

THE ROLE OF AUDIT IN IMPROVEMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY

Assist. Prof. Janka Dimitrova

University Goce Delcev Stip, Republic of Macedonia, janka.dimitrova@ugd.edu.mk

Prof. Dr. Risto Fotov

University Goce Delcev Stip, Republic of Macedonia, risto.fotov@ugd.edu.mk

УЛОГАТА НА РЕВИЗИЈАТА ВО ПОДОБРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Доц. д-р Јанка Димитрова

Универзитет Гоце Делчев Штип, Република Македонија, janka.dimitrova@ugd.edu.mk

Проф. д-р Ристо Фотов

Универзитет Гоце Делчев Штип, Република Македонија, risto.fotov@ugd.edu.mk

Abstract: Financial reporting is a key element for effective corporative management. Accountants and auditors are creators of financial information for all stakeholders. Financial information presented in financial reports should be prepared according to general accepted international standards for financial reporting, free from material misstatements. Misstatements in financial statements are usually result of fraud or errors, depending on whether the error has intentional or unintentional. Management has main responsibility for prevention and detection of any kind of fraud.

Auditor who conduct the audit in accordance with ISA is responsible for obtaining reasonable assurance that the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether caused by fraud or error. In order to provide maximum professionalism and responsibility of auditors in performing the audit process, external quality control is introduced. This control should reassure all users of financial statements and other stakeholders that the audit of authorized auditors, audit companies and certified auditors - sole proprietors, meet the requirements of the basic principles of external quality control, as determined by the Audit Law and bylaws of IORRM, considering the basic international audit standards.

Key words: financial statements, auditor, fraud, misstatements, quality control

Резиме: Финансиското известување е клучен елемент за системот на корпоративното управување да функционира ефикасно. Сметководителите и ревизорите се основните даватели на информации на стейкхолдерите. Финансиските информации презентирани во финансиските извештаи треба да се подготвени во согласност прифатената законска рамка за финансиско извештување ослободени од материјално погрешни прикажувања. Погрешни прикажувања во финансиските извештаи може да настанат поради измама или грешка. Разликата помеѓу измама и грешка е во тоа дали погрешното прикажување во финансиските извештаи е направено намерно или ненамерно. Основната одговорност за спречување и откривање на измама е на раководството. Раководството, треба да вложи максимален напор за спречување на измамата.

Ревизор кој ја спроведува ревизијата во согласност со МСР е одговорен за стекнување разумно уверување дека финансиските извештаи земени како целина не содржат материјално погрешно прикажување било да е предизвикано од измама или од грешка. За да се обезбеди максимален професионализам и одговорност на ревизорите при вршењето на процесот на ревизијата воведена е институцијата надворешна контрола на квалитетот. Оваа контрола треба да ги увери и корисниците на финансиските извештаи и другите заинтересирани страни дека работата на овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци ги задоволуваат барањата од основните принципи за надворешната контрола на квалитетот, како што е утврдено со Законот за ревизија и со подзаконските акти на ИОРРМ, имајќи ги предвид меѓународните основни мерила.

Клучни зборови: финансиски извештаи, ревизор, измами, грешки, контрола на квалитет

1. ВОВЕД

Корпоративното управување се базира на одговорни постапки на менаџментот при остварувањето на стратешките насоки и зацртаните цели на работењето, управувањето со ризиците и располагање на ресурсите. Едно од важните начела на корпоративното управување е препознавање на важноста на информациите и нивното користење во бизнис процесите на компанијата. Корпоративно управување претставува систем со помош на кој компаниите се насочуваат и се контролираат.

Доброто корпоративно управување го промовира и поттикнува претприемачкиот дух, создава етичка и мотивирана работна средина, обезбедува подобар, соодветен и ефикасен однос кон човечките, материјалните и кон финансиските потенцијали. Исто така, овозможува поголема веројатност за пристап кон финансиски средства надвор од компанијата, зголемување на вредноста на друштвото, зголемување на довербата на јавноста кон компаниите, пазарот на капитал и националната економија. Постоечките акционери, потенцијалните инвеститори и другите корисници на извештаите сакаат да го намалат степенот на неизвесност во нивните одлуки преку барањето на информации кои ги сметаат за релевантни и доверливи.

Доброто корпоративно управување придонесува кон одржлив економски развој преку засилување на перформансите на компаниите и подигнување на нивото на нивен пристап до надворешни извори на капитал. Крајната цел е да се направат компаниите попрофитабилни и да се поддржува нивниот раст и развој.

Транспарентноста во работењето на компаниите во смисла на навремено и целосно обелоденување и известување со релевантни информации и податоци независно дали се тие од финансиски или од тековен карактер при редовното работење, треба да претставува предизвик за менаџментот на една компанија и е корпоративно начело без кое не може да се замисли функционирањето на една современа и развиена економија.

Ревидираните финансиските извештаи што се доставуваат во Регистарот на годишни сметки им овозможуваат на инвеститорите да ги проценат економските перформанси на едно друштво во минатото и неговата финансиска состојба во сегашноста. На тој начин се дава подобра проценка на ризиците и на бенефитите од вложувањата, како и заштита на сопствените интереси.

2. ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Сметководствениот информативен систем на друштвото, обезбедува комплексна и комплетна информациска поддршка од квалитативна и квантитативна природа за оптимално деловно одлучување, којашто претставува интегрален процес на снимање, вреднување, собирање, подготовка и обработка на податоците, нивно генерирање во информации, за на крајот, истите да им се соопштат во пристапна форма на сите постојни и потенцијални корисници.

Сметководствените информации не служат само за потребите на деловното одлучување во рамките на деловниот субјект, туку со своите системски основи тие се користат и за планирање, контрола и регулирање на целокупното стопанисување, како на ниво на националните економии, така и пошироко. За да може да ги оствари своите цели во поглед на информираноста, сметководството ја следи состојбата и движењето на средствата во деловниот субјект, приходите и расходите што претставуваат основна содржина на информациите и на тој начин, тие стануваат инструмент на деловното одлучување.

Финансиските извештаи сочинуваат дел од процесот на финансиското известување. Целосен сет на финансиски извештаи вообичаено вклучува биланс на состојба, биланс на успех, извештај за промени на финансиската состојба (кој може да биде презентираан на различни начини, на пример, како извештај за паричните текови или како извештај за текот на финансиските средства) и белешки и други извештаи и објаснувачки материјали кои претставуваат составен дел на финансиските извештаи. Исто така, тие можат да вклучат и дополнителни прегледи и информации кои се очекува да бидат читани со ваквите извештаи.

Информациите, презентирани во финансиските извештаи во форма на квантитативни бројки, можат да се комбинираат, споредуваат, ставаат во сооднос, за да се добијат показатели и коефициенти кои ќе значат повеќе од бројки, односно ќе се добијат квалитативни сознанија за работењето на компанијата.

Надворешните корисници немаат можност за добивање на целосни информации за работењето на деловните субјекти. Тие се потпираат на финансиските извештаи. Токму затоа, во финансиските извештаи треба да се обелоденат сите информации кои се корисни за донесување одлуки за инвестирање и кредитирање. Корисниците на финансиските извештаи ги користат нив за да донесат некоја одлука. Инвеститорите се првите и најинтересните корисници, затоа што тие се главни носители на ризик и ако финансиските извештаи ги задоволуваат нивните интереси, значи дека тие ќе бидат соодветни и за другите корисници.

3. ИЗМАМИ ИЛИ ГРЕШКИ

Финансиските извештаи мора да се подготвени во согласност со сите применливи МСФИ и интерпретации. Финансиското известување треба да обезбеди корисни информации за сегашните и потенцијалните инвеститори, доверителите и за другите корисници, потребни за донесување на рационални одлуки за инвестирање, кредитирање или слични одлуки. Информациите треба да бидат разбирливи за тие што имаат прифатливо разбирање на деловните и на економските активности и кои сакаат да ги проучат информациите со прифатлива анализа.

Одговорноста за подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност на Меѓународните стандарди за финансиско известување што се во примена во моментот на известувањето е на менаџментот на деловниот субјект. Финансиските информации содржани во финансиските извештаи треба да бидат подготвени со максимално внимание, точност и врз основа на релевантна документација која се однесува на периодот на финансиско известување бидејќи, врз основа на информациите то ги даваат овие извештаи се носат најразлични деловни одлуки. Овие информации можат да го добијат статусот “јавни исправи”, само доколку тој носта и веродостојноста на финансиските извештаи биде на високо ниво.

Финансиските информации презентирани во финансиските извештаи треба да се подготвени во согласност прифатената законска рамка за финансиско известување ослободени од материјално погрешни прикажувања. Погрешни прикажувања во финансиските извештаи може да настанат поради измама или грешка. Разликата помеѓу измама и грешка е во тоа дали погрешното прикажување во финансиските извештаи е направено намерно или ненамерно. Основната одговорност за спречување и откривање на измама е на раководството. Раководството, треба да вложи максимален напор за спречување на измами и грешки, преку дизајнирање, имплементирање и одржување на систем на интерни контроли, што ќе резултира со подготвување и објективно презентирање на финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали се резултат на измами или грешки и да примени соодветни сметководствени политики како и правење на сметководствени проценки кои се разумни во околностите.

4. РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ ЗА ПОДИГАЊЕ НА НИВНИОТ КРЕДИБИЛИТЕТ

Финансиските извештаи, како основен извор на информации за работењето на деловните субјекти, добиваат на тежина и веродостојност, односно го зголемуваат својот кредибилитет пред пошироката јавност со што нивот на ревидирање на истите. Со ревизијата, се зголемува кредибилитетот (веродостојноста) на податоците презентирани во финансиските извештаи. Иако иднината е неизвесна, и не може да се предвиди со 100%-на сигурност, сепак, ако предвидувањата се темелат на квалитетни и ревидирани информации, тогаш ризикот од лоши одлуки ќе биде значително минимизиран.

Знајќи, презентираните информации во ревидираните финансиски извештаи имаат употребна вредност, како за менаџментот и сопствениците на компанијата при донесување на одлуки за натамошното работење и развојни планови, така и за голем број на надворешни корисници како што се: пошироката јавност како потенцијални инвеститори, банките како кредитори, вработените, државата и т.н.. Токму затоа одговорноста на ревизорот е да изрази мислење дали финансиските извештаи се подготвени врз основа на општоприфатената рамка за финансиско известување и да ја спроведе ревизијата согласно Меѓународните стандарди за ревизија.

Меѓународните стандарди за ревизија бараат:

- Да се почитуваат етичките барања и
- Да се планира и изврши ревизијата на начин кој ќе овозможи да се добие разумно уверување дека финансиските извештаи не содржат материјално значајни пропусти и грешки.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од рассудувањето на ревизорот вклучувајќи ја и проценката на ризиците од значајно материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали се резултат на измама или грешка. При проценувањето на овие ризици, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвување и објективно презентирање на друштвото за да обликува ревизорски постапки кои се соодветни на околностите, но не за цел за изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на Друштвото.

Ревизијата исто така вклучува и оценка за соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи на деловните субјекти, банки или други организации и врз основа на тоа испитување, давање независно мислење за веродостојноста на тие извештаи, а во согласност со барањата на поставената задача пред ревизорот, како и во согласност со соодветната законска и професионална регулатива.

Со ревизијата се потврдува точноста на тврдењата во финансиските извештаи за сеопфатност, точност, постоење, случување, вреднување, мерење, права и обврски и презентирање и обелоденување.

Во текот на ревизијата доколку се јави потреба (поради констатирани материјално значајни пропусти и грешки), ревизорот сугерира определени промени што менаџментот треба да ги вклучи во финансиските извештаи, така што менаџментот изработува прилагодени финансиски извештаи. Врз основа на извршената ревизија на финансиските извештаи, ревизорот формира (дава) мислење коешто може да биде:

- мислење без резерва - безусловно мислење;
- безусловно мислење со нагласување на одредено прашање;
- мислење со резерва;
- воздржување од давање мислење и
- негативно мислење.

Преку ревизорското мислење се зголемува употребната вредност на финансиските извештаи, и истите даваат поголема сигурност за актуелните и потенцијалните инвеститори, банките и другите корисници на финансиските извештаи на глобално ниво. Улогата на независната ревизија не се исцрпува со подобрувањето на квалитетот на финансиските извештаи, ами таа нуди и бројни информации и бенефиции за корисниците на презентираниите информации и тоа на тој начин што директно ги штити и интересите на пошироката јавност.

5. КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ВО РЕВИЗИЈАТА

Иницијалните чекори за унапредување на ревизијата во Република Македонија, се направени во Април 2009 година кога францускиот конзорциум составен од Compagnie Nationale Des Commissaires Aux Comptes (Институт на овластени ревизори) и Ordre Des Experts Comptables (Институт на овластени сметководители) почна да се спроведува Проектот “Контрола на квалитетот на овластените ревизори” во рамките на Проектот РЕПАРИС.

Фокусот на проектот е подобрување на довербата на финансиската заедница во финансиските извештаи на претпријатијата кај кои ревизија вршат овластени ревизори во Република Македонија. Ефективниот режим за надворешна контрола на квалитетот ќе ги увери и корисниците на финансиските извештаи и другите заинтересирани страни дека стандардот на работата на овластените ревизори и друштвата за ревизија и овластените ревизори – трговци поединци ќе ги задоволи барањата од основните принципи за надворешната контрола на квалитетот, како што е утврдено со Законот за ревизија и со подзаконските акти на Институтот на Овластени Ревизори во Република Македонија (ИОРРМ), имајќи ги предвид меѓународните основни мерила.

Главната цел на проектот е да воспостави методологија и алатки за имплементација на системот на проверка на квалитетот на ревизорските услуги и да се објаснат сите дилеми околу пополнување на прашалниците Извештај за годишни активности (ГИА) за ревизија и Прашалник за прелиминирани податоци (ППП). Овие прашалници друштвата за ревизија ги пополнуваат секоја година најкасно до 15 – ти Јуни за извршените ревизии на финансиските извештаи за претходната година во тековната година. Истите се основа за избор на ревизорски ангажмани над кои ќе се врши контрола на квалитет од страна на овластени контролори на квалитет во ревизијата вработени во ИОРРМ.

Контролата на квалитет кај друштвата за ревизија опфаќа најмалку:

- проверка на системот за контрола на квалитет кај друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци;
- потврдување на независноста на овластениот ревизор од субјектот на ревизија;
- потврдување на усогласеноста на ревизорските процедури со ревизорските правила и стандарди;
- оценка на квалитетот во поглед на ангажирани ресурси и тоа: составот на тимот за ревизија и работните часови;
- проверка на наплатениот надоместок за ревизија и

- директна контрола на овластените ревизори преку проверка на целокупната ревизорска документација на најмалку еден субјект на ревизија во периодот од последната контрола.

Контролата на квалитет кај друштвата за ревизија се спроведува најмалку еднаш на три години според годишна Програма донесена од Институтот и/или на писмено барање на Советот за унапредување на ревизијата.

Овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци, подлежат на систем за контрола на квалитетот заради усогласеност на работењето на ревизорите со процедурите за вршење на ревизија пропишани со Меѓународните стандарди за ревизија, Кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC и националното право.

Системот за контрола на квалитетот треба да ги исполнува следниве критериуми:

- да е независен од овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци кои се предмет на контрола на квалитетот,
- да подлежи на надзор од страна на Советот,
- да има обезбедено начин на финансирање и да е ослободен од какво било неповолно влијание од овластените ревизори, друштвата за ревизија и овластените ревизори - трговци поединци и
- да е овластен ревизор кој е независен од ревизорите кои се предмет на контрола.

Институтот донесува интерни акти кои го вклучуваат системот за контрола на квалитетот во кој се наведени деталите за организациската и кадровската поддршка на контролата на квалитетот на ревизорите. Лицата одговорни за контрола на квалитетот во рамките на контролата на квалитетот вршат проверка на документацијата и ја оценуваат усогласеноста на извршената ревизија со пропишаните Меѓународни стандарди за ревизија, барањата за независност, износот на ревизорскиот надоместок и интерниот систем за управување со квалитетот на друштво за ревизија.

Датумот на контрола на квалитетот го одредува Институтот и за истиот ревизорот се известува најмалку 30 дена пред почетокот на контролата. Од моментот на известувањето до завршувањето на контролата на квалитетот, овластените ревизори и друштвата за ревизија немаат забрана за вршење на работи на ревизија согласно со овој закон. Овластените ревизори и друштвата за ревизија на лицето одговорно за контрола на квалитетот му доставуваат листа на субјекти на ревизија чии финансиски извештаи биле предмет на ревизија од страна на овластениот ревизор или друштвата за ревизија и на барање ја ставаат на располагање целокупната документација побарана од страна на лицето одговорно за контрола на квалитетот.

Лицето одговорно за контрола на квалитетот доставува извештај за извршената контрола на квалитетот до Комисијата за контрола на квалитетот во Институтот и Советот. Во извештајот за извршената контрола на квалитетот ги наведува сите идентификувани недостатоци и препораки за начинот и крајниот рок за нивно отстранување“ и резимиран извештај со оценка на ангажманот која може да биде **Задоволително, Задоволително со потреба од натамошно разгледување и Незадоволително.**

Осигурувањето на високи нивоа на квалитет во рамки на една ревизорска организација вклучува последователни детални чекори што мора да се преземат во одреден временски период. Всушност, тоа е бескраен процес на континуирано подобрување. Првиот услов е да се дефинираат стандардите за квалитет, а потоа да се воведат постапки за контрола на квалитетот коишто ќе се погрижат овие стандарди да бидат исполнети.

6. ЗАКЛУЧОК

Во 21-от век е време на иновации и континуирани промени. Успешното корпоративно управување со деловните субјекти бара перманентна посветеност на менаџментот преку рационално користење на производните ресурси, перманентно усовршување на персоналот, креирање на иновативни производи и квалитетно финансиско известување со примана на општоприфатената рамка за финансиско известување. Со ревизијата на финансиските извештаи се подига кредибилитетот на презентираните информации во финансиските извештаи, кои се основа за носење на стратешки и инвестициски одлики од страна на сите стейкхолдери. Преку воведување на контрола на квалитет во ревизијата се осигурува високо нивоа на квалитет при вршењето на ревизијата на финансиските извештаи.

7. ЛИТЕРАТУРА

- Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко: Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет-Прилеп, 2004 година
- Божиновска Лазаревска д-р Зорица: Ревизија, Економски факултет-Скопје, 2001.
- Витанова д-р Гордана, Финансиски пазари и институции, Економски факултет, Прилеп, 2003.

- Dimitrova, Janka and Fotov, Risto and Gorgieva-Trajkovska, Olivera and Todorovska, Marija (2014) Retrospective of Macedonian Capital Market for the Period 2004-2013. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR)*, 15 (2). pp. 289-309. ISSN 2307-4531
- Доцент д-р Јанка Димитрова (2012) Одговорноста на сметководителите, менаџментот и ревизорите за веродостојноста, квалитетот и кредибилитетот на финансиските извештаи. In: *Конвергенција на основите на финансиското известување во услови на економска криза и позиционирање на сметководствената професија во рамките на овој процес*, 15-17.11.2012, Сојуз на сметководители на Република Македонија, Струга.
- Доцент д-р Јанка Димитрова (2012) Ревизорското мислење за финансиските извештаи во улога на глобален информатор. In: *ICBEF – From Liberalization to Globalization*, 13-15.09.2012, University “Goce Delcev”- Stip, Faculty of Economics.
- Закон за ревизија *Службен весник на Република Македонија*“ бр. 158/2010, 135/2011, 188/2013, 43/2014 и 138/2014