



УДК: 657.62

Стручен труд

005.53:657.62

## РЕВИЗОРСКИОТ ИЗВЕШТАЈ ОСНОВА ЗА ДОНЕСУВАЊЕ НА ДЕЛОВНИ ОДЛУКИ ОД СТРАНА НА СТЕЈКХОЛДЕРИТЕ

Симона Трајкова<sup>1</sup>  
Професор д-р Јанка Димитрова<sup>2</sup>

### Апстракт

Ревизијата претставува процес на собирање на ревизорски докази со цел да се утврди дали финансиските извештаи се подготвени врз основа на меѓународните сметководствени стандарди кои се прифатливи кај нас. Процесот на ревизијата се врши од страна на овластен ревизор кој има лиценца за вршење на ревизијата. Секој не може да биде ревизор, а доколку некој сака да биде потребно е претходно да има доволно работно искуство во областа на ревизијата или пак во областа на сметководството и треба да полага испити коишто се утврдени од страна на Државниот завод за ревизија. Доколку ги положи испитите и ако го има потребното работно искуство тогаш Државниот завод за ревизија ќе му издаде лиценца за вршење на ревизија.

**Клучни зборови:** *финансиски извештаи, веродостојност, објективност, метод на примерок, ревизорски доказ, стејхолдери.*

## AUDIT REPORT BASIS FOR ADOPTION OF STAKEHOLDERS 'BUSINESS DECISIONS

SimonaTrajkova<sup>3</sup>  
Assosiate Prof. JankaDimitrova<sup>4</sup>

### Abstrakt

The audit is a process of collecting audit evidence in order to determine whether the financial statements are prepared on the basis of international accounting standards that are acceptable to us. The audit process is performed by a certified auditor who has a license to perform the audit. Anyone can not be an auditor, if one wants to be required to have sufficient work experience in the field of auditing or in the field of accounting and should take exams that are determined by the State Audit Office. If he passes the exams and if he has the necessary work experience, the State Audit Office will issue a license for performing the audit.

**Key words:** *financial statements, reliability, objectivity, sample method, audit evidence, stakeholders.*

### 1. Вовед

Ревизијата како професија настанува подоцна од сметководството, но во последно време бележи голем развој со цел да се дојде до едно веродостојно и вистинито работење на деловните ентитети кои подлежат на ревизија.

1) Постдипломец на Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, simona.082325@student.ugd.edu.mk

2) Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, janka.dimitrova@ugd.edu.mk

3) graduate of Faculty of economics University „Goce Delcev” Stip, simona.082325@student.ugd.edu.mk

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



Историскиот развој на ревизијата, всушност, оди заедно со развојот на стопанството, окрупнувањето на претпријатијата, појавата на мултинационални компании, зголемениот интерес на државата за работењето на компаниите и нивните активности и сл. Токму ова било повод најразвиените земји во светот да започнат да го следат и контролираат стопанскиот развојот на претпријатијата, да основаат институти и здруженија кои ќе имаат функција на контрола на работењето на претпријатијата, со цел да бидат задоволени интересите на стейкхолдерите.

Ревизијата претставува процес на собирање на ревизорски докази се со цел да се утврди дали финансиските извештаи се подготвени врз основа на меѓународните сметководствени стандарди кои се прифатливи кај нас. Процесот на ревизијата се врши од страна на овластен ревизор кој има лиценца за вршење на ревизијата. Секој не може да биде ревизор, доколку некој сака да биде потребно е претходно да има доволно работно искуство во областа на ревизијата или пак во областа на сметководството и треба да полага испити коишто се утврдени од страна на Државниот завод за ревизија. Доколку ги положи испитите и ако го има потребното работно искуство тогаш Државниот завод за ревизија ќе му издаде лиценца за вршење на ревизија.

Постојат голем број на дефиниции за ревизијата, но секои од тие дефиниции ја покажуваат поврзаноста помеѓу сметководството и ревизијата. Сметководството е професија која ги продуцира доказите, додека пак ревизијата ја потврдува веродостојноста на информациите добиени при процесот на сметководство. Токму затоа секој ревизор треба добро да ги познава сметководствените постапки и методи коишто се користат во сметководството.

Финансиските извештаи се главниот производ кој произлегува од процесот на финансиско известување и во кои се содржани сите важни податоци за работењето на деловниот субјект. Карактеристично е да се напомене и тоа дека овие финансиски извештаи потребно е да поседуваат прецизни и јасни информации за минати економски настани со цел да се донесат правилни деловни одлуки од страна на корисниците на тие извештаи.

Значењето на ревизијата на финансиските извештаи се состои во тоа што ревизорот врши ревизија на финансиските извештаи и неговата одговорност е да даде мислење за точноста и исправноста на финансиските извештаи.

Ревизијата на финансиските извештаи е значајна и за самиот деловен субјект во Република Македонија, затоа што ревизорот преку својот ревизорски извештај создава врска меѓу корисниците на финансиските извештаи и менаџерскиот тим на деловниот субјект чии финансиски извештаи се предмет на ревизија. Менаџментот ги изготвува финансиските извештаи што се предмет на испитување на ревизорот и истиот е одговорен за нивната точност. Но, сепак одговорност на ревизорот е да даде мислење за точноста и исправноста на финансиските извештаи.

Често се поставува прашањето зошто постои потреба од ревизијата?

Одговорот на ова прашање е дека ако се знае главната цел на ревизијата – испитување, истражување на реалноста и објективноста на финансиските извештаи на менаџментот, тогаш ревизијата претставува врска помеѓу деловниот ентитет кој ги подготвува финансиските извештаи и корисниците на финансиските извештаи.

## **2.Интерна и екстерна ревизија**

Иако постојат повеќе видови на ревизии, главно ревизијата се дели на екстерна и интерна ревизија. Екстерната ревизија се извршува од страна на независни и компетентни лица кои за цел имаат да ги откријат грешките и измамите во работењето на ентитетот. Ревизорите кај екстерната ревизија се надворешни лица кои се ангажираат да извршат ревизија и тие не се вработени во организацијата. Екстерната ревизија опфаќа поширок круг на активности и процеси за разлика од ревизијата на финансиските извештаи. Ревизорот врши ревизија на финансиските извештаи, но освен на нив тој врши ревизија и на некои



субјективни информации како што се на пример ефективноста на компјутерските системи и ефикасноста на производните активности. Ако се земе предвид комплексноста на активностите што треба да ги спроведуваат екстерните ревизори, од витално значење е ревизијата да биде поврзана со постоењето на квалитетна законска регулатива, соодветно применување на професионалната регулатива односно стандардите за ревизија и кодексот за професионална етика. Целите на интерната ревизија се пообемни и посложени во споредба со целите на екстерната ревизија. Така, целта на интерната ревизија е да им помогне на членовите на организацијата во ефективното и ефикасното извршување на деловните активности, исто така интерната ревизија ги посочува анализите, проценките, препораките и дава совети и информации, коишто се однесуваат на работењето на деловниот субјект. Интерната ревизија претставува елемент на внатрешниот систем на контрола поставен од страна на менаџментот на претпријатијата, заради испитување, вреднување и известување за функционирањето на сметководствените и други интерни контроли во работењето. Интерната ревизија е воведена за да се подобри интерниот систем на контрола во ентитет, како и за подобро информирање на сопствениците за работењето на организацијата. За корисниците на финансиските извештаи поверодостојни се исказите добиени од страна на екстерниот ревизор, бидејќи интерните ревизори се вработени во организацијата и затоа тие би можеле да бидат пристрасни во однос на работењето и успешноста на бизнисот. Постојат голем број на разлики помеѓу екстерната и интерната ревизија и тоа: од една страна интерната ревизија е за да го подобри работењето на ентитетот, а од друга страна пак екстерната ревизија има за цел да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за финансиските извештаи; интерната ревизори се лица вработени во компанијата а пак екстерните ревизори се независни трети лица кои што не се вработени во организацијата; исто така извештаите коишто се добиваат од интерната ревизија се приватни и се наменети за одборот на директори и за сопствениците, а пак извештајот добиен од екстерните ревизори е наменет за акционерите и за останатите корисници на финансиски извештаи.

### 3. Процес на ревизија

Процесот на ревизија е еден комплексен процес којшто опфаќа голем број на чекори. Ревизијата како процес воопшто не е лесен и едноставен, а од друга страна пак ревизорот при вршењето на ревизија прифаќа огромна одговорност во врска со подготвувањето на ревизорскиот извештај.

Планирањето на ревизијата е првото нешто што го прави ревизорот по прифаќањето на ревизорскиот ангажман. Овој чекор е многу важен за ревизијата бидејќи со планот за ревизија се овозможува извршување на ефикасна, ефективна и економична ревизија. При вршењето на процесот на ревизијата секогаш се следи планот којшто првенствено е подготвен од страна на ревизорот, иако поради промена на околностите може да дојде до одредени измени и затоа планот секогаш треба да биде флексибилен во однос на настанатите промени. Сите информации кои можат да се добијат во врска со ентитетот каде што треба да се изврши ревизијата се добредојдени во овој процес. Добиените информации може да бидат од внатрешни или надворешни страни, но сепак поверодостојни се исказите добиени од надворешни страни бидејќи тие не се пристрасни во врска со работењето во организацијата.

Пред да се започне со планирањето на ревизија потребно е ревизорското друштво да одлучи дали да го прифати ревизорскиот ангажман или не. Пред да одлучи дали да го прифати ангажманот или не треба да се извршат многубројни истражувања за тој ентитет, да се добијат информации за работењето и дејствувањето на ентитетот, за неговата репутација и сите други важни информации кои можат да послужат во донесувањето на одлуката. Целта на ваквата политика е да се намали веројатноста дека некој ревизор ќе се поврзе со некој несоодветен ентитет, бидејќи доколку некој од ревизорите е поврзан со нечесен ентитет може да дојде до прикривање на некои значајни грешки во извештајот кој



го изготвува ревизорот. Во такви случаи може да дојде и до тужба и покревање на судски спор од страна на корисниците на финансиските извештаите со што врз ревизорското друштво може да се покрене кривична одговорност, а во најлош случај ревизорот може да добие и затворка казна.

Наредната фаза во планирањето на ревизијата е добивање на информации за работењето на комитентот. Ова е важно за да може на крајот ревизорот да даде објективно и точно мислење за работењето на ентитетот. Пред да пристапи во извршувањето на ревизијата ревизорот треба да го проучи работењето на ентитетот, како организациона структура, организација на работењето, хиерархијата на управувањето и одговорноста, како и за организацијата на сметководството и организацијата на електронската обработка на податоците, за изборот и примената на сметководствените политики, видот на дејноста во којашто спаѓа клиентот, видот на производите што ги произведува, односно услугите што ги извршува, карактеристиките и структурата на производството, каналите на продажба, каналите на набавка, начинот на финансирањето со посебен осврт на структурата на капиталот и другите обврски итн.

Во процесот на ревизијата ревизорот ги користи аналитичките постапки со цел да може да изрази веродостојно и објективно мислење. Важно е да се потенцира дека аналитичките постапки се засновани на вреднувањето и спроведувањето на финансиските информации и податоци што се однесуваат на соодветните показатели за работењето на деловниот субјект.

Ревизорот при планирањето на ревизијата треба да ги потврди или да ги отфрли тврдењата на менаџментот. Со самото одобрување на финансиските извештаи менаџментот прави изјави за информациите содржани во нив, ваквите тврдења се користат од страна на ревизорот за да ги земе предвид сите видови на потенцијални погрешни прикажувања коишто можат да настанат.

По прифаќањето на ангажманот кај деловниот ентитет ревизорот треба да осмисли една целосна стратегија за тоа како ќе се извршува процесот на ревизија. Целокупното планирање го извршува ревизорот со цел ефикасно и ефективно водење на ревизијата, а воедно и со намалување на трошоците при процесот на ревизијата.

На крајот ревизорот формира и програма на ревизија која претставува збир на активности коишто ревизорот ги смета за неопходни при извршување на процесот на ревизија. Ревизорските постапки кои се користат за прибирање на докази се нарекуваат тестови на ревизијата. Ревизорските програми помагаат да може да се упати асистентот на ревизорот во работата која мора да се изврши на правилен и ефикасен начин, а исто така ваквите програми на ревизијата обезбедуваат и доказ дека планирањето е направено на правилен и точен начин. Програмата претставува евиденција на извршените активности во текот на ревизијата.

Целиот процес на ревизијата се базира на три фундаментални концепти и тоа:

- Концепт на материјалност,
- Концепт на ревизорски доказ,
- Концепт на ревизорски ризик.

Најпрво во процесот на ревизија ревизорот го одредува прелиминарното ниво на материјалност, потоа ги проучува ризиците со кои може да се соочи во текот на својата работа, потоа прибира соодветни и компетентни докази коишто ќе ги поткрепат неговите размислување за на крајот на може ревизорот како финален продукт да го презентира своето ревизорско мислење за спроведената ревизија.

Ревизорот уште во фазата на планирање го одредува нивото на прифатлив ревизорски ризик врз основа на своето професионално расудување. Ревизорскиот ризик претставува ризик дека ревизорот ќе изрази позитивно мислење во ревизорскиот извештај и покрај тоа што финансиските извештаи содржат материјално значајни пропусти и грешки. Иако процентот ревизорот да погрешни во своето мислење е мал, сепак тој постои. Проценката на ризикот е потребна и во ревизорскиот план но и во ревизорската програма.



#### 4. Сет на финансиски извештаи, предмет на ревизорско испитување

Меѓународниот сметководствен стандард 1- Презентирање на финансиските извештаи, овој Стандард ја пропишува основата за презентирање на финансиските извештаи за општа намена за да се обезбеди споредливост како со финансиските извештаи на ентитетот од претходни периоди така и со финансиските извештаи на други ентитети.

Ентитетот треба да го применува овој Стандард за подготвување и презентирање на финансиски извештаи за општа намена во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ).

Задолжителни компоненти на финансиските извештаи според Меѓународните стандарди за финансиско известување се:

- Извештај за финансиска состојба (Биланс на состојба);
- Извештај за финансиска успешност (Биланс на успех);
- Извештај за сеопфатната добивка;
- Извештај за промени во главнината;
- Извештај за паричниот тек;
- Објаснувачки белешки кон финансиските извештаи;
- Годишен извештај за работењето на друштвото.

Сите делови на финансиските извештаи се меѓусебно поврзани бидејќи објаснуваат различни аспекти на исти трансакции или други настани. Секој од извештаите обезбедува информации кои се разликуваат од останатите, но ниту еден извештај не ги дава сите информации неопходни за конкретните потреби на корисниците.

**Извештајот за финансиската состојба** е финансиски извештај кој ја рефлектира солвентноста на деловниот ентитет и истиот претставува табеларен преглед на средствата со кои располага претпријатието, од една страна, и капиталот и обврските, од друга страна. Со други зборови, билансот на состојба е составен од два дела и тоа од актива т.е. средства кои можат да бидат постојани, тековни и долгорочни вложувања и од пасива т.е. од обврски и капитал.

**Билансот на успех** уште се нарекува и биланс на добивка и загуба и истиот покажува колку деловниот субјект остварил или изгубил приходи за определен временски период што обично опфаќа период од една година. Во билансот на успех, покрај вкупните приходи и расходи, се пресметуваат и вкупните предвидени даноци кои треба да се исполнат до крајот од тековната година, за да се утврди конечниот биланс на успешност или неуспешност на деловниот субјект.

**Извештајот за сеопфатната добивка** ги прикажува сите добивки или загуби на деловниот ентитет, вклучувајќи ги и оние што не се прикажани во билансот на успех. Според тоа, сеопфатната добивка претставува поширок поим од добивката за финансиската година, прикажана во билансот на успех.

Сеопфатната добивка е збир на нето добивката и сите други добивки и загуби што не се прикажани во билансот на успехот.

**Извештај за промени во главнината** станува збор за еден нов извештај кој е потребно да се презентира како одвоена компонента на финансиските извештаи. Извештајот за промена на капиталот е четвртиот составен дел на финансиските извештаи и пред сè е наменет за сопствениците на капиталот, бидејќи ги покажува промените кои што настануваат во капиталот за деловната година

**Извештајот за паричен тек** претставува изведен финансиски извештај бидејќи настанува со прераспределување на позициите од билансот на состојба и билансот на успех. Паричните текови се сметаат за најважна компонента на еден деловен ентитет затоа што доколку на компанијата и недостига парични средства на краток рок таа не може да одговори на своите достасани тековни обврски, а на долг рок таквата состојба може да доведе до несолвентност и стечај на деловниот ентитет.

Сите оние информации коишто не можат или не мораат да се објават во финансиските извештаи се објавуваат во **белешките кон финансиските извештаи**.



Нивната изработка најчесто е одговорност на менаџментот. Белешките кон финансиските извештаи треба да бидат презентирани на систематски начин. Секоја ставка од другите финансиски извештаи треба да е поврзана со соодветна информација презентирани во белешките кон финансиските извештаи. Сето она коешто е важно за корисниците на финансиските извештаи, а не е објавено во финансиските извештаи се објавува во белешките кон финансиските извештаи.

По истекот на деловната година извршните членови на одборот на директорите односно членовите на управниот одбор му поднесуваат на одборот на директорите, односно на надзорниот одбор покрај годишна сметка и годишните финансиски извештаи и *годишен извештај за работењето на друштвото*. Годишниот извештај вообичаено ги содржи податоците кои не се присутни во останатите финансиски извештаи, а можат да имаат значајно влијание врз идното работење на деловниот ентитет. Во овој извештај се дава приказ на сите надворешни и внатрешни фактори кои имаат посредно или непосредно влијание на работењето на друштвото во изминатата деловна година.

Како основни сметководствени принципи и претпоставки, врз основа на кои се врши подготовка на финансиските извештаи, се јавуваат следните:

- ✓ Принцип на континуитет
- ✓ Принцип на пресметковна основа во сметководството
- ✓ Принцип на конзистентност.

### 5. Ревизорски извештај

Ревизорскиот извештај има стандартизирана форма по која треба да се раководат ревизорите при формирање на ревизорскиот извештај, но треба да се напомене дека оваа форма може да трпи промени во зависност од обемот на ревизијата и од потребите.

Ревизорскиот извештај за да може да ги задоволи потребите на корисниците на финансиските извештаи треба да биде лесно разбирлив, едноставен, да нема непотребни работи, да не биде двосмислен, да нема фрази и искази кои се не разбирливи за стејхолдерите и да е фер и конструктивен. Ревизорскиот извештај мора да биде поткрепен со соодветни и доволни докази за да биде доволно аргументирано. Освен што секое толкување и тврдење треба да биде поткрепено со доказ, исто така важен е и изворот на доказот. Ревизорот треба да ги оцени заклучоците кои тој ги извлекол од евиденцијата која ја обезбедил како основа за формирање на мислењето за финансиските извештаи.

Ревизорскиот извештај треба да биде формиран според следниот редослед<sup>5</sup>:

1. наслов;
2. име на корисникот;
3. почетен или воведен пасус;
  - идентификација на финансиските извештаи подложни на ревизија;
  - изјава за одговорноста на менаџментот на ентитетот и за одговорноста на ревизорот;
4. пасус за делокруг (опис на природата на ревизијата);
  - повикување на МРС или важечки национални стандарди или практика;
  - опис на работата што ја извршил ревизорот;
5. пасус со мислење кое изразува сомнение за финансиските извештаи;
6. датум на извештајот;
7. адреса на ревизорот;
8. потпис на ревизорот.

Врз основа на утврдените клучни наоди и донесените заклучоци за утврдените состојби потребно е да се даде соодветна препорака за она што треба да се направи и од

<sup>5</sup> Димитрова, Ј., „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Штип, 2013 година, стр.96



кого да се направи, односно упатување на јасни активности кои треба да се преземат. Препораката треба јасно да покаже кој треба да биде одговорен за превземањето на потребните активности за утврдените решавање на проблемите. Ова не значи дека во извештајот треба да се спомнат имиња на лица, напротив, ова обично треба да се избегнува. Извештајот треба наместо тоа да го спомене одделот во кој има одредени проблеми. Тука менаџментот може да ги идентификува оние кои се одговорни, да преземе соодветни активности и да назначи лица за имплементирање на препораки. Ревизорите треба да препорачаат активности за да се поправат проблемите кои се идентификувани за време на ревизијата и да се подобри работењето на ревидираниот субјект. Препораките треба да бидат во согласност со законите и подзаконските акти и исто така треба да се дадат препораки за подобрување на интерна контрола кога се забележани значителни примери на можна измама, незаконско работење или прекршувања на одредби на договори или кога се појавила злоупотреба или недостаток на интерната контрола. За да бидат препораките што поефикасни, тие треба да бидат насочени кон разрешување на причината за идентификуваните проблеми, конструктивни, ориентирани кон активности, специфични, адресирани кон страните кои имаат авторитет да делуваат, практични, со ефикасни трошоци и мерливи.

## 6. Ревизорски мислења

Ревизијата не би била корисна доколку на крајот на ревизијата како финален продукт го немаме ревизорскиот извештај односно ревизорското мислење. Ова мислење е најважно за корисниците на финансиските извештаи бидејќи ревизорското мислење кажува за точноста и веродостојноста на финансиските извештаи изготвени од страна на менаџментот. Ревизорското мислење е во писмена форма и има стандарден формат, но тоа мора да биде објективно, веродостојно и независно. За тоа какво мислење ќе даде ревизорот влијаат повеќе фактори и токму затоа и ревизорот ги извршува сите тие анализи, користење на различни принципи и методи, се со цел на крајот неговото мислење да биде точно и во согласност со стандардите и принципите. Во основа постојат четири вида на мислење и тоа: *позитивно мислење*, *мислење со резерва*, *негативно мислење* и *мислење со резерва*. Формулирањето на ревизорското мислење претставува клучен елемент во ревизорскиот извештај и ги изнесува заклучоците од ревизорската работа. На секој вид на ревизорското мислење влијаат одредени фактори кои го наведуваат ревизорот да го даде тој вид на мислење.

*Позитивното мислење* е најпосакувано мислење од страна на деловните ентитети каде што се врши ревизијата. Ова мислење е најпосакувано бидејќи укажува на фактот дека финансиските извештаи се точни, дека не се случиле никакви измами и грешки кај деловниот ентитет, дека финансиските извештаи се составени во согласност со конзистентна применета сметководствена политика и важечки сметководствени прописи, интерната контрола функционира успешно, но ваквото мислење ревизорот го дава само во случај кога тој е уверен дека сметководствените искази на реален чесен начин, правилно, непристрасно ја прикажуваат финансиската состојба и резултатите на работењето на деловниот субјект. Кога ревизорот забележува одредени недостатоци, одредени пропусти во текот на процесот на ревизијата, но кои не би влијаеле врз одлуките на корисниците на финансиските извештаи, во тој случај тие треба да дадат позитивно мислење, но да им го свртат вниманието на менаџментот или на акционерите за овие недостатоци, бидејќи во иднина тие би можеле да го променат мислењето на ревизорот.

Ревизорот изразува *мислење со резерва* во случаи каде што тој не може да изрази безусловна мислење поради одредени несогласувања со исказите и постапките на менаџментот, со одредени неправилности и грешки, но тие не се толку материјално значајни за корисниците на финансиските извештаи поради што не е потребно да даде негативно мислење или да се воздржи од давање на мислење, но таквите мислења мора да бидат потенцирани. Мислењето со резерва поразбира дека финансиските извештаи освен



наведените неправилности и ограничувања се правилно прикажани и дека кореспондира со законите и општоприфатените сметководствени принципи.

**Негативно мислење** се дава кога ефектите од прашањето или несогласувањето се толку материјални и преовладуваат, што во целина би предизвикале финансиските извештаи да ги наведуваат корисниците на финансиските извештаи во погрешна насока. Формулацијата на ваквото мислење дава јасно до знаење дека финансиските извештаи не се доволно добро изнесени, во која јасно и концизно се наведени, сите прашања за несогласувањето. Овој вид на мислење најмалку се дава во праксата бидејќи ревизорот на време ги предупредува деловните ентитети за проблемите и последиците кои би можеле да бидат. Никој од деловните ентитети не сака да добие негативно мислење од ревизорот, па затоа секој се труди на време да ги реше проблемите за да во најмала рака добие мислење со резерва што секако е многу подобро од негативното мислење. Негативно мислење ревизорот треба да изрази само во случаи каде што неправилностите се толку многу чести кои доведуваат до измами и грешки во финансиските извештаи и кои би ги промени одлуките на финансисите корисници бидејќи тие се материјално значајни за нив. Во случај ентитетот на добие негативно мислење, треба за во иднина да ги следи препораките коишто ќе ги добие од ревизорот за да може да ги реши проблемите, да открие од каде потекнуваат сите тие грешки и недостатоци, да се соочи со слабостите во системите, со цел за да може во иднина да добие позитивно мислење од ревизорот. Бидејќи негативното мислење негативно влијае и на репутацијата на деловниот ентитет, може да го загрози и неговиот бизнис бидејќи никој од корисниците на финансиските извештаи не би сакале да соработуваат со еден таков деловен субјект.

**Воздржување од давање на мислење** се дава кога ревизорот не може да ги прифати ограничувањата кои постојат во процесот на ревизија на финансиските извештаи. Имено, ограничувањето на делокругот на работа на ревизорот од страна на деловниот субјект претставува прв значаен фактор кој влијае за воздржување на ревизорот од давање на мислење. Во текот на ревизијата може да се случи деловниот субјект да му наметне на ревизорот ограничувања и рестрикции на пристапот на некои информации, документи, физички пристап до одредени прозводи, да не му дозволи на ревизорот да комуницира и да ги интервјуира вработените со што ревизорот е принуден да се откажи од изразување на мислење. Многу важен момент е дека воздржувањето на ревизорот од давање на мислење во ревизорскиот извештај не смее да се користи како избегнување на искажување на негативното мислење. Овој вид на мислење се користи само кога ревизорот не е во состојба да обезбеди соодветни, точни и доволни ревизорски докази поради ограничувањата со кои се соочува во процесот на ревизијата.

Ревизорското мислење е финален продукт од процесот на ревизијата. Секој од деловните ентитет посакува да добие позитивно мислење за веродостојноста и објективноста на своите финансиски извештаи. Подготвувањето на финансиските извештаи се одговорност на менаџментот на претпријатието, додека па ревизорското мислење е одговорност на ревизорот. Одговорноста на ревизорот е голема бидејќи доколку тој не е објективен при изразување на ревизорското мислење и даде погрешно и неточно мислење против него може да се поведе и кривична постапка. Доколку во таквата кривична постапка се докаже дека ревизорот изразил неточно и необјективно мислење тогаш може да му се одземе лиценцата за работа и исто така да одговара и со затворска казна. Токму затоа ревизорот мора да спроведе доволно анализи и постапки за да може да добие колку што е можно поверодостојни и доволни докази со коишто ќе го аргументира своето мислење. Исто така, ревизорот треба внимателно да ги избере настаните и трансакциите коишто ќе ги анализира при методот на примерок, ревизорот не врши сто процентна анализа на сите трансакции и настани бидејќи тоа во пракса не е возможно. Корисниците на финансиските извештаи пред да одлучат дали ќе соработуваат со одреден деловен субјект ги бараат финансиските извештаи заедно со ревизорскиот извештај за да видат со каков деловен субјект би соработувале и дали таквото соработување е ризично.





Токму затоа и ревизорското мислење во одредени случаи може да биде пресудно при одлуката на стејкхолдерите. Многу веројатно е инвеститорите и акционерите да сакаат да соработуваат со клиент кој добива позитивно мислење од година во година бидејќи таквото мислење алудира дека тој клиент е сигурен за соработка, дека е профитабилен со можности за напредок и проширување на обемот на својата работа со други зборови тој деловен субјект се движи во точен правец. Од друга страна, пак, клиент кој од година во година добива негативно мислење и не презема ништо за да го поправи своето работење, не ги спроведува препораките добиени од страна на ревизорот, и грешките ги повторува постојано не е атрактивен за соработка бидејќи инвеститорот би требало да преземе голем ризик за да соработува со таков ентитет. Ревизорскиот извештај и ревизорските мислења од година во година се клучни за деловните одлуки на голем број корисници на финансиските извештаи т.е. за стејкхолдерите.

### Заклучок

Финансиските извештаи се изготвуваат од страна на менаџментот на претпријатието и претставуваат појдовна основа за анализа на работењето на деловниот субјект со цел да се добијат потребните информации. Кога се спроведува ревизијата тогаш ревизорот добива финансиски извештаи од деловниот ентитет-субјект на ревизија, што треба темелно да ги провери и врз основа на спроведените анали и испитувања да оформи и да изрази аргументирано, објективно и пред сè независно мислење. За да може ревизорот да изрази точно мислење треба да биде квалификуван со соодветни познавања и знаења од областа на ревизијата и доколку не е доволно специјализиран за одредена област што не е од областа на ревизијата треба да се консултира со соодветен експерт од таа област за да може да добие точни докази кои ќе му помогнат во изразувањето на ревизорското мислење на крајот од ревизорскиот извештај.

Ревизијата всушност служи на корисниците на ревизорските извештаи да им нуди независно и објективно мислење за веродостојноста и објективноста на ставките и податоците напишани во финансиските извештаи на организацијата, ревизијата претставува значајна алка во процесот на донесување на деловните одлуки од страна на корисниците на финансиските извештаи за распределба на економските ресурси и за успешно раководење со работењето. Врз основа на тоа целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи од сите материјални аспекти се во согласност со применливата рамка за финансиското известување.

Ревизијата не претставува нешто од коешто деловните организации треба да се плашат или пак истата да ја избегнуваат, туку напротив секој би требало да сака да му се изврши ревизија бидејќи на тој начин тој клиент би знаел до каде е со својата работа, во кој правец треба да се движи, дали треба да направи одредени промени за поефикасно работење, дали организацијата се соочува со одредени тешкотии и проблеми и кои би биле решенијата и препораките од страна на ревизорот за да може да се избегнат тие пречки во работењето. Бидејќи ревизијата претставува една нова професија, голем број од деловните ентитети на неа гледат со страв и гледаат колку што може повеќе да ја избегнат, не сфаќајќи дека всушност ревизијата е нешто добро за компанијата. Ревизијата е еден комплексен процес проследен со голем број на анализи, користење на различни методи и постапки со цел на крајот да се изрази објективно и независно мислење. Во денешно време многу е важно да се сфати потребата од финансиските извештаи. Секој од стејкхолдерите пред да инвестира во одредена компанија ќе сака да ги види финансиските извештаи, како и ревизорскиот извештај за да види за каква фирма станува збор. Во најголем број од деловните зделки инвеститорот ризикува со голем износ на капитал, па затоа секој би сакал да биде сигурен со кого би соработувал во иднина. Но за да може точно да ги прочита ревидираните финансиски извештаи заедно со ревизорскиот извештај, треба тие да бидат напишани на едноставен и јасен начин, без користење на некои слогани



и фрази од областа на ревизијата кој би можеле да ги збунат стејкхолдерите, не треба да се пишуваат не потребни информации и податоци, туку треба да се сврти вниманието на тоа што е материјално значајно за стејкхолдерите.

Ревизорот ефикасно и ефективно ќе ја спроведе ревизијата доколку правилно ги искомбинира трите концепти на кои се заснова ревизијата и тоа концептот на материјалност како прв од концептите на кои ревизорот посветува внимание, потоа концептот на ревизорски ризик и ревизорски доказ. Овие три концепти се фундаментални за процесот на ревизијата.

Целиот процес на ревизија е проследен со висок ризик и затоа ревизорот своите испитувања и анализи ги насочува кон најризичните ставки и позиции од финансиските извештаи. Ревизорот во пракса не е во состојба да ги испита сите трансакции, настани што се случуваат, сите информации и ставки и затоа тој во своето работење го користи методот на примерок. Ваквите примероци се репрезент за целата популација и затоа ревизорот мора добро да ги одбере точните ставки кои ќе ја претставуваат целата популација. Доколку ревизорот не е доволно искусен во тој случај тој би можел да одбере погрешни ставки и на тој начин да изрази неточно мислење и да даде погрешна слика на корисниците на финансиските извештаи. Во одредени случаи може да дојде и до судски спорови каде што ревизорот може да ја изгуби својата репутација и кредибилитет, а може против него да се спроведе и кривична одговорност токму затоа ревизорот се соочува со голема одговорност при изразувањето на ревизорското мислење.

#### КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

1. Auditing Handbook 1993, Volume 2 of the Accounting and Auditing Handbook 1993, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Prentice Hall, 1992
2. Божиновска Лазаревска д-р Зорица, *Подобрување на ревизорскиот извештај*, презентација, Институт на овластени ревизори на РМ, 2013
3. Божиновска Лазаревска д-р Зорица, *Ревизија, второ издание*, Економски факултет, Скопје, 2011
4. Димитрова, Ј., „Ревизија (теоретски и практични аспекти), Штип, 2013
5. Димитрова Ј., Одговорноста на сметководителите, менаџментот и ревизорите за веродостојноста, квалитетот и кредибилитетот на финансиските извештаи, Економски факултет – Штип, 2010 година
6. Димитрова, д-р Јанка: „Ревизија – Практикум“, Економски факултет-Штип, 2014
7. Димитрова д-р Јанка, „*Ревизија (теоретски и практични аспекти)*“, Универзитет „Гоце Делчев“, Економски факултет – Штип, Штип 2012
8. Lee, Tom, „Corporate Audit Theory“, Chapman and Hall, London, 1993
9. Лазаревска. Б. З., „Ревизија“, Економски факултет- Скопје, Скопје, 2011 година
10. Мартиќ, С.: Контрола и ревизија, Универзитет у Београду, Економски факултет, Београд, 1997
11. Meigs, Thomas E: Modern Analytical Auditing, Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Books, USA, 1989
12. Porer, A. Gary, Norton L. Curtis, Financial Accounting, the impact on Decision Makers, The Dryden Press, 1995
13. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditing, Florida, 1995
14. Hermanson Roger, H. Jerry R. Strawser, Robert H. Strawser: “Principles of Auditing- An International Perspective”, Mc. Grow Hill, 1999
15. Цветковиќ, Б., „Новија схватања појма ризика у ревизију, Книговодство, Савез рачуновачи и ревизори Србије“, Београд, 1997
16. William F. Messier: Auditing & Assurance Services, A Systematic Approach, second edition, Irwin, McGraw-Hill, Boston, USA, 2000