



ИНСТИТУТ
НА ОВЛАСТЕНИ РЕВИЗОРИ НА
РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

**ГОДИШЕН ИЗВЕШТАЈ ЗА НАОДИТЕ ОД
ИЗВРШЕНИТЕ КОНТРОЛИ НА КВАЛИТЕТ
2022/2023**

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

декември 2023 година

На 29.01.2024 година, СУНPPCM даде согласност на Годишниот извештај за наодите од извршените контроли на квалитет согласно планот за 2022/2023 година



СОДРЖИНА

- 1. ГОДИШИОТ ПЛАН ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА 2022/2023 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 2022/2023 ГОДИНА

Општо опкружување

Во Република Северна Македонија беа регистрирани 44 друштва за ревизија и овластени ревизор-трговци поединци (во понатамошниот текст заедно ќе се именуваат како “друштва за ревизија“). Едно друштво за ревизија било времено исклучено од членство со одлука на ИОРПСМ од 20.01.2022 година, а за еден овластен ревизор – трговец поединец временото исклучување од членство во траење од две години заврши на 03.03.2022 година, но овластениот ревизор основач на ова ТП, согласно решение од 03.06.2020 година, не е член на ИОРПСМ, за што беше во тек управен спор.

Според податоците кои ги доставија друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци заклучно со 15 јуни 2022 година, потрошени се околу 215.511 часа (2021 година: 217.670 часа) за 1.975 пријавени ангажмани (2021 година: 2.063 ангажмани), од кои 115 ентитети од јавен интерес.

Според податоците кои ги доставија друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци заклучно со 30 септември 2022 година, потрошени се околу 247.129 часа (2021 година: 247.016 часа) за 2.261 пријавени ангажмани (2020 година: 2.229 ангажмани), од кои 116 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 15.07.2022 година донесе годишен план за 2022/2023 година за спроведување на контроли на квалитет во периодот од септември 2022 до мај 2023 година.

Со годишниот план за 2022/2023 година беа опфатени вкупно деветнаесет субјекти на контрола на квалитет и тоа: четири друштва за ревизија согласно законската обврска да бидат контролирани барем еднаш во период од 3 години, четири друштва за ревизија од годишниот план на контроли на квалитет 2020/2021 година со севкупна оценка задоволително, но бара понатамошно подобрување, седум друштва за ревизија кои согласно член 9 став (4) од Правилникот со контролата на квалитет добиле оценка незадоволително и/или потребни се значајни подобрувања, две друштва за ревизија кои како новоформирани друштва за ревизија не биле предмет на контрола на квалитет во изминатите две години, едно друштво за ревизија кое во декември 2021 година се стекнува со лиценца да работи како ДОО со што престанува да важи лиценцата за работа како ТП, а кое како ТП беше опфатено со циклусот на контроли на квалитет за 2019/2020 година и едно друштво за ревизија за кое Комисијата по известување од УО донесе одлука да се вклучи во годишниот план на контроли на квалитет.

Во согласност со Годишниот план на контрола на квалитетот за 2022/2023 година контрола на квалитетот се спроведе кај сите деветнаесет друштва за ревизија.

Контролите беа спроведени од страна на двајца контролори на квалитетот. Постапките кои што се следат во процесот на контрола на квалитетот на друштвата 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.

За извршените контроли на квалитетот, ангажманите за основниот примерок беа одбрани во согласност со правилата во ставовите (3), (4) и (5) на член 13 од Правилникот.

2. РЕЗУЛТАТИ ОД КОНТРОЛИТЕ

Овој извештај ги опфаќа резултатите од контролите на квалитет според Годишниот план за контрола на квалитетот за 2022/2023 година.

За секоја од извршените контроли, 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.

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

Кај осум друштвата доаѓа до зголемување на севкупната оценка споредено со севкупната оценка од претходната контрола на квалитет, кај едно друштво има намалување на севкупната оценка споредено со севкупната оценка од претходната контрола на квалитет, две се новоформирани друштва, а кај останатите друштва споредено со претходната контрола нема промена на севкупната оценка.

Согласно член 20-а став (4) од Законот за ревизија, две од горенаведените друштва за ревизија доставија приговор до Управниот одбор по извештајот од спроведената контрола на квалитет. Управниот одбор побара мислење од страна на Комисијата за контрола на квалитет на ревизорските услуги по однос на двата доставени приговори. Управниот одбор го разгледа и прифати мислењето доставено од страна на Комисијата за контрола на квалитет за секој од приговорите и соодветно ги извести друштвата за ревизија кои што ги доставија приговорите. Одговорите се вклучени во овој извештај во поглед на севкупната оценка од спроведените контроли на квалитет, како и оценки на ниво на ангажмани.

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. Политиките и постапките содржат релевантни барања за квалитет и генерално ги следат барањата на МСКК 1. Тие се соопштени на персоналот во ревизија. Исклучок е едно друштво за ревизија, каде политиките и постапките кои се составен дел на Прирачникот за контрола на квалитет не соодветствуваат на околностите во кои истото работи во однос на капацитет на персоналот и периодично не се разгледува програмата за регрутирање со проценка на моменталните потреби на ТП за ресурси.

За оцена на имплементацијата на системот на контрола на квалитет на друштвата за ревизија кои беа опфатени со контролите на квалитет се разгледа формата и содржината на документацијата за секој од елементите на системот.

Во однос на организационата структура, кај девет субјекти на контрола се укажа на извесни слабости во политиките и процедурите на ревизорската фирма или нивната примена. На пример, работните позиции кои се утврдени согласно систематизацијата не се проследуваат на ист начин понатаму при планирањето на ресурсите за ревизија и распоредувањето на ревизорската работа, или не соодветствуваат со договорите со персоналот, или доаѓа до извесно мешање на персоналот на

повисоко ниво, на пример кога еден од партнерите или управителот на друштвото се јавува во улога на менаџер на ревизија. Беа идентификувани и слабости кога во ангажманите на ревизија или во договорите за ревизија се јавува позиција која ја нема во организационата структура, или за некои позиции нема опис. Кај еден субјект на контрола не се документирани навремено постапки во врска со обуки за иницијално запознавање на нововработен персонал со политиките на друштвото.

Кај едно друштво за ревизија нема промена во политиките и процедурите за работа на друштвото, независно од значајно намалениот број на вработени целосно ангажирани на работи на ревизија, кој се надополнува со користење на ресурси од странство. Статистиката за друштвото, од една страна не покажува значително намалување на приходите, а од друга страна покажува зголемување на бројот на потрошени саати.

Кај седум субјекти на контрола се идентификуваа слабости во врска со постапката на вреднување и оценка на резултатите од работењето на персоналот. Некаде недостасува вклученост на персоналот предмет на оценка во постапката, или се вклучуваат цели кои не се мерливи или не се вклучуваат цели и критериуми со кои ќе промовира, осигура и унапреди придржувањето до барањата за квалитет, или пак тие се исти за секое ниво на персонал. Во две друштва идентификувана беше неповрзаност помеѓу оценка на вработениот и унапредувањето. Во две друштва не е воспоставен систем на вреднување на резултатите од работењето на персоналот.

Кај осум субјекти на контрола се констатираа слабости или недостатоци во врска со обуката на персоналот на ревизија. Ваквите слабости генерално се однесуваат на континуираното професионално усовршување на останатиот персонал кои не се овластени ревизори и поврзаната евиденција, документација и доказ за обука како од аспект на времетраењето на обуките и присуството, така и од аспект на содржината, релевантноста и достатноста на обуките. Во две друштва идентификувани беа недостатоци во врска со годишната програма за обука.

Во врска со етичките прашања, посебно за прашањето за декларирање на независноста на годишно ниво, кај осум од проверените друштва за ревизија се констатираа извесни слабости, посебно во врска со потпишувањето на годишните изјави за независност. Годишното декларирање на независноста се прави генерално само како изјава за запознаеност и придржување до барањата од глава 290 на Кодексот на етика и во однос на субјектите за ревизија (и некаде нивните поврзани друштва). Списокот на клиенти на одреден датум кога се потпишува годишната изјава за независност нема конкретен придонес во однос на целта за потпишување на Годишната изјава за независност, ако друштвото за ревизија не осигура дека преку редовни и соодветни обуки ги покрило сите релевантни подрачја на кои се однесува годишната изјава. Во врска со прашањето за непостоење на конфликт на интереси кај седум друштва на ревизија се констатираа слабости во дизајнираните политики и постапки.

Во врска со ротацијата, прашањето за следење на потребата за ротација се провери преку проверка на постапката за воспоставување и следење на евиденција за ангажираност на релевантниот персонал. Кај осум друштва за ревизија се укажа на слабости и недостатоци во евиденцијата, а две друштва за ревизија не водат никаква евиденција. Во врска со евиденцијата која се води, недостатоците генерално се однесуваат тоа дека конкретната евиденција не е сеопфатна, на пример се однесува само на ревизорот одговорен за ангажманот и/или само на котираните ентитети или не го покрива целиот период на поврзаност.

Кај три субјекти на контрола се идентификуваа отстапувања во постапката на комуникација со претходен ревизор.

Во врска со постапката за прифаќање/продолжување на ангажман кај седумнаесет субјекти на контрола се идентификуваа слабости и отстапувања, а најголемиот дел од нив се однесуваат на постапката на разгледување и оценка на ризици поврзани со клиентот и ангажманот, како и

документирање на обезбедени информации како основа на одговорите во прашалникот, а за кои се смета дека се потребни во околностите. Еден субјект не го разгледува ризикот од зависност кој произлегува од висината на надоместоците.

Кај дванаесет субјекти на контрола се укажа на отстапувања во врска со подготвувањето буџет за ревизија во користените часови, планираните ресурси или користениот надоместок по час, во врска со конзистентноста на истиот кај избраните ангажмани и во однос на понудата или во врска со следење на буџетираните со фактички потрошените часови. Три друштва во своите понуди за ревизија вклучуваат формулации кои не се во согласност со барањата на професионалните стандарди.

Друштвата генерално имаат воспоставено систем на евиденција и следење на потрошени часови. Кај шест субјекти на контрола се идентификуваа разлики или други недостатоци поврзани со евиденцијата на потрошено време, како на пример не се документира споредба на планирани часови во буџетот и потрошени часови.

Кај единаесет субјекти на контрола се укажа на извесни отстапувања од барањата на професионалните стандарди или слабости во врска со прифатениот или применетиот пристап за избор на примерок или за определување на материјалноста.

Кај едно друштво се идентификува отстапување во делот на политиките за архивирање и чување на ревизорска документација, а кај друго друштво постапката на архивирање не се спроведува или не се спроведува навремено.

Кај девет субјекти на контрола се укажа на слабости во идентификувањето на критериуми според кои сите други ангажмани ќе се оценуваат за потребата од назначување на проверувач на контролата на квалитет или на примена или придржување до идентификуваните критериуми.

Кај три друштва за ревизија не е идентификувана примена на систем на надгледување, а кај седум друштва за ревизија се укажа на отстапување во редовноста со која се спроведува оваа постапка или отстапувања во нејзината документираност.

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 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 петнаесет од субјектите на контрола се констатираа одредени пропусти и грешки, на пример, не е вклучено објаснување за причините за модификација или за нагласување на прашање, не е наведено дека мислењето вклучува нагласување на прашање, како датум на прифаќање на ангажманите се наведува датумот на договорот, не се наведуваат сите договорени услуги, несоодветно се пополнува бројот на години на поврзаност на друштвото и овластениот ревизор. Кај едно од нив се идентификуваше дека во две претходни години, ангажманот избран за контрола не бил воопшто пријавен иако постоел склучен договор за ревизија на датумите на кои се доставувал ГИА извештајот до ИОРПСМ.

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.

Наодите кои произлегоа од проверката на избраните ангажмани се сумаризирани подолу соодветно на содржината на образецот *Прашалникот за контрола на квалитет на ниво на ангажман*.

Во врска со извештајот на независниот ревизор и барањата на Правилникот извршена е проверка на адекватноста на формата и содржината на извештајот на независниот ревизор, соодветноста на мислењето на независниот ревизор за финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување во извештајот на независниот ревизор и соодветноста на мислењето за други законски барања, вклучени во извештајот на независниот ревизор. Идентификувани беа следните наоди:

- Кога модификацијата е резултат на неможноста на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, ревизорот, во пасусот основа за модификација, не ги вклучил 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.
- Идентификувана беше квалификација каде ревизорот вели дека не извршил ревизорска постапка за да прибави ревизорски доказ, иако бил во можност да ја изврши. Се квалификува во однос на ставка која е на износ нула. Испуштени зборови од реченицата за квалификација или квалификацијата не овозможува да се разберат околностите кои довеле до квалификација. Постои неусогласеност на износите кои се квалификуваат со износите во финансиските извештаи.
- Кога модификацијата се однесува на погрешно прикажување во финансиските извештаи кое се однесува на одреден износ во финансиските извештаи (вклучително квантитативни обелоденувања), ревизорот не вклучува во пасусот за основа за модификација и квантификација на финансискиот ефект на погрешното прикажување или доколку не е практично да се квантифицива финансискиот ефект, да го наведе истото во пасусот за основа за модификацијата. Во некои случаи се наведуваат околностите кои доведуваат до квалификација, без да се наведе квалификацијата.
- Идентификуван беше еден случај каде ревизорот издал квалификувано мислење, но износите кои се наведени и белешките на кои се повикува се погрешни. Дополнително ревизорот го корегира мислењето, но не презел чекори за да осигура дека секој кој ги добил претходно издадените финансиски извештаи со ревизорско мислење се понатаму информирани за корекцијата.
- Несоодветна примена на пасусот за нагласување на прашање и пасусот за други прашања. Ревизорот ги користи за да укаже, на пример, на постоење на неусогласеност на финансиските извештаи со ревизорскиот доказ. Во одредени други случаи кога се користи пасус за нагласување на прашање, во ревизорската документација не се разгледува дали прашањето или прашањата кои се презентирани или обелоденети во финансиските извештаи се од такво значење што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците или како истите се вклопуваат во рамката за финансиско известување. Во еден случај се нагласува прашање за континуитет, но во наведените факти во мислењето не кореспондираат со белешката која се нагласува, а во друг случај белешката која се нагласува не ги содржи сите релевантни околности.

За извршување на ревизија базирана на ризици, следните се подрачја со најголема зачестеност на наоди во однос на барањата на професионалните стандарди за проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување и за планирање на ревизорскиот пристап како одговор на идентификуваните ризици:

- Идентификувани слабости во однос на барањето на МСКК1 дека пред прифаќање на ангажман со нов клиент, или кога се одлучува дали да се продолжи постоечкиот ангажман, фирмата треба да обезбеди информации за кои смета дека се потребни во околностите. Недостатокот на релевантни информации понатаму влијае на неидентификување на фактори на ризик, инаку присутни во околностите и на процената на ризик на ангажман. Слабостите во врска со процената на ризик на ангажман влијаат и на прашањето како истиот би се адресирал доколку релевантни информации биле разгледани или навреме разгледани и вклучени во досието;
- Во врска со спроведувањето на постапки за проценка на ризици, како основа за идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување, клучна слабост е тоа што резултатите од ваквите постапки недоволно ги подржуваат заклучоците во врска со проценката и адресирањето на ризиците од материјално погрешно прикажување. Ова генерално произлегува од недостатоци во стекнувањето разбирање за ентитетот и опкружувањето како основа ревизорот да развие очкувања во однос на кои ќе ги споредува резултатите од постапките за проценка на ризик;
- Кај едно друштво идентификувавме дека не се применува концептот на материјалност во планирање и извршување на ревизијата на финансиските извештаи, како и при оценувањето на ефектот од идентификувани погрешни прикажувања.

Во врска со определувањето на материјалноста кај извесен број ангажмани се идентификува дека определувањето на истата не е под влијание на согледувањето на ревизорот за потребите од финансиски информации за корисниците на финансиските извештаи и недоволно или несоодветно поткрепено објаснување на основите на користеното професионално расудување на ревизорот за определување на материјалноста или на отсуство на професионално расудување;

- Кај повеќето од избраните ангажмани беа идентификувани слабости во постапката на проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиски извештаи и на ниво на салда на сметки и тврдења. Кај извесен број ангажмани беа идентификувани недостатоци во однос на проценување и одговор на значајни ризици, како на пример не постои доволно доказ да се подржи заклучокот дека приходите се подложни на значаен ризик од измама, за некои или за сите видови на приходи;
- При разгледување на претпоставката за континуитет, посебно се идентификуваа отстапувања и неконзистентности таму каде што ревизорот идентификувал и/или каде што финансиските извештаи и постапките за проценка на ризик идентификувале невообичаени и неочекувани движења кои доведуваат или можат да доведат до идентификување на фактори на ризик, а ревизорот не ги зема во предвид во разгледувањето или не оценил како истите влијаат кога заклучува за соодветност на претпоставката за континуитет.

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:

- Генерално, отстапувањата во врска со обемот на тестирање произлегуваат од слабости во методологијата заради отсуство на јасни насоки или насоки кои се во согласност со барањата на професионалните стандарди, или непридржување до методологијата без соодветни објаснувања. Понатаму, 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 осигурана репрезентативноста на примерокот и покриеноста на периодот на ревизија.

- Кај повеќе избрани ангажмани беа идентификувани извесни отстапувања во однос на ревизијата на поврзаните страни за постапките кои ревизорот ги дизајнира за да утврди дали односите и трансакции со поврзаните страни се соодветно идентификувани, евидентирани и обелоденети во финансиските извештаи согласно прифатената рамката за финансиско известување.
- Слаба документираност на постапката 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 субјектот на ревизија на попис.
- Кај повеќе избрани ангажмани се идентификуваа слабости во спроведувањето на постапката на екстерно конфимирање, оценката на резултатите од процесот на конфирмирање, и/или во спроведувањето на алтернативни постапки.

Во врска со постапките на ниво на секции и тврдења беа идентификувани следните клучни слабости и отстапувања:

- Во врска со суштинското тестирање за обезбедување на доволен и соодветен ревизорски доказ:
 - 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.
 - Кај извесен број ревизорски постапки идентификувано беше дека ревизорот не ја разгледал со должно внимание релевантноста и веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски доказ.
 - 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. Оваа оценка некаде не вклучува разгледување на квалитативните аспекти на сметководствените практики на субјектот на ревизија, вклучувајќи и индикатори за можна пристрасност на раководството во расудувањето.
 - Соодветно на барањата на МСР 230.9, кај некои ревизорски постапки идентификувано беше дека не постои јасно идентификување на карактеристиките на специфичните ставки и прашања кои се тестираат.
 - Пристапот да се дизајнира соодветна ревизорска постапка кај некои од постапките не вклучува разгледување на природата на бизнисот и карактеристиките на популацијата кога се одлучува за определување на репрезентативен примерок. Некаде недостасуваат клучни споредби во смисла на датумот на кој доброто или услугата е испорачана/примена/извршена со сметководствената евиденција.

- Во врска со дизајнираните тестови на контрола за обезбедување на доволен и соодветен ревизорски доказ:
 - Кај некои од тестовите на контрола се идентификува дека тестот не ги покрива сите значајни класи на трансакции. Ова вклучува и идентификувани недостатоци при дизајнирањето на природата и обемот на тестот да се разгледа степенот на потпирање, пристапот при идентификување на недостатоци и како резултатите од тестот ќе влијаат на ризикот од материјално погрешно прикажување и дизајнираните суштински постапки.
 - При дизајнирањето на тестовите на контрола со цел да се прибават релевантни ревизорски докази не се 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 треба да биде тестирано од страна на ревизорот. Кај извесен број ангажмани се укажа на пропуст соодветно да се објасни природата и обемот на пристапот да се тестираат поединечни контроли. Ова вклучува и идентификувани слабости во разгледувањето дали користениот примерок е репрезентативен за периодот за кој се проверува ефективноста на контролите.
 - Кај извесен број на проверени тестови на контрола идентификувани беа неконзистентности помеѓу тестот на поминување и тестот на оперативна ефективност на интерните контроли за контролите кои ревизорот ги оценил како релевантни и кои ќе бидат опфатени со тестот на контрола. Ревизорот треба да осигура дека релевантните процеси се добро разбрани и контролите постојат кај клиентот пред да одлучи истите да се проверат за нивната ефективност.
- 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)
- Во фазата на комплетирање на ревизијата и во врска со повеќето проверени ангажмани се идентификуваа недостатоци:
 - Кај некои од проверените ангажмани беа идентификувани извесни недостатоци во врска со пристапот и ревизорските постапки дизајнирани со цел да се обезбеди доволен и соодветен ревизорски доказ за последователни настани.
 - Кај некои од проверените ангажмани беа идентификувани извесни недостатоци во врска со содржината и комплетноста на писмените изјави на раководството.
 - Кај некои од проверените ангажмани се укажа на слабости во документирањето и оцената на идентификуваните погрешни прикажувања и во врска со заклучоците на ревизорот во однос на тоа дали некорегираните погрешни прикажувања се материјално значајни, поединечно или збирно.
 - Кај некои од проверените ангажмани се идентификува непостоење на комуникацијата на наодите со раководството и оние кои се задолжени за управувањето.
 - Користење на стандардизирана документација (на пример, контролни листи, прашалници) осигурува конзистентност во работата и ја олеснува проверката, но се идентификуваа повеќе ситуации на отсуство на соодветно вкрстено референцирање до доказ од/за спроведени ревизорски постапки.

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

	Друштва за ревизија и овластени ревизори-трговци поединци	%	Ревидираат ЕЈИ	Друштва за ревизија и овластени ревизори-трговци поединци	%	Ревидираат ЕЈИ
	2022/2023			2021/2022		
Задоволително	8	37%	8	/	0%	/
Задоволително но бара понатамошно подобрување	9	53%	6	10	56%	6
Потребни се значајни подобрувања	1	5%	1	5	28%	3
Незадоволително	1	5%	1	3	16%	2
Вкупно	19	100%	16	18	100%	9

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

	Друштва за ревизија и овластени ревизори-трговци поединци	%	Друштва за ревизија	%	Овластени ревизори-трговци поединци	%
Задоволително	8	37%	8	100%	/	0%
Задоволително но бара понатамошно подобрување	9	53%	5	60%	4	40%
Потребни се значајни подобрувања	1	5%	1	100%	/	0%
Незадоволително	1	5%	0	0%	1	100%
Вкупно	19	100%	14		5	

2.3.2 Оценки по ангажмани

Во однос на анализа по поединечни ангажмани предмет на контрола, вкупно беа избрани 53 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	23	41%	13	55%	10	45%
Задоволително, но бара понатамошно подобрување	21	41%	8	41%	13	59%
Потребни се значајни подобрувања	7	14%	2	29%	5	71%
Незадоволително	2	4%	1	50%	1	50%
Вкупно	53		24		29	

Споредба на податоците за оценка на ниво на ангажман за 2022/2023 година во однос на 2021/2022 година, во табелата долу:

	2022/2023		2021/2022	
	Избрани ангажмани	%	Избрани ангажмани	%
Задоволително	23	41%	1	12%
Задоволително, но бара понатамошно подобрување	21	41%	22	42%
Потребни се значајни подобрувања	7	14%	17	39%
Незадоволително	2	4%	8	7%
Вкупно	53	100%	48	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 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, 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 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.

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

Ревизорот треба да обезбеди ревизорска документација која ќе биде dostatна 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

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