект на зачестеноста и/или значајноста на природата на наодот:

- Кај најголем број друштва за ревизија се идентификуваа слабости или отстапувања од барањата на професионалните стандарди за определување на материјалноста и/или за користење на метода на примерок. Проверката на воспоставените методологии и/или користените пристапи во ревизијата на избраните ангажмани идентификува слабости во насоките кои ги имаат утврдено друштвата за ревизија за примена на професионално

расудување за утврдување на материјалноста или за придржување до истите како и слабости во однос на пристапот за определување на големина на примерок и/или за избор на ставки во примерокот, а со цел обезбедување на достатно соодветен ревизорски доказ. Кај едно друштво за ревизија не се следи ист пристап на документирање на ревизорско досие кај двата проверени ангажмани.

- Едно од трите клучни барања во постапката на прифаќање или продолжување на ангажман е Друштвото да преземе или продолжи само односи со клиенти и ангажмани за кои таа има способност, време и ресурси да го направи тоа. Едно друштво не подготвува буџет за ревизија. Кај најголем број од друштвата за ревизија се идентификува слабости во пристапот за определување на буџет за ревизија. Некаде се укажа на планирање на мал број саати за ревизија независно од потрошените во претходен период, а на некои ангажмани планирањето на ресурси не кореспондира со проценката на ризици и адресирањето на ризици со назначување на поискусен персонал.

Фактот дека Друштвото може да понуди помал надоместок од друго Друштво не е неетички, само по себе, но може да постојат закани за придржувањето кон основните принципи, кои што произлегуваат од нивото на понудените надоместоци.

Генерално друштвата за ревизија немаат евиденција како се определува цена по час, а кај некои друштва за ревизија таа е иста за секое ниво на персонал, а некаде се разликува од ангажман до ангажман или околности каде понудениот надоместок е помал од планираниот без понатамошно објаснување. Некаде евиденцијата за потрошените саати укажува на состојба која се разликува од планираната и овие разлики понатаму не се анализираат и објаснуваат.

- Соодветно со насоките во МСКК1, друштвата за ревизија користат различни аранжмани за имплементација на процесот на постојано разгледување и оценка на системот за контрола на квалитетот во друштвото (мониторинг или надгледување), на пример, преку договори со надворешни лица, користење на внатрешни ресурси или постапување по барања за известување спрема мрежата на која пристапило друштвото за ревизија. Кај друштвата кои беа предмет на контрола на квалитет за 2023/2024 година, овој процес сеуште не е ефективно имплементиран.

Проверката на имплементацијата на системот на надгледување идентификува слабости заради кои друштвата за ревизија сеуште немаат воспоставено ефективен систем на надгледување кој ќе обезбеди разумно уверување дека политиките и постапките кои се однесуваат на системот на контрола на квалитет се релевантни, адекватни, дејствуваат ефективно и се усогласени во практиката и се спроведуваат на редовна основа. Беа идентификувани слабости и во формата и содржината на документацијата која се користи за документирање на резултатите и заклучоците.

- Од друштвата за ревизија се бара да воспостават критериуми во однос на кои треба да бидат оценети сите ревизорските ангажмани за да се утврди потребата да биде извршена проверка на контролата на квалитетот на ангажманот (ПККА).

Три од проверените друштва сеуште немаат воспоставено критериуми, а кај седум други друштва за ревизија беа идентификувани слабости во постапката на идентификација на критериуми, на пример, критериумите се премногу општи и не ги следат насоките на професионалните стандарди или не се дадени доволно релевантни насоки за нивна примена како и слабости во однос на примената на критериумите или назначување на

проверувач на контрола на квалитет без да се објаснат основите на таквата одлука. Кај помал број друштва беа идентификувани слабости во постапката на документирање на проверка на контрола на квалитет на ангажманот.

- Во врска со постапката на прифаќање и продолжување на ангажман кај повеќе од половина од друштвата за ревизија се идентификуваа отстапувања и слабости. Генерална слабост е што анализата на ризик не базира на постапка на идентификување на фактори на ризик и не ги вклучува за разгледување сите релевантни настани и околности кои му се познати на друштвото. Оттука анализата на ризик (вклучувајќи и проценка таму каде се квантификува истата) не базира на релевантни основи и друштвото ќе процени низок ризик во услови кога значајни настани и околности не се разгледуваат за нивниот ефект на ризикот на ангажман и одлуката за прифаќање или продолжување на ангажман. Генерално не се објаснува на кој начин ќе се адресира подигнато ниво на ризик. Проверката идентификува отстапувања, во смисла на непридржување до насоките дадени во политиките и постапките на системот на контрола на квалитет на друштвото, на пример, не се проценува ризик на ангажман кога тоа се бара или отстапување во постапката на документирање на ревизорската работа, како на пример, не се документира проверката која ја прави ревизорот во врска со интегритетот на сопствениците и клучното раководство, или на пример не се објаснуваат одговорите ДА/НЕ кога тоа е потребно или се документираат информации кои не се однесуваат на клиентот.
- Кај повеќе од половина од друштвата за ревизија се идентификуваа наоди кои бараат корективни дејствија и се поврзани со прашањето за следење за ротација и долгорочна поврзаност со клиентот. Друштвата не водат сеопфатна евиденција за бројот на години за кои партнерот и/или проверувачот на контрола на квалитет на ангажман (ПККА) е назначен на ангажманот (за секој ангажман) или евиденцијата не ги вклучува и клучните членови на тимот на ангажман (некаде се ангажира и втор овластен ревизор како член на тим, а некаде клучни лица во улога на менаџер се назначуваат како ПККА или како одговорен на ангажман). Има ангажмани каде партнерот на ангажман е повеќе од 10 или 20 години одговорен за ангажманот и мислењето и кои не се ентитети од јавен интерес. За овие ангажмани не се разгледува за идентификување на ризик од фамилијарност и/или должно внимание за примена на заштитни мерки.
- Поврзано со вработените, кај повеќе од половина од друштвата за ревизија се идентификуваа наоди кои бараат корективни дејствија и се поврзани со постапката за вреднување на резултатите од работењето и за континуирано професионално усовршување на вработените. Постапката на вреднување на резултатите од работењето е важна за системот на контрола на квалитет бидејќи се очекува да го евалуира придонесот на секој вработен во осигурувањето на квалитетот во работењето. Генерално процесот на евалуација не е опишан во процедурите на друштвото и оттука главните наоди се однесуваат на критериумите според кои се врши оценувањето, тие се премногу општи и не даваат можност да се разбере нивната релевантност, врз какви инпути се врши оценувањето во однос на критериумите и на кој начин во нив се вклучени барањата за квалитет на друштвото. Генерално се користи ист образец и пристап на оценување независно од нивото на персонал и придонесот кон барањата за квалитет. Иако е постапка во која учествува и вработениот, документацијата не обезбедува на кој начин вработениот е информиран и каков е неговиот одговор, а некаде и партнерите се

исклучени од постапката на евалуација. Процесот не вклучува разгледување за начин(и) на кои Друштвото преку СКК ќе му овозможи на вработениот да ги унапреди своите вештини и компетентност. Во врска со обуката на вработените, наодите претежно се однесуваат на релевантноста на обуките и на инпутите кои друштвото ги користи за составување на годишна програма за обука, а некаде друштвото и не составува план на обуки. Некои друштва не определуваат минимален број саати обука по ниво на персонал или насоки како да се определи потребниот број саати на обука и генерално друштвата не разгледуваат за воспоставување на систем на надгледување поврзано со процесот на професионално усовршување на вработените како би ја унапредиле релевантноста на обуките и осигурале комплетноста на евиденцијата за обуки.

Во врска со наоди кои се јавуваат кај помалку од половина од друштвата за ревизија, а се важни во постапката на контрола на квалитет бидејќи се однесуваат на прашања поврзани со комплетноста на податоците од годишниот извештај на активности (ГИА), прашањата поврзани со организацијата на ревизорската активност од аспект на регрутирање, распоредување и промовирање на персонал, етичките прашања, евиденција на потрошени саати, комуникација со претходен ревизор и постапката на архивирање на ревизорско досие.

- Со проверката на системот на контрола на квалитет на друштвото се обезбедуваат информации и за точноста и комплетноста на податоците во годишниот извештај на активности (ГИА) и прашалникот за прелиминарни податоци (ППП). Друштвата имаат обврска за доставување на овие податоци, а доставување на податоци со сериозни грешки, се смета за дисциплинска повреда. Беа идентификувани следните видови на грешки:
 - за дата на прифаќање/продолжување на ангажман се зема датата на склучување на договор која е подоцна од датата на одлуката за прифаќање односно продолжување на ангажман, а некаде и многу подоцна;
 - еден избран ангажман се пријавува како незавршен со состојба на 30.09.2023 година, а проверената доставена документација покажува писмо со изјави на раководството од 14 септември 2023 година;
 - во постапката на продолжување на ангажман, кај еден избран ангажман стои дека минатата година имало нагласување на прашање, а во ГИА за таа година не стои дека имало нагласување на прашање;
 - за еден од избраните ангажмани, во ревизорското досие стои дека ревизорот правел и ревизија на статусна промена по ЗТД која не е пријавена во ГИА.

Идентификуваните грешки погоре, секоја поединечно можела да влијае на изборот на ангажмани за контрола на квалитет.

- Во врска со организацијата на ревизорската активност беа идентификувани отстапувања во поглед на назначувањето на персоналот по одделни нивоа во организационата структура на друштвата за ревизија, каде на пример за позиција менаџер стои дека треба да биде овластен ревизор и само еден од извршителите ја има таа квалификација, а постапката на евалуација не вклучува документирано разгледување и оценка за промовирање на персонал на повисоко ниво или на пример се користи ист опис на работно место за две различни позиции во организационата структура или отсуство на опис на работно место во услови кога се врши промовирање на вработените, на пример

од сениор помошник во менаџер како и ненавремено ажурирање на договорите за работа соодветно на промените во организацијата на ревизорската активност.

- Во врска со етичките прашања, беа идентификувани отстапувања во однос на навременото потпишување на изјавите за независност од членовите на тимот на ангажман, а во врска со поединечните изјави на ниво на ангажман и годишната изјава за независност беа идентификувани слабости во однос на содржината на изјавите. На пример, не се бара вработениот да ги земе во предвид и околностите поврзани со него поврзаните лица, или на пример кога друштвото не ги наведува сите поврзани страни на клиентот, или кога од вработениот се бара да се изјасни во однос на клиенти на одреден датум, а тој список на клиенти не е приложен за да се разбере важноста на истиот и периодот покриен со годишната изјава за независност.
- За комуникација со претходен ревизор слабостите кои беа идентификувани се однесуваат на начинот на кој била иницирана и остварена комуникацијата, поврзаната документација и релевантноста на информациите кои биле обезбедени. За резултатите од постапката на комуникација со претходен ревизор соодветно не се ажурира поврзаната документација за прифаќање на ангажман.
- Во врска со евиденцијата на потрошени саати две друштва за ревизија сеуште немаат воспоставено систем на евиденција на потрошени саати, а кај две други беа идентификувани слабости во врска со евиденцијата од аспект на можноста да се добиваат селектирани информации по вработен и поврзано со несоодветна распределба на потрошените саати по ангажмани.
- Во врска со архивирањето, четири друштва немаат дизајнирано процедура во која ќе се документа процесот на собирање на ревизорската документација во ревизорско досие и комплетирање на административниот процес на составување на конечното ревизорско досие после датумот на ревизорскиот извештај, вклучувајќи и форма и содржина на документација како доказ за имплементација на политиките и процедурите на архивирање.

2.2. Наоди од спроведените контроли на избраните ангажмани

Контролата на поединечните ангажмани во контекст на системот за контрола на квалитетот има за цел да ја провери имплементацијата на постапките за контрола на квалитетот кои што се применливи за ревизорскиот ангажман и усогласеноста на ревизијата со професионалните стандарди и прифатливата правна и регулаторна рамка.

Следните наоди произлегоа од проверката на избраните ангажмани презентирани долу по редослед од аспект на зачестеноста и/или значајноста на природата на наодот:

а) Проверката на формата и содржината на извештајот на независниот ревизорот за усогласеноста со барањата на професионалните стандарди и за начинот на изразување за модификација на мислењето/воздржување од давање на мислење, пасус за нагласување на прашање или пасус за други прашања идентификува отстапувања за следново:

- Модификацијата е резултат на неможноста на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, без да се објаснат причините за таквата неможност. Дополнително, приложената евиденција во ревизорското досие не обезбедува доказ или

поддршка за неможноста на ревизорот да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова мислењето.

- Се модификува мислењето за износи кои не се наплатени подолго време и за кои постои временска неизвесност за нивната идна наплата, но не се квантифицива финансискиот ефект на погрешното прикажување и се повикува на неможност истиот да биде утврден. Приложената евиденција во ревизорското досие недоволно ги поддржува околностите опишани во основата за модификација. Во друг случај ревизорската документација идентификува износ на ревизорска разлика која се квалификува, но не се квантифицива во ревизорските извештаи. Во друг избран ангажман мислењето се квалификува со повикување на белешка кон финансиските извештаи, каде што е објаснето дека друштвото нема старосна структура на побарувањата од купувачи и дека салдата не се потврдени во целост, а истото може да има влијание на резултатот од работење на Друштвото, доколку истите по основ на застареност бидат отпишани. Белешката кон финансиските извештаи не е во согласност со Рамката за финансиско известување и ревизорот се повикува само на постапка на конфирмирање која исто така е нејасно опишана. Кај друг ангажман ревизорот вклучува квантификација на ефект, но не наведува на кои ставки во ФИ тој се однесува. Не е соодветно ревизорот да квантифицива ефект на погрешно прикажување, а да се повикува на постоење на ограничување на делокруг.
- Ревизорот го модификува мислењето со образложение “непотврдените салда на купувачи кои се конфирмирани може да имаат влијание на резултатот од работење, а и непотврдените салда на добавувачи кои се конфирмирани може да имаат влијание врз резултатот од работењето на Друштвото”. Ревизорот не дава информација за “можниот ефект”, не наведува за постоење на ограничување на делокруг и не објаснува кое е отстапувањето овде што е клучно за да се разбере за кое тврдење овде квалификува ревизорот. Формулацијата погоре не претставува соодветен начин на изразување на мислење со резерва. Ревизорот не разгледува обезбедување на доказ од алтернативни постапки.
- Ревизорот се воздржува од давање на мислење заради неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази со објаснување “поради краткиот временски период на ангажманот за ревизија”. Ревизорот не треба да прифаќа рокови кои не може да ги исполни, но доколку истото е резултат на настанати околности надвор од контролата на ентитетот или е резултат на ограничувања наметнати од раководството, не стои на кој начин биле применети барањата на професионалните стандарди.
- Претходниот ревизор квалификувал за неприсуство на попис на залихи кое има влијание врз почетните салда, а мислењето на независниот ревизор не е модификувано по тоа прашање. Ревизорската документација не вклучува разгледување и оценка за релевантноста и значајноста на модификацијата за финансиските извештаи од тековниот период. Во друг случај во основата за мислење со резерва стои “ФИ за 2021 не се ревидирани и ние се оградуваме од почетните салда и евентуалното нивно влијание врз резултатот од работењето”.
- Некои основи за квалификација опишуваат отстапување од Рамката за финансиско известување, но ревизорската документација не дава можност да се идентификува доказот врз кој е донесен заклучокот за модификација, и да се заклучи за отсуство на

достатно соодветен ревизорски доказ.

- За вложување во придружено друштво во основата за модификација стои "за неизвршена последователна проценка на објективната вредност на овие вложувања согласно МСС 39 прифатен во РСМ, бидејќи доколку истата била извршена можеби би било неопходно да се намали вредноста на овие вложувања".
- За друг избран ангажман се квалификува за сопственост за земјиштето и се повикува на белешка кон финансиските извештаи каде клиентот обелоденува дека земјиштето е дадено на користење од страна на РСМ за што поседува доказ. Ревизорот бара отпис на истото од евиденцијата на клиентот по пат на примена на одредбите на МСС 8. Ревизорската документација не евидентира какви разгледувања направил ревизорот во врска со рамката за финансиско известување за заклучокот да се избрише ставката со примена на МСС 8.
- Кај друг избран ангажман ревизорот го квалификува мислењето заради неможност да се стекне со разумно уверување во однос на вреднувањето на НПО заради "неизвршена проценка на вредноста на НПО во согласност со МСС 16". Во белешката кон ФИ на која се повикува, клиентот обелоденува дека сметководствената политика е вреднување по набавна вредност и дека од 01.01.2013 година ревалоризација со примена на коефициенти повеќе не се применува ". Ревизорот заклучува дека таквата ревалоризација не е во согласност со МСС 16 кое претставува валиден заклучок на ревизорот, но не кажува каде клиентот не е усогласен со рамката за финансиско известување.
- Пасусот за нагласување на прашање кој се повикува на белешка за обелоденување во финансиските извештаи укажува на постоење на неусогласеност или отстапување со ревизорските докази. Ревизорската документација не дава објаснување за основите на заклучокот на ревизорот да се вклучи пасус за нагласување на прашање.
 - За два избрани ангажмани не стои дека ревизорското мислење не е модифицирано во однос на прашањето кое се нагласува.
 - Во друг ангажман ревизорот нагласува прашање за претпоставката за континуитет и се повикува на белешка каде само стои "ФИ се изготвени врз основа на претпоставката за континуитет. Тоа значи дека друштвото ќе продолжи да работи во догледна иднина". Не се објаснува како е дојдено до заклучокот за постоење на значајна неизвесност и за нагласување на прашање.
 - Во еден друг ангажман ревизорот обрнува внимание на белешка кон финансиските извештаи каде што е обелоденет обемот на трансакции со поврзаните страни, а за кое не најдовме во ревизорската документација зошто ваквото обелоденување е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците.
 - Кај еден ангажман ревизорот нагласува прашање и се повикува на белешка кон финансиските извештаи со наслов Корекција на годишна сметка. Во пасусот за нагласување на прашање ревизорот вклучува информации кои не се составен дел на белешката на која се повикува. Во ревизорската документација не најдовме како е оценета фундаменталноста на прашањето кое се нагласува за разбирањето на корисниците на ФИ. Усвоените неревидирани ФИ биле корегирани како резултат на промени во сметководствената евиденција што довело до корекција

на годишната сметка.

- Кај друг ангажман ревизорот вклучува пасус за нагласување на прашање со повикување на белешка во финансиските извештаи во која се дискутира за причината на промената на претходно издадените финансиски извештаи. Во пасусот за нагласување на прашање не стои како е постапено во однос на МСР 560.12(б). Ревизорот издал нов ревизорски извештај со нов датум. МСР 560.12 (б) бара ревизорот да обезбеди нов или променет ревизорски извештај кој вклучува пасус за нагласување на прашање или во пасус за останати прашања, со што ќе истакне дека ревизорските постапки за последователните настани се ограничени исклучиво на промените на финансиските извештаи опишани во релевантните белешки на финансиските извештаи
- Извештајот на независниот ревизор не содржи параграф за други правни регулаторни барања.

б) Пристапот во ревизијата базиран на ризик бара спроведувањето на постапки за проценка на ризици како основа за идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување. Значаен недостаток е тоа што резултатите од ваквите постапки недоволно ги подржуваат заклучоците во врска со проценката и адресирањето на ризиците од материјално погрешно прикажување. Кај повеќе избрани ангажмани беа идентификувани отстапувања во врска со идентификувањето на значајни ризици и адресирањето на таквите ризици, како на пример, признавањето на приходи подложно на ризик од измама и ризикот од заобиколување на контроли од страна на раководството.

в) Во врска со претпоставката за континуитет, прашањата кои доведоа до идентификување на отстапувања и слабости се однесуваат на отсуство на заклучок за (не)постоење на значајна неизвесност во услови на идентификувани индикатори или кога финансиските извештаи и постапките на ревизорот упатуваат на присуство на индикатори за кои не е направено понатамошно разгледување и оцена за нивното влијание, како и во врска со формулацијата на самиот заклучок на ревизорот. Ревизорот соодветно заклучува за постоење на значајна неизвесност и се повикува на процена на раководството, а детали за таквата процена не се дел од ревизорската документација или на пример, на обезбедено писмо за поддршка од сопственикот без понатамошно разгледување за релевантноста на таквиот доказ. Сето претходно може да има влијание и на заклучоците во фазата на комплетирање на ревизијата околу разгледувањата на тимот за потребата да се модификува мислењето или за вклучување на пасус за нагласување на прашање, за соодветната формулацијата на истиот и за соодветноста на обелоденувањата во финансиските извештаи.

г) Професионалните стандарди бараат од ревизорот да дизајнира и спроведе ревизорски постапки за определување дали односите и трансакции со поврзаните страни се соодветно идентификувани, евидентирани и обелоденети во финансиските извештаи согласно Рамката. Прашањата кои доведоа до идентификување на отстапувања и слабости се однесуваат меѓу друго, на комплетноста на информацијата за идентификација на поврзани страни и на постапките за да се осигура комплетноста на таквата информација, вклучувајќи и отсуство на документирано разбирање на ревизорот за природата на трансакциите со поврзаните страни. Кога трансакциите со поврзаните страни се значајни ревизорот никаде не документира процена на ризикот од материјално погрешно прикажување или ревизорските постапки не обезбедуваат достатно соодветен ревизорски доказ таму каде клиентот обелоденува дека трансакциите се по

пазарни услови или таму каде договорените услови не се по пазарни услови за нивното влијание за соодветната презентација и вреднување на поврзаните трансакции. Беа идентификувани отстапувања и во врска со ревизорскиот доказ за оценка на соодветноста и комплетноста на белешката кон ФИ за обелоденување на поврзани страни.

д) Во врска со прашањето за комуникација со раководството и тие кои се задолжени за управувањето за значајните прашања од ревизијата беа идентификувани слабости како од аспект на важноста на прашањата кои биле комуницирани, така и од аспект на одговорот на раководството во врска со нив и навременоста на комуникацијата. Ова прашање е исто така поврзано и со оценка на интегритетот на раководството.

ѓ) Во врска со барањето на професионалните стандарди за дизајнирање и спроведување на ревизорски постапки за обезбедување на достатно соодветен ревизорски доказ главните слабости и отстапувања се однесуваат на следното:

- Релевантноста на ревизорските постапки за да се добие достатно соодветен ревизорски доказ во врска со почетните состојби и конзистентноста на примената на сметководствените политики.
- Изборот на ставки таму каде истиот не е поддржан со користење на алатки, укажа на отстапувања во документираноста на пристапот за да се разбере како била осигурена репрезентативноста на примерокот и покриеноста на периодот на ревизија. Недоволно информации се обезбедени и во врска со определувањето на големина на примерок и за изборот на ставки во примерокот.
- Слаба документираност на постапката на присуството на попис на залихи кога залихите се материјална ставка во финансиските извештаи. Недоволно 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 и ставки за тест броење, вклучувајќи некаде и недоволна покриеност на сите значајни компоненти на залихи со ревизорски постапки за постоење. Дополнително беа идентификувани и слабости во врска со постапките поврзани со временски пресек на залихи на денот на попис.
- Се идентификуваа слабости во спроведувањето на постапката на екстерно конфирмирање, оценката на резултатите од процесот на конфирмирање, и/или во спроведувањето на алтернативни постапки.
- Не е доволно објаснета соодветноста на извесни ревизорски постапки во околностите на ангажманот и/или нивната релевантност во контекст на природата на ризикот и на тврдењето заради прибавување достатни и соодветни ревизорски докази. Ова вклучува и пропуштање да се идентификуваат и разберат условите релевантни за целта на тестот кои формираат погрешно прикажување за секое релевантно тврдење. Ревизорот не ја разгледал со должно внимание релевантноста и веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски доказ од суштински постапки.
- Во врска со достатноста и соодветноста на ревизорскиот доказ од спроведени тестови на контрола, слабостите кои беа идентификувани се однесуваат на покриеноста на сите значајни класи на трансакции на приходи, понатаму отсуство на оценка на идентификуваните недостатоци и на резултатите од тестот, а во врска со дизајнот на тестот тимот пропуштил да ја објасни пристапот да се тестираат поединечни контроли. Беа идентификувани и неконзистентности помеѓу тестот на поминување и тестот на

оперативна ефективност за контролите кои ревизорот ги оценил како релевантни да бидат опфатени со тестот на контрола, а некаде и слаба документираност на постапките со кои ревизорот ќе осигура дека релевантните процеси се добро разбрани и контролите постојат кај клиентот пред да одлучи да ја провери за нивната ефективност.

- МСР 700 бара ревизорот да оцени дали финансиските извештаи се подготвени и презентирани, во секој материјален аспект, во согласност со барањата на применливата рамка за финансиско известување. Во одредени случаи не е извршено разгледување на квалитативните аспекти на сметководствените практики на субјектот на ревизија, вклучувајќи и индикатори за можна пристрасност на раководството во расудувањето. Поврзано со ова, беше идентификувано и 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).

2.3. Свкупни заклучоци од спроведените контроли

2.3.1 Свкупен заклучок од спроведените контроли

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

а) По вид на свкупна оценка и друштва за ревизија кои ревидираат ентитети од јавен интерес

	2023/2024			2022/2023		
	друштва за ревизија и овластени ревизори трговци – поединци	%	Ревидираат ЕЈИ	друштва за ревизија и овластени ревизори трговци – поединци	%	Ревидираат ЕЈИ
Задоволително	/			8	42	8
Задоволително но бара понатамошно подобрување	11	92	7	9	48	6
Потребни се значајни подобрувања	1	8	1	1	5	1
Незадоволително				1	5	1
	12		8	19		16

б) По вид на севкупна оценка и по друштва за ревизија

	друштва за ревизија и овластени ревизори трговци – поединци	%	друштва за ревизија	овластени ревизори трговци – поединци
Задоволително	/			
Задоволително но бара понатамошно подобрување	11	92	11	/
Потребни се значајни подобрувања	1	8	1	/
Незадоволително				
	12		12	0

2.3.2 Оценки по ангажмани

Во однос на анализа по поединечни ангажмани предмет на контрола, вкупно беа избрани 35 ангажмани. 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	1	3%			1	4%
Задоволително, но бара понатамошно подобрување	26	74%	8	80%	18	72%
Потребни се значајни подобрувања	8	23%	2	20%	6	24%
Незадоволително	/					
Вкупно	35		10		25	

Споредба на податоците за оценка на ниво на ангажман за 2023/2024 година во однос на 2022/2023 година, во табелата долу:

	2023/2024		2022/2023	
	Избрани ангажмани	%	Избрани ангажмани	%
Задоволително	1	3%	23	41%
Задоволително, но бара понатамошно подобрување	26	74%	21	41%
Потребни се значајни подобрувања	8	23%	7	14%
Незадоволително	/		2	4%
Вкупно	35	100%	53	100%

3. ГЛАВНИ ПРЕПОРАКИ

Резултатите од контролата на квалитет покажуваат потреба од понатамошни подобрувања. Клучни области во кои се идентификувани слабости и отстапувања за кои се потребни понатамошни подобрувања би ги навеле следниве:

- Во системот на контрола на квалитет препорачуваме 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, 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 dostatно соодветни ревизорски докази.
- Друштвата за ревизија треба да спроведуваат ревизија базирана на ризици и соодветно на 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 вклученост 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.
- Ревизорите да дизајнираат и извршуваат ревизорски постапки кои се соодветни во околностите заради прибавување dostatни и соодветни ревизорски докази. Природата на ризикот и на тврдењето е релевантна за дизајнирање на деталните тестови.
- Друштвото за ревизија треба да осигура дека нивните постапки се повеќе фокусирани на ризиците поврзани со признавање на приходи во контекст на тековното економско опкружување и притисокот кој се става на финансиската успешност на ревидираните ентитети. Ревизорскиот тим треба да развие и да ја поткрепи со доказ својата стратегија за ревизија на приходи.

- Дизајнирањето на тестовите на контрола со цел да се прибават релевантни ревизорски докази треба да вклучуваат услови (карактеристики или атрибути) кои укажуваат дека контролата се извршува, и услови на отстапување кои укажуваат на отстапување од извршување на контролата. 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 МСР 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
- 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 за секоја основа за која се квалификува мислењето или се нагласува прашањето.

4. ПРЕДЛОЗИ ДО КОМИСИЈАТА ЗА ОБРАЗОВАНИЕ, ОБУКА И ПУБЛИКАЦИИ

Комисијата и предлага на Комисијата за образование, обука и публикации да ги земе во предвид главните слабости наведени во овој извештај и да организира соодветни обуки преку програмата на КПУ или организирање на работилници на соодветни теми за подобрување на квалитетот на ревизорската професија.

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.

Ненад Тортевски
Претседател на ИОРПСМ