



УДК:657.6-051-057.3
657.6-051-057.54

Стручен труд

СЛИЧНОСТИ И РАЗЛИКИ ПОМЕЃУ ЕКСТЕРНИТЕ И ИНТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ

д-р Јанка Димитрова

Апстракт

Дали финансиски информации за економските активности и настани на компанијата се точни, целосни и согласно со законската регулатива подготвени? Дали финансиските извештаи се реални? Дали ја прикажуваат вистинската и објективната финансиска состојба и перформансите на компаниите? Токму на овие прашања дава одговор екстерната ревизија, чија основна задача е да се создаде веродостојна информациона база, која ќе им овозможи на сите заинтересирани страни квалитетни информации при донесувањето на стратешки одлуки. Затоа, ревизија на финансиските извештаи на најважниот дел од целокупната ревизија.

Интерната ревизија се јавува како додаток на екстерната ревизија, вршејќи формални и суштински испитување на исправноста и сигурноста на сметководствената евиденција, на сите деловни функции во компанијата. Американскиот институт за интерни ревизори под интерна ревизија подразбира самостојна проценувачка функција востановена во компанијата за да ги испитува и оценува активностите на компанијата. Интерните ревизори во суштина водат сметка за правилното функционирање на компанијата и воспоставување на систем за ефективна внатрешна контрола. Соодветно организирана интерна ревизија, значително ја олеснува работата на екстерната ревизија.

Клучни зборови: *стручност, независност, објективност, испитување, проверка*

Вовед

Ревизијата претставува дополнително проверување на спроведените деловни настани, што се врши врз основа на постојните документи, и за разлика од контролата, ревизијата има главно корективен карактер. Развојот на ревизорската професија е тесно поврзан со развојот на сметководството.



Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи на претпријатијата, 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,
- точноста,
- постоење,
- случување,
- вреднување,
- мерење,
- права и обврски и
- презентирање и обелоденување.

Целта на ревизијата е на заинтересираните страни да им обезбеди докази за веродостојноста на одредени информации, што се добиени од оние на кои им е доверен имотот на претпријатието. Менаџментот на претпријатието е должен да креира и спроведе сметководствена евиденција и да се грижи за изготвување на финансиските извештаи во согласност со општоприфатените стандарди и рамка за финансиско известување.

Ревизијата опфаќа широк спектар на знаења од областа на сметководството, економијата, правото, етичките и законските норми, математички и статистички методи и претставува конгломерат од дисциплини и техники што на лицето - овластен ревизор, му овозможуваат да донесе суд во врска со вистинитоста и веродостојноста на финансиските извештаи на ентитетот каде што се врши ревизијата. Ревизијата претставува целокупност на теоријата и концептите применети при испитување на различните циклуси од работењето на деловниот ентитет, како што се: циклусот на приходи, продажба, набавки, производство, како и испитувањето на средствата, изворите и капиталот.

Ревизијата треба да ја вршат лица кои имаат:

- соодветно високостручно образование,
- професионалци со овластување за ревизор,
- објективни,
- непристрасни и
- независни.



Видови ревизори

Класификацијата на ревизорите главно се базира на нивната припадност кон определена професионална асоцијација, и се прави јасна дистинкција помеѓу екстерни ревизори, интерни ревизори, државни ревизори и судски ревизори, а за сите нив заедничко е што треба да бидат независни од ентитетот на кој се врши ревизија.

Екстерни ревизори - се независни, компетентни, високообразовани, искусни и стручни поединци, задолжени за испитување на презентираниите финансиски извештаи на претпријатијата клиенти за потребите на бројните екстерни и интерни корисници. Поимот екстерен ревизор се изедначува со независен ревизор или овластен јавен сметководител, бидејќи изразеното мислење на независниот ревизорот за реалноста, објективноста, вистинитоста и чесноста на презентираниите информации го зголемува кредибилитет на финансиските извештаи во очите на широк спектар корисници на ревизорските услуги (инвеститори, кредитори, акционери, банкари, владини агенции, работниците и јавноста).

Екстерниот ревизор мора да биде апсолутно независен од клиентот на кој врши ревизија, што подразбира да не е вработен кај клиентот и не е оптоварен со конфликт на интереси (основач, член на управен или надзорен одбор, роднинска поврзаност и сл.).

За стекнување лиценца со звањето овластен ревизор е потребен определен квантум на знаења, работно искуство и полагање на обемен и ригорозен испит. За одржување на ремето на професијата, ревизорите треба континуирано професионално да се едуцираат за перманентно освежување и ажурирање на стекнатите знаења.

Одговорноста за презентираниите финансиски извештаи е на менаџментот на претпријатието, додека одговорноста за ревидирањето на истите е на ревизорот. Ревизорот е одговорен и за точноста на применетите постапки и техники за ревизија, валидноста на прибраните докази, за оценката на доказите и за изразеното мислење во извештајот за извршената ревизија, за вистинитоста и чесноста на презентираниите податоци во финансиските извештаи на клиентот во согласност со сметководствените стандарди и останатата законска регулативи.

Интерни ревизори - се вработени во претпријатијата, владини агенции, јавни претпријатија, банки и слични институции, кои работат независно од сметководствениот и другите сектори и се фокусирани на финансиските и оперативните активности на претпријатието. Организирањето на службите за интерна ревизија зависи од типот на претпријатието, неговата големина и обем на работа. Интерните ревизори можат да вршат ревизија на финансиските извештаи, ревизија



на усогласеност на постапките, ревизија на работењето и судска ревизија. Тие се вклучени и им помагаат на екстерните ревизори во текот на спроведувањето на ревизијата на финансиските извештаи.

Лиценца за овластен интерен ревизор добиваат лицата кои имаат положен испит според посебните стандарди за интерна ревизија. Интерните ревизори треба да се независни и објективни при спроведувањето на своите активности. Фактот дека интерните ревизори се вработени во деловниот ентитет ја доведува во прашање нивната целосна независност.

Сличности помеѓу интерните и екстерните ревизори

Интерната и екстерната ревизија имаат доста сличности. Тоа во прв ред се согледува во регрутирањето на интерните ревизор¹, кои во најголем дел се од редовите на екстерните ревизори и овластените ревизори при Институтот за интерна ревизија, иако може да се пронајдат и во редовите на дипломираните студенти, вработените во претпријатието, овластените сметководители и слично. Понатаму, интерните ревизори не мора да се вработени во претпријатието, тие можат да бидат ангажирани и како надворешни лица. Друга сличност е тоа што активностите и постапките на интерната и екстерната ревизија можат да бидат слични, па дури и идентични за некои ангажмани.

Разлики помеѓу интерните и екстерните ревизори

Сепак, и покрај наведените сличности, помеѓу овие два вида ревизија има доста значајни разлики. Најголемата разлика е аспектот на поделбата прикажана во воведот, односно органот што ги спроведува. Интерната ревизија е институција на претпријатието и се спроведува од страна на ревизор кој е вработен во претпријатието или ангажиран како надворешно лице, но во секој случај е назначен од менаџерите, со што се доведува во прашање нејзината независност од раководството, за разлика од екстерната ревизија која се спроведува од страна на независен надворешен ревизор назначен од акционерите, односно содружниците во претпријатието. Следната разлика е во целите на ревизијата. Интерната ревизија има за цел преку додавање на вредност да го подобрува работењето на претпријатието, а целта на екстерната ревизија е да изрази мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи на претпријатието.

Делокругот и предметот на дејствување, исто така, се различни. Интерната ревизија е фокусирана на оценување и испитување на целокупното деловно работење, додека екстерната има помал предмет

1) Николовски, П.: „Интерна и екстерна ревизија“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, 2009; стр. 75



за разгледување, а тоа се финансиските извештаи. Екстерните ревизори обрнуваат внимание само на аспектите кои се материјално значајни за финансиските извештаи, додека интерните ревизори се сконцентрирани на откривање на сите видови измами и грешки во работењето на ентитетот. Разлики се појавуваат и во поглед на известувањето: интерните ревизори ги доставуваат извештаите само до одборот на директори или други органи на управувањето, а екстерните ревизори ги доставуваат до акционерите и други заинтересирани страни.

Клучни разлики има и во регулативата, бидејќи не постојат правни барања за станување на интерен ревизор, а исто така и делокругот и природата на интерната ревизија се утврдени со интерни политики и упатства на компанијата.² Од интерните ревизори, за разлика од екстерните, не се бара да бидат членови на професионални тела.

Друга разлика се јавува во поглед на сигурноста на ревизорите. Интерните ревизори се вработени во претпријатието и може да бидат отпуштени од страна на директорите или пониско ниво на менаџмент, само според нивните стандардни (вообичаени) работни права. За разлика од нив, екстерните ревизори се ангажирани за пократок период (вообичаено една година) и можат да не бидат повторно ангажирани со одлука на акционерите и со посебно известување на генералното собрание, но не и од страна на директорите.³

Релации помеѓу интерните и екстерните ревизори

Поради перманентно присутната опасност од одредена доза на субјективизам во извештаите на интерните ревизори се инсистира на проширување на делокругот на активностите на екстерните ревизори со дополнителна проверка и оценка на нивниот бонитет. Бидејќи интерната ревизија претставува контрола на контролниот систем на претпријатието и солиден информатор на екстерната контрола, пожелно е екстерната ревизија во неа да гледа и фактички да има соработник. Интерната ревизија претставува не само контролна потпора на менаџментот на компанијата, туку и врска меѓу системот на интерната контрола и екстерната ревизија што, од своја страна, пак, бара нивна целосна кооперативност.

2) Ревизија I; Институт на овластени ревизори на Република Македонија, 2009; стр. 124

3) Ревизија II; Институт на овластени ревизори на Република Македонија, 2009; стр. 135



Релацијата помеѓу интерните и екстерните ревизори е прикажана на слика 1:

Во врска со	Интерна ревизија	Екстерна ревизија
1. Фокусираност	Обезбедува услуги од областа на финансиите, оперативни, убедување, советување, управување, компјутери и измами	Пред сè врши проверка на финансиските извештаи
2. Раководство	Административно го известува менаџментот. Градење на односи во организацијата заради навремено утврдување и решавање на проблемите	Го известува раководството за финансиските прашања
3. Одборот за ревизија	Поднесува известувања до одборот за ревизија. Дава мислења во врска со ризиците во работата на организацијата, за финансиските извештаи, за системот на внатрешна контрола, за нивото на усогласеност со законите, за прописите и политиката	Му потврдува на одборот за ревизија за точноста на финансиските извештаи. Го ажурира објавувањето на нерешените сметководствени прашања и нивното влијание на организацијата
4. Стандардите	Ги следи ПА стандардите за професионална практика на внатрешната ревизија	Ги применува меѓународните сметководствени и ревизиски стандарди.
5. Пристапот	Врши приспособување на пристапот со цел да се задоволат целите на одделни работни задачи	Обично го следи утврдениот пристап заснован на претходната работа
6. Ограничувањата	Покажува организациска самостојност и објективност во пристапот на работата, но не е зависна од организацијата	Независен е во својата работа



7. Резултатите	Утврдува проблеми, дава препораки и помага при донесување на одлуките	Ги исполнува законските барања и потребните корекции за да се постигне финансиска точност. Не ги бара причините за грешките
8. Контрола	Ги оценува контролите за финансиско и оперативно усогласување на ниво на процеси	Ја оценува доверливоста на внатрешната контрола во поглед на информациите кои влегуваат во финансиските системи
9. Ризик	Ги утврдува и квалификува клучните разлики во работењето, за да се оцени веројатноста на нивното појавување и влијанието врз работењето. Дава препораки како резултат на проценетиот ризик.	Ги утврдува клучните трансакции и нивната изложеност на ризик во корист на финансиските извештаи
10. Измами	Ги опфаќа чекорите кои се преземаат во откривање на измамите во програмите за ревизија и ги истражува тврдењата за измами	Не врши ревизија за измами
11. Препораки	Му дава на менаџментот препораки во известувањата за ревизија со цел преземање на корективни мерки	Дава препораки на контролорите за преземање на корективни мерки. Мерките кои се преземаат се дискреционо право на финансиското раководство
12. Следење	Ги следи клиентите со цел да обезбеди извршување на работата во доволна мера со цел донесување на одлуки за проблемите	Го ограничува следењето, пред сè, во областа на финансиите
13. Независност	Независен е од активностите кои ги проверува, ама е подготвен да одговори на сите потреби и желби на менаџментот	Независна е од менаџментот и одборот на директори



14. Зачестеност	Константно ги проверува активностите	Ги проверува периодичните финансиски извештаи - обично еднаш годишно
15. Сеопфатност	Ги познава процесите и ги утврдува причините за неправилностите и дава препораки	Ја согледува точноста и објективноста на извештаите
16. Корисници	Му помага на менаџментот на фирмата	Екстерната ревизија е инструмент за заштита на сопствениците на капиталот
17. Сложеност	Интерната ревизија е посложена, бидејќи покрај знаењата од областа на ревизијата (стандарди) мораат да имаат и добро познавање на работните процеси и организацијата на работата во фирмата	Не ги утврдува причините за неповолните финансиски ситуации и не дава предлози за подобрување на работниот процес

Слика 1. Релација помеѓу интерните и екстерните ревизори

Неопходноста од соработка на релацијата екстерни-интерни ревизори, професионалната регулатива со MPC 610 - Разгледување на работата на интерната ревизија, укажува на алтернативните правци во соработката помеѓу екстерните и интерните ревизори кај деловните ентитети кои имаат посебно организирани служби за интерна ревизија.

Заклучок

Изразеното мислење на независниот (екстерниот) ревизорот за реалноста, објективноста, вистинитоста и чесноста на презентираниите информации го зголемува кредибилитет на финансиските извештаи во очите на широк спектар корисници на ревизорските услуги (инвеститори, кредитори, акционери, банкарите, владини агенции, работниците и јавноста).

Интерните ревизори се фокусирани на финансиските и оперативните активности на претпријатието и организирањето на службите за интерна ревизија зависи од типот на претпријатието, неговата големина и обем на работа.

Бидејќи интерната ревизија претставува контрола на контролниот систем на претпријатието и солиден информатор на екстерната контрола, екстерната ревизија во неа гледа и фактички има соработник кој значително им ја олеснува работата на екстерните ревизори при ревизијата на финансиските извештаи. Интерната ревизија претставува



не само контролна потпора на менаџментот на компанијата, туку и врска меѓу системот на интерната контрола и екстерната ревизија што.

Литература

- Ацески, Б., Трајкоски, Б.: „Интерна и екстерна ревизија“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, 2004.
- Димитрова Ј.: Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизирање капитал преку емисија на хартии од вредност, докторска дисертација, Економски факултет - Прилеп, 2010 г.
- Николовски, П.: „Интерна и екстерна ревизија“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, 2009; стр. 75.
- „Правилник за основните елементи на упатството за работа, повелбата, годишниот план и програмата за внатрешна ревизија“; Република Македонија, Министерство за финансии, Централна внатрешна ревизија; Скопје, мај 2005.
- Ревизија I; Институт на овластени ревизори на Република Македонија.
- Ревизија II; Институт на овластени ревизори на Република Македонија, 2009.