

УЛОГАТА И ЗНАЧЕЊЕТО НА РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА КОТИРАНИТЕ ЕНТИТЕТИ

Професор д-р Јанка Димитрова¹,
Александра Петровска²

Апстракт

Од нејзиното појавување па се до денес, ревизијата на финансиските извештаи на компаниите од страна на независен надворешен ревизор е камен-темелник на довербата во финансиските системи во светот. Бенефитот од ревизијата е што обезбедува уверување дека менаџментот на компанијата има обезбедено „вистински и објективен“ поглед на финансиските резултати и позиции на компанијата. Ревизијата овозможува градење на мост на доверба меѓу оние кои ја управуваат компанијата и оние кои ја поседуваат - акционерите. Со оглед на важноста која и е дадена, често се поставуваат прашања во врска со ревизијата, ревизорите и улогата која таа ја има за акционерите. Оваа публикација има за цел да обезбеди корисни информации за тоа што значи ревизија на финансиски извештаи и за улогата на ревизорот при вршењето на ревизијата.

Клучни зборови: ревизорско мислење, ревизорски доказ, ревизорски техники, ревизорска независност, принцип на континуитет

THE ROLE AND IMPORTANCE OF AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS ON THE LISTED ENTITES

Assosiate Prof. Janka Dimitrova³
Aleksandra Petrovska⁴

Abstract

Since its establishment until today the audit of financial statements of companies by an independent external auditor is the cornerstone of confidence of the financial systems in the world. The benefit of the audit is that it provides assurance that the company's management has provided "accurate and fair" view of the financial results and position of the company. The audit allows building a bridge of trust between those who manage the company and those who own it (shareholders). Because of this importance of audit there are a lot of questions about the audit, the auditors and about its role and importance for the shareholders.. This publication aims to provide useful information what is the meaning of the audit of the financial statements and the auditor role in carrying out audit.

Key words: audit opinion, audit evidence, audit techniques, audit independence, the principle of continuity.

Вовед

Секој деловен субјект има обврска да презентира информации за остварените перформанси од работењето пред сопствениците и останатите стеикхолдери. Менаџерите имаат најцелосни информации за остварените резултати од работењето на деловниот субјект, но тие можат и да манипулираат со нив со цел да прикажат подобри перформанси од оние што навистина биле остварени во текот на работењето. Сопствениците односно акционерите се соочуваат со проблем што мораат да веруваат на вистинитоста на исказите на менаџментот, бидејќи не можат лично да проверат што се случува во деловниот субјект. Еден од начините да се разреши ваквиот проблем на кредибилитет, е вклучување независна и стручна трета страна која ќе ги провери податоците кои се презентирани. Оваа трета страна е ревизорот. Ревизорот ги испитува информациите кои се презентирани во финансиските извештаи и обезбедува уверување во

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

2) постдипломец на Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип aleksandra.nikolovska@ugd.edu.mk

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

4) graduate of Faculty of economics University „Goce Delcev” Stip aleksandra.nikolovska)@ugd.edu.mk

кредибилитетот на овие извештаи. Доколку постои уверување од страна на ревизорите дека финансиските извештаи нудат фер презентација на економската состојба и успешност на компанијата, акционерите и потенцијалните инвеститори ќе бидат посигурни при користењето на информациите во планирањето на нивните инвестициски активности.

Поаѓајќи од улогата и важноста на ревизијата, оваа публикација има за цел да обезбеди информации во врска со тоа што значи ревизија на финансиските извештаи, за нејзиното значење за голем број на стејкхолдери и за улогата што ја има ревизорот при спроведувањето на ревизијата. Оваа публикација се фокусира на ревизијата на финансиските извештаи, која се презема со цел да се формира независно мислење за информациите кои се презентирани во финансиските извештаи. Оваа публикација се фокусира на ревизијата на податоците во финансиските извештаи на јавно поседуваните компании, (компаниии кои котираат на берзите).

1. Дефинирање на ревизијата

Надворешната ревизија е преглед на финансиските извештаи на една организација од страна на независни законски овластени ревизори. Главната цел на надворешната ревизија е да даде мислење за финансиските извештаи. Зборот ревизија доаѓа од латинскиот збор *audire*, што значи да се слуша. Ревизорот се дефинира како слушател: оној кој ги ревидира сметките. Зголемената трговија во текот на 19 век барала се поголемо финансирање, обезбедено од страна на повеќе инвеститори. Така започнува праксата на заедничка сопственост на претпријатијата и формирање на компаниии со ограничена одговорност. Сопствениците вработувале менаџери да управуваат со нивните претпријатија, а менаџерите давале отчет за нивната работа и тоа вообичаено еднаш во годината. Инвеститорите обично не знаеле ништо, или многу малку за бизнисот во кој вложувале и затоа не можеле да знаат ништо повеќе за веродостојноста на финансиските извештаи кои ги поднесувале менаџерите. Затоа тие назначувале трето независно лице кое ќе ги прегледа сметките, ќе истражува и ќе врши проверки кога тоа е потребно, со цел да даде свое мислење за нивната прифатливост. Финансиските извештаи биле поднесувани по усмен пат, а по ислушувањето почитуваниот слушател го соопштувал своето мислење. Ваквите слушатели подоцна станале познати по името ревизори. Со проширувањето на деловните активности, усмените финансиски извештаи, преминале во писмена форма, но називот слушател, не се променил.

Наједноставно кажано, во суштина, ревизијата се однесува на проценка – испитување, со цел да се изрази мислење за тоа дали податоците во него се правилно и реално прикажани согласно утврдената рамка за финансиско известување. Постојат различни видови на ревизија кои се разликуваат според предметот кој се разгледува, на пример:

- Ревизија на финансиските извештаи
- Ревизија на внатрешната контрола
- Ревизија на усогласеност

Компаниите ги подготвуваат нивните финансиски извештаи во согласност со рамката на општо прифатените сметководствени стандарди (GAAP)⁵ релевантни за нивната земја, исто така водејќи се и по Меѓународните сметководствени стандарди и Стандардите за финансиско известување. Правилната презентација на овие финансиски извештаи се проценува од страна на независни ревизори кои се придржуваат до Меѓународните ревизорски стандарди.

Компаниите објавуваат финансиски извештаи во кои обезбедуваат детални информации за нивната финансиска позиција и резултати. Овие податоци се користат од страна на широка група на корисници, стејкхолдери (како на пример инвеститори, доверители, купувачи, банки и сл.) при донесување на нивните финансиски одлуки. Многу често, оние кои ја поседуваат компанијата, акционерите, не се и оние кои ја управуваат компанијата. Поради тоа сопствениците (акционерите) на овие компаниии (како и другите стејкхолдери) се потпираат на независното мислење на трета страна во поглед на тоа дали финансиските изјави и податоци прикажани во

⁵Сметководствените стандарди се исто така познати како стандарди за финансиско известување или општо прифатени сметководствени принципи (Generally accepted accounting principles - GAAP). Сметководствените стандарди ги поставуваат условите за признавање, мерење, презентирање и откривање на трансакциите и настаните кои треба да се објават во финансиските извештаи. Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) се издадени од Одборот за Меѓународни сметководствени стандарди (International Accounting Standards Board - IASB).

финансиските извештаи во целост и реално ја прикажуваат, од сите материјално значајни аспекти, финансиската позиција на компанијата.

За да се обезбеди одредена доза на сигурност во врска со финансиските извештаи, се ангажира квалификувана надворешна страна (ревизор) за да ги прегледа податоците во финансиските извештаи презентирани од менаџментот и за да го даде своето професионално мислење во врска со тоа дали финансиските извештаи правилно и реално ја отсликуваат вистинската состојба, која компанијата ја остварила во одреден период (обично за една фискална година).

Според Законот за трговски друштва, ревизијата е задолжителна да се врши на годишните сметки на големите и средните трговски друштва, друштвата кои изготвуваат консолидирани финансиски извештаи, финансиските институции (банки, инвестициски фондови, брокерски куќи, осигурителни компании) и друштвата чишто хартии од вредност котираат на Македонската берза за хартии од вредност⁶. Во последно време се почест е случајот да деловни субјекти кои согласно законската регулатива не се обврзани да вршат ревизија на финансиските извештаи (микро и мали субјекти), сами ја ангажираат екстерната ревизија со цел задржување или стекнување на довербата кај своите доверители и пошироката јавност, а и самите да стекнат уверување дека презентираните информации во финансиските извештаи е се во согласност со рамката за финансиско известување.

Екстерната ревизија треба да се спроведе ефективно и ефикасно за да придонесе за економска ефикасност на субјектот на ревизијата, а остварувањето на оваа цел на ревизијата е условено од примената на трите фундаментални концепти на ревизијата:

- Концептот на материјалност (значајност);
- Концептот на ревизорски ризик и
- Концептот на ревизорски доказ.

Концептот на материјалност или значајност се однесува на прашањето на толеранција на грешките во работата на ревизорот. Ревизорскиот ризик се однесува на тоа дека ревизорите нема да успеат да ги откријат материјалните грешки во финансиските извештаи, односно финансиските извештаи да не се објективни и реални, а ревизорот тоа да не може да го открие. Тој претставува опасност со која се соочуваат ревизорите.

Ревизорот во текот на процесот на ревизија треба да добие ревизорски докази за да може да донесе заклучоци кои ќе бидат основа за ревизорското мислење. Ревизорскиот доказ е неопходен да го поддржи ревизорското мислење и извештај. Голем дел од ревизорската работа при формирањето на ревизорско мислење се состои од прибавување и оценување ревизорски докази. Ревизорскиот доказ ги опфаќа сите изворни документи и сметководствени информации од кои се изработени финансиските извештаи, како и потврдните информации од други извори. Ревизорскиот доказ се добива со соодветни комбинации на “тестови на контроли“ кои претставуваат тестови извршени со цел добивање ревизорски доказ во врска со соодветноста на обликот и ефективното дејствување на сметководствениот и интерниот контролен систем, и “независни постапки“ кои претставуваат тестови кои се вршат за добивање ревизорски доказ за откривање на значајни погрешни прикажувања во финансиските извештаи.

2. Бенефити од ревизијата

Ревизорите генарелно се избираат од страна на акционерите и извештајот го доставуваат директно до нив. Сепак ревидираните финансиски извештаи на повеќето јавно поседувани компании се јавно достапни до сите заинтересирани страни. Овие ревидирани финансиски извештаи, освен од акционерите, може да се користат и од други заинтересирани страни како што се потенцијални инвеститори кои размислуваат да купат акции од компанијата, или добавувачи кои размислуваат да соработуваат со компанијата. Ригорозниот процес на ревизија речиси секогаш ќе укаже на одредени делови од работењето во кои може да се направи некое подобрување во контролите или процесите. Во одредени околности можеби ќе биде потребно ревизорот да комуницира со менаџментот доколку увиди дека има недостаток од контрола во одредени делови од работењето. Овие комуникации можат да придонесат за додавање на вредност на компанијата и да придонесат за подобрување на целокупното работење.⁷

⁶ Димитрова, Ј, Ревизија (теоретски и практични аспекти). Универзитет „Гоце Делчев“ Штип, 2013, стр.17

⁷ www.pwc.com, Understanding a financial statement audit, <http://download.pwc.com/ie/pubs/2014-pwc-ireland-understanding-financial-statement-audit.pdf>



Слика 1: Корисници на финансиските извештаи

3. Што се тоа материјално значајни погрешни прикажувања

Концептот на материјалност или значајност се однесува на прашањето на толеранција на грешките во работата на ревизорот. Материјалноста е релативен термин и тоа што може да биде материјално во еден случај, во друг случај можеби не е. Дали нешто е материјално или не е, е професионална одлука и зависи од искуството на самиот ревизор. Информацијата е значајна доколку нејзиното изоставување или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците, донесени врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста (значајноста) зависи од големината на ставката или грешката проценета во конкретните околности во кои дошло до нејзиното изоставување или погрешно прикажување. Според тоа материјалноста претставува, пред се, праг или точка на толеранција, а не примарна квалитативна карактеристика која информацијата мора да ја поседува за да биде корисна. Процената на материјалност (значајност) треба да овозможи одговор на следните прашања:

- колкав ќе биде делокругот на работа на ревизијата;
- кои ставки треба да се проверат;
- дали некои вредности треба однапред да се фаворизираат;
- дали е потребно да се врши тестирање врз основа на статистички примерок и сл.

Дали нешто е материјално значајно зависи од професионалното расудување на ревизорот бидејќи во Меѓународните ревизорски стандарди не е дадено упатство за определување на износот на материјалната значајност. Проценката на материјалната значајност значи е оставена на професионалното расудување на ревизорот и најчесто во пракса се случува два ревизори да утврдат различно ниво на материјалност за еден ист клиент. Голем број ревизори го користат своето субјективно професионално расудување за да ја проценат материјалноста (значајноста) за секоја сметка од финансиските извештаи, па дури и два ревизори да определат еден ист износ на материјалност, заради нивното расудување можно е да определат различна значајност во структурата на поединечните сметки од билансот на состојба.⁸

4. Компани кои се јавно поседувани наспроти компании кои не се јавно поседувани

И покрај тоа што компаниите од сите големини изготвуваат финансиски извештаи, бројот на заинтересираните корисници за финансиските извештаи нормално е поголем кај јавно поседуваните компании. Ова е поради поголемиот број на индивидуи, други бизниси и организации кои имаат интерес или зависат од работењето на компанијата. Финансиските извештаи на јавно поседуваните компании, обично се достапни за поголем број на корисници. Во повеќето законодавства, за јавно поседуваните компании, има дополнителни барања кои треба да ги исполнат во делот кога ги подготвуваат нивните финансиски извештаи.

⁸ Дрогиска,Л, Комплетирање на ревизорскиот процес и издавање на конечен ревизорски извештај,2014, Економски факултет – Прилеп, Магистерски труд, стр. бр. 60

5. Опкружување

Менувањето на условите во опкружувањето на компанијата како што се, менувањето на економските и законските барања и услови, имаат значително влијание врз работењето на компанијата, а последователно на тоа влијаат и врз финансиските извештаи. Менувањето на бизнис климата, промените во економијата, законите и законските регулативи го зголемуваат ризикот за работењето на компаниите и во овие услови се бара адекватен одговор и објавување на новонастанатите состојби во финансиските извештаи. Сето ова многу влијае и врз начинот на спроведување на ревизијата, бидејќи ревизорот мора да го земе во предвид зголеменото ниво на ризик од пројавување на материјално значајни грешки во финансиските извештаи.

При вршење на ревизија, ревизорите земаат во предвид повеќе фактори кои можат да имаат дополнително влијание врз работењето на компанијата. Во случај кога се работи за компанија која е составена од повеќе поединечни субјекти, се јавуваат дополнителни компликации во вршењето на ревизијата. Исто така доколку се работи за компанија која функционира во различни земји мора да се земат во предвид и законските регулативи и барања на оделните земји во кои работи компанијата.

При вршењето на ревизијата, ревизорите ги користат Меѓународните ревизорски стандарди (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS), кои содржат специфични барања и насоки за извршување на ревизорскиот ангажман. Ревизорските стандарди можат да бидат напишани од страна на национални или интернационални организации, како што е Одборот за меѓународна ревизија и стандарди на уверување (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB), а да бидат прилагодени според барањата на националната регулатива.⁹

6. Известување

6.1. Ревизорско мислење

Менаџментот на компанијата е одговорен за подготовка на финансиските извештаи на компанијата. Одговорноста на ревизорот, се сведува на изразување на мислење со определен степен на сигурност, дека финансиските извештаи во целост не содржат материјално значајни грешки, било да се работи за случајни грешки или намерно погрешно прикажување на податоците, дека финансиските извештаи реално ја покажуваат состојбата на компанијата и се изработени во согласност со релевантните ревизорски стандарди (како на пример Меѓународните сметководствени стандарди).

Постои цел сет на стандарди кои ревизорите треба да ги применуваат при спроведување на ревизијата. Одговорност на ревизорот е да ја испланира и да ја спроведе ревизијата на начин кој е пропишан со ревизорските стандарди притоа водејќи сметка да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ врз основа на кој ќе го оформи ревизорското мислење. Што ќе претставува достатен и соодветен ревизорски доказ зависи од професионалното расудување на ревизорот.

Ревизорот зема во предвид голем број на фактори при определување дали тврдењата во финансиските извештаи се ослободени од материјално значајни грешки. Овде до израз доаѓаат и вештините и искуството на ревизорот.

Целта за спроведување на секоја ревизија е на крајот ревизорот да може да подготви ревизорски извештај каде ќе го искаже своето мислење. Постојат повеќе видови на ревизорски мислења. Ревизорскиот извештај во кој ревизорот заклучил дека финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика согласно со утврдената рамка за известување, претставува позитивен ревизорски извештај или ревизорски извештај кој содржи мислење без резерва. Ова е најчеста варијанта на ревизорски извештај. Ревизорот го издава само кога е сигурен дека сметководствените искази на реален начин и непристрасно ја прикажуваат финансиската состојба на деловниот субјект, а финансиските извештаи се составени согласно со сметководствените стандарди и важечките сметководствени прописи.¹⁰

6.2. Модифицирано ревизорско мислење

Доколку постои ограничување во делокругот на ревизорската работа и несогласување со менаџментот во врска со прифаќањето на одредени сметководствени политики и методот на нивна примена, ревизорот може да не биде во состојба да издаде мислење без резерва. Во вакви

⁹ [www.grantthornton.com https://www.grantthornton.com/~media/content-page-files/audit/pdfs/ACH-guides/ACH-Guides-Planning-External-Audit-WEB1.ashx](https://www.grantthornton.com/~media/content-page-files/audit/pdfs/ACH-guides/ACH-Guides-Planning-External-Audit-WEB1.ashx)

¹⁰ Ацески,Б, Трајкоски,Б, 2004, Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св.Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, стр. бр. 444

околности ревизорот изразува мислење кое се разликува од мислењето без резерва и потребно е во извештајот да вклучи јасен опис на сите поделни причини. Постојат следните видови на модифицирано мислење:

- Мислење со резерва или квалификувано (условено) мислење
- Воздржување од мислење
- Негативно или неповолно мислење

Ревизорот ќе изрази **квалификувано мислење** (мислење во резерва) во случај кога ограничувањето на делокругот на работа на ревизорот односно несогласувањето со менаџментот не е толку значајно за тоа да доведе до изразување на негативно ревизорско мислење за објавените финансиски извештаи или да се воздржи од давање мислење. Ревизорски извештај кој содржи мислење со резерва се издава кога ревизорот ќе дојде до заклучок дека не може да се изрази позитивно мислење, но дека ефектот од било какво несогласување со менаџментот или ограничувањето во обемот на ревизијата, не е толку значаен за да изрази негативно мислење или да изрази неможност за давање на мислење.

Ревизорот ќе изрази **негативно мислење** кога и после собирањето доволно соодветни ревизорски докази, ќе заклучи дека погрешното прикажување во финансиските извештаи, е значајно и релевантно. Ревизорски извештај кој содржи негативно мислење се издава кога ефектот од несогласувањето е значаен за финансиските извештаи и ревизорот мора да собере доволно докази со кои ќе го оправда изнесеното мислење, но ваквите мислења ретко се јавуваат во практиката бидејќи ревизорот навреме ги запознава и ги предупредува клиентите за недоследностите и раководството истите ги прифаќа и благовремено ги отстранува.

Ревизорот може да **заклучи дека не е можно да изрази мислење** за реалноста и објективноста на финансиските извештаи на деловниот субјект – клиент, бидејќи: - не е во можност да собере доволно соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова своето мислење, и ќе заклучи дека можното влијание на неоткриеното погрешно прикажување на финансиските извештаи, доколку го има, би било и материјално значајно и релевантно - кога во екстремно ретки околности кога се појавува поголема неизвесност, ревизорот иако има прибавено достатни и соодветни ревизорски докази, ќе заклучи дека не е во можност да формира мислење за финансиските извештаи, поради потенцијалното влијание на неизвесностите и нивниот кумулативен ефект на финансиските извештаи.

6.3. Околности што можат да доведат до мислење поинакво од мислењето без резерва

Околности кои можат да влијаат за изразување на мислење поинакво од мислењето без резерва се следните:

- ограничување на делокругот на работа на ревизорот, што може да доведе до изразување на мислење со резерва или воздржување од изразување на мислење;
- несогласување со раководството на деловниот субјект во врска со прифатливоста на избраните сметководствени политики, методот на нивна примена и прифатливоста на обелоденувањата во финансиските извештаи, што може да доведе до изразување на мислење со резерва или негативно мислење.

6.4. Принцип на континуитет

Водејќи се од овој принцип, компанијата се гледа како континуитет, односно се претпоставува дека истата и во иднина ќе продолжи да работи како и дотогаш. Овој принцип се применува редовно, освен во случаите кога менаџментот има намера да ја ликвидира, односно да ги прекине активностите на компанијата или во случаи кога нема друга реална алтернатива освен тоа да го стори. Кога се применува овој принцип се претпоставува дека компанијата ќе може да ги реализира своите средства и да ги извршува своите обврски ос нормален тек. Во случај доколку менаџментот смета дека компанијата нема да продолжи да работи во иднина, финансиските извештаи се подготвуваат на ликвидациона основа, односно мора да се земат во предвид потенцијалните присилни продажби на средствата, по вредност која ќе биде значително пониска од износот на обврските.

7. Годишен извештај на компанијата

Годишниот извештај е извештај подготвен и објавен од страна на компанијата, кој содржи детални информации во врска со активностите и остварените финансиски резултати во текот на претходната година. Ви својата содржина вклучува: финансиски извештаи, извештаи од

менаџментот, преглед на стратегијата на компанијата, преглед за остварените резултати, информации за управувањето со ризиците, информации за акционерите, како и други информации за корпоративна и социјална одговорност на компанијата.

Годишниот извештај на една компанија е обично составен од ревидирани финансиски извештаи и наративен дел, кој содржи опис од менаџментот на компанијата за остварените перформанси и активности. Наративниот дел од годишниот извештај нормално, исто така е ревидиран. Ревизорот го проверува и наративниот дел со наративните изјави, со цел да види дали постојат некои информации кои не соодвествуваат со податоците во финансиските извештаи. Ревизорот треба да ги провери и процени заклучоците извлечени од добиениот ревизорски доказ, како основа за изразување на мислење за финансиските извештаи. Оваа проверка вклучува разгледување на тоа дали финансиските извештаи се изготвени во согласност со прифатливата рамка за финансиски овозвештување, без оглед на тоа дали тие се меѓународните сметководствени стандарди или важечките национални стандарди и практики. Исто така може да биде неопходно да се утврди дали финансиските извештаи се придржуваат кон одредбите од Статутот. Доколу ревизорот пронајде некои недоследности, ќе комуницира со менаџментот и со оние кои се одговорни за управувањето. Финансиските извештаи, годишниот извештај и другите документи им овозможуваат на акционерите да разберат какви резултати остварила компанијата за одреден период.

8. Процес на спроведување на ревизија

8.1. Професионално расудување и скептицизам

При спроведувањето на ревизијата, ревизорите задолжително разгледуваат дали финансиските извештаи се подготвени во целост според Меѓународните сметководствени стандарди. Меѓутоа, при вршење на ревизијата, ревизорите мора да се потпрат и врз своето професионално расудување и искуство. Ревизорските стандарди бараат ревизорите да гледаат на работите со 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 во предвид дека може да постојат околности кои доведуваат до тоа финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани¹¹.

8.2. Инхерентни ограничувања на ревизијата

Ревизорот не може да добие апсолутно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешни прикажувања поради инхерентните ограничувања на ревизијата, кои се предизвикани од страна на голем број на фактори. На пример, многу ставки во финансиските извештаи вклучуваат субјективни одлуки или одреден степен на неизвесност (на пример, сметководствени проценки). Како резултат на тоа, таквите ставки се предмет на својствено ниво на несигурност која не може да се отстрани со примена на ревизорски постапки. Не треба да се очекува дека секоја ставка од финансиските извештаи ќе биде проверена и потврдена нејзината точност со 100% сигурност од страна на ревизорот. Ревизорот ќе провери дел од податоците во финансиските извештаи применувајќи на различни методи, а потоа ќе изрази мислење кое ќе се однесува за целокупните финансиски извештаи.

8.3. Измами

Измамите имаат корозивен ефект врз работењето на компанијата. Менаџментот е одговорен за раководењето со компанијата и за спречувањето и детектирањето на измами. Детектирањето на измамите во текот на ревизијата е тешко затоа што многу пати доказите се добро прикриени и може повеќе лица да се вклучени во нивното спроведување. И покрај тоа што ревизијата е прописно изведена во согласност со GAAP, често пати не може да се открие материјална измама. Сепак, одговорност на ревизорот е да добие разумно уверување дека финансиските извештаи не се материјално погрешни, како резултат на измами.

Финансиските извештаи мора да се подготвени во согласност со сите применливи МСФИ и интерпретации. Финансиското известување треба да обезбеди корисни информации за

¹¹ МСР 200 Цел и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи, точка 6

сегашните и потенцијалните инвеститори, доверителите и за другите корисници, потребни за донесување на рационални одлуки за инвестирање, кредитирање или слични одлуки. Информациите треба да бидат разбирливи за тие што имаат прифатливо разбирање на деловните и на економските активности и кои сакаат да ги проучат информациите со прифатлива анализа.

Погрешни прикажувања во финансиските извештаи може да настанат поради измама или грешка. Разликата помеѓу измама и грешка е во тоа дали погрешното прикажување во финансиските извештаи е направено намерно или ненамерно. Основната одговорност за спречување и откривање на измама е на раководството. Раководството, треба да вложи максимален напор за спречување на измами и грешки, преку дизајнирање, имплементирање и одржување на систем на интерни контроли, што ќе резултира со подготвување и објективно презентирање на финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали се резултат на измами или грешки и да примени соодветни сметководствени политики како и правење на сметководствени проценки кои се разумни во околностите. Во секој случај, доколу ревизорот почне да се сомнева во измама при вршење на ревизијата, многу работи ќе се променат како што се: проценката која ќе ја направи ревизорот за на нивото на ризик, комуникацијата со одговорните за управувањето, природата и должината на ревизорските постапки, оценката на ревизорот за постоечките внатрешни контроли и процеси во компанијата.¹²

8.4. Петте фази на ревизијата

Во поширока смисла, процесот на ревизија може да се сумира во пет фази:

Планирање - спроведување на активности за иницијално планирање кои вклучуваат формално прифаќање на клиентот од страна на ревизорската фирма, потврдување на независноста на ревизорската фирма од компанијата, одбирање на тимот за ревизија и вршење на други постапки за утврдување на природата, временскиот распоред и степенот на постапките кои ќе се вршат со цел да спроведе ревизија на ефективен начин.

Проценка на ризикот – во оваа фаза ревизорот ги користи своите знаења за бизнисот, индустријата и опкружувањето во кои компанијата работи со цел да ги идентификува и оцени ризиците што може да доведат до значајно погрешни прикажувања на податоците во финансиските извештаи. Овие процени за утврдување на нивото на ризик, бараат значително ниво на знаење и искуство од страна на ревизорот особено доколку се работи за големи и комплексни ангажмани. Ревизорот исто така треба да има и доволно познавања на бизнисот и ризиците поврзани со него како и да се земат во предвид мислењата од претходните извршени ревизии на клиентот. Овде до израз значително ќе дојде ревизорското расудување, знаење и искуство. Ревизорите треба да се информираат за индустријата и пошироката средина во која работи компанијата, за нејзините конкуренти, клиенти и добавувачи.

Стратегија и план за ревизија – еднаш откако ќе се изврши процена на нивото на ризикот, ревизорите ќе развијат стратегија за вршење на ревизијата и детален план со цел да го намалат ризикот од неоткривање на материјално значајни погрешни прикажувања во финансиските извештаи. Меѓу другото, ова вклучува дизајнирање на пристап за тестирањето на податоците во финансиските извештаи, донесување на одлука за тоа дали и колку ќе се потпира ревизијата на интерните контроли на компанијата, развивање на детален распоред за спроведување на ревизијата, делегирање на надлежности на секој од тимот за ревизија. Еднаш утврдените план и стратегија на ревизијата, постојано се проверуваат во текот на спроведувањето на ревизијата со цел да можат да одговорат на новите информации и промени кои можат да настанат во текот на спроведувањето на ревизијата.

Собирање на докази – не постои пропишано правило за тоа колкава треба да биде големината на ревизорскиот доказ. За одредување големината на ревизорскиот доказ, најголемо значење има самата проценка на ревизорот, неговото професионално расудување и искуство. Корисниците на финансиските извештаи на одреден деловен субјект очекуваат од ревизорот да изрази мислење, врз основа на кое ќе ги засноваат своите натамошни одлуки, како за изразување на натамошна доверба на менаџментот, така и за дополнителни вложувања - инвестирање во деловниот субјект. Ревизорот, пак, за да изрази мислење за финансиските извештаи на субјектот, прибира достатен и соодветен доказ врз основа на кој ќе го поткрепи своето мислење. Ревизорски докази се документи и информации што ревизорот треба да ги прибави во текот на процесот на

¹² Димитрова, Ј и Фотов, Р (2014) *Улогата на ревизијата во подобрување на квалитетот на финансиското известување*. Knowledge: International Journal - Scientific and applicative papers Skopje, стр. бр. 3

ревизијата, со цел оформеното и изразено мислење, искажано во извештајот за ревизија, да биде веродостојно и аргументирано. Доказот се смета за поверодостоен кога е добиен:

- од надворешни извори (независни трети страни);
- од клиент со ефикасен систем на интерна контрола;
- директно до ревизорот;
- во писмена форма.¹³

Финализиција на ревизијата – на крај ревизорите формираат заклучок кој се базира врз основа на тестовите на финансиските извештаи кои ги спровеле и врз основа на доказите кои ги собрале. Ова претставува основа за формирање на ревизорското мислење во врска со податоците во финансиските извештаи. Ревизорите во текот на целиот процес на ревизијата неизоставно се во комуникација со компанијата во која се спроведува ревизијата. Постојано се во контакт со менаџментот како на оперативно, така и со менаџментот на повисоко ниво, и со сите оние кои се одговорни за управувањето со компанијата. На крај ревизорот објавува ревизорски извештај кој треба да содржи јасно изразено писмено мислење за финансиските извештаи како целина. Ревизорскиот извештај вклучува повеќе елементи какошто се: наслов, име на корисникот, почетен или воведен пасус, пасус за делокругот, пасус со мислење во врска со финансиските извештаи, датум на извештајот, адреса и потпис на ревизорот.

8.5. Метод на примерок

За успешно спроведување на ревизијата на финансиските извештаи на деловниот субјект, мислењето на ревизорот да биде веродостојно, објективно и аргументирано, треба да се испитаат материјално значајните ставки или билансни позиции. Но таквото испитување бара подолго време на ангажирање на ревизорот, трошоците се повисоки, и тоа е оправдано само во случаи кога е констатирана злоупотреба, измами, крајби или доколку постои сомневање и прикривање на девијациите во работењето на деловниот субјект. Затоа со порастот на големината и обемот на активностите кај деловните субјекти се нагласува потребата на ревизорот од користење на примерок во своите испитувања, како средство за прибирање доказен материјал. Имено, ревизорот во текот на ревизорскиот ангажман, поголем дел од своите сознанија ги темели на проучување и оценка на внимателно селектиран примерок од ставки и трансакции. Примената на методот на примерок на ревизијата му овозможува на ревизорот да го оцени ревизорскиот доказ за некоја карактеристика за селектираните ставки со цел да се помогне при формирањето на заклучок во врска со популацијата од која примерокот е извлечен. Но постои можност ревизорскиот заклучок кој се базира на примерокот да се разликува од заклучокот донесен доколку целата популација би била предмет на ревизија. Тоа претставува ризик од примена на методот на примерок во ревизијата и се јавува во два вида и тоа: ризик ревизорот при тест на контролата да заклучи дека контролниот ризик е помал отколку фактичкиот и ризик ревизорот при тест на контролата да заклучи дека контролниот ризик е поголем од фактичкиот. Ризикот кој произлегува од користењето на примерокот може да се намали со зголемување на димензијата на примерокот. Истовремено постои и ризик поради неприменување на методот на примерок, кој се јавува како резултат на фактори кои придонесуваат ревизорот да дојде до погрешен заклучок поради која било причина која не е поврзана со големината на примерокот.

Големината на примерокот може да биде различна, а при нејзиното одредување во предвид треба да се земат повеќе фактори и тоа:

1. Целите на ревизијата
2. Популацијата
3. Стратификацијата
4. Големината на примерокот
5. Ризикот од користење на метод на примерок
6. Максимално прифатлива грешка
7. Очекуваните грешки во популацијата¹⁴

¹³ Димитрова, Ј и Фотов, Р (2014) Улогата на ревизијата во подобрување на квалитетот на финансиското известување. Knowledge: International Journal - Scientific and applicative papers Скопје, стр. бр. 9

¹⁴ Ацески,Б, Трајкоски,Б, 2004, Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св.Климент Охридски” – Битола, Економски факултет – Прилеп, стр. бр. 340

9. Одбор за ревизија

Кај јавно поседуваните компании, обично, акционерите го имаат последниот збор во одобрувањето на ревизорскиот ангажман, а како резултат на тоа, ревизорите примарно одговараат пред оние чии интереси ги застапуваат. Обично одборот за ревизија кој делува како поголемо независно тело, е одговорно за застапување на интересите на акционерите. Компаниите не мора секогаш да имаат одбор за ревизија. Одборот за спроведување на ревизија најчесто е составен од мнозинството на неизвршни директори. Тие се одговорни за надгледување на ревизијата и за оценка на независноста и ефикасноста на ревизорите. Важна улога одборот за ревизија има во проценката и во давањето на препорака дали да се ангажира одредена ревизорска фирма или дали да се даде препорака за повторно реангажирање на одредена ревизорска фирма. Одборот за ревизија исто така е одговорен да комуницира со ревизорите и дискутира за сите значајни проблеми што можат да се појават во текот на ревизијата.

10. Независност на ревизорите

Често пати се поставува прашањето за тоа како да се обезбеди или како да се биде сигурен во независноста на ревизорите кога се има во предвид фактот дека тие се ангажирани и платени од старана на претпријатието. Од друга страна, акционерите на компанијата мораат да имаат доверба дека ревизорите ги оценуваат релевантните информации објективно и дека имаат објективен и критички пристап при обезбедувањето на ревизорските докази. Акционерите исто така сакаат да бидат сигурни дека ревизорите ја извршуваат нивната работа и го донесуваат своето мислење на начин што е целосно независен и кој не е под влијание на менаџментот. Но не се работи само за акционерите. Сите корисници на ревидираните финансиски извештаи на компанијата, кои врз нив ќе ги базираат своите идни одлуки, сакаат да бидат сигурни во независноста на ревизорите.

Постојат повеќе прописи и професионални стандарди до кои мора да се придржуваат фирмите за ревизија како и нивните ревизори при спороведувањето на ревизијата, кои се однесуваат на ревизорската независност. Специфичните барања за независност на ревизорот се разликуваат во светот, но обично вклучуваат:

- Забрана ревизорот да има интерес (било да се работи за финансиски интерес или да биде близок со менаџментот) во компанијата во која извршува ревизија;
- Забрана ревизорот да обезбедува некои други специфични услуги на компанијата врз која врши ревизија како на пример, сметководствени услуги и слично;
- Се бара од време на време да се изврши промена на клучниот персонал за спроведување на ревизија од ревизорскиот тим, за да се осигура независноста на ревизорскиот тим;

Ревизорот како самостоен извршител или како член на ревизорска фирма, не може да изврши ревизија во фирма каде што е акционер, инвеститор или кредитор, односно каде што на било кој начин финансиски е заинтересиран. Исто така не смее да извршува ревизија во претпријатие каде што за време на ревизијата, е директор, член на раководството, вработен или основач. Ревизорот не смее да врши ревизија онаму каде што има роднински врски со лицата заинтересирани за претпријатието каде што се врши ревизијата. За да врши ревизија ревизорот не смее да биде ангажиран како советник или во било кое друго својство да биде вклучен во управувањето со претпријатието.¹⁵

11. Ангажирање на ревизорот

Ревизорскиот ангажман како што е веќе објаснето погоре, генерално треба да биде потврден и одобрен од страна на акционерите, но трошоците за плаќање на ревизорскиот ангажман, се плаќаат од страна на компанијата. Одборот за ревизија ја има одговорноста да ја потврди независноста на ревизорот од компанијата. Доколку компанијата размислува да направи промена на ревизорот, Одборот за ревизија ќе ја има централната улога во давањето на препорака во врска со тоа дали треба да се направи промена и да се избере друг ревизор и ако се прифати промената, која друга ревизорска фирма да се земе во предвид како можност за ангажирање. Ова обично се прави со спроведување на тендер, каде ќе се разгледа понудата на повеќе ревизорски фирми.

¹⁵ Ацески,Б, Трајкоски,Б, 2004, Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св.Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, стр. бр. 490

Освен Одборот за ревизија, во надгледувањето на работата на ревизорите се вклучуваат и други тела како што се регулаторите и телата кои ги донесуваат стандардите за ревизија, кои исто така имаат клучна улога во следењето на работата на ревизорите и мониторирање на квалитетот на ревизијата. Ревизорскиот ангажман значително е покомплициран доколку се работи за фирма која работи со повеќе подружници во повеќе земји.

12.Ревизорски вештини и техники

Вообичаено ревизорите се квалификувани сметководители кои се дел од членовите на професионален институт на ревизори во своите земји. Иако ова варира од земја во земја, квалификуваните ревизори нормално мора да исполнуваат одредени услови во поглед на образованието кое треба да го имаат, да имаат положено испити со цел добивање на сертификат за ревизор и да имаат одредено професионално искуство.

Да се стане ревизор е предизвикувачки процес, кој бара најпрво да се завршат академски студии, потоа да се положат испити со цел да се добие сертификат за ревизор, како и да се има професионално искуство во делот на ревизијата. Луѓето кои се квалификувани како ревизори треба да имаат познавања од повеќе области како што се: ревизија, сметководство, финансии, право, бизнис управување.

Во поглед на техничките вештини, ревизорите треба да имаат добри аналитички вештини да за бидат во можност да ги анализираат информациите за компанијата. Ревизорите исто така треба да имаат и добри комуникациски вештини (како за вербална, така и за пишана комуникација). Ова се бара затоа што ревизорите постојано се во комуникација со менаџментот. Многу е битно тие да воспостават јасна, разбирлива и професионална комуникација со менаџментот.

Ревизорите е потребно да поседуваат аналитички и логички способности со цел да можат да ја оценат релевантноста и веродостојноста на системите и процесите кои се одговорни за евидентирањето и сумирањето на финансиските информации. Овие вештини им овозможуваат на ревизорите да разберат како да ги соберат и оценат доказите со цел да направат евалуација на податоците кои се објавени во финансиските извештаи.

Во текот на својата кариера, ревизорите мора постојано да работат на својот професионалниот развој. Повеќето ревизорски фирми одвојуваат значителни средства за тренирање и професионален развој на својот персонал. Заради промовирање на високи професионални стандарди и за подобрување на квалитетот на ревизорските услуги овластените ревизори се здружуваат во Институт за овластени ревизори на Република Македонија како професионално коморско здружување. Членови на Институтот се овластени ревизори, друштва за ревизија и овластен ревизор - трговец поединец.¹⁶

Заклучок

Финансиските извештаи имаат примарно значење за известувањето на корисниците – доверителите, акционерите и заинтересираната јавност и претставуваат најквалитетен медиум за информирање на секој потенцијален инвеститор. Составувањето на финансиските извештаи е законска обврска за секој деловен субјект и извор на значајни управувачки информации за сопствениците и инвестициската јавност, како и за статистичките органи, државата и органот за јавни приходи. Финансиските извештаи и информациите кои тие ги даваат можат да дадат одредени насоки и се многу значајни при донесување на голем број одлуки.

Со ревизијата на финансиските извештаи се подига кредибилитетот на презентираниите информации во финансиските извештаи, кои се основа за носење на стратешки и инвестициски одлики од страна на сите стејкхолдери. Преку воведување на контрола на квалитет во ревизијата се осигурува високо нивоа на квалитет при вршењето на ревизијата на финансиските извештаи. Република Македонија започна со воведувањето на ревизијата и ревизорската професија со донесувањето на законите за комерцијална и државна ревизија во 1997 година и со усвојувањето на меѓународните ревизорски стандарди (МСР) и кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC во 1998 година. Ревизорската професија успешно се етаблира преку органите и телата на Институтот на овластени ревизори и залојбите на Советот за унапредување и надзор на ревизијата.

Од претходното изложување може да се каже дека основна задача на ревизијата е да ги верифицира финансиските извештаи и да издаде мислење за објективноста и точноста на

¹⁶ Закон за ревизија, ("Службен весник на РМ", бр.158/10 и 135/11) член 17

сметководствените искази во согласност со општоприфатената рамка за финансиско известување. Поаѓајќи од оваа важна улога, ревизијата формира мост на доверба помеѓу компанијата како котиран односно јавно поседуван ентитет, и останатите стекхолдери (акционери, добавувачи, купувачи, банки, државата и сл.) корисници на финансиските извештаи.

Користена литература

1. Ацески,Б, Трајкоски,Б, 2004, Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св.Климент Охридски” – Битола, Економски факултет – Прилеп
2. Ацески д-р Благоја, „Сметководствен менаџмент“, Економски факултет – Прилеп, 1997 година;
3. Божиновска, Лазаревска,З, 2004, „Ревизија“,Универзитет „Кирил и Методиј”-Скопје
4. Димитрова, Ј, Ревизија (теоретски и практични аспекти). Универзитет „Гоце Делчев" Штип, 2013.
5. Димитрова, Ј, Ревизија – практикум, Универзитет „Гоце Делчев" Штип, 2014
6. Димитрова, Ј и Фотов, Р (2014) Улогата на ревизијата во подобрување на квалитетот на финансиското известување. Knowledge: International Journal - Scientific and applicative papers Skorje,
7. Димитрова,Ј, Ревизија-обврска,потреба и придобивки, Универзитет „Гоце Делчев”-Штип, 2013
8. Дрогиска.Л, Комплетирање на ревизорскиот процес и издавање на конечен ревизорски извештај,2014, Економски факултет – Прилеп, Магистерски труд
9. Закон за ревизија, ("Службен весник на РМ", бр.158/10 и 135/11)
10. Меѓународни стандарди за ревизија, Сл. весник на РМ, бр. 79/10;
11. Министерство за финансии, Прирачник за финансиска ревизија, http://www.finance.gov.mk/files/u10/Priracnik_za_finansiska_revizija.pdf
12. www.pwc.com, Understanding a financial statement audit, <http://download.pwc.com/ie/pubs/2014-pwc-ireland-understanding-financial-statement-audit.pdf>