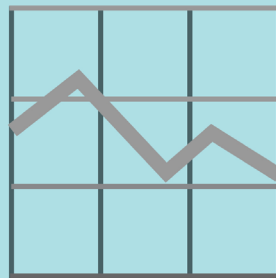


**УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ” - ШТИП
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**

ISSN: 1857-7628



**ГОДИШЕН ЗБОРНИК
2019
YEARBOOK
2019**



ГОДИНА 11

VOLUME XVIII

**GOCE DELCEV UNIVERSITY - STIP
FACULTY OF ECONOMICS**

УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

ISSN: 1857-7628



ГОДИШЕН ЗБОРНИК
2019

YEARBOOK
2019

ГОДИНА 11

VOLUME XVIII

GOCE DELCEV UNIVERSITY - STIP
FACULTY OF ECONOMICS



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

За издавачот:
Проф. д-р Оливера Ѓоргиева-Трајковска

Издавачки совет Editorial board

Проф. д-р Блажо Боев	Prof. Blazo Boev, Ph.D
Проф. д-р Лилјана Колева-Ѓудева	Prof. Liljana Koleva - Gudeva, Ph.D
Проф. д-р Оливера Ѓоргиева-Трајковска	Prof. Olivera Gjorgieva-Trajkovska, Ph.D
Проф. д-р Трајко Мицески	Prof. Trajko Miceski, Ph.D
Проф. д-р Благица Колева	Prof. Blagica Koleva, Ph.D
Проф. д-р Емилија Митева-Кацарски	Prof. Emilija Miteva-Kacarski, Ph.D
Доц. д-р Златко Бежовски	Zlatko Bezovski, Ph.D

Редакциски одбор Editorial staff

Проф. д-р Оливера Ѓоргиева-Трајковска	Prof. Olivera Gjorgieva-Trajkovska, Ph.D
Проф. д-р Трајко Мицески	Prof. Trajko Miceski, Ph.D
Проф. д-р Благица Колева	Prof. Blagica Koleva, Ph.D

Главен и одговорен уредник Managing & Editor in chief

Проф. д-р Оливера Ѓоргиева-Трајковска	Prof. Olivera Gjorgieva-Trajkovska, Ph.D
---------------------------------------	--

Јазично уредување Language editor

Вангелија Цавкова	Vangelija Cavkova
-------------------	-------------------

Техничко уредување Technical editor

Славе Димитров	Slave Dimitrov
----------------	----------------

Редакција и администрација Address of editorial office

Универзитет „Гоце Делчев” - Штип	Goce Delcev University
Економски факултет	Faculty of Economics
бул „Крсте Мисирков” 10-А	Krste Misirkov 10-A.,
п.фах 201, 2000 Штип,	PO box 201 2000 Stip,
Република Северна Македонија	Republic of North Macedonia



СОДРЖИНА
CONTENT

- 7** Ацо Новески, Проф. д-р Трајко Мицески
ВЛИЈАНИЕТО НА МЕНАџЕРСКОТО ДЕЛЕГИРАЊЕ ВО СОЗДАВАЊЕТО НА УСПЕШНИ
БИЗНИС ПРАКТИКИ ВО ТРГОВИЈАТА И СЕРВИСИРАЊЕТО НА АВТОМОБИЛИ
- 27** Александра Јанчева, Катерина Боковска
КОНЕЧЕН РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ
- 39** Проф. д-р Емилија Митева-Кацарски, д-р Костадинка Панова, Проф. д-р Благица Колева
АНАЛИЗА НА ГЛОБАЛНИТЕ ТРГОВСКИ ТЕКОВИ ЗА ВРЕМЕНСКИОТ
ПЕРИОД 2008-2018 ГОДИНА
- 47** Ивана Нацева, Проф. д-р Трајко Мицески
БИЗНИС ПЛАНОТ КАКО ФАКТОР ЗА РАЗВИВАЊЕ НА УСПЕШЕН БИЗНИС
- 65** Јулија Нанова, Проф. д-р Јанка Димитрова
КАКО ДО ДОСТАТЕН И СООДВЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ?
- 79** д-р Костадинка Панова, Проф. д-р Емилија Митева-Кацарски,
доц. д-р Влатко Пачешкоски
АНАЛИЗА НА ТРГОВСКИТЕ РЕЛАЦИИ МЕЃУ ЕВРОПСКАТА УНИЈА И РУСИЈА
- 85** Моника Алексовска, Проф. д-р Трајко Мицески
КРЕИРАЊЕ НА КАРИЕРНИОТ РАЗВОЈ НА ЛИДЕРОТ СО ПРЕФЕРИРАЊЕ НА
МЕНАџМЕНТОТ НА ЛИЧНИОТ РАЗВОЈ И ОДНЕСУВАЊЕ
- 103** Марија Арапова, Проф. д-р Јанка Димитрова
ПОТРЕБАТА ОД ИТ ЕКСПЕРТ ПРИ СПРОВЕДУВАЊЕ НА ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈА НА
ФИНАНСКИТЕ ИЗВЕШТАИ
- 115** Стефан Мицев, Проф. д-р Трајко Мицески
УЛОГАТА НА МЕНАџЕРОТ ВО ПОДИГНУВАЊЕ НА КВАЛИТЕТОТ НА МЕНАџМЕНТОТ
СО ЧОВЕЧКИТЕ РЕСУРСИ ЗА КРЕИРАЊЕ НА ПРАВИЛНА СТРАТЕГИЈА ЗА
ЗГОЛЕМУВАЊЕ НА ПРОДАЖБАТА
- 127** Стефанија Трајчева, Проф. д-р Трајко Мицески
ПРАВИЛНОТО ОРГАНИЗАЦИСКОТО ОДНЕСУВАЊЕ КАКО ФАКТОР ЗА ПОДИГНУВАЊЕ
НА ИМИѢТОТ НА ОРГАНИЗАЦИЈАТА
- 153** Валентина Зафироска, Проф. д-р Трајко Мицески
УЛОГАТА НА МЕНАџМЕНТОТ ВРЗ МОТИВИРАЊЕТО НА ЧОВЕЧКИТЕ РЕСУРСИ ВО
ОБРАЗОВАНИЕТО
- 175** Проф. д-р Весна Георгиева Свртинов, Проф. д-р Јанка Димитрова,
Проф. д-р Емилија Митева-Кацарски, Проф. д-р Круме Николовски
ФАКТОРИ КОИ ВИЈААТ НА БРУТО ДОМАШНИОТ ПРОИЗВОД ВО РЕПУБЛИКА
СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА
- 185** Проф. д-р Весна Георгиева Свртинов, Проф. д-р Оливера Георгиева-Трајковска,
Проф. д-р Благица Колева, Доц. д-р Влатко Пачешковски
ДЕТЕРМИНАНТИ НА ЛИКВИДНОСТА НА КОМЕРЦИЈАЛНИТЕ БАНКИ ВО
РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

КАКО ДО ДОСТАТЕН И СООДВЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ?

Јулија Нанова¹, Проф. д-р Јанка Димитрова²,

*¹Студент на постдипломски студии на Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“,
Крсте Мисирков 10, Штип, Македонија,
julija.nanova@gmail.com*

*²Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“, Крсте Мисирков 10, Штип,
Македонија,
janka.dimitrova@ugd.edu.mk*

Апстракт

Ревизијата како современа научна дисциплина, подразбира процес на систематско прибирање и оцена на докази за информациите презентирани во финансиските извештаи на една компанија, со цел да се одреди степенот на кореспондентност меѓу финансиските извештаи и законски утврдените критериуми. Тоа е логичен систематски процес кој дава мислење за вистинитоста и точноста на информациите презентирани во финансиските извештаи, со што го подига кредибилитетот на истите и се основа за одлуки на интерните и екстерните корисници (стејкхолдери).

Ревизијата е комплексна функција која бара време и напор од страна на ревизорот во сите фази од испитувањето на финансиските извештаи. Ревизорот е одговорен за изразеното мислење за финансиските извештаи на ентитетот кој е предмет на ревизија. За да може да одговори на ова барање, потребно е да собере доволно во квантитет и квалитет ревизорски докази, кои што ќе го поткрепат ревизорското мислење. Целта на ревизијата е да се откријат материјално значајни пропусти и грешки како и откривање на измами и нелегални трансакции.

Клучни зборови: *достатен и соодветен ревизорски доказ, финансиски извештаи, мислење, методи, техники.*

HOW TO SUFFICIENT AND ADEQUATE AUDIT EVIDENCE?

Julija Nanova¹ Janka Dimitrova²

*Postgraduate student at Faculty of Economics, “Goce Delcev” University, Stip,
Macedonia*

julija.nanova@gmail.com

*Faculty of Economics, “Goce Delcev” University, Stip, Macedonia
janka.dimitrova@ugd.edu.mk*

Abstract

The audit as a modern scientific discipline involves a systematic collection and evaluation of evidence regarding the information presented in the financial statements of one company, in order to determine the degree of correspondence between the financial statements and the legally established criterias. It is a logical systematic process that gives a report on the truthfulness and reliability of the information presented in the financial statements, through which it increases the credibility of the financial statements and are basis for decisions of internal and external users(stakeholders).

The audit is a complex function that requires time and effort by the auditor at all stages of the examination of the financial statements. The auditor is held accountable for the given opinion for the financial statements of the entity that is subject to audit. and therefore requires real interpretation and evaluation of the financial statements and thus the evaluation and rating of the company whose financial statements are subject to analysis. In order to be able to answer this request, it is necessary to collect sufficient quantity and quality of audit evidence, which will support the auditor’s opinion. The purpose of the audit is to detect material omissions and errors as well as detect fraud and illegal transactions.

Key terms: Adequate and sufficient audit evidence, financial statements, opinion, methods, techniques.

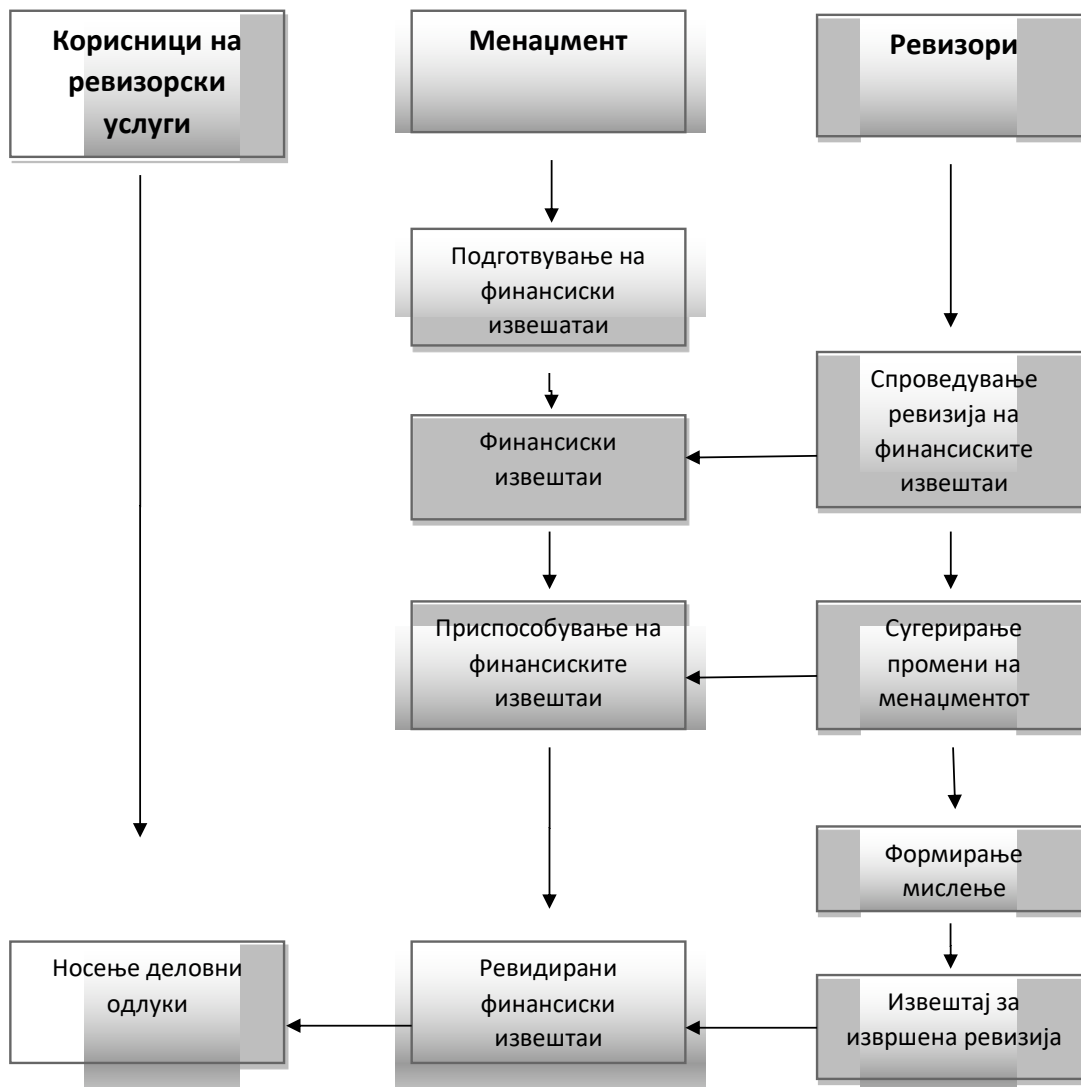
1. Вовед

Ревизијата ја спроведуваат овластени ревизори кои поседуваат Лиценца за овластен ревизор издадена од Советот за управување и надзор на ревизијата. Ревизорите се одговори за подготовка на Извештај на независниот ревизор во кој се изразува Мислење за вистинитоста и точноста на информациите презентирани во финансиските извештаи. Притоа, применуваат специфични техники со цел да обезбедат достатен и соодветен ревизорски доказ кој ќе биде поткрепа на изразеното мислење за финансиските извештаи. За да постои доверба во финансискиот систем, треба да се има уверување од страна на ревизорите дека финансиските извештаи нудат реална слика за работењето на компанијата, односно финансиската состојба и успешност на компанијата.

Најчесто, сопствениците, односно акционерите на еден деловен ентитет, немаат управувачка функција со истиот. Па оттука, на сопствениците, односно акционерите, како и на останатите стеикхолдери, корисници на финансиските извештаи, неопходно им е независното мислење од трета - независна страна во поглед на тоа дали финансиските информации и податоци содржани во финансиските извештаи во целост и реално ја прикажуваат, од сите материјално значајни аспекти, финансиската состојба и успешност на ентитетот. Третата - независната страна, всушност се ревизорите. Целта на ревизијата е да им обезбеди на заинтересираните странки докази за веродостојноста на определени информации, што се добиени од оние на кои им е доверен имотот од другите¹. Врската помеѓу корисниците на ревизорските услуги (стеикхолдерите), менаџментот и ревизорите е презентирана на следната Слика 1:

¹ Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, Chapman and Halt, London, 1993, p. 15.

Слика 1: Врска помеѓу корисниците на ревизорските услуги (стеикхолдерите), менаџментот и ревизорите



Следењето на овој дијаграм упатува на разбирањето на целта на ревизијата која, според меѓународните стандарди за ревизија (МСР), е дефинирана како „целта на ревизијата на финансиските извештаи е да овозможи ревизорот да изрази мислење дали финансиските извештаи се изготвени според сите значајни аспекти, во согласност со утврдената рамка за финансиско известување“².

Во процесот на ревизијата вклучено е собирање и оценка на доказите од страна на ревизорот, а доказот е каква било информација која ја добива ревизорот со примена на соодветни методи кои ги користи при спроведувањето на процесот на ревизијата. Тоа во суштина е предмет на анализа во труд, каде што подробно е објаснето влијанието на ревизорскиот доказ при испитувањето на работењето, а со тоа и целта што сака да се постигне при процесот на прибирањето на ревизорските докази. Во овој труд е елаборирано значењето на ревизорскиот доказ, како фактор од кој зависи какво мислење

²Меѓународни ревизорски стандарди, Сл. весник на РМ, бр. 51/98.

ќе изрази ревизорот. Без оглед на тоа во каква форма ќе се добијат доказите тие треба да бидат од доверлива природа, односно да придонесат за успешно оценувањето на точноста на финансиските извештаи.

2. Ревизорскиот доказ – фундаментален концепт во ревизијата

Ревизорски докази се информации кои ги прибавуваат ревизорите и ги користат при формирањето мислење кое го изразуваат во независниот ревизорски извештај. Во согласност со меѓународните стандарди за ревизија, очекувањата на интерните и екстерните корисници, како и искуствата од практиката ревизорот има обврска да ја спроведува ревизијата, со крајна цел да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ за да изрази објективно и независно мислење за финансиски извештаи со високо ниво на сигурност, дека не содржат материјално значајни погрешни прикажувања.

Собраните ревизорски докази се основа за ревизорското мислење прикажано во ревизорскиот извештај. Ревизорскиот доказ ги опфаќа документите и сметководствените евиденции врз кои што се подготвени финансиските извештаи. Обезбедените докази мора да ги содржат двата атрибути: достатен и соодветен. Доказите ревизорот ги добива преку повеќе различни техники со што самиот си обезбедува разумна основа за изразување независно мислење во врска со финансиските извештаи.

Ревизорот врши планирање на ревизијата, според тоа колкав е ризикот од погрешни прикажувања во финансиските извештаи кои се предмет на ревизија, го определува времето и обемот на потребниот доказен материјал. Во зависност од тоа, ревизорот ако процени дека ризикот е висок, тогаш се определува за прибирање поголем број докази, а воедно ќе му биде потребен и поголем период на време и ревизорски постапки при остварување на ревизијата.

Ревизорските докази се документи и информации што ревизорот треба да ги прибави во текот на процесот на ревизијата со цел оформеното и изразено мислење, искажано во извештајот за ревизија, да биде веродостојно и аргументирано.

Третиот GAAS стандард за извршување на работата на независните ревизори предвидува дека ***„мора да се прибави доволен доказен материјал по пат на инспекција, надгледување, испитување и независна потврда на салдото, за да се обезбеди сигурна основа за изразување на мислењето за финансиските извештаи кои се предмет на ревизијата“.***

Во овој контекст, доказниот материјал (evidential matter) е која било информација која потврдува или оспорува некое тврдење на менаџментот. Доказниот материјал се состои од основни сметководствени податоци и поткрепувачки информации со кои ревизорот располага. Во основни сметководствени податоци припаѓаат книжења во дневникот; книжења во главната и помошната книга; соодветни сметководствени прирачници; како и неформални евиденции како што се работни листови, пресметки, срамнувања и сл. Во поткрепувачки информации припаѓаат различни изворни документи (чекови, фактури, договори, и сл.); за потврда на салдата и други документи во пишувана форма; информации добиени по пат на испитување, надгледување, инспекција и со физичко испитување (врз основа на попис); како и други информации прибавени од страна на ревизорот.

Ревизорските докази имаат за цел определување на разумен степен на сигурност, а не докажување на вистинитоста на хипотезата на ревизорот за да може тој да донесе одлука дали прибавил доволно и компетентни докази.

3. Видови ревизорски докази

Доказите може да се јават во следниве форми:

Физички доказ
Вербален доказ
Математички доказ
Електронски доказ
Конфирмативен доказ
Писмен доказ
Документиран доказ
Аналитички доказ

Слика 2: Видови ревизорски докази

Заедничко за сите ревизорски докази е дека треба да бидат доверливи. Нивоата на доверливост се категоризираат според тоа кој ги обезбедува истите.

Доказите кои се изведени (обезбедени) од ревизорите се најверодостоен вид на доказ, бидејќи не се под влијание на менаџментот туку ревизорот сам ги прибавува. Примери:

- Физичка инспекција и набљудување – собирање докази со присуство на физички попис на резерви;
- Повторна пресметка на вкупни салда, на пример, вкупната вредност на резервите;
- Аналитички постапки, пресметување на финансиски показатели и споредување на трендови со цел испитување на различни девијации.

Докази кои се добиени од трети страни се исто така веродостојни, но само ако се од независни извори, а тоа значи третите страни да не се зависни од менаџментот и да не може менаџментот да ги прикрива, манипулира и да влијае на нив. Како, на пример, одговорите на конфирмации да бидат испратени на менаџментот наместо на ревизорот. Примери на екстерни докази би биле:

- Извештаи од експерти, на пример, правно мислење, вреднување на недвижност. Во овој случај ревизорите ги гледаат квалификациите на експертите и нивната самостојност;
- Документи во сопственост на ентитетот издадени од трети страни, на пример, фактури, ценовници. Тие се помалку веродостојни за разлика од конфирмациите кои стигаат директно;
- Самите конфирмации на побарувања од купувачи, обврски кон добавувачи и конфирмации со банката.

Докази кои произлегуваат од менаџментот. Ревизорот не треба да се потпира само на доказите кои ги прибавил менаџментот на ентитетот, како што може да се потпре на оние докази создадени од екстерни страни. Но и покрај тоа, неопходно е да ги земе предвид и таквите видови докази. Ревизорите ќе го користат претходното искуство за да ја проценат веродостојноста на клиентот и доказите кои произлегуваат од нив како и ќе користат расудување за материјалноста на ставката која се разгледува. Примери на докази обезбедени од менаџментот:

- Усни докази на менаџментот за некои невообичаени флукуации во резултатите и на нив ограничено ќе се потпрат ревизорите;
- Информации во врска со системот на интерна контрола, ревизорите имаат за задача да видат дали овие информации се точни;

- Поткрепувачки документи и сметководствена евиденција подготвени од страна на ентитетот. Ревизорите ги испитуваат тие евиденции за да се зголеми квалитетот на овие докази.

4. Квантитет и квалитет на расположливите докази

Врз квантитетот и квалитетот на расположливите докази влијаат:

- Карактеристиките на предметната материја и информациите за предметната материја. На пример, би можело да се очекуваат помалку објективни докази кога информациите за предметната материја се насочени кон иднината а не кон минатото;
- Околностите на ангажманот кои не се карактеристики на предметната материја, кога доказите за кои би можело разумно да се очекува да постојат не се достапни поради, на пример, временскиот распоред на назначување на практичарот, политиката за задржување на документите на ентитетот или ограничување наметнато од одговорната странка.

Вообичаено, расположливите докази ќе бидат убедливи, а не конклузивни.

Веродостојноста на ревизорските докази е под влијание на нивниот извор и нивната природа. МСР 500 Ревизорски докази бара ревизорите да прибавуваат достатни, соодветни ревизорски докази за да бидат во состојба да извлекуваат разумни заклучоци на кои ќе го засноваат ревизорското мислење. Достатноста и соодветноста се меѓусебно поврзани и се однесуваат на двете, тестовите на контрола и суштинските постапки.

- Достатноста е мерка за квантитет на ревизорските докази;
- Соодветноста е мерка за квалитет или веродостојност на ревизорските докази.

5. Компетентност на доказот (соодветен ревизорски доказ)

Компетентноста на доказот ја изразува неговата вистинитост и уверливост. Релевантност и веродостојност се услови кои мора да ги исполни еден ревизорски доказ, за да влијае врз одредувањето дали ревизорот да го прифати или да го одбие при формирањето на независно мислење.

Не секој, кога станува збор за голема компанија, има јасен увид во сè што се случува во неа. Имено, правникот во компанијата има многу повеќе релевантни информации, на пример, за некој судски спор, отколку што за тоа е запознаен член на Одбор на директори. Во врска со резервите, информации треба да се барат од Одделот за управување со резерви. Консеквентно на тоа, не значи дека повисоките органи во компанијата имаат поверодостојни информации од пониските нивоа во организациската структура.

Фактори што ја определуваат компетентноста на доказите се:

- Изворот од каде што доказот е добиен;
- Компетентноста на оној што го обезбедува доказот;
- Структурата на системот на интерна контрола;
- Објективноста на прибавениот доказ;
- Времето на прибавување на доказот;
- Расположливоста и трошоците за прибавување докази.

Сите ревизорски докази со себе понесуваат и одредени трошоци, па оттука ревизорот има задача да направи баланс меѓу трошоците и корисноста што произлегува од доказите при процесот на прибирање ревизорски докази. Посакуваната форма на докази може да не биде изводлива доколку ревизорот биде ангажиран да врши ревизија некое време после завршетокот на деловната година со тоа што не присуствувал на пописот на резервите, или пак потврдувањето на салдата на сметките би можело да го одложи завршувањето на процесот на ревизијата.

КВАЛИТАТИВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ДОКАЗИТЕ	
Екстерни	Екстерните извори се поверодостојни отколку од интерните извори во самиот ентитет;
Ревизор	Оние докази што ревизорот сам ги прибавува се поверодостојни отколку од оние што ги собира индиректно;
Оригинални документи	Фотокопиите од документи не се веродостојни како што се оригиналните документи;
Писмена форма	Усните изјави не се сметаат за веродостојни докази како што тоа се документите во пишана форма.

Слика 3: Квалитативни карактеристики на доказите

6. Адекватност на доказот (достатен ревизорски доказ)

Адекватноста, односно доволноста на ревизорскиот доказ има материјално значење при утврдувањето кој обем на докази е доволен да се прибави и неопходен за да може ревизорот да изрази независно мислење. Тука важи едно правило дека, колку што е поголем износот за кој ревизорот смета дека е од материјално значење, толку поголем е и обемот на доказите што тој треба да ги собере, па со тоа колку е поголем обемот на прибавени докази, помал е ризикот за неточни искази во извештаите.

Доволноста на доказите, во голема мера зависи од пристапот на ревизорот при прибавувањето на доказите, но и од вештината и способноста истите објективно да ги измери. Значи ревизорот може некоја постапка да ја изврши зависно од неговата професионална проценка. На пример, ако станува збор за клиент со една благајна, тогаш ревизорот треба да донесе одлука дали ќе прави попис на истата. Фактички, адекватноста претставува однос меѓу значајност и ревизорскиот ризик спрема некое констатирање од страна на менаџментот.

7. Професионален скептицизам

Според Меѓународните стандарди за ревизија, професионалниот скептицизам претставува „став кој вклучува испитувачки ум, претпазливост во врска со околностите кои доведуваат до тоа финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани, било поради измама или поради грешка, и критична проценка на ревизорските докази“. Меѓународните стандарди за ревизија експлицитно бараат од ревизорот да ја планира и извршува ревизијата со став на професионален скептицизам

имајќи предвид дека може да постојат околности кои доведуваат до тоа финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани³.

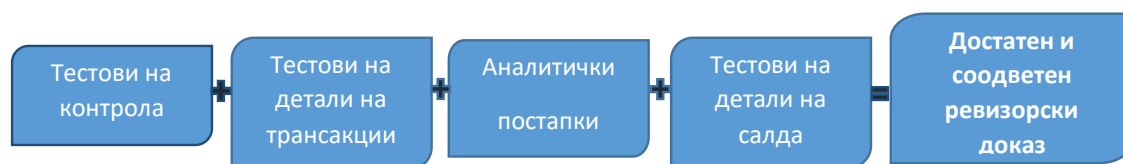
Ревизорот го планира и извршува ангажманот за уверување со став на професионален скептицизам признавајќи дека може да постојат околности кои предизвикуваат информациите за предметната материја да бидат материјално погрешно прикажани. Став на професионален скептицизам значи дека ревизорот прави критична проценка, со испитувачки ум, на валидноста на прибавените докази и е внимателен во врска со доказите кои се спротивни на или ја доведуваат во прашање веродостојноста на документите или изјавите на одговорната странка.

Испитувачки ум – се однесува на ставот на поединецот во врска со љубопитноста и заинтересираноста. Ревизорите кои имаат став кој вклучува испитувачки ум, постојано поставуваат прашања со цел за дополнително појаснување и дефинирање; и барање на причини, образложенија и докази. Ревизорот усвојува став кој вклучува испитувачки ум, со цел да стекне доволно докази пред да ги направи расудувањата и да изрази заклучоци. Ревизорите исто така, може да се сомневаат и во разумноста на своите проценки. Проучувањата на скептицизмот ја порамнуваат природата на умот со прашањето за сомнеж и недоверба кај ревизорите⁴. На пример, ставот на професионален скептицизам е неопходен во текот на процесот на ангажманот за тој да го намали ризикот од незабележување на сомнителни околности од прекумерно генерализирање при извлекувањето на заклучоците од набљудувањата, како и од употреба на неточни претпоставки при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање докази и оценка на резултатите од истите.

8. Ревизорски постапки за обезбедување на достатен и соодветен ревизорски доказ

Суштински постапки се тестови за прибавување на ревизорски докази за откривање на материјални погрешни прикажувања во финансиските извештаи. Постојат два вида:

- Аналитички постапки и
- Други суштински постапки, тестови на детали на трансакции и салда, распрашување и проверка на записници од состаноци на директори.



Слика 4: Ревизорски постапки за обезбедување на достатен и соодветен ревизорски доказ

³ MCP 200 Цел и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи, точка 6.

⁴ Hurtt, RK., Eining, M., and Plumlee, D (2003), *Professional Skeptics: A model with implications for research, practice and education*. Working paper, University of Wisconsin, page 13.

8.1 Аналитички постапки

Аналитичките постапки обично се користат како независен доказ за ревизорот при поткрепување на салда на сметки и класи трансакции коишто не се многу различни од неговите очекувања.

МРС – аналитички постапки како независни постапки, вели дека потпирањето на ревизорот врз независните постапки за да го намали ризикот од неоткривање кој што е поврзан со конкретни тврдења во финансиските извештаи може да биде изведено од тестовите на детали, од аналитичките постапки или пак од комбинација на двете. Одлуката за тоа која постапка да се користи за да се постигне конкретна ревизорска цел е базирана на расудувањето на ревизорот во врска со очекуваната ефективност и ефикасност на расположливите постапки за намалување на ризикот од неоткривање за конкретните тврдења во финансиските извештаи.

На пример, можеби не е можно да се докажат некои тврдења на менаџментот во финансиските извештаи без ревизорот да се потпре на аналитичките постапки бидејќи, самото користење на аналитичките постапки може да биде поефективно и поефикасно отколку ако се потпре на други видови тестови, секако тоа се случува во одредени околности. Од друга страна, аналитичките постапки не можат да помогнат при одлучувањето на ревизорот ако единствено се користат тие.

8.2 Други суштински постапки

Во продолжение се објаснувања за тестовите на детали на салда, тестови на детали на трансакции и тестови на контрола.

8.2.1 Тестови на детали на салда

При извршувањето на тестови од ваков тип примарна цел е да се добие независен доказ за поткрепување на едно или повеќе тврдења во финансиските извештаи. Тие се менуваат во зависност од салдото кое што се тестира. Според видот на салдото, односно сметката, некои тврдења се порелевантни, а некои не се.

На пример, потребно е повеќе време да се докаже дали резервите постојат и дали се правилно вреднувани. Наспроти тоа, пак, помалку време е потребно да се обезбеди доказ дека обврските кон добавувачите се потполни и дека ентитетот има обврска истите да ги подмири. Секој елемент од финансиските извештаи треба да биде поткрепен со ревизорски доказ кој што го собрал ревизорот врз основа на кои ги базира своите тврдења, односно искази.

За да го постигне тоа, ревизорот треба да формулира стратегија за собирање ревизорски доказ во вид на ревизорска програма која ќе делува ефикасно. Тоа ревизорот го постигнува преку добро разбирање на работењето на клиентот и на самиот ревизорски процес.

8.2.2 Тестови на детали на трансакции

Главната цел на овие тестови е да се види соодветноста на сметководствениот систем кој што го користи клиентот за евидентирање, вреднување, класифицирање, резимирање на трансакциите во определен последователен циклус на трансакции како, на пример, набавка. Со тоа се собираат докази за соодветноста на задолжувањата и одобрувањата кои што се прокнижени на сметките врз кои што влијае оваа класа трансакција.

Според тоа, тестовите на детали на трансакции генерираат посреден, односно индиректен доказ за салдата, додека аналитичките постапки и тестовите на детали на салдата обезбедуваат директен непосреден доказ. Последователно на тоа, ревизорите треба да направаат стратегија за тоа каква комбинација на тестови да направат, сè со цел на најефикасен начин да дојдат до целта да се обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ.

Тестовите на детали на трансакции, треба да се извршат единствено кога тоа обезбедува заштеда на трошоци. Доколку тестовите на трансакции ги опсервираме како тестови на контрола (тие најчесто се извршуваат истовремено), тогаш ефикасното извршување овозможува да се процени контролниот ризик на пониско ниво. Тоа доведува до намалување на потребниот обем ревизорски докази кои што би биле продукт од независните тестови.

Оттука, може да заклучиме дека успешното спроведување на тестовите на детали на трансакции речиси секогаш доведува до ист резултат, редуцирање на останатите независни тестови.

8.2.3 Тестови на контрола

Целта на овие тестови е да се даде уверувања дека интерните контроли функционираат на оној начин како што изјавил менаџментот на деловниот ентитет и како што е наведено во прелиминарниот преглед од страна на ревизорот.

Треба да се извршат овие тестови пред да може ревизорот да се потпре на овие контроли како основа за намалување на квантитетот на независни тестови. Тестовите на контрола, главно се однесуваат на три прашања:

- Дали се извршени потребните контролни постапки?;
- Како биле извршени?
- Кој ги извршил?

Бидејќи многу често поделбата на должности не резултираат во ревизорска трага, се јавува потреба од потпирање врз распрашувањето и личното набљудување, наместо врз документираниот доказ.

Од друга страна, тестовите на детали на трансакции се извршуваат со цел да се утврди дали сметководствениот систем функционира на соодветен начин независно од постоењето на интерните контроли. Додека тестовите на контрола обично вклучуваат набљудување, распрашување и инспекција, тестовите на детали на трансакции вообичаено вклучуваат повторно извршување на постапките изведени од страна на клиентот. Еден тест на контрола подразбира преглед на документот во врска со иницијалите на персоналот на клиентот - одговорен за извршување на тие постапки, додека тестот на детали на трансакции вклучува тестови за откривање на грешки во пресметки, цени, сумирање, класификации, итн.

Доколку резултатите од тестовите на контрола укажуваат на ефикасни интерни контроли, обемот на ревизорски доказ кој што треба да се добие преку другите тестови ќе биде редуциран. Спротивно на тоа, ако контролата е слаба, не е ефикасна, тогаш ќе се зголеми обемот на останатите ревизорски тестови.

9. Вреднување на резултатите од ревизорските постапки

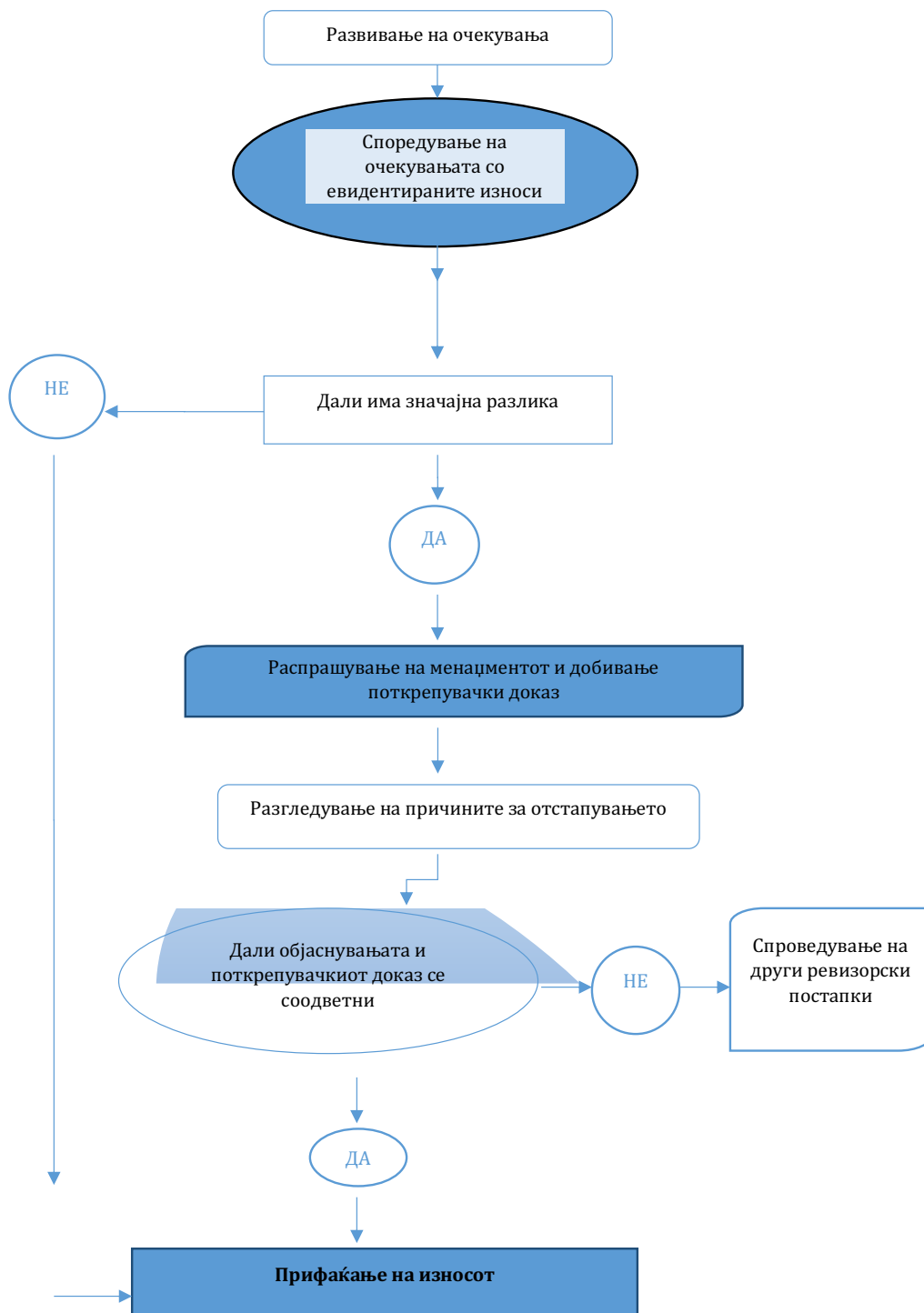
Ревизорот има за цел конечно да ја процени разумноста и веродостојноста на сметководствената проценка врз основа на тоа дали проценките се реални и конзистентни со останатите ревизорски докази. Задача за ревизорот е исто така да ја утврди разликата што се јавува помеѓу износот на неговата проценка и проценката од менаџментот, доколку разликата е голема треба да се измени проценката. Консеквентно на тоа, доколку менаџментот одбие да ја коригира проценката, таа разлика ќе се смета за погрешно прикажување.

Ревизорот го испитува менаџментот во врска со информациите кои му се потребни при примената на аналитичките постапки и резултатите од истите. Користењето на аналитички податоци од страна на ентитетот може да биде ефективно доколку ревизорот утврди дека тие податоци се ослободени од материјални грешки. При планирањето на спроведување на аналитички постапки ревизорот треба да зема предвид неколку фактори:

- Целите на аналитичките постапки и степенот на веродостојност на нивните резултати;
- Природата на ентитетот и степенот до кој што информациите можат да бидат раздвоени, на пример, аналитичките постапки можат да бидат многу поефективни кога се применуваат на финансиски информации од поединечните делови на работењето или на финансиските извештаи на компоненти од даден ентитет кој што работи во повеќе дејности;
- Расположливоста на информациите, како финансиски - како што се плановите и прогнозите, така и нефинансиски информации – како што е бројот на произведените или продадени единици;
- Веродостојноста на расположливите информации, на пример дали плановите се подготвени со доволна внимателност;
- Релевантноста на расположливите информации, на пример, дали плановите биле развиени како резултати на очекуваното, а не како цели кои што треба да бидат постигнати;
- Изворот на расположливите информации, на пример, изворите кои што се независни од ентитетот обично се поверодостојни отколку внатрешните извори;
- Компатибилноста на расположливите информации, на пример, општите податоци за дејноста може би ќе треба да бидат надополнети за да можат да бидат споредливи со податоците за ентитетот кој што произведува и продава специјализирани производи;
- Знаењето добиено во текот на претходната ревизија, заедно со разбирањето на ревизорот на ефективноста на сметководствениот систем и системот на интерна контрола како и видовите на проблеми кои во претходните периоди резултирале во сметководствени корекции.

Доколку можат да генерираат квалитетен поткрепувачки доказ, аналитичките постапки треба да бидат избрани наместо другите тестови бидејќи тие се многу поефикасни. Но, ревизијата никогаш не може да биде базирана единствено врз аналитичките постапки. Кога аналитичките постапки нема да го генерираат потребниот поткрепувачки доказ, ревизорот мора да примени други постапки.

Слика 6: Шематски приказ на процесот на донесување одлуки од страна на ревизорот за аналитичките постапки.



Заклучок

Развојот на информатичката технологија има огромно влијание врз процесот на ревизијата. Информатичката технологија го поттикна реинженерингот на традиционалните бизнис процеси да се промовираат поефикасни операции и да се подобрат комуникациите во самиот ентитет и меѓу ентитетот и неговите купувачи и добавувачи. Тоа сепак продуцира и нови ризици кои бараат дополнителни контроли. Ревизорите имаат потреба за нови техники за проценка на контролите и за обезбедување сигурност на корпоративните податоци и информатичките системи кои го обезбедуваат ова.

За да може ревизорот да изрази позитивно мислење, односно мислење без резерва за финансиските извештаи, мора да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ за да се докажат тврдењата на менаџментот за информациите презентирани во финансиските извештаи кои што се однесуваат на компонентите на истите за ентитетот кој е предмет на ревизија. Ревизорскиот доказ се добива преку адекватна комбинација на трите видови ревизорски тестови: тестови на трансакции, тестови на детали на салда и аналитички постапки. Ревизорот е оној кој ја донесува одлуката за тоа која комбинација ги дава најефективните и најефикасни средства за обезбедувања на потребниот ревизорски доказ.

Користена литература:

- [1] Ацески, д-р Благоја, Трајкоски, д-р Бранко, *Интерна и екстерна ревизија*, Економски факултет, Прилеп, Универзитет „Св. Клименти Охридски“, Битола, 2004;
- [2] Димитрова, Јанка, Државна ревизија. Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, Република Македонија, 2018;
- [3] Димитрова, Јанка, *Интерна ревизија*, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, 2017;
- [4] Димитрова, Јанка, *Ревизија (теоретски и практични аспекти)*, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, 2015;
- [5] Димитрова, м-р Јанка, Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизација на капитал преку емисија на хартии од вредност, докторска дисертација, Економски факултет, Прилеп, 2011;
- [6] Димитрова, Јанка, Теоретско-методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементирањето на фундаменталните концепти на ревизијата, магистерски труд, Економски факултет, Прилеп, 2005;
- [7] Hurr, R. K., Eining, M., and Plumlee, D. (2003), *Professional Skepticism: A model with implications for research, practice and education*. Working paper, University of Wisconsin, page 13;
- [8] Прајсвотерхаус Куперс Ревизија ДОО (PwC), Тврдења во врска со финансиските извештаи - 2016;
- [9] Messier, F. W., Glover M. S., Prawitt F. D.: *Auditing Assurance, A Systematic Approach*, sixth edition, McGraw-Hill, Boston USA, 2008;
- [10] Aleksic, d-r Milanka: "Revizija i kontrola", Banja Luka, 2012;
- [11] Меѓународни ревизорски стандарди (Службен весник бр. 92 од 28.10.2005);
- [12] Напредна ревизија и уверување – ACCA, Шесто издание, јануари 2012 год.;
- [13] Закон за ревизија;
- [14] Меѓународни стандарди за ревизија на Меѓународната организација на сметководители (IFAC);
- [15] Меѓународни стандарди за финансиско известување (ICFI);
- [16] Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, Chapman and Halt, London, 1993, p. 15.