

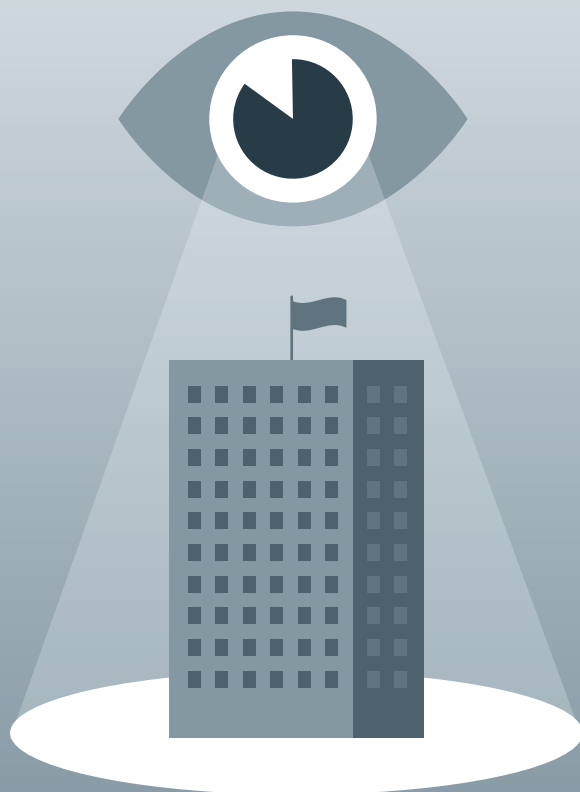
Краток документ за јавни политики бр.05/2019

-

Анализа на ревизорски извештаи на јавни претпријатија

-

Април 2019



British Embassy
Skopje



Оваа публикација е финансирана од страна UK aid од Владата на Обединетото Кралство. Наведените мислења не значи дека ги одразуваат официјалните ставови и политики на Британската Влада.

Импресум

Наслов: Анализа на ревизорски извештаи на јавни претпријатија

Издавач: Институт за демократија
„Социетас Цивилис“ - Скопје

Лектор: Валентина Јошевска

Дизајн: Дејан Кузмановски

Анализата е изработена од:

Друштво за ревизија и бизнис консалтинг
А&БА ДООЕЛ Скопје

**Публикацијата може бесплатно
да се преземе на:**

<http://www.idscs.org.mk>

Вовед

Во опкружувањето на ревизијата на јавниот сектор, Владата и другите субјекти од јавниот сектор се одговорни за користењето на ресурсите кои произлегуваат од оданочувањето и од други извори од обезбедени услуги за граѓаните и останатите примачи. Овие субјекти се одговорни за нивното управување и работење, како и за користењето на ресурсите, пред оние кои ги обезбедуваат ресурсите, и пред оние, вклучувајќи ги и граѓаните, кои зависат од услугите обезбедени со овие ресурси. Ревизијата на јавниот сектор помага да се создадат соодветни услови и ги поддржува очекувањата дека субјектите од јавниот сектор и јавните службеници ќе ги извршуваат своите функции ефективно, ефикасно и етички, во согласност со важечките закони и прописи.

Генерално, ревизијата на јавниот сектор може да се опише како систематски процес на објективно собирање и оценување докази за да се утврди дали информациите или реалните услови

се во согласност со воспоставените критериуми. Ревизијата на јавниот сектор е од суштинско значење во тоа што за законодавните и надзорните органи, за оние кои се одговорни за управувањето, како и за општата јавност, обезбедува информации и дава независни и објективни оценки за управување и ефикасност на владините политики, програми или активности.

Сите ревизии на јавниот сектор тргнуваат од одредена цел, која се разликува во зависност од видот на ревизија која се спроведува. Сепак, сите ревизии на јавниот сектор придонесуваат за добро управување преку:

- обезбедување за корисниците на ревизорските извештаи независни, објективни и точни информации, заклучоци или мислење врз основа на доволни и соодветни докази во врска со јавните субјекти;
- унапредување на отчетноста и



транспарентноста, поттикнување на континуираното подобрување и одржлива доверба во соодветното користење на јавните фондови и средства и ефикасноста на јавната администрација;

- зајакнување на ефикасноста на телата кои, во рамките на уставните аранжмани, вршат општ мониторинг и корективни функции на работењето на владата, како и на оние кои се одговорни за управување со активности финансирани со јавни средства;
- давање поттик за промени преку обезбедување знаења, сеопфатна анализа и издржани препораки за подобрување.

Трите главни вида ревизија на јавниот сектор се дефинираат на следниот начин:

- Финансиската ревизија се фокусира на утврдување дали финансиските информации на субјектот се прикажани во согласност со рамката за финансиско известување

и регулаторната рамка. Ова се постигнува со обезбедување доволни и соодветни ревизорски докази кои му овозможуваат на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските информации се ослободени од материјално погрешно прикажување како резултат на измама или грешка.

- Ревизијата на успешност се фокусира на тоа дали интервенциите, програмите и институциите функционираат во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност и дали има простор за подобрување. Учинокот се испитува во однос на соодветни критериуми и се анализираат причините за утврдените отстапувања од тие критериуми или други проблеми. Целта е да се одговори на клучните ревизорски прашања и да се дадат препораки за подобрување.

- Ревизијата на усогласеност се фокусира на тоа дали одреден предмет на ревизија е во согласност со релевантните закони и прописи кои се утврдени како критериуми. Ревизијата на усогласеност се врши преку

оценување на тоа дали активностите, финансиските трансакции и информации се, од сите материјални аспекти, во согласност со законите и прописите кои се релевантни за субјектот на ревизија. Овие закони и прописи може да вклучуваат правила, буџетските одлуки, политики, воспоставени кодекси, договорени услови или општи принципи со кои се регулира доброто финансиско управување во јавниот сектор и однесувањето на јавните службеници.

Кога ревизорското мислење се користи за да се пренесе нивото на уверување, мислењето треба да се даде во стандардизиран формат. Мислењето може да биде неквалификувано или квалификувано. Неквалификувано мислење се изразува кога е добиено ограничено или разумно уверување. Квалификуваното мислење може да биде:

- Квалификувано (освен за) / Мислење со резерва - кога ревизорот не се согласува или не е во состојба да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази за одредени

ставки во рамките на предметот на ревизија, кои се, или може да бидат, материјални, но не се сеприсутни;

- Негативно - кога ревизорот има обезбедено доволни и соодветни ревизорски докази, и заклучува дека отстапувањата или погрешните прикажувања, поединечно или заедно, се и материјални и сеприсутни;
- Воздржување од давање мислење - кога ревизорот не е во можност да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази поради неизвесност или ограничувања во опфатот, кои се и материјални и сеприсутни.

Кога се изразува квалификувано мислење, причините за истото треба да се дадат во соодветна перспектива, преку јасно образложување, упатување на важечките критериуми, природата и степенот на квалификација. Во зависност од видот на ревизија, извештајот може да вклучува препораки за корективни мерки и да ги опфати сите недостатоци во внатрешната контрола кои придонеле за утврдената состојба.

Анализа

Оваа анализа има цел да го увиди работењето на јавната администрација, јавната одговорност и ревизијата во јавниот сектор. Анализата е направена преку проверка на квалитативни информации во ревизорските извештаи од страна на Државниот завод за ревизија.

Податоците се земени од јавно објавените документи од страна на Државниот завод за ревизија (www.dzr.mk). Анализата е направена на база на примерок од ревизијата направена на сите јавни претпријатија во изминатите пет години – вкупно 16. Причината за ваквото ограничување е претпоставката дека истражување на ревизорските извештаи во подолг временски рок претпоставува дека јавните претпријатија не ја подобруваат внатрешната работа. Наспроти ова, пресекот од пет години обезбедува слика за скорешната состојба, што е и целта на оваа анализа.

Направена е анализа со поделба на неколку главни подрачја од ревизорскиот извештај:

- Ревизорско мислење
- Нагласување на прашање и прашања кои ги посочува ревизорот
- Наоди
- Усогласеност со закон и регулативи
- Коментари од ревидираната страна
- Одговор на ревизорот кон коментарите од ревидираната страна

Ревизорско мислење

Ревизорските мислења се однесуваат на давање мислење на државниот ревизор врз две основи:

- Ревизорско мислење за финансиските извештаи
- Ревизорско мислење за усогласеноста со законите и регулативите

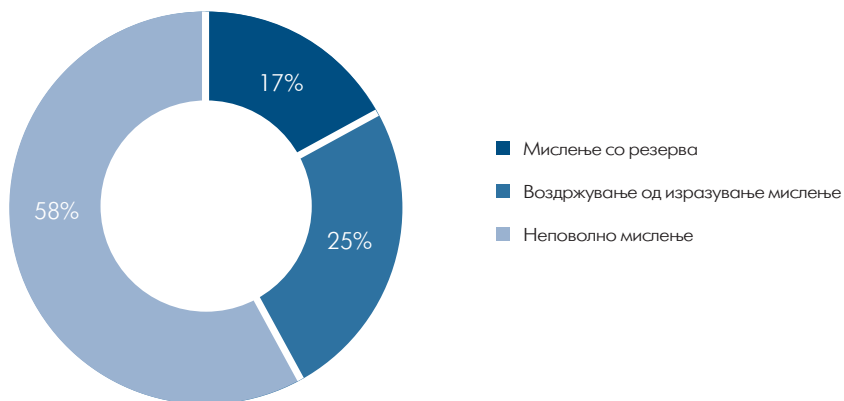
Ревизорско мислење за финансиските извештаи

Анализата покажа дека во ниту еден од ревидираните јавни претпријатија, државниот ревизор нема изразено позитивно мислење. Во остатокот

од анализираните претпријатија мислењето на ревизорот се движи од мислење со резерва, па сè до воздржување од изразување мислење.

Граф. приказ 1.

Видови мислење за финансиските извештаи



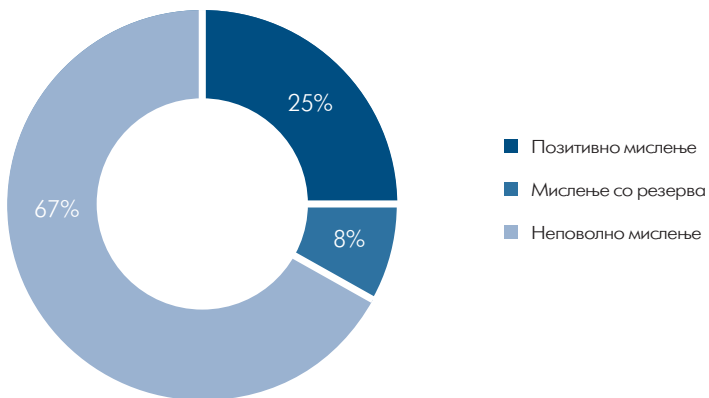
Ревизорско мислење за усогласеноста со законите и регулативите

Кај изразените мислења поврзни со усогласеноста со законите и регулативите доминира изразување на неповолно мислење кај ревидираните

ентитети. Од друга страна, пак, се јавува и позитивно мислење кај некој од ентитетите.

Граф. приказ 2.

Видови мислење за усогласеноста со закони и регулативи



Пасуси за нагласување прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор

Во ревизорскиот извештај покрај изразеното мислење, ревизорот може да додаде пасус во кој се посочуваат одредени прашања од интерес за читателите на ревизорскиот извештај:

- Пасус за нагласување на прашање - Пасус кој е вклучен во извештајот на ревизорот кој се однесува на прашање кое е соодветно презентирано или обелоденето во финансиските извештаи кое, според расудувањето на ревизорот, е од таква важност, што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците.
- Пасус за други прашања – Пасус

кој е вклучен во извештајот на ревизорот кој се однесува на други работи освен оние презентирани или обелоденети во финансиските извештаи кои, според расудувањето на ревизорот, се релевантни за корисниците да ја разберат ревизијата, одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот.

При анализирањето на ревизорските извештаи од примерокот, увидено е дека во 42% од извештаите, ревизорите додаваат пасус за нагласување на прашање како и за други прашања.

Најчесто нагласувањето на прашањата опфаќа посочување од страна на ►

- ▶ ревизорот кон постоењето активни судски спорови и неусогласеност со законски одредби и регулативи. Во делот останати прашања најчесто

се наведуваат неусогласеноста на сметководствената евиденција и неусогласеноста со законски регулативи.

Наоди

Наодите од страна на државниот ревизор во поглед на спроведениот ревизорски ангажман кај одреден ентитет, може да се групираат во четири основни групи:

- Наоди поврзани со интерните контроли;
- Наоди поврзани со усогласеност

на работењето со законите и регулативите;

- Наоди поврзани со финансиските извештаи;
- Наоди поврзани со користењето (трошењето) на средствата во согласност со законските прописи.

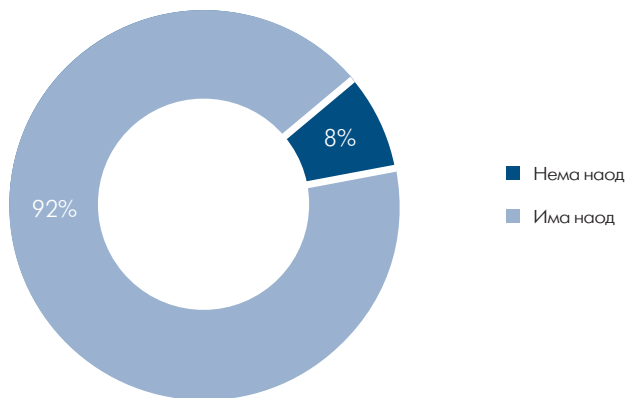
Наоди поврзани со интерни контроли

Наодите поврзани со интерните контроли се присутни во речиси секој ентитет. Истите се однесуваат на наоди поврзани со непостоење пишани процедури, непостоење софтвер за материјална и сметководствена

евиденција, невоставени контроли за интерните процеси на работењето, неусогласеност со ИТ-стандардите во државни институции или целосно непостоење на систем на интерни контроли.

Граф. приказ 3.

Наоди интерна контрола



Наоди поврзани со усогласеност на работењето со законите и регулативите

Во сите анализирани ревизорски извештаи на ентитети во државна сопственост има наод поврзан со усогласеноста на работењето со законите и регулативите. Ова

претставува сериозен проблем во државата ако се има предвид дека токму државните институции, законодавачите и регулаторите, му наложуваат на стопанството

► почитување правила, процедури, законски одредби и регулативи, а самите тие не ги почитуваат и не се усогласени во своето работење со нив.

Наодите во овој дел се од поширок спектар и се вклучени забелешки од страна на државниот ревизор во следниве области:

- Непочитување на Законот за внатрешна финансиска контрола;
- Комплетност на пријавените приходи;
- Несоодветна евиденција на основачкиот капитал;
- Неактивност на секторите за внатрешна ревизија;
- Неспроведување процедури на попис на средствата и обврските;
- Несоодветно спроведување на

процедурите за јавни набавки;

- Несоодветна евиденција на паричните средства;
- Несоодветна евиденција во трговската книга;
- Недостиг на градежни дозволи;
- Непреземање мерки за зголемување наплата и загуби од неефикасно и неефективно работење;
- Несоодветна систематизација на работни места и неусогласеност со законските одредби;
- Несоодветна исплата на прекувремена работа, исплата на поголеми надомести од законски утврдените и недостиг на правилник за плати;
- Недостаток на соодветна евиденција на вложувања во хартии од вредност;
- Неусогласеност во одредбите од

статутот со законските одредби;

- Несоодветно водење на сметководствената евиденција
 - непридржување со Законот за сметководство на непрофитни организации и Законот за сметководство на буџети и буџетски корисници;
- Неусогласеност со Законот за трговски друштва, Законот за работни односи, Законот за архивски материјал, Законот за градење, Законот за катастар на недвижности, Законот за користење и располагање со имоти во државна сопственост и имотите во општинска сопственост, Законот за јавни набавки, Законот за хартии од вредност и останати законски одредби.

Наоди поврзани со финансиските извештаи

Наодите поврзани со финансиските извештаи вклучуваат такви што директно се однесуваат на извештајот за финансиската состојба и извештајот за сеопфатна добивка (или, билансот на состојба и билансот на приходи и расходи). Овие наоди се наведени во секој ревизорски извештај, освен, секако, во ситуацијата каде што ревизорот се воздржал од давање мислење (што во пракса претставува ревизорски извештај од најлош вид бидејќи сугерира дека документацијата е до тој степен несоодветна, неуредна, некомплетна и неточна, што ревизорот не е во можност никако да оформи мислење и да квантифицира наод). Наодите каде што ревизорот изразува мислење, а кои се поврзани со финансиските извештаи се однесуваат на повеќе подрачја, меѓу кои:

- Несоодветна евиденција на материјалните средства

- ▶ (недвижноости, постројки и опрема);
- Недостаток на евиденција на судски спорови;
- Неспроведување одлуки од основачот;
- Неусогласеност на сметководствената евиденција со МСС;
- Неусогласеност на материјална со финансиска состојба;
- Неевидентирање на вонбилансната изложеност;
- Нереално и необјективно искажување на расходите во периодот;
- Несоодветно искажување на побарувањата и приходите;
- Недефиниран основачки капитал и неусогласеност на сметководствената евиденција со Централен регистар;
- Несоодветна примена на амортизациските стапки;
- Несоодветна евиденција и постапување со ситниот инвентар;
- Евиденција на нематеријални средства без да се изанализира дали истите ќе придонесат кон идни економски бенефити за ентитетот;
- Несоодветна процена на квалитетот на побарувањата и нивната наплатливост;
- Не се врши процена на ризиците;
- Несоодветна евиденција на инвестициите во тек.

Наоди поврзани со користењето (трошењето) на средствата во согласност со законските прописи

Наодите поврзани со користењето (трошењето) на средствата генерално се и наоди коишто се провлекуваат и во претходните подрачја бидејќи истите придонесуваат кон импликации врз интерните контроли, усогласеноста со регулативите и финансиските извештаи.

Овие наоди, доминантно се однесуваат на:

- Непочитување на законот за јавни набавки, создавање нерамноправна положба на понудувачите, непостоење фер конкуренција, јавност и транспарентност кај набавките, ризици од склучување договор со понудувач кој не исполнува услови, ненаменско користење на средствата и сл.;
- Неиздавање излезни фактури во ситуации на извршени работи и услуги;
- Несоодветна евиденција на доделените заеми и грантови;
- Трошење на средствата во повисоки износи од пропишаните со одредени законски одредби (Закон за работни односи, Закон за плати и други надоместоци на избрани и именувани лица во Република Македонија...).

Реакции по ревизорски извештај од страна на ревидираниот ентитет и одговор од ревизорот

Вообичаена ревизорска пракса е, по доставата на ревизорскиот извештај до ревидираниот ентитет од страна на раководството на ентитетот и неговите вработени, да добие одговор во кој ентитетот ќе се произнесе дали и во која мера ги прифаќа или не ги прифаќа наодите и каква ќе биде неговата реакција по истите. Од друга страна ревизорот на основ на доставените одговори од страна на ентитетот во форма на образложенија, податоци и дополнително обезбедени информации, дава конечен одговор дали останува на дефинираните наоди или ќе направи промена во ревизорскиот извештај.

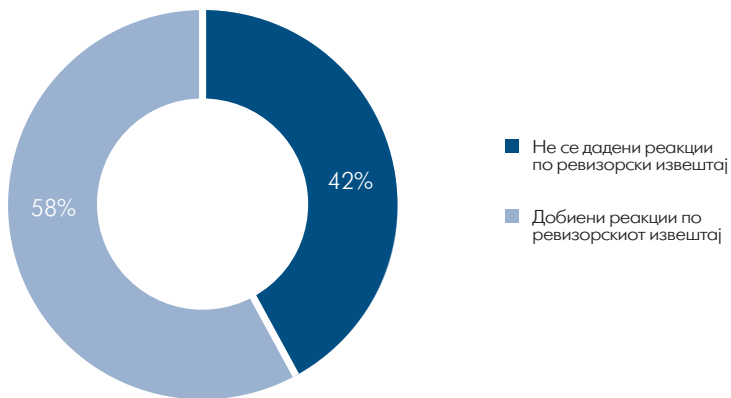
Од анализираниот примерок на ревидирани финансиски извештаи и добиените ревизорски мислења и наоди, значаен дел од ентитетите

► не доставиле никаков одговор до ревизорот, што е ситуација којашто загрижува бидејќи кон ревизорските наоди треба сериозно да се пристапи

и за истите да се изведе заклучок за дефинирање на идни постапки за подобрување на работењето.

Граф. приказ 4.

Реакции кон ревизорски извештај од страна на ревидираниот ентитет

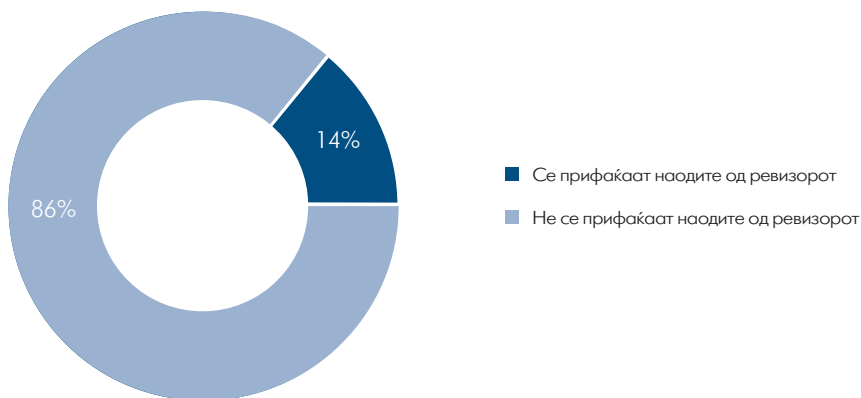


Реакциите од друга страна, пак, во исклучителен дел од ситациите се во насока на прифаќање на наодите од ревизорот и изјава дека ентитетот

ќе постапува по препораките од ревизијата. Во останатите реакции, ентитетот не се согласува со наодите на ревизорот.

Граф. приказ 5.

Видови реакции од ентитетот предмет на ревизија



Во одговорот кон реакциите од страна на ентитетите предмет на ревизија, ревизорот во ретки ситуации каде што му е доставено соодветно дополнување на податоци и информации, се согласува со

реакцијата на ентитетот, додека, пак, во доминантен број од наодите останува на ревизорското мислење и наодот бидејќи не се доставени дополнителни докази за промена на утврдената состојба од извештајот.

Резиме

Оваа анализа дава информации за видовите ревизорски извештаи спроведени од страна на државниот завод за ревизија кон ентитетите во државна сопственост и видовите наоди кои државните ревизори ги имаат откриено и обелоденето во своите извештаи. Анализата е спроведена преку проверка на квалитетот на извештаите во однос на повеќе дефинирани критериуми и начини на екстракција на наодите од страна на ревизорот.

Општи принципи кон кои треба да се придржува ревизорот во своите ангажмани се:

- Етика и независност;
- Професионално расудување, должно внимание и скептицизам;
- Контрола на квалитет;
- Раководење со ревизорскиот тим и неопходни вештини;

- Ревизорски ризик;
- Материјалност; и
- Документација.

Од анализата на примерокот може да се заклучи дека ревизорот при изразување на квалификувано мислење, причините за истото ги изнесува во соодветна перспектива, преку јасно образложување, упатување на важечките критериуми, природата и степенот на квалификација. Во зависност од видот на ревизија, извештајот вклучува препораки за корективни мерки и ги опфаќа сите недостатоци во внатрешната контрола кои придонеле за утврдената состојба. Загрижувачки е фактот што нема позитивно ревизорско мислење во ниту еден од анализираните ревизорски извештаи, додека пак позитивно ревизорско мислење за усогласеноста со законите и регулативите е само кај 8% од избраните јавни претпријатија. Практиката на ревизорот во однос на додавање на пасус за нагласување

на прашања и други прашања (околу 42% од ситуациите), дава добра основа дека се обрнува внимание кон одредени прашања од интерес за читателите на ревизорскиот извештај, меѓутоа дека се води сметка и за обрнување на внимание за работи кои што не се обелоденети во рамките на ревизорскиот извештај.

Во однос на конкретните наоди поврзани со интерните контроли, усогласеноста на работењето со законите и регулативите, наодите поврзани со финансиските извештаи и користењето (трошењето) на средствата согласно законските прописи, позитивно е тоа што ревизорот дава препораки меѓутоа неразумна е реакцијата од страна на ревидираните ентитети за неприфаќање на наодите без соодветен одговор по истите.

Охрабрува фактот дека по добиените реакции од страна на ревидираниот ентитет, во својот одговор ревизорот

останува на своите наоди, освен во исклучителни ситуации каде што аргументирано добива одговор од страна на ревидираниот ентитет. Сепак, нема информација за следење (follow-up) на ентитетот и состојбите и информациите за последователните настани поврзани со соодветниот ревизорски извештај.

Потребно е да се воспостави процедура за следењето на мерките/активностите преземени од одговорната страна како одговор на прашањата покренати во ревизорскиот извештај. Следењето треба се фокусира на тоа дали субјектот на ревизија соодветно ги решил покренатите прашања, вклучувајќи какви било пошироки импликации. Во случај на недоволни или незадоволителни мерки / активности од страна на субјектот на ревизија, може да се јави потреба од подготвување дополнителен извештај од страна на ревизорот и следствено соодветна реакција од страна на надлежните институции.

Информации за ИДСЦС

ИДСЦС е граѓанска тинк тенк организација која го истражува развојот на доброто управување, владеењето на правото и европските интеграции на Македонија. ИДСЦС има мисија да ја помогне граѓанската вклученост во носењето на одлуки и да ја зајакне партиципативната политичка култура. Преку зајакнување на слободарските вредности, ИДСЦС придонесува кон соживот помеѓу различностите.

Контакт податоци за ИДСЦС

Адреса: ул. Ѓуро Ѓаковиќ 52/1/2,
1000 Скопје.

Телефонски број/ факс: +389 2 3094 760,
електронска пошта: contact@idscs.org.mk

Информации за проектот

Проектот „Кон добро управување во државните претпријатија и независните тела“ (Improved good governance of state owned enterprises and independent state bodies) е финансиран од Обединетото Кралство преку Владата на Обединетото Кралство. Проектот го анализира перформансот на јавните претпријатија, претпријатијата во државна сопственост и независните државни тела во однос на адекватноста на нивното управување и управувачки процедури и врши проценка на тоа дали постојат процедури кои раководителите на овие институции ги прават отпорни на клиентелизам и корупција. Целта е иницирање на промени во управувачката култура на целните институции кои би придонеле кон нивен долгорочен, одржлив развој и би овозможиле основа за подобро внатрешно известување.

Информации за авторот

Групацијата A&VA е специјализирана компанија во областа на ревизија, даноци, советодавни и сметководствени услуги. Групацијата е фокусирана на домашни и европски клиенти притоа покривајќи различни сектори како трговија, производство, природни ресурси, енергетика, нафтени деривати, телекомуникации, ИТ, непрофитни организации, хуманитарни организации и многу други.

Компанијата е лиценцирана од страна на Советот за унапредување и надзор на ревизијата во Република Македонија и член на Институтот на сертифицирани ревизори на Република Македонија - Институт е член на меѓународната федерација на сметководители (IFAC) од 13 ноември 2013 година.

Групацијата A&VA е член на глобалната сметководствена мрежа MGI Worldwide, која претставува една од 20 најголеми мрежи на фирми од областа на ревизија, даноци, сметководство и консултантски услуги во светот.

Линк

—

**Ова издание е електронски
достапно на:**

-

<https://idscs.org.mk/mk/portfolio/анализа-ревизија-во-јавниот-сектор/>

Краток документ за јавни
политики бр.05/2019

Анализа на ревизорски извештаи на јавни претпријатија

-
Април 2019



British Embassy
Skopje

