

## “ЈАЗ ВО ОЧЕКУВАЊАТА” – АКТУЕЛЕН ФЕНОМЕН ВО СОВРЕМЕНАТА РЕВИЗОРСКА ПРОФЕСИЈА

Благица Јованова <sup>1</sup>, Александар Костадиновски

### Краток извадок

Следењето на современите трендови во ревизорската теорија и практика, во економски развиениот дел од светот остава малку простор за сомневање дека ревизорите, особено во англиското јазично подрачје, се соочуваат со криза во доменот на професионалните обврски и кредибилитетот на понудените услуги. Изречената констатација на Shereg во 1985 год. во стилот на „ревизорите излегоа надвор од кабинетите“, дефинитивно ги сруши согледувањата за ревизијата како мистериозна и здодевна професија. Во изминатиот период стана повеќе од јасно дека ревизијата, како професија, има нов јавен имиџ и пред себе се соочува со возбудлива и помалку контроверзна иднина. Но, и покрај неспорниот факт дека деновите на отворен напад врз ревизорската професија во развиените економии му припаѓаат на минатото, „воскреснувањето“ на ревизорите од кабинетите само по себе не значи дека ревизијата станува повидлива и појасно разбирлива професионална активност. Финансиските скандали проследени со колапс на поголем број компании, како и честите собраниски дебати фокусирани на ревизорската професија, во текот на 70-тите и 80-тите години од 20-от век, го наметнаа прашањето за отворените сомнежи и неизвесности во поглед на улогата на ревизијата и очекувањата од ревизорите (како што се очекувањата во доменот на откривањето на измамите, независноста на ревизорот, известувањето во согласност со интересите на јавноста и значењето на извештајот за извршената ревизија). Во споменатиот временски интервал, англосаксонската литература од областа на ревизијата нуди бројни сведоштва за зголемената загриженост на стручната јавност во врска со новопласираниот термин на „јазот во очекувања“ (англ. Expectation gap), како синоним за дилемите повремено „подгревани“ со крупните финансиски скандали коишто ја поставија ревизорската професија под микроскопот на јавноста.

**Клучни зборови:** јазот, јазот во ревизорската професија, методи, јазот во теоријата, јазот во практиката, ревизијата и јазот.

---

<sup>1</sup> Универзитет Гоце Делчев Штип, Економски факултет, ул. „Крсте Мисирков“ бб, 201 Штип, Р.Македонија, blagica.jovanova@ugd.edu.mk

## **“EXPECTATIONS GAP” – CURRENT PHENOMENON IN THE CONTEMPORARY AUDITING PROFESSION**

**Blagica Jovanova, Aleksandar Kostadinovski**

### **Abstract**

Following modern trends in the auditing theory and practice, considering the economically developed part of the world, it leaves no grounds for doubts that auditors, particularly those within the English speaking countries, face with crisis in the domain of their professional obligations and credibility of the offered services. The conclusion by Sherer from 1985: „the auditors went out from their cabinets”, has definitely ruined all sayings for the auditing, describing it as mysterious and boring profession. In the past period it became more explicit that auditing has its new public image and it faces with exciting and less controversial future. However, apart from the undisputable fact that the days of direct attack to the auditing profession within the developed economies, belong to the past. “The Resurrection” of the auditors from their cabinets itself does not mean that that auditing is becoming more visible or more clearly understandable professional activity. Financial scandals followed by collapse of large number of companies, and the common assembly’s debates focused to the auditing profession during 70s and 80s, have imposed the issue for open doubts and uncertainties in aspect of the auditing position and expectations from auditors (as expectations considering reveals of frauds, the auditor’s uncertainty, informing according to public interest and the relevance of the auditors reports). Within the aforementioned time interval, the Anglo-Saxon literature in the field of auditing provides a great deal of evidence regarding the increasingly large concerns of the professional public in relation to the new-placed term “Expectation Gap”

**Key words:** gap, auditing profession, gap factors, expectations, methods, gap alleviation, auditing theory.

### **Вовед**

Синергетскиот спој на трите аспекти од ревизорската функција, без дилема, ги определува клучните фактори коишто влијаат на појавата, еволуцијата и постојаното присуство на феноменот на јазот во очекувањата во ревизорската професија во развиените економии. Во таа насока, доколку се земе предвид природата на јазот во очекувањата, набљудувана од аспект на факторите кои што имаат најголемо влијание врз неговото постојано опстојување и

проширување, неизбежен е впечатокот за илузорноста на очекувањата за неговото целосно затворање и отстранување во сите домени на ревизорската професија. Имено, јазот во очекувањата отсекогаш постоел, постои денеска и, без сомнение, ќе продолжи да опстојува и во иднина.<sup>2</sup>

Основната дилема за ревизорите се сведува на изнаоѓање соодветни решенија по прашањето како со него да живеат, да работат и нормално да функционираат во улога на високо почитувани професионалци во областа на ревизијата. Во непостоење соодветни решенија за целосно отстранување на јазот во очекувања, напорите на ревизорската професија се насочени кон изнаоѓање можни алтернативи за негово стеснување и намалување.<sup>3</sup> Спроведените истражувања во овој домен укажуваат на неколку алтернативни методи за стеснување на јазот во очекувањата коишто зависат од пристапот на професијата кон овој феномен, а тоа се:<sup>4</sup>

- зголемување на промотивните, односно маркетиншките активности во смисла на поисцрпно информирање на јавноста за клучните аспекти од понудените ревизорски услуги; и
- подобрување на начините на комуницирање со корисниците на ревизорските услуги преку напуштање на стандардната форма на извештај за ревизија и воведување опширна форма којашто ќе ги содржи сите релевантни информации за претпријатието - клиент;

### **Толкување на феноменот на јазот во очекувањата во современата ревизорска професија**

Без оглед на фактот што за феноменот на јазот во очекувања, во текот на неговата долга и непрекината историја, е пишувано и зборувано многу, актуелните трендови во развиената ревизорска теорија и практика, како неизбежен го наметнуваат впечатокот дека се уште не е постигната конечна согласност за тоа што навистина опфаќа овој термин. Во најопшта смисла, овој феномен може да се опише како јаз или расчекор којшто постои помеѓу она за што пошироката јавност, а посебно корисниците на финансиските извештаи сметаат дека

---

<sup>2</sup> Miller R.D.: Governmental oversight of the role of the auditors, The CPA Journal, September 1986, p. 35.

<sup>3</sup> ISA 240 The Auditor's responsibility relating to fraud in an audit of financial statements, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, pp.168-169.

<sup>4</sup> ISA 240 The Auditor's responsibility relating to fraud in an audit of financial statements, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, p.168.

ревизорите го работат (или треба да го работат) и она што ревизорите навистина и го работат<sup>5</sup>.

Со оглед на фактот дека ревизијата е строго стандардизирана професија, кога станува збор за постоење на јазот во очекувања, важно е да се напомене дека концепциската формулираност на професионалните ревизорски стандарди воопшто не се совпаѓа со ставовите на едната или другата страна вмешана во споменатиот феномен. Она што стандардите за ревизија имплицитно го порачуваат се наоѓа некаде на средината помеѓу екстремните ставови и барања на двете страни - корисниците на ревизорските услуги и ревизори.<sup>6</sup>

Видливата загриженост на учесниците на пазарот на ревизорски услуги, поттикната од погрешно толкување на фундаментите на ревизорската професија, повеќе години наназад, ги става бројните автори во позиција постојано да апелираат на подготвување и прикажување на јасно дефинирани финансиски извештаи, коишто ќе бидат во функција на остварување на целите на ревизијата. На добрите познавачи на сметководствената теорија и практика им е совршено јасно дека поради несовршеноста на конвенционалното финансиско известување секогаш постои извесна доза на т.н. „информациски јаз“, што произлегува од двете клучни компоненти: (1) расчекорот помеѓу разните видови информации коишто ги бараат бројните корисници на финансиските извештаи и (2) јазот помеѓу она што го бараат финансиските аналитичари и она што го нудат финансиските извештаи како такви (последниот феномен е познат и како „пазарно информациски јаз“).<sup>7</sup>

Оттука, со целосно почитување на постојано присутните барања на заинтересираните страни за вистинито и објективно прикажани финансиски извештаи, како конечен производ од процесот на финансиско известување и вложените напори од членовите на јавната сметководствена професија во насока на нивно целосно задоволување, реално е да се очекува создавање солидна основа за разрешување поголем дел од проблемите настанати со феноменот на јазот во очекувања.

Меѓутоа, кога станува збор за екстерната ревизија не смее да се занемари фактот дека ревизијата не се однесува како егзактна наука, креирана стопроцентно да ја гарантира вистинитоста и објективноста на информаците содржани во финансиските извештаи. Имено, таа повеќе е процес на професионално расудување, фокусиран на потврдување на кредибилитетот на финансиските извештаи, со цел да

---

<sup>5</sup> ISA 240 The Auditor's responsibility relating to fraud in an audit of financial statements, International, Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, pp.168-169.

<sup>6</sup> Ibidem, p. 170

<sup>7</sup> Auditing & Assurance Services, McGraw-Hill, New York, 2008, p. 15.

ги увери корисниците на ревизорските услуги во разумната точност, вистинитост и објективност на прикажаните информации, но во никој случај не нуди каква било гаранција за нивната апсолутна точност.

Фактот дека ревизијата како професија во поголема мера оперира со субјективни термини како што се разумна точност, материјалност, соодветност, доверливост, релевантност и донесување професионален суд, неминовно води кон замаглување на севкупниот процес на ревизија што секако има за последица очекување висок степен на неизвесност и несигурност.<sup>8</sup>

Таквите состојби во ревизорската професија наметнаа и воедно, оставија низа отворени прашања од типот: „Зошто е потребна ревизијата како професија?"; „Кои се причините коишто го оправдуваат нејзиното постоење?"; „Какви придобивки им нуди ревизорската професија на клиентите и јавноста?"<sup>9</sup> и сл. Најбрз и очигледен, но не и задоволителен одговор, без сомнение, би бил дека ревизијата е потребна и се спроведува бидејќи законската регулатива го бара тоа. Меѓутоа, резултатите од истражувањата во овој домен, спроведени во пазарно развиените економии, покажуваат дека дилемите коишто ги наметнуваат прашањата за оправданоста и неопходноста од ревизорската професија се должат на нејасното дефинирање на ревизијата и воопшто, на подеталното толкување на концептите, методите и техниките на ревизија, придобивките коишто ги нуди оцената на кредибилитетот на финансиските извештаи за бројните корисници и сл. Во сите овие сегменти од современата ревизорска професија, поточно, во степенот на прецизноста во нивното формулирање, современите теоретичари и практичари од областа на ревизијата ги бараат корените на феноменот на јазот во очекувањата. Во интерес на поткрепување на претходниот заклучок, еден од основоположниците на современата ревизорска теорија и практика, Tom Lee, ја дава следнава забелешка: „доколку ревизорите не ја разбираат во целост својата ревизорска улога во општеството, тогаш како може да се очекува од оние што не се сметководители да го разберат тоа. Ваквите размислувања, како неминовна ја наметнуваат потребата за прецизно толкување на природата, целите, можностите и ограничувањата на ревизијата, за да можат сите оние кои се обидуваат да извлечат извесни придобивки од ревизорската функција да разберат какви се реалните изгледи да го добијат очекуваното. Тргувајќи од таквата премиса, поголем дел од авторите во својот пристап, главно,

---

<sup>8</sup> ISA 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, p. 85.

<sup>9</sup> Christopher Humphrey: Debating Audit Expectations, Current Issues in Auditing, Paul Chapman Publishing, London, 2004, p. 17

се фокусираат на откривањето на фундаменталните концепти и постулати на ревизорската професија како што се на пр. оправданоста, независноста, професионалната одговорност и способноста на ревизорот за прибирање компетентни и релевантни докази во ревизијата на рационален и ефикасен начин, важноста на кредибилитетот на прикажаните информации за процесот на донесувањето на деловните одлуки и сл. Главниот акцент во сите овие сегменти од професионалното делување на ревизорот е ставен на утврдувањето на начинот на однесување на ревизорите, при што испитувањето на причините за поинакво однесување од предвиденото, забележано кај поодделните ревизори, коишто доведуваат до појава на јаз помеѓу остварените и очекуваните резултати, доаѓа на втор план.

Во настојувањето подетално да се расветли содржината на јазот во очекувањата, во рамките на оваа поглавје ќе се тргне од една мошне поедноставена формулација којашто го поврзува со чувството дека ревизорите се однесуваат на начин којшто отстапува од очекувањата и желбите на оние кои се јавуваат во улога на корисници на придобивките од спроведената ревизија.

### **Теренско испитување на фактори од кои зависи јазот во очекувања**

Врз основа на претходно изнесеното, како неспорен се наметнува заклучокот дека широката диверзифицираност во согледувањето на ревизорската функција придонесува за различни дефинирања на феноменот на јазот во очекувања. Имено, некои го гледаат чисто како јаз којшто произлегува од недефинираноста на професионалната одговорност на ревизорите и водат кон споредба на погледите на акционерите (и/или останатите корисници на ревидираните финансиски извештаи и/или воопшто на јавноста), во врска со улогата на ревизијата како професија со однапред упатените забелешки и аргументи за она што фактички може да се очекува од ревизорите (или со тоа што ревизорите веруваат дека треба да се очекува од нив).<sup>10</sup> Различните согледувања на ревизорската функција набљудувани во светлината на нагласената експлозија од судски спорови, коишто само во последниве дваесет и пет години се далеку побројни отколку во целокупната историја на оваа професија, несомнено водат кон разговор за т.н. „игнорантен јаз“ (англ. *ignorance gap*).

Загриженоста на сите страни вмешани во ревизорската професија, по прашањето на можната ерозија во квалитетот на понудените ревизорски услуги, предизвикана токму со појавата и постоењето на споменатиот јаз, ги принудува професионалните

---

<sup>10</sup> ISA 240 Fraud and error, IFAC Handbook 1998 Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1999, p.95.

асоцијации и тела да ги фокусираат своите активности во насока на негово стеснување и отстранување, на потемелно образование на корисниците на ревизорските услуги (а во одредени случаи и на самите ревизори), за тоа што реално можат и треба да очекуваат од ревизијата. За разлика од нив, другите настојуваат да ја прошират дефиницијата на јазот во очекувањата преку вградување елементи од самиот чин на остварување на услугите, особено на впечатокот на ревизорите дека при спроведувањето на своите професионални обврски во целост ги задоволуваат очекувањата на корисниците и јавноста. Всушност, станува збор за проширување на феноменот на јазот во очекувањата со т.н. „јаз во одговорноста“ (англ. liability gap).<sup>11</sup>

Но, сепак, без оглед на напорите за прецизно откривање на компонентите од јазот во очекувањата, заеднички е ставот на припадниците на ревизорската професија дека негативниот набој во однос на општествената улога и одговорноста на ревизорите постојано расте. Впрочем за зголемените очекувања и потреби на деловните кругови, во поглед на ревизорската професија, зборуваат и зголемениот број жалби упатени на адреса на ревизорите и ревизорските фирми, проследени со нивно вклучување во долги и исцрпачки судски спорови. Оттука, сосема е извесно дека какво било занемарување на отворено изразените незадоволства во врска со професионалните обврски и одговорности на ревизорите од страна на клиентите сериозно ќе ги доведе во прашање улогата и статусот на ревизорската професија. Во тој поглед, аргументите на кои мошне често се повикуваат ревизорите, укажуваат на фактот дека дури и донесените судски пресуди со коишто јасно се нагласува ослободувањето на ревизорите вмешани во спорот од каква било одговорност и вина за неисполнетите очекувања на клиентите, за жал секогаш не водат до зголемување на довербата во ревизорската професија.<sup>12</sup> Од тие причини, оправдана е загриженоста на ревизорите за задоволување на барањата и очекувањата на деловниот свет, бидејќи во спротивно, гледано на долг рок, ревизорската професија се изложува на ризик да се соочи со прашањето за нејзината неопходност и понатамошно опстојување.

Во текот на последните дваесет години, во ревизорската теорија и практика, дебатите „подгреани“ со феноменот на јазот во очекувањата бележат тенденција на нагласено фокусирање на трите клучни компоненти од ревизорската професија, а тоа се: (1) уверувањето во ревизијата; (2) известувањето во ревизијата и (3) независноста во ревизијата.

---

<sup>11</sup> Christopher Humphrey: Debating Audit Expectations, Current Issues in Auditing, Paul Chapman Publishing, London, 2004, p. 20.

<sup>12</sup> ISA 240 Fraud and error, IFAC Handbook 1998 Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1999, p.95

## **Заклучок**

Феноменот на јазот во очекувања за кој се смета дека има долга историја, идентична со онаа на ревизијата на претпријатијата, укажува на постоење на неусогласеност помеѓу согледувањата на корисниците на ревизорските услуги, од една, и самите ревизори, од друга страна, по прашањето на квалитетот на понудените и спроведените ревизорски услуги. Со други зборови кажано, постои значителна разлика помеѓу она за што ревизорите веруваат дека во форма на извештај за извршената ревизија го предложиле и укажале на оние кои тоа ги интересира, и она за што корисниците на ревизорските услуги „de facto“ сфатиле дека е кажано и порачано.

Актуелноста на феноменот на јазот во очекувања, во современата ревизорска теорија и практика, го даде првичниот импулс за негово поопсежно расветлување, при што во фокусот на вниманието ќе бидат главните аспекти на ревизорската функција на кои, во основа, се должат факторите коишто влијаат на неговото појавување и продлабочување, а се со цел да се укаже на можните алтернативи за негово стеснување и ублажување.

## **Користена литература**

1. Humphrey, C (2004) Debating Audit Expectations, Current Issues in Auditing, *Paul Chapman Publishing*, London, p. 17-20.
2. ISA 240 The Auditor's responsibility relating to fraud in an audit of financial statements, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, p.157.
3. ISA 240 The Auditor's responsibility relating to fraud in an audit of financial statements, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, p.168.
4. ISA 240 The Auditor's responsibility relating to fraud in an audit of financial statements, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, pp.168-169.
5. ISA 240 Fraud and error, IFAC Handbook 1998 Technical Pronouncements, IFAC, New York, 1999, p.95. ISA 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, New York, 2010, p. 85.
6. Miller R.D, (1986) Governmental oversight of the role of the auditors, *The CPA Journal*, p. 35.
7. McGraw-Hill (2008) Auditing & Assurance Services, *New York*, p.15.