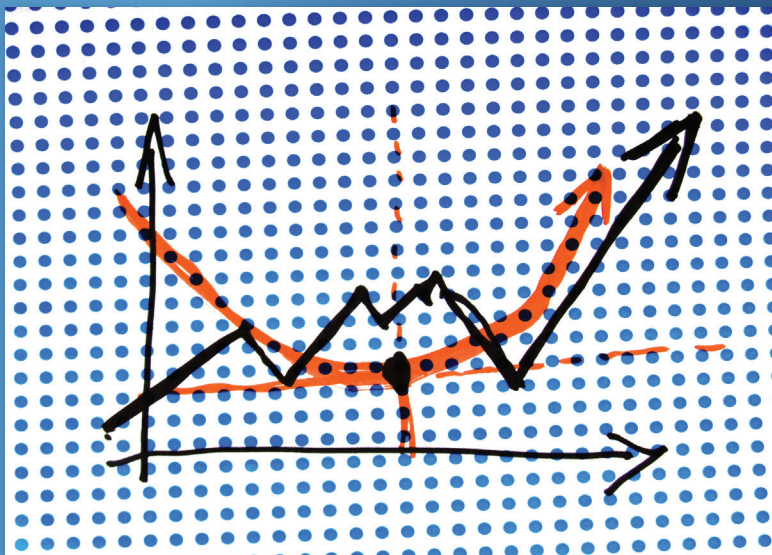


УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП  
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ



ISSN 1857- 7296

# ГОДИШЕН ЗБОРНИК 2016 YEARBOOK



ГОДИНА 8

VOLUME X

GOCE DELCEV UNIVERSITY – STIP  
FACULTY OF ECONOMICS

УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП  
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

---

ISSN: 1857- 7296



**ГОДИШЕН ЗБОРНИК  
2016**

**YEARBOOK**

ГОДИНА 8

VOLUME X

---

GOCE DELCEV UNIVERSITY - STIP  
FACULTY OF ECONOMICS



**ГОДИШЕН ЗБОРНИК  
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ  
YEARBOOK  
FACULTY OF ECONOMICS**

За издавачот:

Проф. д-р Трајко Мицески

**Издавачки совет Editorial board**

Проф. д-р Блажо Боев	Prof. Blazo Boev, Ph.D
Проф. д-р Лилјана Колева - Гудева	Prof. Liljana Koleva - Gudeva, Ph.D
Проф. д-р Трајко Мицески	Prof. Trajko Miceski, Ph.D
Проф. д-р Ристо Фотов	Prof. Risto Fotov, Ph.D
Проф. д-р Круме Николоски	Prof. Krume Nikolovski, Ph.D
Проф. д-р Еленица Софијанова	Prof. Elenica Sofijanovska, Ph.D
Доц. д-р Емилија Митева-Кацарски	Emilija Miteva-Kacarski, Ph.D
Доц. д-р Благица Колева	Blagica Koleva, Ph.D
Доц. д-р Љупчо Давчев	Ljupco Davcev, Ph.D

**Редакциски одбор Editorial staff**

Проф. д-р Трајко Мицески	Prof. Trajko Miceski, Ph.D
Проф. д-р Ристо Фотов	Prof. Risto Fotov, Ph.D
Проф. д-р Круме Николоски	Prof. Krume Nikolovski, Ph.D
Проф. д-р Ристе Темјановски	Prof. Riste Temjanovski, Ph.D

**Главен и одговорен уредник Managing & Editor in chief**

Проф. д-р Трајко Мицески Prof. Trajko Miceski, Ph.D

**Јазично уредување Language editor**

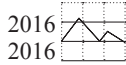
Даница Гавриловска-Атанасовска Danica Gavrilovska-Atanasovska  
(македонски јазик) (Macedonian)

**Техничко уредување Technical editor**

Славе Димитров Slave Dimitrov  
Благој Михов Blagoj Mihov

**Редакција и администрација Address of editorial office**

Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип Goce Delcev University  
Економски факултет Faculty of Economics  
бул „Крсте Мисирков“ бб Krste Misirkov b.b., PO box 201  
п.фах 201, 2000 Штип, Македонија 2000 Stip, R of Macedonia



---

**СОДРЖИНА**  
**CONTENT**

Проф.д-р. Трајко Мицески, Марија Михајлова <b>УЛОГАТА НА МЕНАЏМЕНТОТ ЗА УСПЕШНО РАБОТЕЊЕ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИНСТИТУЦИИ.....</b>	7
Проф. д-р Јанка Димитрова, Павлинка Димитрова <b>АКТУЕЛНА СОСТОЈБА СО РЕВИЗОРСКАТА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА .....</b>	21
Доц.д-р Емилија Митева-Кацарски <b>АЛТЕРНАТИВНИ ИЗВОРИ НА ФИНАНСИРАЊЕ НА ТРГОВИЈАТА .....</b>	37
Доц.д-р Стеван Габер, доц. д-р Илија Груевски <b>ЕКОНОМСКИ ТЕОРИИ НА ЈАВЕН ИЗБОР.....</b>	49
А.Зисовска, проф. д-р Т.Мицески <b>ВЛИЈАНИЕТО НА СИСТЕМОТ ЗА НАГРАДУВАЊЕ ВРЗ ЗАДОВОЛСТВОТО НА ВРАБОТЕНИТЕ .....</b>	61
Емилија Божинова Манојлова, проф.д-р Ристо Фотов <b>ТЕОРИИ ЗА СТРУКТУРАТА НА КАПИТАЛОТ.....</b>	81
Горан Стаменков, проф.д-р Ристо Фотов <b>РИЗИЧЕН КАПИТАЛ, ФОНДОВИ И ВИДОВИ НА РИЗИЧЕН КАПИТАЛ .....</b>	91
Анета Десковска, проф.д-р Трајко Мицески <b>УЛОГАТА НА КОМУНИКАЦИСКИТЕ ВЕШТИНИ И ИНФОРМАТИЧКИТЕ КОМУНИКАЦИСКИ ТЕХНОЛОГИИ ВО БИЗНИС-АКТИВНОСТИТЕ.....</b>	101
Д. Цековска, проф.д-р Т. Мицески <b>СПОСОБНОСТА НА ЛИДЕРОТ ЗА ВАЛОРИЗИРАЊЕ НА ПЕРФОРМАНСИТЕ НА ВРАБОТЕНИТЕ .....</b>	123



Д. Гелевски, проф. д-р Т. Мицески

**ОБУКА НА ЧОВЕЧКИ РЕСУРСИ СО ПОСЕБЕН ОСВРТ НА  
АДМИНИСТРАТИВНИ СЛУЖБЕНИЦИ** ..... 145

Рина Латифи Исаки, проф. д-р Трајко Мицески

**МИГРАЦИЈА НА ЗДРАВСТВЕНИТЕ КАДРИ ОД  
РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА** ..... 165

Верица Митева, проф. д-р Трајко Мицески

**ПРАВИЛЕН ПРИСТАП ВО УПРАВУВАЊЕ СО  
КОНФЛИКТИ КАКО ФАКТОР ЗА ВЛАДЕЕЊЕ НА ДОБРА  
ОРГАНИЗАЦИСКА КУЛТУРА** ..... 197

Сребра Иљовска, проф. д-р Трајко Мицески

**КРЕИРАЊЕ НА МЕНАЏМЕНТ СТРАТЕГИЈА ВО  
ЗДРАВСТВЕНА УСТАНОВА СО ФОКУС НА ВЛИЈАНИЕТО  
НА ОДРЕДЕН ОДДЕЛ**..... 221

Никола Горгиевски

**ЗАДАЧИ НА ФИНАНСИСКАТА ФУНКЦИЈА ВО  
КОМПАНИИТЕ** ..... 243

Горица Стојанова, проф. д-р Еленица Софијанова

**ТИМОВИТЕ КАКО ФАКТОР ЗА ЕФИКАСНО  
РЕАЛИЗИРАЊЕ НА СТРАТЕГИЈАТА НА ОРГАНИЗАЦИЈА** ..... 257



## АКТУЕЛНА СОСТОЈБА СО РЕВИЗОРСКАТА ПРОФЕСИЈА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

д-р Јанка Димитрова<sup>1</sup>, Павлинка Димитрова<sup>2</sup>

### Краток извадок

Современата ревизија во Република Македонија е релативно млада професија која зад себе има искуство од околу дваесетина години, но сепак е на професионално ниво за кое со право може да се каже дека е резултат на заложбите на сите учесници во процесот на ревизија и нивните корисници. Потребата од постоење на Кодекс на однесување на ревизорот се појавува пред сè од динамичните услови во кои работат компаниите. Карактеристика за денешни услови на стопанисување е тоа што се врши трансфер на капиталот каде што дејствуваат различни правила и начин на стопанисување, па поради тоа е потребно да се донесат стандардизирани правила кои ќе важат за целокупното финансиско изветување, односно правила кои ќе се применуваат во подготовката и прикажувањето на финансиските извештаи. Професионалниот ревизор не треба свесно да се ангажира во кое било деловно работење, занимање или активност коишто ги обезвреднуваат или можат да ги обезвреднат интегритетот, објективноста или добрата репутација на професијата и следствено нема да бидат во согласност со основните ревизорски принципи.

**Клучни зборови:** *ревизор, етика, професионалност, институт на ревизори, кодекс, стандарди.*

1) Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип [janka.dimitrova@ugd.edu.mk](mailto:janka.dimitrova@ugd.edu.mk)

2) студент на постдипломски студии на Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип [dimitrova\\_p@hotmail.com](mailto:dimitrova_p@hotmail.com)



## CURRENT SITUATION WITH AUDIT PROFESION IN REPUBLIC OF MACEDONIA

**Associate Prof. Janka Dimitrova<sup>3</sup>, Dimitrova Pavlinka<sup>4</sup>**

### **Abstract**

Modern Auditing in the country is relatively young profession that has experience of about twenty years, but it is at a professional level which can rightly be said to be result the efforts of all participants in the review process and their users. The need for a Code of Conduct auditor appears before dinaminchnite of working conditions companies. A feature of the present conditions is that we have a transfer of capital from one place to another which is affected by various rules and work, therefore it is necessary to bring standardized rules that will apply to the overall financing izvetuvanje or rules that will applied in the preparation and presentation of financial statements. A professional auditor shall not knowingly engage in any business, occupation or activity that devalued or may disparage the integrity, objectivity or the good reputation of the profession and thus will not be consistent with the basic auditors principles.

**Keywords:** *auditor, ethics, professionalism, Institute Code Standards*

### **Вовед**

Во овој труд ќе биде анализирана актуелната состојба со ревизорската професија во Република Македонија, преку анализирање на развојот на ревизорската професија во Република Македонија, почетоците односно појавата на ревизорската професија во Република Македонија, како и факторите кои влијаат врз постоењето на истата, законското регулирање на ревизорската професија во Република Македонија, согласно со Законот за ревизија, состојбите и перспективите на ревизорската професија во Република Македонија, како и компарација и истата со ревизорската професија во ЕУ, придонесот на Институтот на овластени ревизори врз развојот и дигнитетот на ревизорската професија во Република Македонија, како и имплементацијата на ревизорските стандарди на ревизорското работење во Република Македонија (Меѓународни стандарди за ревизија, Ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI) и Меѓународни стандарди за професионално спроведување на интерната ревизија).

3) Faculty of economics University „Goce Delcev” Stip janka.dimitrova @ugd.edu.mk

4) graduate of Faculty of economics University „Goce Delcev” Stip dimitrova\_p@hotmail.com



## 1. Развој на ревизорската професија во Република Македонија

Ревизијата како професија е релативно млада во Република Македонија. Развојот на современата ревизорската професија во Република Македонија, започнува по осамостојувањето односно во почетокот на деведесеттите години од 20 век, а поголем подем добива по завршувањето на процесот на приватизација<sup>5</sup>, кога се појави потреба за ревизија на финансиските извештаи односно давање на објективно мислење во врска со веродостојноста, објективноста и точноста на податоците кои се прикажани во финансиските извештаи. Она што е особено карактеристично е што во овој краток период од историскиот развој на ревизијата во Република Македонија може да се каже дека ги следи ревизорските трендови и во неа се интегрирани сите меѓународни ревизорски стандарди и прописи.

### 1.1 Појава на ревизорската професија во Република Македонија

Гледано од историски аспект потребата за ревизија на финансиските извештаи во Република Македонија се појавила, пред сè, како резултат на потребата од свеж капитал којшто требало да го подобри работењето на компаниите по распаѓањето на СФРЈ и приватизацијата на капиталот. Имено странските инвеститори пројавиле интерес при процесот на донесувањето на инвестициски одлуки да им биде дозволен пристап до ревидираните финансиски извештаи кои во себе требало да имаат и ревизорско мислење за објективноста и независноста на податоците кои биле прикажани во нив, со цел да ги намалат своите ризици при инвестирањето. Па поради тоа тогашниот Завод за платен промет (ЗПП) за да ги задоволи потребите за спроведување ревизија на финансиските извештаи на компаниите го мобилизирал целокупниот домашен стручен потенцијал и светски реномирани ревизорски компании со своите експерти од нивните филијали во Прага, Софија и Белград, за да му помогнат при започнувањето на ревизијата.<sup>6</sup> Исто така, потребно е да се потенцира и тоа дека во овај период по осамостојувањето сè уште постоеле корени од стариот систем со кој не ѝ се придавала голема важност на ревизијата на финансиски извештаи, но со дефинирањето на правецот на македонското стопанство дека ќе оди во насока на пазарно стопанство и пазарни правила на работење, потребата од ревизија на финансиските извештаи и јавно објавување на истите се зголемила. Притоа, првиот закон за

5) Ревизијата како професија во Република Македонија, Центар за економски анализи, текст преземен од [http://www.cea.org.mk/documents/kolumnii/Revizija\\_u\\_RM\\_new.pdf](http://www.cea.org.mk/documents/kolumnii/Revizija_u_RM_new.pdf)

6) Николовски, П. (2004), „Организација на ревизијата” Економски факултет - Прилеп, стр.34





ревизија бил донесен во 1997 година, кој претставува и законска рамка за понатамошниот развој на ревизијата како независна професија. Кој постепено се надоградувал со измените кои се донесени во 2002, 2005, 2008, 2010, 2011, 2013, 2014, 2015 и 2016 година за да може со право да се каже дека ревизијата полека го фаќа чекорот со меѓународната ревизорска теорија и практика.

## **1.2. Фактори кои влијаат врз постоењето на ревизорската професија во Македонија**

Развојот на современата ревизија го детерминирале повеќе видови на фактори кои повеќе или помалку имале влијание на неа. При дефинирањето на тие фактори, првенствено треба да се истакне потребата за верификувани и објективни информации од финансиските извештаи со кои корисниците на тие финансиски извештаи ќе бидат сигурни дека се прикажува вистинската финансиска слика на компанијата. Ова е посебно важно во услови на пазарна економија каде што ревизијата на финансиските извештаи е значаен сегмент кој може да влијае врз пазарната клима и работењето на компанијата. Имено, доколку компанијата има недостаток на финансиски средства и сака да привлече инвеститори тоа може првенствено да го направи доколку достави ревидирани финансиски извештаи каде што овластениот ревизор има дадено свое мислење во врска со вистинитоста и објективноста на информациите кои се содржани во нив.

Покрај инвеститорите како корисници на информациите од финансиските извештаи може да се јават банките, државата, акционерите, менаџерите, па и вработените затоа што сите тие имаат потреба да ги знаат вистинските информации за резултатите од работењето на компанијата и сите нејзини финансиски показатели. Исто така, со ревидираните финансиски извештаи пристапот до пазарот на капитал е подобар и поинтензитетен, затоа што компаниите ќе може посамоуверено да пристапат на тој пазар. Имено, преку извештајот на независните ревизори компанијата на своите потенцијални инвеститори ќе им понуди степен на сигурност на реалноста и објективноста во презентираниите информации, со што се штитат учесниците на пазарот на капитал од нереалното презентирање на финансиски информации во финансиските извештаи.

Помалите компании, иако законски не се задолжени да вршат ревизија на финансиските извештаи, тие ја прифаќаат ревизијата со цел да добијат подобри услови за кредит од банките или други поповолни услови на финансирање како на пример, финансирање преку деловни партнери, финансирање преку лизинг аранжмани и сл. Како битен фактор



во овај контекст може да се наведе и тоа дека доколку се врши ревизија на финансиските извештаи тоа ќе придонесе и во процесот на изготвување на финансиските извештаи на компаниите, сметководителите и менаџерите да бидат внимателни и претпазливи, и што е можно повеќе да ги намалат разните, пропусти и грешки кои можат да настанат во финансиските извештаи. Исто така ревизијата на финансиските извештаи може да придонесе за намалување на низа неправилности во функционирањето на компанијата, во насока на подобрување на системот на контрола, со што би се зголемиле ефективноста и ефикасноста во работењето. Покрај овие фактори кои влијаат во постоењето и развојот на ревизорската професија во Република Македонија, можат да се издиференцираат и следните фактори<sup>7</sup>:

- конфликт на интереси,
- консеквентност,
- комплексност,
- оддалеченост.

**Конфликт на интереси** - Поради сложеноста на ревизијата на финансиски извештаи можат да се појават конфликт на интереси помеѓу корисниците. Па така еден од основните конфликти на интереси се јавува помеѓу корисниците на финансиските извештаи (акционери, банки, држава и др) кои се заинтересирани за објективната состојба на компанијата и менаџерските кои се одговорни за изготвување на финансиските извештаи. Притоа екстерните корисници на финансиски извештаи секогаш се заинтересирани за да се прикаже фактичката состојба на компанијата и нејзините вистински резултати од работењето, а од друга страна менаџерите кои управуваат со компанијата и директно влијаат во изготвувањето на финансиските резултати некогаш бараат да се направат некои измени во финансиски податоци поради добивање некои бенефиции, како на пример нови инвестиции, поволен кредит од банка, дури и личен интерес, како на пример бонуси во платите и сл.

**Консеквентност** - Консеквентноста е таков фактор каде што се потенцира дека секое неправилно прикажување во финансиските извештаи може да носи определени последици, доколку тоа е намерно и смислено направено. Притоа тука се потенцира дека секое неправилно прикажување на податоците во финансиските извештаи може да влијае врз одлуките на инвеститорите и акционерите и врз нивната очекувана добивка. А исто така, тоа влијае и врз одлуките на менаџерите кои иако тоа

7) Ацески, Б., Трајкоски, Б., (2004), „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, стр.29



го прават заради постигнување на определени цели, во иднина тоа може да му донесе други негативни последици. Поради значајноста на овој фактор мора да се потенцира дека ревизијата на финансиски извештаи токму придонесува да се намали влијанието на консеквентоста од финансиските извештаи, затоа што врши целосна контрола на финансиските извештаи и дава свое независно мислење во врска со објективноста и вистинитоста на податоците.

**Комплексност** - Изготвувањето на финансиските извештаи е комплексно, пред сè поради фактот што во денешни пазарни услови на стопанисување компанијата врши низа активности кои повеќе или помалу имаат влијание на крајниот резултат на работење. Сведоци сме дека денешните финансиски извештаи, иако со примена на новите технолошки постигнување кои во голема мера го намалуваат мануелното внесување и обработка на податоци, сепак тие сами по себе вклучуваат огромен број на ставки во кои можат да се направат грешки и пропусти. Поради тоа ревизијата на финансиски извештаи е значајна, бидејќи може да го открие поголемиот дел на тие грешки и пропусти и да укаже на нив за во иднина да не се случат.

**Оддалеченост** - Оддалеченоста како фактор за разојот на ревизорска професија е доста значаен посебно во денешни услови на работење кога имаме отворено пазарно стопанство и поголема просторна оддалеченост помеѓу компаниите и корисниците на финансиските информации. Поради тоа се јавува потреба да се утврди вистинитоста на прикажаните финансиски извештаи, која е од голема важност за понатамошна соработка на нивните корисници. Тоа секако ќе се направи со ангажирање на ревизорско друштво кое како независно тело може да даде свое мислење за вистинитоста и објективноста на податоците во финансиските извештаи и со тоа да даде голем придонес во релациите кои ќе се појават помеѓу корисниците на тие извештаи и во градењето на нивната меѓусебна доверба.

## 2. Законско регулирање на ревизорската професија во Република Македонија

При дефинирањето на законската рамка на ревизијата е потребно да се напомене дека последниот закон за ревизија е донесен во 2016 година кој претставува дополнување на одредбите кои произлегува од законите од 1997, 2002, 2005, 2008, 2010, 2011, 2013, 2014, 2015 и 2016 година. Според овај Закон, под ревизија се подразбира независно испитување на финансиските извештаи или консолидираните извештаи и на финансиските информации, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост



и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување. Притоа посебно се дефинирани законската ревизија и договорна ревизија.

Под законска ревизија се подразбира задолжително испитување на финансиските извештаи или консолидираните извештаи и други информации кое се врши врз основа на закон во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија на IFAC, и тоа:

- финансиските извештаи на трговските друштва определени со закон, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување и
- финансиските информации подготвени во согласност со соодветни критериуми, со цел за изразување на мислење за финансиските информации.

Под договорна ревизија пак се подразбира незадолжително испитување на финансиските извештаи, која се врши врз основа на договор во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија на IFAC, со цел да се изрази мислење во врска со нивната вистинитост и непристрасност и нивната усогласеност со прифатената рамка за финансиско известување, при што субјектите кои не се страни на договорот за ревизија се потпираат на финансиските извештаи и ревизорскиот извештај подготвен според овие стандарди. Исто така, со овај закон се уредуваат и други делови од ревизијата, како што се субјекти на ревизијата, ревизор, ревизорско друштво, овластен ревизор, државен завод за ревизија и многу други термини со кои ревизорската професија во Македонија ја доближуваат со светската практика и меѓународните ревизорски практики.

### **3. Состојби и перспективи на ревизорската професија во Република Македонија**

Треба да се потенцира фактот дека во овај дваесетгодишен развој, ревизијата во Република Македонија има голем напредок и прави големи напори да го следи чекорот на развојот на ревизијата на глобално ниво. Исто така, треба да се напомене и тоа дека преку успешна ревизијата на финансиските извештаи на компаниите може со сигурност да се каже дека стварно ја изразуваат нивната финансиска кондиција, и се добра основа за привлекување на странски капитал. А секако тоа може да се направи единствено доколку се вложи во едукација и обука на ревизорите во меѓународните професионални организации.

Кога се зборува за можностите на ревизијата на финансиски извештаи во Република Македонија, исто така, треба да се потенцира трендот на



перманентно зголемена побарувачка на овластени ревизори и се очекува таквиот тренд да се задржи и во иднина. Оваа појава е резултат на потребата да се подобри кредибилитетот и транспарентноста на финансиските извештаи кај компаниите било да се од јавниот или од приватниот сектор. За да се задоволат ваквите барања се очекува во годините што доаѓаат ревизорската професија неминовно да се развива во таа насока и да прави промени во нејзиното дејствување што ќе овозможат целосно покривање на барањата на корисниците на нејзините услуги.

Забрзаниот економски раст и развој во одделните национални економии во последниве години на меѓународниот економски и политички амбиент не му донесе само позитивни промени, туку напротив на современите услови на стопанскиот раст и развој не му се туѓи, па ниту непознати: отсуството на слободен тек на информации, агресивната корупција, феноменот „перење пари“, а и многу други аномалии што се јавија како нус-продукти од процесот на трансформација на економскиот и политичкиот систем, особено во земјите во транзиција. Поради тоа може да се потенцира дека ревизорите мора да направат приспособување на ревизорската практика со потребите на глобалниот пазар, од што произлегува и значење на развојот на меѓународните ревизорски стандарди во насока на постигнување висок степен на унифицираност на резултатите од ревизорската професија, со кој ќе им се овозможи на корисниците поголем степен на доверба во валидноста и кредибилитетот на презентираниите финансиски извештаи, како и можност за нивно меѓународно компарирање.

### **3.1. Ревизорската професија во Република Македонија наспроти ревизорската професија во ЕУ**

При дефинирање на развојот на ревизорската професија во Македонија неминовно е да се направи компарација на тоа како е организирана ревизијата кај нас, а како во светски рамки. Дефинирањето на ревизијата на глобално ниво треба да се потенцира постоењето на професионални организации кои го регулираат, организираат и контролираат работењето на ревизорите. А тука мора да се споменат:

- АССА – Association of Certified Chartered Accountants од Велика Британија,
- АИСПА – Association of Certified Public Accountants од САД.

АССА е професионална организација која го организира едуцирањето на ревизорите и е овластена да им издава лиценци на ревизорите, но и да ги одзема на одредени ревизори кои не ја вршат ревизијата во согласност со определените стандарди за ревизија и етика. АСПА е, исто така,



професионална организација која има голем придонес во обучувањето на ревизорите и развојот на ревизорската професија, согласно со меѓународните стандарди за ревизија и кодексот на етика. При дефинирањето на развојот на Македонската ревизија треба да се напомене дека и таа се развива врз основа на утврдените меѓународни ревизорски стандарди и кодексот на етика. А во нејзиниот развој придонеле и следните ревизорски институции:

- Државен завод за ревизија;
- Институт за овластени ревизори;
- Совет за унапредување и надзор на ревизијата;
- Друштво за ревизија;
- Овластени ревизори.

Државниот завод за ревизија дал голем придонес во развојот на современата ревизорска професија. Тој е оформен во 1999 година и представува институција која дала силен придонес во професионалниот развој на овластените ревизори и ревизорски друштва во согласност со Меѓународните стандарди, европската регулатива и најдобрата меѓународна пракса. Делокругот на работа на Државниот завод за ревизија е уреден со Законот за ревизија и другите правни акти, кои го утврдуваат местото и улогата на Државниот завод за ревизија, како врховна ревизорска институција на Република Македонија.

Исто така, во овај контекст е потребно да се наведе и придонесот на Институтот за овластени ревизори кои се основа 2006 година и во него членуваат сите овластени ревизори и ревизорски друштва. Оваа професионална организација има за задача да се грижи за професионалната надградба на ревизорите и почитување на Меѓународните стандарди и етики при процесот на ревизија. Исто така, води регистар на сите овластени ревизори и ревизорски друштва, дава предлози до Министерството за финансии за промени во законската регулатива.

Советот за унапредување и надзор на ревизијата на Република Македонија (СУНППМ) е основан согласно со 8-та директива на Европска Унија, во втората половина на 2012 година, како самостојно и независно регулаторно тело, со јавни овластувања утврдени во Законот за ревизија и истиот константно работи во насока на унапредување на ревизијата. Целта на Советот е преку стручни анализи и препораки, советувања и вршење независен јавен надзор на ревизијата, да работи во насока на нејзино унапредување, да го поттикнува придржувањето кон високите професионални стандарди во ревизиската професија, како и да ја зајакне довербата на инвеститорите во податоците кои се објавени во годишните



и консолидираните сметки на големите и средни трговци во Македонија. СУНРРМ активно соработува и со Институтот на овластени ревизори на Република Македонија, заради остварување на своите надлежности утврдени во Законот за ревизија.

Друштвата за ревизија претставуваат специјализирани трговски друштва кои работат во рамките на Законот за ревизија, Законот за трговски друштва, Меѓународните стандарди и правила и Кодексот на етика. При формирањето на ревизорско друштво мора да се вработени најмалку двајца овластени ревизори од кои едниот е основач на друштвото. А за започнување на работа на друштвото мора да имаат добиено лиценца од Советот за унапредување и надзор на ревизијата на Република Македонија. Ревизорското друштво, пред сè, врши ревизија на финансиските извештаи на ентитетите на ревизија, а по потреба може да ја прошири својата дејност и на ниво на контрола на работењето на сите активности во компанијата. Исто така може да вршат и консултански услуги од областа на сметководството, финансиското работење, анализата на работењето, проценувањето на вредноста на субјектот, организацијата и воведувањето на интерната ревизија, даночни совети, како и други слични работи.

Овластениот ревизор е лице кое директно ја спроведува ревизијата кај субјектот. Притоа тој треба да има лиценца за овластен ревизор кој ја добива од Советот за унапредување и надзор на ревизијата на Република Македонија со полагање на соодветни испити за стекнување на звање овластен ревизор и минимум три години работно искуство под надзор на овластен ревизор. Исто така во текот на своето работење овластениот ревизор мора да ги почитува Меѓународните ревизорски стандарди, Кодексот на етика, Законот за ревизија како и сите национални закони кои се поврзани со ревизијата во Република Македонија. Кога се зборува за професионалната надградба на овластените ревизори, треба да се потенцира фактот дека образованието на овластените ревизори мора да биде на определено ниво, па поради тоа е потребно да се прават напори нашите ревизори да го продолжуваат своето образование на разни институти (на пример АССА) во развиените земји со цел добивање меѓународна лиценца и соодветно образование за вршење на својата работа.

При дефинирање на активните субјекти кои даваат голем придонос за развојот на ревизијата на Македонија на високо ниво неминовно е да се спомне и влијанието на Министерството за финансии, кое ја дава законската и регулативната рамка за спроведување на ревизијата. Министерството за финансии дава предлози за измени и дополнувања на Законот за ревизија и други правни акти со кои се уредува ревизијата.



#### **4. Институтот на овластени ревизори и неговото влијание врз ревизорската професија во Република Македонија**

На 27.5.2006 година се одржа Основачко собрание на Институтот на овластени ревизори на Република Македонија. На Основачкото собрание беше изгласан Статутот на Институтот и беше избран претседателот на Институтот. Исто така, беа избрани и членовите на Управниот одбор, Надзорниот одбор и комисиите на Институтот. Заради промовирање на високи професионални стандарди и за подобрување на квалитетот на ревизорските услуги, овластените ревизори се здружуваат во Институтот на овластени ревизори како професионално коморско здружување. Членови на ИНСТИТУТОТ се овластени ревизори, друштва за ревизија и овластени ревизори - трговци поединци. Институтот има статус на правно лице со јавни овластувања кои се утврдени со Законот за ревизија, Статутот на Институтот и други акти.

#### **5. Професионална регулатива - ревизорски стандарди и нивната имплементација при вршењето на ревизијата во Република Македонија**

##### **5.1. Меѓународни стандарди за ревизија**

Сметководствените стандарди претставуваат методолошко - систематска разработка на сметководствените принципи во опфаќањето, подготвувањето, оформувањето, начините на презентирање и чување на сметководствените информации за интерни и екстерни цели. Со помош на сметководствените стандарди се елиминираат субјективизмот и произволноста во сметководствениот процес. Кога станува збор за приложување на сметководствените стандарди во рамки на меѓународната сметководствена практика постои генерална согласност сметководствено-финансиските извештаи неменети за екстерни корисници задолжително да бидат сочинети врз основа на Меѓународните стандарди за финансиско известување<sup>8</sup>.

Со цел да се придонесе кон подобро функционирање на внатрешниот пазар, од компаниите со кои јавно се тргува мора да се побара да применат единствена група висококвалитетни меѓународни сметководствени стандарди за подготвување на нивните консолидирани финансиски извештаи. Понатаму, важно е стандардите за финансиско известување што ги применуваат компаниите во Заедницата кои учествуваат на финансиските пазари да се меѓународно прифатени и да се соодветни глобални стандарди. Ова укажува на сè поголемо меѓусебно приближување

8) Александар Косатадиновски, Оливера Ѓоргиева-Трајковска, „Осврт кон меѓународните стандарди за финансиско известување“, Штип, 2013, 12 страна





на сметководствените стандарди кои во моментов се користат на меѓународно ниво, со крајна цел да се добие единствена група глобални сметководствени стандарди.

Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди признава дека разни земји имаат различни барања за објавување на финансиските извештаи. Тој исто така уважува дека во некои земји даночните ррегулативи ги насочуваат финансиските извештаи на правните субјекти и дека малите претпријатија се ослободени од некои или од сите барања кои се применуваат на големите компании чии хартии од вредност котираат на берзата. Меѓутоа постоењето на такви барања или ослободувања во некои земји е пречка за употреба на националните стандарди кои се засновани на Меѓународните сметководствени стандарди во други земји. Затоа КМСС развива МСС кои можат да се применуваат на сите финансиски извештаи на сите претпријатија и покрај тоа што некои земји можат да ја ограничат примената на таквите Стандарди за подготовка на консолидирани финансиски извештаи, како и на компаниите чии хартии од вредност котираат на берзата или, пак, на големите претпријатија. Меѓународните сметководствени стандарди во најголем дел се занимаваат со темите кои се меѓународно важни во финансиските извештаи на стопанските претпријатија. Тие се однесуваат на:

- финансиски извештаи кои се состојат од биланс на состојба, биланс на успех, извештај за промени во главнината, извештај за парични текови, извештај за сметководствени политики и објаснувачки белешки, како и дополнителни табели кои содржат одредени барани објавувања и други информации за кои се очекува дека се во прилог на финансиските извештаи;
- консолидирани финансиски извештаи;
- информации по сегментот на дејноста и географскиот сегмент;
- признавањето и мерењето на залихите, амортизацијата, трошоците за истражување и развој, данокот од добивка, недвижности, постројки и опрема, наемите, приходите, трошоците за пензии, државните поддршки, goodwill, трошоците на позајмување и вложување;
- презентирање на билансот на успех и билансот на состојба, на вонредните ставки, на тековните средства, на тековните обврски, на државната помош, на финансиските средства и финансиските обврски;
- објавување на ставките на билансот на успех и билансот на состојба, на непредвидените настани, настаните после билансот, поврзаните странки, трансакции помеѓу поврзаните странки и финансиските инструменти;



- спојувања и стекнувања, вложувања во подружници, како и удели во заедничките потфати;
- објавувања на финансиските извештаи на банките и сличните финансиски институции, со финансиските известувања во хиперинфлаторните економии и известување за пензиските фондови.

Значајни карактеристики на Меѓународните сметководствени стандарди се честите измени, реформирања, ревидирања, дополнувања и слично. Ваквите чести измени наметнуваат одделни прашања што се поврзани со причините коишто ги предизвикуваат промените на содржината и презентирањето на стандардите. Во некои случаи кога Меѓународните сметководствени стандарди дозволуваат две сметководствени постапки за слични трансакции и настани, една од нив е означена како основна постапка, а другата како дозволена алтернативна постапка. Изразот „основна“ ја одразува намерата на Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди да ја утврди појдовната точка, а не при изборот на алтернативите на таквото решение да му даде предност. КМСС одлучи да не бара усогласување на дозволените алтернативни постапки во однос на бараните постапки и покрај тоа што одредени стандарди бараат објавување на ефектите кои произлегуваат од користењето на дозволената алтернативна постапка наместо основната постапка. КМСС бара примена на една постапка на слични трансакции и настани, па за претпријатието не е прикладно да користи, да речеме, основна постапка за одредени случаи и трансакции, а дозволена алтернативна постапка за други слични трансакции и случаи.

Најзначаен начин на кој КМСС може да постигне задоволување на Меѓународните сметководствени стандарди е да ги наговори националните тела за донесување стандарди да ги усвојат националните сметководствени барања кои се во согласност со МСС. Некои земји ги вградиле барањата на МСС во своите закони, а најмалку во една земја постои со закон пропишана обврска за придржување на МСС. Другите земји ги вградуваат барањата на МСС во прогласи кои ги издаваат телата во приватниот сектор.

## 5.2. Ревизорски стандарди на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (INTOSAI)

INTOSAI е професионална меѓународна организација на врвните ревизорски институции на земјите членки на Обединетите нации или на нивните специјализирани агенции, каде што преку размената на информации и искуствата во доменот на државната ревизија на своите членови им помага при соочувањето со актуелните проблеми и новите предизвици кои се појавуваат во вршењето на современата државна



ревизија. Таа е основана во 1953 година од 34 земји членки, а денес во нејзини рамки се вклучени 170 врвни ревизорски институции. Основна цел на оваа организација е да ја развива државната ревизија на професионално ниво преку публикување на меѓународни упатства за финансиски менаџмент, развивање на методологија за испитување и обуки на своите членови.

Важно е да се напомене дека постои и EUROSAI која претставува европска организација на врвните ревизорски институции, во која учествуваат 42 врвни европски ревизорски институции. Оваа организација е основана во Мадрид во 1990 година, чија цел е идентична со INTOSAI односно се состои од професионална соработка меѓу членките на EUROSAI, и размена на информации. Треба да се напомене дека членовите на EUROSAI се и членови на INTOSAI и за сите нив важат определени меѓународно прифатени стандарди и правила преку кои се врши ревизија на финансиските извештаи во јавниот сектор.

#### **Заклучок (Concluding remarks)**

Може да заклучиме дека во овај дваесетгодишен развој ревизијата во Република Македонија има голем напредок и прави големи напори да го следи чекорот на развојот на ревизијата на глобално ниво. Исто така, треба да се напомене и тоа дека преку успешна ревизијата на финансиските извештаи на компаниите може со разумна сигурност да се каже дека стварно ја изразуваат нивната финансиска кондиција и се добра основа за привлекување на странски капитал. Кога се зборува за можностите на ревизијата на финансиски извештаи во Република Македонија, исто така, треба да се потенцира дека перманентно се зголемува побарувачка на овластени ревизори и се очекува таквиот тренд да се задржи и во иднина. Оваа појава е резултат на потребата да се подобрат кредибилитетот и транспарентноста на финансиските извештаи кај компаниите било да се од јавниот или од приватниот сектор



### **Користена литература (References)**

- Ацески, Б., Трајкоски, Б., (2004), „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп.
- Александар Косатадиновски, Оливера Ѓоргиева— Трајковска, „Осврт кон Меѓународните стандарди за финансиско известување“, Штип 2013.
- Димитрова д-р Јанка (2013), „Ревизија“ (теоретски и практични аспекти), Универзитет „Гоце Делчев“, Штип.
- Николовски, П. (2004), „Организација на ревизијата“, Економски факултет – Прилеп.
- Државен завод за ревизија „Кодекс на деловна етика и однесување“, Скопје, 2006.
- Државен завод за ревизија, Сектор на односи со меѓународни ревизорски организации, методологија и интерна ревизија „Кодекс на етика на INTOSAI за ревизорите во јавниот сектор“.
- Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ. Етички кодекс на Здружението на внатрешни ревизори, Институт за внатрешни ревизори, Закон за државна ревизија, „Службен весник на РМ“ 65/97.
- Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ бр.79/05 и 103/08.  
[www.drz.gov.mk](http://www.drz.gov.mk)  
[www.economy.gov.mk](http://www.economy.gov.mk)  
<http://www.iorm.org.mk/zanas.html>  
<http://www.iorm.org.mk/propisi.html>  
<http://www.iorm.org.mk/akti.html>  
[http://www.cea.org.mk/documents/kolumni/Revizija\\_u\\_RM\\_new.pdf](http://www.cea.org.mk/documents/kolumni/Revizija_u_RM_new.pdf)