



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА
ENTI SHTETËROR I REVIZIONIT
STATE AUDIT OFFICE

ГОДИШЕН ИЗВЕШТАЈ
ЗА
ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ ЗА 2020 ГОДИНА

Скопје, декември 2020 година



ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА
ENTI SHTETËROR I REVIZIONIT
STATE AUDIT OFFICE

Број: 02 - 1053/1
Датум: 16. 12. 2020

ГОДИШЕН ИЗВЕШТАЈ

ЗА ОСИГУРУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТ ЗА 2020 ГОДИНА

Со годишната програма за осигурување на квалитет на ревизиите спроведени согласно Годишната програма за работа на Државниот завод за ревизија за 2020 година, беа опфатени осум субјекти од различни дејности и сектори, и тоа:

1. Ревизија на успешност на тема: „Реализација на високообразовниот кадар на пазарот на трудот во РСМ“ – проверката се спроведе во период 17.02. – 25.03.2020 година од страна на Бранислав Гулев,
2. Ревизија на регуларност кај Државен завод за статистика – проверката се спроведе во период 03.02. – 30.04.2020 година од страна на Снежана Лулевска,
3. Ревизија на регуларност кај Министерство за економија - проверката се спроведе во период 25.03. – 02.05. 2020 година од страна на Бранислав Гулев,
4. Ревизија на регуларност кај ЈЗУ Општа болница Кавадарци – проверката се спроведе во период 12.05. – 10.07.2020 година од страна на Снежана Лулевска,
5. Ревизија на регуларност кај Општина Гостивар - проверката се спроведе во период 08.04. – 25.04. 2020 година од страна на Бранислав Гулев,
6. Ревизија на регуларност кај АД во државна сопственост за вршење на дејноста за давање на услуги во воздухопловната навигација М-НАВ - проверката се спроведе во период 28.05. – 24.06. 2020 година од страна на Бранислав Гулев,
7. Ревизија на регуларност кај ЈЗУ Центар за јавно здравје Штип – проверката се спроведе во период 13.07. – 17.07.2020 и од 01.09 до 21.09.2020 година од страна на Снежана Лулевска,
8. Ревизија на регуларност кај Министерство за финансии – проверката се спроведе во период 28.09. – 05.11.2020 година од страна на Снежана Лулевска,

При изборот на ревизии за проверка запазени се критериумите согласно Упатството за осигурување на квалитет на ревизиите.

Годишниот план за осигурување на квалитет на ревизиите за 2020 година е реализиран од тим во состав:

1. Бранислав Гулев, советник на ГДР за унапредување на ревизија, и
2. Снежана Лулевска, самостоен ревизор.

Контрола на ревизорските постапки

Со извршените проверки за осигурување на квалитет, кај ревизиите планирани со годишниот план за 2020 година, се констатира дека при спроведување на трите фази од ревизијата, **планирање, извршување и известување**, се користат и применуваат ревизорски техники и постапки кои се пропишани со методологијата на ДЗР, но и нови методолошки документи кои се резултат на твининг проектот, кои во наредниот период треба да бидат разгледани заради нивно усвојување како составен дел на методологијата на Државниот завод за ревизија.

Со поединечните извештаи за осигурување на квалитет на ревизиите, изготвени во текот на 2020 година, се констатирани одредени слабости кои ги истакнуваме и во овој извештај, а се однесуваат на следното:

Фаза планирање:

1. Во делот на Запознавање со субјектот, по **барањето за потребни акти**, доставено до ревидираниот субјект заради обезбедување на документација (правилници, процедури, упатства, одлуки, решенија, извештаи, планови, евиденции, прегледи, и сл.), во досието на АМС се прикачуваат дел од документите кои се потребни за вршење на ревизијата. Истите не се соодветно означени и поврзани со одделни точки од барањето како ревизорска документација (докази). Не е направена **анализа на документацијата** за да се утврди дали одредени документи не се обезбедени, а субјектот треба да ги има, како и не е утврдена/проверена соодветноста и релевантноста на обезбедените документи за одделни точки од барањето. Врз основа на анализата на документацијата може да се донесат заклучоци, како и евентуални забелешки и констатации за првични наоди и насоки за натамошниот тек на ревизијата.
2. Не се спроведени **аналитички постапки во фазата на планирање** за да се согледаат одделни отстапувања и да се насочи вниманието на ревизорот во натамошниот тек на ревизијата, а кои се однесуваат на постапки за анализа

на трендови и анализа на соодноси, односно согледување и испитување на позначајни промени во состојбата на сметките во тековната во однос на претходната година во финансиските извештаи (Биланс на состојба и Биланс на приходи и расходи/Биланс на успех), или споредба на планираните во однос на остварените приходи или расходи, за кои е потребно да се обезбеди и образложение од одговорните лица во субјектот, а во зависност од тоа ќе следат и понатамошни испитувања во текот на ревизијата.

3. Во **Прашалниците за СИК/клучни контроли**, е даден заклучок за оценка на ризикот за одделните процеси од работењето на ревидираниот субјект, кој што се заснова само на направено интервју со одговорните лица, при што не се направени тестови на контрола (тестови на усогласеност), врз основа на документација (докази), а со тоа и не е дадена соодветна оценка за функционирањето/нефункционирањето на внатрешните контроли.
4. Со ревизијата не е даден одговор дали **внатрешните контроли** во одделните процеси од работењето на субјектот функционираат или не, а се одредува системски базиран пристап кај одделните групи во финансиските извештаи преку нивно поврзување со избраните процеси за оценка на СИК-от. Исто така, системски базиран пристап не е применлив кај хетерогени групи на трошоци како што се стоките и услугите.

Фаза извршување:

1. Во делот на **Документирање на ревизорските активности**, не е извршено усогласување и изедначување во обележувањето на програмите, водечките табели, работните белешки, доказите, помеѓу раководителот на тимот и членовите, а се однесува на редоследот во ознаката/насловот на документот (сметка, група/позиција, ставка/конто, назив/име) за да може да се поврзат меѓусебно и редоследно, заради прегледност и полесна контрола на документите во досието.
2. При ревизијата на ставките од финансиските извештаи извршени се **детални тестирања** на одделни видови на расходи и трансакции, меѓутоа не е дадено образложение за методот на избор на примерок, начинот и постапката на проверка на набавката на стоките/услугите од аспект на следење на реализацијата на договорите за одделни добавувачи и за спроведени аналитички постапки /споредбени анализи.

3. За **материјално значајни ставки** од ФИ, кај дел од ревидираните субјекти, не се спроведени соодветни ревизорски постапки и не се обезбедени доволни и релевантни докази за констатациите изнесени од ревизорот, односно не е дадено образложение/коментар и анализа на извршените детални тестирања, како и не се приложени/прикачени документите врз основа на кои се утврдени неправилностите.
4. За ревидираните постапки за **јавни набавки**, не е дадено образложение за начинот и критериумите за извршениот избор, со процент на учество (опфат) во поединечната и вкупната вредност на извршените набавки, во зависност од видот на спроведената постапка и предметот на набавка.
5. За ревидираните постапки за **јавни набавки** не секогаш се приложуваат докази кои ќе ги потврдат констатациите во делот на докажување на личната состојба на понудувачот, а во одделни случаи не се утврдени наоди при донесување на одлука за избор на најповолна понуда без примена на критериуми, и не се врши проверка дали спроведените и ревидираните јавни набавки се вклучени во Годишниот план за јавни набавки или во измените и дополнувањата на истиот.
6. Во одделни случаи, при деталните тестирања на спроведените **јавни набавки**, во прегледите за спроведените чекори се наведува само избраниот економски оператор, без да се внесат останатите економски оператори кои учествувале во постапката за избор. Заради целосност во информациите и потребата од одговор на прашањето дали е намалена транспарентноста и конкуренцијата при спроведување на јавните набавки, се препорачува во иднина да се наведуваат економските оператори кои учествувале во постапките за јавни набавки и секоја јавна набавка која била предмет на тестирање да содржи заклучок.
7. Не секогаш ревизорите изготвуваат **програми** за секоја ставка која е предмет на ревидирање и која е материјална и значајна во финансиските извештаи.
8. За **даночните приходи** е изготвена водечка табела, преземени се податоци од сметководствената база, но во делот за детални тестови освен колоната каде се наведени бројот на изводите, не постои доказ дека е извршена проверка на овој вид на приход, односно дали ревизорот извршил проверка за точно остварените приходи.

9. За **капиталните расходи** не се приложени докази како што се: договор со избраниот понудувач, со прилог понуда – спецификација која е прифатена, фактури, документација за испорачана опрема и прием на опремата, (испратница, приемница или записник за прием од одговорни лица), и друга соодветна документација, врз основа на кои ќе може да се изврши (повторна) проверка (контрола) и потврда на состојбата утврдена од ревизијата.
10. Се изготвуваат **водечки табели** за сметки/ставки, иако состојбата на истите во деловните книги и ФИ е 0, а во прометот евидентирани се трансакции во вкупен износ кој е незначителен или поединечни трансакции со мали износи чие што ревидирање не влијае на конечното мислење на ревизорот. Доколку во овие случаи ревизорите сакале да проверат дали е воспоставен системот на внатрешни контроли, повторно укажуваме дека и во случај на не воспоставени контроли истото не претставува сериозен ризик за правниот субјект. Констатацијата што се дава е во насока на рационално користење на ресурсите во ревизиите.

Фаза известување:

1. Кај еден субјект е констатирано дека во Нацрт извештајот е извршена промена на **ревизорско мислење** за финансиските извештаи, од неповолно мислење во мислење со резерва, после одржувањето на состанокот од стручно тело, за што не постои писмен траг (доказ) за тоа кој го дал предлогот и кој ја извршил корекцијата, односно не е констатирано во записникот од стручно тело..
2. Вообичаено, кога се дава коментар за функционирање на **внатрешните контроли**, се наведуваат ризиците за кои ревизорите не даваат дополнителни информации дали истите имале влијание врз состојбата на предметните ставки. Заради целосно информирање би било неопходно ревизорот да даде коментар за наведеното.
3. Во текстот за „**Основ за изразување на мислење**“ се внесуваат состојбите утврдени во делот за Внатрешни контроли (СИК) иако истите не влијаат на формирањето на ревизорското мислење.
4. Во Нацрт/Конечните извештаи, во делот „**Останати прашања**“ обелоденети се состојби за ставки кои се материјално значајни за работењето на ревидираниот субјект за кои не е доволно и на соодветен начин образложено

за причината, врз основа на која е одлучено дека утврдените констатации се резултат на надворешни фактори или околности кои се надвор од контрола/влијание на ревидираниот субјект, како и не е даден предлог од ревизијата како да се надмине состојбата односно кој е одговорен и надлежен и какви мерки и активности треба да се преземат во наредниот период.

5. Во Завршниот меморандум и Нацрт/Конечен извештај, во делот за „Нагласување на прашања за неизвесност и континуитет“ не е обелоденета состојбата на одобрување и исплата на средства за субвенции за станбен кредит од средства на Буџетот на РСМ преку програмата за администрација на буџетски корисник, на годишно ниво, а која што активност се одвива подолг временски период (од 2012 до 2019), и истата продолжува и во наредните години, со преземени повеќегодишни долгорочни обврски во значително голем износ за исплата во наредниот период (од 2019 до 2029 година), а за кои е потребно да се обезбедуваат дополнителни средства од Буџетот на РСМ, секоја наредна година.

Контрола на квалитет

Контролите на квалитет кај ревизиите на регуларност и успешност се воспоставени од страна на ПГДР/РР и раководителот на тимот и истите во основа функционираат, со напомена дека во наредниот период е потребно да се зајакнат контролите на квалитет во делот на проверката на содржината на работните белешки и доказите, и нивно навремено прикачување во АМС системот, заради подобрување на квалитетот на ревизорската документација во досието на ревидираниот субјект, а со тоа и подобрување на квалитетот во вршењето на ревизорската професија.

Нагласување на прашања од значење за ревизорската методологија на Државниот завод за ревизија

1. Во рамките на методолошките документи прикачени се **програми** кои ги обработуваат прашањата од двата сметководствени системи, со посебен акцент од пресметковното сметководство што го применуваат трговските друштва и јавните претпријатија. Наведеното наметнува потреба од изготвување на поединечни сетови на програми за двата сметководствени системи.
2. Според содржината и временскиот период на изготвување на **Завршниот меморандум** се поставува прашање за неговата употребна вредност. Овој документ треба да биде изготвен врз основа на поединечните работни белешки од страна на ревизорскиот тим и истиот треба да биде изработен

непосредно пред завршниот состанок со правниот субјект кој бил предмет на ревизијата. Според содржината завршниот меморандум не треба да има мислење, ниту евалуација на наодите и констатациите. Праксата во Државниот завод за ревизија покажува дека поради ограничените ревизорски ресурси истиот во најголем дел не се изработува или претставува препис на Нацрт извештајот.

3. Зависно од потребите, препорачливо е во **Ревизорскиот план** да се наведе проценката на ревизорскиот тим кои билансни позиции и ставки нема да бидат предмет на ревидирање заради нивната нематеријалност и незначително влијание врз ревизорското мислење или истите биле тестирани со други претходни ревизии. За овие ставки не е потребно да се изготвува водечка табела и да се спроведуваат детални тестови.
4. Во АМС системот е прикачен документот „Програма за извршување на ревизија на успешност“, како замена на претходно применетиот документ „Извештај од прелиминарно известување“. Според образложенијата на ревизорскиот тим документот Програма за извршување на ревизија на успешност е работена по терк на ВНАО, а поради тоа што според нивните методолошки акти не се изработува Извештај од прелиминарно известување, може да се констатира дека е замена за истиот, со оглед на тоа што Програмата содржи делови од Извештајот од прелиминарно известување кој се применува во ДЗР, но без конкретни заклучоци од прелиминарното истражување.

За предметниот документ „Програма за извршување на ревизија на успешност“ треба да се донесе одлука дали ќе се вклучи во методологијата на Државниот завод за ревизија, како замена на постојниот „Програма за извршување на ревизија на успешност“.

Споредувајќи ги двата документа, Извештај од прелиминарно истражување и Предлог за ревизија на успешност, се доаѓа до констатација дека се повторуваат неколку точки од документите кои се со иста или слична содржина, како што се:

- Точките од Извештајот: „Тема на ревизија на успешност“, „Предлог на значајни области“ и „Заклучоци“ со
- Точките од Предлогот: „Тема на ревизијата“, „Утврдени области и значајни ризици“ и „Заклучоци“.

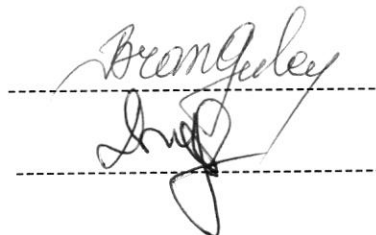
Со анализата и споредбата на содржината на двата документа произлегува потребата да се интервенира во методологијата, со цел одделни постапки да

не се повторуваат, а документите да бидат поедноставни, разбирливи и пократки во презентирање на темата пред раководството, заради донесување на конечна одлука дали ревизијата треба да продолжи.

5. Во пропишаните обрасци согласно методологијата на ДЗР, и тоа **прашалникот на контролна средина“ и прашалникот за контролни постапки** не е предвидено донесување на Заклучок од страна на ревизорот кој би би првичен показател и индикатор за воспоставените контроли односно контролното опкружување поради што се поставува прашањето од потребата и корисноста за нивна изработка во ваква форма без донесен заклучок.
6. Заради разграничување на должности и одговорности и следење на работата на лицата вклучени во изработката и контролата на квалитет на **Нацрт извештајот**, потребно е истиот да биде изработен/прикачен во досието на АМС системот, во поединечни документи, означени со: предлог текст изработен/одобрен од Раководител на тим (кој се доставува до РР/ПГДР), текст проверен/одобрен со внесени корекции од РР/ПГДР (кој се доставува до стручно тело) и текст разгледан/одобрен од стручно тело со внесени корекции по записник од стручно тело, кој ќе биде конечен текст на Нацрт извештај доставен до субјектот.
7. На соодветен начин, да се примени и кај изработката на **Конечен извештај**, особено во случај кога има Забелешки од страна на субјектот, така што во досието на АМС системот да се изработат/прикачат поединечни документи, означени со: предлог текст на Одговор на забелешки, подготвен/одобрен од Раководителот на тимот (кој се доставува до РР/ПГДР), текст на Одговор на забелешки, контролиран /одобрен со внесени корекции од РР/ПГДР, и текст на Конечен извештај, со вклучен Одговор на забелешки, контролиран /одобрен од РР/ПГДР, (кои заедно се доставуваат до стручно тело) и текст на Одговор на забелешки и Конечен извештај, со внесени корекции по записник од стручно тело, кој ќе биде конечен текст на одговор и извештај, доставени до субјектот.

Извештајот го составиле:

1. Бранислав Гулев, Советник на ГДР
2. Снежана Лулевска, Самостоен ревизор



Two handwritten signatures are shown, each on a dashed line. The first signature is for Branislav Gulev and the second is for Snezhana Lulevska.