

УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ
ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ И РЕВИЗИЈА



**ТЕОРЕТСКИ И МЕТОДОЛОШКИ АСПЕКТИ И ФАЗИ ВО ПРОЦЕСОТ НА
РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ**

МАГИСТЕРСКИ ТРУД

АЛЕКСАНДРА ТАНЧЕВА

Штип, 2017 година

ПРЕДГОВОР

Во современото пазарно стопанисување сè повеќе се наметнува потребата од ревидирање на финансиските извештаи кои ги подготвува сметководството на одредена компанија. Потребата од точни и веродостојни информации се јавува бидејќи врз основа на тие информации бројните стеикхолдери на компанијата (вработени, банки, јавноста, даночни и судски органи, акционерите и сл.) кои инаку можеби немаат доволно стручно знаење за да ги разберат во целост информациите од финансиските извештаи, добиваат стручно мислење од независно стручно лице. Паралелно со развојот на сметководствената професија се наметнувала и потребата од потврдување на информациите кои се презентираат во финансиските извештаи.

Ако целта на сметководството е да се подготват финансиски извештаи за даден извештаен период, тогаш целта на ревизијата е да ја потврди веродостојноста на тие финансиски извештаи. Целта на овој труд е да се запознаеме со поимот, целите и предметот на ревизијата, исто така ќе се запознаеме и со видовите ревизија, нејзините поделби од различни аспекти. Потоа ќе бидат образложени и видовите ревизорски услуги, како и фазите на самиот процес на ревизија. Детално ќе бидат разработени постапките за вршење на ревизија на сето од финансиските извештаи, одделно за секоја ставка од нив. Како краен резултат од целиот процес на ревизија ќе биде образложен и ревизорскиот извештај, неговите основни компоненти, како и видовите ревизорско мислење кое може да биде изразено. Имајќи предвид дека ревидираните финансиски извештаи се од големо значење за голем број корисници, ќе биде подетално образложена потребата од ревидирани финансиски извештаи, а исто така, подетално ќе бидат образложени и корисниците на кои од големо значење им се информациите од ревидираните финансиски извештаи.

Клучни зборови: Ревизија, ревизорски извештај, ревизорско мислење, фундаментални концепти во ревизијата, фази во ревизијата, ревизија на финансиски извештаи

Preface

In the modern market economy is increasingly a need to revise the financial reports that prepares accounting of a particular company. The need for accurate and reliable information is because on the basis of that information the numerous stakeholders of the company (employees, banks, public, tax and judicial authorities, shareholders, etc.) That otherwise might not have enough expertise to fully understand the information on the financial reports, get expert opinion from an independent expert. In parallel with the development of the accounting profession demanded the need for confirmation of the information presented in the financial statements.

If the purpose of accounting is to prepare financial statements in a reporting period, then the purpose of the audit is to verify the reliability of those financial statements. The purpose of this paper is to introduce the concept, objectives and scope of the audit will also become familiar with the types of audit, its divisions from different aspects. You will then be explained and the types of audit services, and the stages of the review process. Details will be worked out procedures to perform audit of set of financial statements, separately for each item of them. As a final result of the entire review process will be explained and the audit report, its basic components and the types of audit opinion that can be expressed. Considering that the audited financial statements are of great importance for a large number of users, will be further elaborated the need for audited financial statements, and also detail will be explained and the beneficiaries of that of great importance is the information from the audited financial statements.

Keywords: Audit, Audit Report, Audit opinion, Fundamental concepts in the audit phases in the audit Audit of Financial Statements.

Содржина

Вовед.....	6
ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА	9
1.1. Современи стојалишта за поимот, целите и значењето на ревизијата.....	9
1.2. Видови ревизија.....	12
1.2.1. Ревизија според предметот на испитување	13
1.2.2. Ревизија според органот што ја спроведува	16
1.2.3. Ревизија според подрачјето на испитување	17
1.3. Корисници на информациите од ревидираните финансиски извештаи	19
<input type="checkbox"/> Информации за акционерите.....	21
<input type="checkbox"/> Информации за менаџментот.....	22
<input type="checkbox"/> Информации за берзата за долгорочни хартии од вредност.....	23
<input type="checkbox"/> Информации за вработените.....	25
<input type="checkbox"/> Информации за доверителите и купувачите	26
<input type="checkbox"/> Информации за банките.....	27
<input type="checkbox"/> Информации за даночните и судски органи	28
<input type="checkbox"/> Информации за јавноста.....	29
ГЛАВА 2. ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПТИ НА РЕВИЗИЈАТА	31
2.1. Проценка на ризик.....	31
2.2. Фундаментални концепти на ревизијата.....	32
2.2.1. Концепт на материјалност	32
2.2.2. Концепт на ревизорски ризик.....	34
2.2.3. Концепт на ревизорски доказ	41

2.3. Метод на примерок.....	43
ГЛАВА 3. ФАЗИ ВО ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈА.....	45
3.1. Планирање и креирање на ревизорски пристап	46
3.2. Спроведување на тестови на контрола и суштински тестови на трансакциите.....	48
3.3. Спроведување на аналитички постапки и тестови на салда.....	49
3.4. Формирање на ревизорски извештај.....	50
ГЛАВА 4. РЕВИЗИЈА НА СЕТОТ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ.....	51
4.1. Формална и материјална исправност на финансиските извештаи.....	51
4.2. Ревизија на позициите од билансот на состојба	53
4.2.1. Нетековни средства	54
4.2.2. Парични средства	56
4.2.3. Побарувања	57
4.2.4. Залихи	58
4.2.5. Активни временски разграничувања.....	59
4.2.6. Обврски	59
4.2.7. Капитал	60
4.3. Ревизија на позициите од билансот на успех.....	61
4.3.1. Материјални трошоци	62
4.3.2. Приходи.....	64
4.3.3. Добивка / Загуба	65
4.4. Ревизија на позициите од извештајот за парични текови.....	66
4.5. Ревизија на извештајот за промени во главнината.....	67
ГЛАВА 5. ИЗВЕШТАЈ НА РЕВИЗОРОТ ЗА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	68
5.1. Основни елементи на ревизорскиот извештај	68
5.2. Ревизорски извештај со мислење без резерва	69

5.3. Модифицирани извештаи	72
5.3.1. Фактори кои не влијаат врз ревизорското мислење	72
5.3.2. Фактори кои влијаат врз ревизорското мислење	73
ГЛАВА 6. ПРИМЕР ОД КОМПЛЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ.....	77
Заклучок	112
Користена литература.....	117

Вовед

Ревизијата сфатена како метод на испитување, има цел да помогне во одговорноста и контролата при водењето на економските и финансиските активности во претпријатието. Историскиот развој на ревизијата, всушност оди во согласност со развојот на стопанството, окрупнувањето на претпријатијата, појавата на мултинационални компании, зголемениот интерес на државата за работењето на компаниите и сл. Токму ова било повод, најразвиените земји во светот да започнат да го следат и контролираат стопанскиот развој, да основаат институти и здруженија кои ќе имаат функција на контрола на работењето на претпријатијата, со цел да бидат задоволени интересите на стеикхолдерите.

Ревизијата е сфатена како теоретска мисла и професија, која е иманентна на корпорацискиот начин на стопанисување или акционерството, не само во земјите со развиена пазарна економија, туку и во земјите во транзиција и земјите во развој. Неопходно е да се имаат предвид широките размери на развојот на сметководството и сметководствената професија, а особено нивниот сегмент, финансиските извештаи за да може во целост да се согледа местото, улогата и доменот на ревизијата во било која земја во светот.


Во литературата ревизијата се идентификува со „духовно повторување на активностите“ што укажува на нејзиниот карактер во функција на проверка на работењето, односно, таа претставува дополнителна проверка на спроведените деловни настани, што се врши врз основа на постојните документи, има главно корективен карактер и е во функција на проверка на работењето, што соодветствува на повторување на активностите и пресметките кои биле направени. Предмет на испитување при ревизијата се годишните финансиски извештаи на компанијата, при што основна компонента на процесот на ревизијата е прибирање на докази во врска со извештаите за верифицирање на настаните кои се објавени во истите. Врз основа на спроведеното испитување, ревизорот објавува експертско, објективно, а пред сè независно мислење.

Како земја во развој, во РМакедонија ревизијата постепено се развива и истата се класифицира во неколку вида и секој од нив се врши согласно со законските правила и прописи. Ревизијата како професија е релативно млада во Република Македонија. Започнува некаде во почетокот на деведесеттите, а поголем замав добива по завршувањето на процесот на приватизација во Република Македонија. Регулirана е со Закон за ревизија на Република Македонија.

Ревизијата има за цел зголемување на кредибилитетот на финансиските извештаи на друштвото, како и заштита на сите останати субјекти кои имаат интерес во друштвото.

Во овој труд ќе се задржам на елаборирање на ревизијата како процес кој е задолжителен да се спроведува на големи и средни компании, компании чии хартии од вредност котираат на берза, како и финансиските институции. Имено, ќе се запознаеме со видовите ревизија, според предметот на испитување, според органот кој ја спроведува и според подрачјето на испитување. Потоа ќе бидат анализирани корисниците на ревидираните финансиски извештаи, нивната потреба и корист од ревидираните финансиски извештаи. Понатаму фазите и концептите на ревизијата како процес од планирање и креирање на ревизорскиот пристап, преку спроведување на суштински тестови на трансакции, како и аналитички постапки и тестови на салда сè до крајната цел формирање на ревизорски извештај во кој ќе биде дадено соодветно ревизорско мислење.

Како главна цел на овој труд ќе биде разработен начинот на кој се врши ревизијата на ставките од билансот на состојба, билансот на успех, извештајот за парични текови и извештајот за промени во главнината. Детално ќе биде разработена постапката на ревидирање на нетековните средства, паричните средства, побарувањата, залихите, активните временски разграничувања, обврските и капиталот. Исто така и постапките за ревидирање на материјалните трошоци, приходите и загубата. Ќе бидат претставени видовите ревизорско мислење што може да го изрази ревизорот, односно мислење без резерва, безусловно мислење со нагласување на одредено прашање, мислење со резерва,



воздржување од давање мислење, како и негативно мислење. Како посебен дел ќе биде претставен и еден комплетен пример од сетот на финансиски извештаи за компанија со ревизорски извештај и мислење за финансиските извештаи.

ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА НА РЕВИЗИЈАТА

1.1. Современи стојалишта за поимот, целите и значењето на ревизијата

Терминот ревизија потекнува од латинскиот глагол *revidere* и од новолатинскиот *revisio* кои во превод значат да се испита, односно повторно да се прегледа. Во англиското подрачје се користи терминот *audit* кој значи да се чуе, да се слушне. Имено, тоа е така бидејќи на почетокот од развојот на ревизијата ревизорите ги спроведувале своите активности врз база на усните презентирања на финансиските извештаи. Терминот и ден денеска се користи во истата форма, без разлика што терминот упатува на нешто друго.

Том Лее, еден од најпознатите теоретичари од областа на ревизијата, дава една опширна дефиниција за поимот ревизија „Во најширока смисла на зборот, ревизијата претставува средство со помош на кое едно лице се уверува (од страна на друго лице) во квалитетот, состојбата или статусот на некое предметно прашање што другото лице го испитувало. Потребата од ревизија настанува поради тоа што првоспоменатото лице е во дилема или се сомнева во квалитетот, состојбата или статусот на релевантното предметно прашање, а не е во состојба да го отстрани таквото сомневање или дилема“.¹

Покрај дефиницијата дадена од Том Лее која е доста опширна, во теоријата даваат придонес и K.Zager и L.Zager со дополнителни четири дефиниции:

1. Ревизијата претставува систематизиран процес на објективизирано пребарување и создавање докази за економските настани и резултатите со цел да се воспостави усогласеност меѓу постојните извештаи за работа и однапред поставените критериуми и тоа да се даде на заинтересираните корисници;
2. Ревизијата претставува испитување или истражување на финансиските извештаи и на другата сметководствена евиденција, како и на другата

¹ Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, Chapman and Halt, London, 1993, стр.8.

- евиденција за работењето на претпријатието од страна на независните јавни сметководители, надвор од набљудуваното претпријатие;
3. Ревизијата претставува метод на испитување на сметководствените извештаи, на податоците за работењето, на деловните книги и другите документи за да се добие веродостојно мислење за економската и финансиската положба на претпријатието;
 4. Стопанската ревизија претставува дополнително, критичко и планско испитување и проценка на состојбата и работењето на претпријатието, и повеќе е орган кој не му припаѓа на претпријатието.

Ревизијата е дефинирана и од страна на Комитетот на Американската асоцијација на сметководители (American Accounting Association – AAA), како и на Меѓународната федерација на сметководители (International Federation of Accountants) IFAC кои претставуваат професионални асоцијации со изградена репутација во светски рамки. Комитетот на Американската асоцијација на сметководители ревизијата ја дефинира како „систематски процес на објективно прибирање и оценка на докази поврзани со извештаите за економските настани и резултати со цел да се потврди степенот на кореспондентност меѓу постојните извештаи за работењето и однапред утврдените критериуми и да се дистрибуираат добиените резултати до заинтересираните страни“.² Според IFAC „ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи или на оние финансиски информации што се однесуваат на субјектот, профитно ориентиран или не, без оглед на неговата големина или законска форма, кога таквото испитување е поттикнато со намера да се изрази мислење за нив“.³

Ревизијата како систематски процес со логичен и структуриран приод, со прецизно дефинирани цели кон донесувањето на деловните одлуки, и е секогаш планирана. Со ревизијата се потврдува точноста на тврдењата во финансиските извештаи за:

² Николовски д-р Пеце – Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, 2009, стр.5

³ Николовски д-р Пеце – Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, Економски факултет – Прилеп, 2009, стр.7

- Сеопфатност;
- Точност;
- Постојење;
- Случување;
- Сопственост;
- Вреднување;
- Проценка;
- Презентирање и обелоденување.

Сеопфатноста како важна цел во ревизијата бара во финансиските извештаи да бидат опфатени сите финансиски трансакции и останати економски документи кои се однесуваат за периодот за кој се врши ревизија на финансиските извештаи.

Точноста подразбира прикажаните финансиски трансакции и останатата документација да бидат веродостојни, односно да се засноваат на точно утврдени цени и количини и истите да бидат прикажани во сообразност со економските стандарди.

За сите податоци прикажани во финансиските извештаи е потребно да постои веродостојна документација како поткрепа за секое тврдење, односно, потврда дека секоја финансиска трансакција постои.

Сопственоста подразбира секоја позиција прикажана во финансиските извештаи да претставува сопственост на претпријатието. Овде пред сè се мисли на постојаните средства, залихите, побарувањата, паричните средства и сл.

Вреднувањето подразбира износите со кои се прикажани средствата на претпријатието да бидат утврдени според прифатените методи кои конзистентно ќе бидат применувани. Имено, може да се примени некој од следните принципи:

- Принципот на континуитет според кој претпријатието ќе продолжи да работи

и во иднина, односно нема намери за престанок со работа или ликвидирање или значително скратување на обемот на своето работење.

- Принципот на конзистентност кој подразбира избраните методи за вреднување да се користат континуирано без промени во периодите, освен доколку промената во презентирањето ја бара некој МСФИ.
- Принципот на претпазливост кој бара вклучување на степен на внимателност при расудувањето потребно за вршење на проценки кои се потребни во услови на неизвесност, така што средствата или приходите нема да бидат преценети, а обврските и расходите да не се потценети.

Проценката, како парцијална цел на ревизијата, подразбира втасаните приходи да овозможуваат утврдување на нето-реализацијата, а втасаните сметки за плаќање да овозможуваат мерење на трошоците со примена на соодветни критериуми.

Презентирањето ја претставува потребата од точно објавување на сите податоци во финансиските извештаи за периодот за кој се однесуваат.

1.2. Видови ревизија

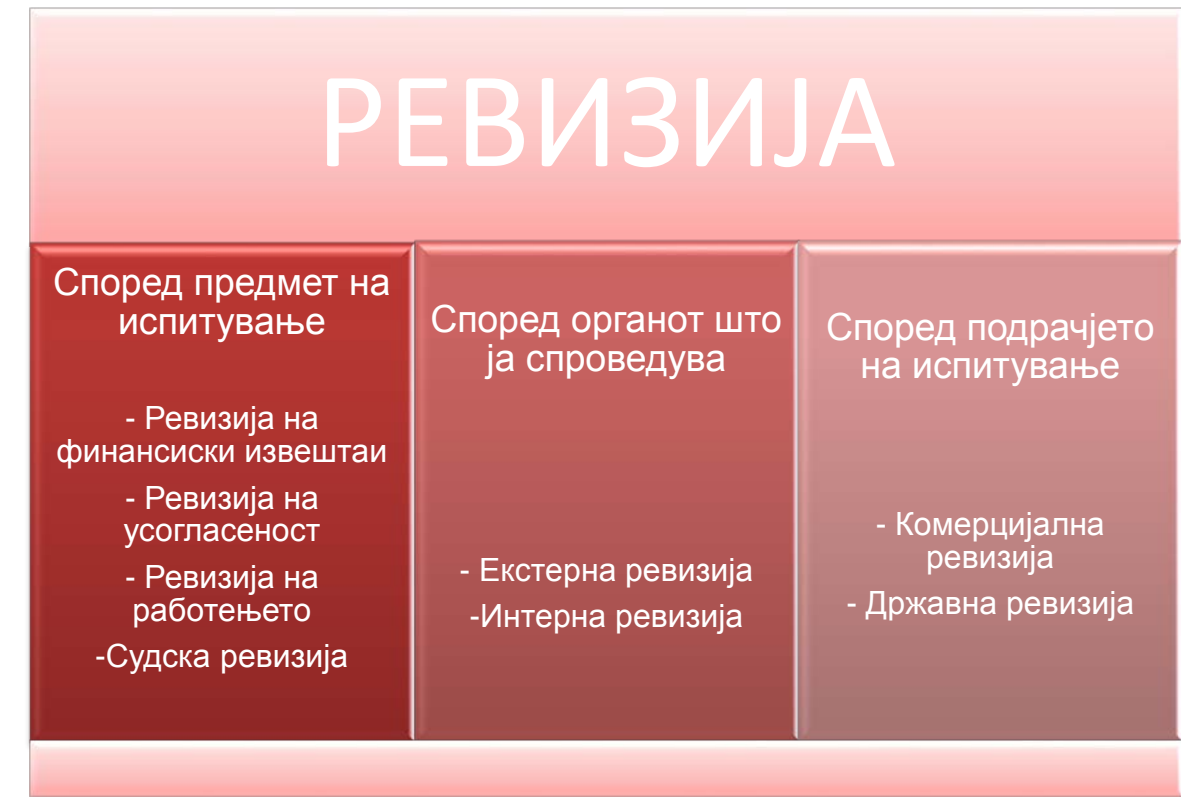
Во зависност од тоа со која цел се врши, кој ја спроведува и со кој повод се поаѓа, разликуваме повеќе видови ревизија. Имено:

- според предметот на испитување разликуваме: ревизија на финансиски извештаи, ревизија на усогласеност, ревизија на работењето и судска ревизија;

- според органот кој ја спроведува, разликуваме интерна и екстерна ревизија;

- според подрачјето на испитување пак, разликуваме државна и комерцијална ревизија.

Поделбата сликовито е претставена и на слика бр.1.



Слика 1. Видови ревизија

1.2.1. Ревизија според предметот на испитување

Во зависност од предметот кој е цел на испитување при ревизијата разликуваме: ревизија на финансиски извештаи, ревизија на усогласеност на постапките, ревизија на работењето и судска ревизија.

- **Ревизија на финансиски извештаи**

Менаџментот на претпријатието има задача да ги изготви основните финансиски извештаи: билансот на состојба, билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови според прифатените

сметководствени стандарди. Ревизорот има за цел да даде независно и објективно мислење за вистинитоста на презентираните податоци во финансиските извештаи и да утврди дали истите се изработени според општоприфатените сметководствени стандарди и утврдената рамка за финансиско известување.

Ревизорот е независно лице а не клиент или вработен во претпријатието што резултира со целосна независност во изразеното мислење. Ревизорот врши испитувања на сметководствената евиденција, прибира релевантни докази, спроведува независни ревизорски тестови, сè со цел да утврди дали истите се во согласност со сметководствените стандарди и за истите изразува независно мислење, односно дека финансиските извештаи не содржат значајни материјални грешки. Имено, ревизорот изразува мислење со разумна сигурност, а не апсолутна гаранција за можните пропусти во финансиските извештаи бидејќи тој не врши испитување на целокупната документација, туку ревизорското мислење го оформува врз основа на примероци од одделните позиции на финансиските извештаи, а не на секоја ставка од финансиските извештаи. Крајниот резултат од вршење на овој тип на ревизија е јавно писмено објавување на ревизорското мислење со цел истото да им користи на бројните корисници на финансиските извештаи при донесување на деловни одлуки.

- **Ревизија на усогласеност на постапките**

Секоја компанија е потребно да следи одредени правила и стандарди во своето работење поставени од повисоки авторитети (меѓународни, државни, од страна на врвниот менаџмент и сл.). Целта на ревизија на усогласеност на постапките е да се утврди степенот на следење на тие правила и стандарди при работењето. Имено, претпријатието ги ангажира ревизорите, им го определува подрачјето за ревизија и им ги презентира пропишаните правила и стандарди за таа област. Ревизорот ги евидентира отстапувањата од пропишаните норми и целосниот извештај го презентира на врвниот менаџмент.

- **Ревизија на работењето**

Целта на ревизијата на работењето е да се утврди ефикасноста и ефикасноста на работењето на компанијата и да се идентификуваат областите каде може да се спроведат активности за подобрување на работењето. Ефикасноста се испитува од аспект на тоа како се остваруваат поставените цели во врска со набавките, производството, продажбите и слично, додека пак, ефикасноста се испитува од аспект на финансискиот успех кој го остварил, т.е. рентабилноста. Овој вид ревизија, освен во компаниите, може да се врши на некои државни органи, буџетски корисници и слично, каде што финансискиот резултат е многу значаен. Имено, ревизорот преку разни испитувања, мерења и анализи потребно е да ги пронајде слабите точки при работењето и да укаже на нив со цел да се преземат мерки за нивно подобрување.

За разлика од другите типови на ревизија, за овој вид ревизија не постојат однапред поставени стандарди за тоа како да се утврдат ефикасноста и ефикасноста. Па затоа, ревизорот во зависност од подрачјето кое му е предмет на испитување, самиот утврдува одредени норми и критериуми со цел да добие најрелевантни резултати. Конечниот извештај ревизорот го поднесува до раководните структури со нагласување на евентуалните недостатоци и препораки.

- **Судска ревизија**

Во практиката сè поголем е бројот на измами и незаконско работење, па затоа судската ревизија има за цел да ги открие нелегалните активности кои се интегрирани во финансиските извештаи кои се предмет на ревизија. Ревизијата како процес кој се работи на принцип на значајност и избрани примероци не е во можност да ги открие сите недоследности во финансиските извештаи. Токму затоа постои судската ревизија која е задолжена да ги открие сите грешки, измами и други недоследности во финансиските извештаи и навреме да укаже на сите нерегуларности. Судската ревизија најчесто се спроведува во случаи на деловни измами, криминални истраги, економски загуби и сл. Во пракса често се случува

сопственик на некоја фирма сомневајќи се на нелегално работење на менаџментот да побара ревизија на финансиските извештаи, ова всушност е работа на судски ревизор.

1.2.2. Ревизија според органот што ја спроведува

Во зависност од органот кој ја спроведува ревизијата разликуваме: екстерна и интерна ревизија. Во секој случај лицето кое ја спроведува ревизијата потребно е да биде овластено, независно и компетентно.

- **Екстерна ревизија**

Екстерната ревизија се иницира со одвојувањето на раководната функција од сопственоста на капиталот. Така што, потребно е надворешно независно лице кое при ревидирањето е ги заштити интересите на сопствениците на капиталот, а воедно ќе им понуди веродостојни податоци на акционерите, кредиторите, вработените, потенцијалните инвеститори и сл. Според една од посовремените дефиниции, екстерната ревизија е дефинирана како предмет на акумулирање и оценка на доказите во врска со информациите, заради утврдување и известување за системот на кореспондентност меѓу податоците и воспоставените критериуми.⁴

Ревизијата треба да биде спроведена од стана на компетентни и независни лица. Според оваа дефиниција, екстерната ревизија е поширок поим од ревизија на финансиски извештаи и опфаќа бројни атестирачки услуги, односно услуги за осигурување на квалитетот на презентирани податоци наменети за корисниците на финансиските извештаи. Екстерниот ревизор исто така спроведува и ревизија на субјективните информации како ефективноста на компјутерските системи и

⁴ Alvin A. Arens, James K. Loebbeck: Auditing An integrated approach, eighth edition, Prentice Hall International, Ine Upper Saddle River, New Jersey, USA, 2000, p9; цитирано кај д-р Зорица Божиноска Лазареска, Ревизија, Економски факултет – Скопје, 2001, стр.16.

ефикасноста на производните процеси.

- **Интерна ревизија**

Интерната ревизија има за цел да им обезбеди на современите претпријатија дополнителен интересен надзор во целокупното работење или одреден дел, така што ја испитува ефикасноста и ефективноста од работењето, така што ќе укаже на евентуалните слабости и неправилности во работењето. Интерната ревизија преку разни испитувања и анализи ги вреднува активностите во претпријатието и обезбедува адекватна помош на сопствениците и менаџментот во насока на поефикасно извршување на активностите. На корисниците на овој вид ревизија им се нудат разни препораки, анализи, совети и сл.

Комитетот за ревизорска практика (Auditing Practice Committee – APC) ја дава следната дефиниција за интерна ревизија: Интерната ревизија претставува елемент на внатрешниот систем на контрола поставен од страна на менаџментот на претпријатијата, банките или другите институции, заради испитување, вреднување и известување за функционирањето на сметководствените и други интерни контроли во работењето. Интерната ревизија е воведена со цел да ги подобри одлуките на менаџерите или да ги задоволи статутарните барања.⁵

1.2.3. Ревизија според подрачјето на испитување

Кога станува збор за ревизија, секогаш не се подразбира ревизија на работењето на претпријатие. Токму затоа, според подрачјето кое е предмет на испитување, разликуваме комерцијална и државна ревизија.

⁵ Драгутин Драгоевиќ: Перспективе развоја интерне ревизије, СР Југославија, Новац и развој 21, СПП, Београд, 1995, стр,93

- **Комерцијална ревизија**

Овој вид ревизија најчесто се среќава во земјите кои се наоѓаат во транзиција. Според тоа, и во Р Македонија станува збор за комерцијална ревизија кога некое претпријатие ќе ангажира ревизорска фирма со цел да ги ревидира финансиските извештаи и да даде независно мислење за истите. Притоа, тоа треба да биде ревизорска фирма чии вработени не поседуваат акции од претпријатието, не се членови на органите на управување во претпријатието, не се во роднинска врска со менаџментот од претпријатието и сл., сè со цел да се даде објективно и независно мислење за финансиските извештаи. Ревизорската фирма и претпријатието клиент, потпишуваат договор со кој се регулираат сите прашања околу целокупниот процес на ревизија од самиот почеток, предметот, постапките, начинот на плаќање и сл. Имено, иако клиентот плаќа за услугата ревизија, сепак ревизорот според своите етички водења, а во корист на пошироката јавност, на крајот дава независно мислење за финансиските извештаи.

- **Државна ревизија**

Самиот термин државна ревизија асоцира дека таа се спроведува во име и за сметка на државата. Во РМакедонија истата ја спроведува Државниот завод за ревизија, а се спроведува на: буџетот на РМакедонија, локалните буџети, корисници на средства од буџетите, јавните претпријатија. Народна банка, правните лица во кои државата е доминантен сопственик и сл. и истата се спроведува најмалку еднаш годишно. Во РМакедонија, согласно Законот за државна ревизија, истата се дефинира како „испитување на документите, исправите и извештаите на извршената интерна контрола и интерната ревизија на сметководствените и финансиските постапки и другите евиденции од аспект на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат

финансиската положба и резултатите од финансиските активности, во согласност со прифатените сметководствени принципи и стандарди за ревизија“.⁶

1.3. Корисници на информациите од ревидираните финансиски извештаи

Целиот процес на ревизија се изведува со цел да се изрази соодветно мислење кое ќе им помогне на стеикхолдерите при донесувањето на нивните деловни одлуки. Со глобалниот развој на компаниите, нивното ширење и окрупнување, како и со развојот на финансиските пазари, се наметнува потребата од објавување на ревидирани финансиски извештаи. Имено, лице кое сака да инвестира во одредена компанија која е надвор од неговата држава на располагање ги има информациите кои би ги добил преку интернет, меѓутоа како примарни податоци се земаат финансиските извештаи и показателите за работењето на компанијата, па така, од голема важност е истите да се ревидирани.

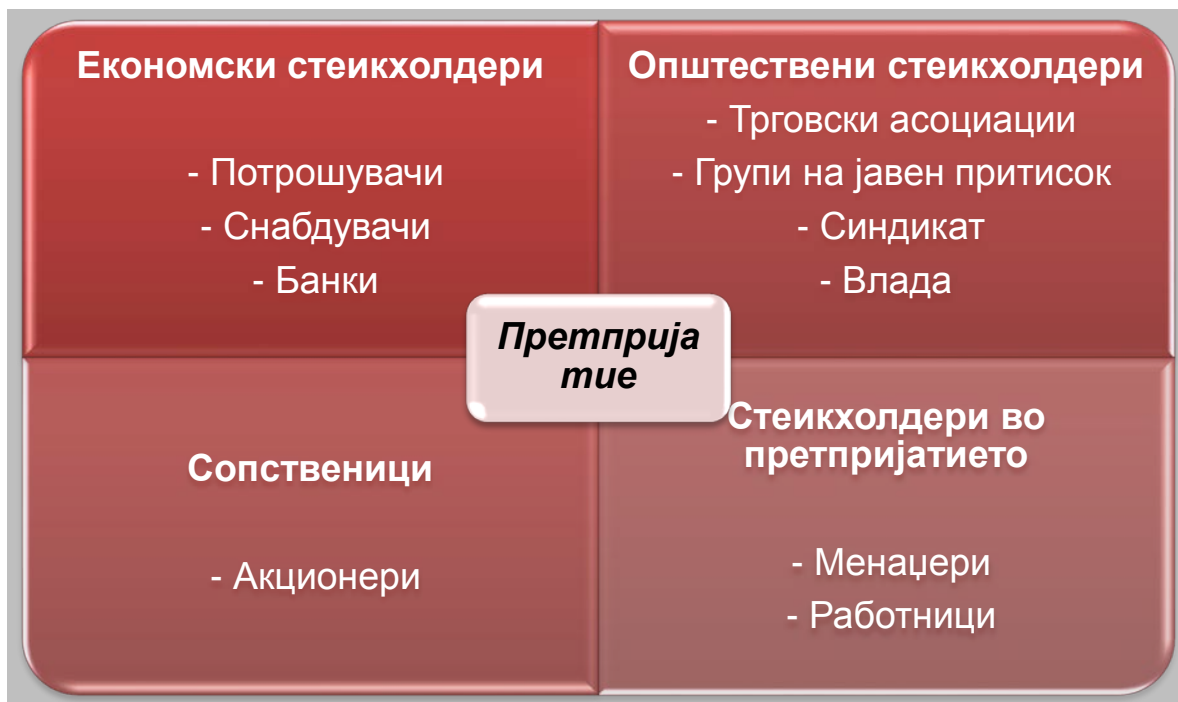
Како корисници на ревизорските услуги, особено на ревидираните финансиски извештаи, се јавуваат покрај менаџерите на компаниите и бројни други интерни и екстерни корисници на презентирани податоци кои своите деловни одлуки ги темелат токму на извештајот на ревизорот за извршената ревизија. Независното, објективно, компетентно, аргументирано и непристрасно мислење на ревизорот, изразено во извештајот за извршената ревизија, го зголемува кредибилитетот на презентирани финансиски извештаи, а со самото тоа ги штити интересите на пошироката јавност. Воспоставените релации меѓу ревизорот, менаџментот на претпријатието – клиент и корисниците на ревизорски услуги укажуваат на многу важна улога што ревизорската професија ја има во функционирањето на стопанскиот систем на конкретната национална економија. За важноста на ревизијата за современите пазарни економии сведочи и широка диверзифицираност и многубројност на корисниците на финансиските извештаи

⁶ Закон за државна ревизија, Службен весник на Република Македонија, бр.65/1997

на претпријатието – клиент. Широкиот спектар на корисници на ревизорските услуги ги опфаќа:

- Менаџментот на претпријатието;
- Акционерите;
- Финансиските институции;
- Даночните органи;
- Потенцијалните инвеститори, како што се:
 - Осигурителни компании;
 - Други организации;
 - Поединци акционери;
- Владини агенции;
- Работници и работнички синдикати;
- Судски органи;
- Економисти;
- Сопственици на обврзници и потенцијални иматели на обврзници;
- Добавувачи;
- Индиректни корисници.⁷

⁷ Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко: Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет – Прилеп, 2004 год, стр. 36



Слика 2. Типологија на стеикхолдери на едно претпријатие

➤ Информации за акционерите

Акционерите (постојните и потенцијалните) претставуваат примарни корисници на ревизорските услуги. Ова доаѓа оттаму што тие секоја своја одлука за купување и продавање акции ја темелат врз ревидираните финансиски извештаи. На потребата од користење на ревидираните финансиски извештаи од страна на акционерите во развиените пазарни економии инсистира и Комисија за хартии од вредност која цврсто стои на ставот дека секое претпријатие што ги котира своите хартии од вредност на официјалниот пазар е должно со своите годишни извештаи да поднесе и извештај на ревизорот за извршената ревизија.

Акционерите се оние кои ја создаваат иднината на претпријатието, пред сè донесувајќи одлука дали да инвестираат во одредена компанија или не. Ризикот за инвеститорите е многу голем доколку не располагаат со информации за развојот и работењето на одредена компанија. Акционерите се оние кои носат нов капитал за претпријатието, па затоа одредена компанија сакајќи да привлече нов капитал, може да прикаже погрешни податоци кои инаку, доколку би ги знаел

инвеститорот, не би донел таква деловна одлука. Имено, акционерите од својата инвестиција очекуваат и одредена добивка, ова е уште една причина зошто им се потребни ревидираните финансиски извештаи, бидејќи на основа на потврдени информации би можеле да донесат и правилна одлука. Тие исто така се заинтересирани и за способноста на компанијата да исплаќа дивиденда, затоа и ги користат информациите од ревидираните финансиски извештаи, со цел да имаат увид во показателите, како од минатите години, така и за тековната, за исплаќањето на дивиденди.

Потенцијалните инвеститори извештајот на ревизорите го користат како солидна основа за донесување на одлуки од витален карактер, односно со нивна помош тие ја разрешуваат дилемата дали треба и под кои услови да ги вложат своите средства во претпријатието што е предмет на ревизија. Ризикот кој го преземаат акционерите кореспондира со профитот што би го добиле за истиот. Доколку не се остварат очекувањата на акционерите, тие своето незадоволство можат да го искажат со промена во менаџерскиот тим, продажба на акциите и сл.

Акционерите ги користат следните информации од ревидираните финансиски извештаи:

- Обемот на продажбата – остварените приходи од редовни активности;
- Бруто и нето-профитна маржа;
- Остварената бруто и нето-добивка;
- Начинот на распределба на добивката;
- Износот на дивиденда по акција;
- Реинвестираната добивка и нејзината намена;
- Видот и обемот на паричните текови;
- Стапката на обрт на капиталот;
- Плановите и насоките за работење во наредниот период и сл.

➤ **Информации за менаџментот**

Менаџментот на претпријатието услугите на ревизорот ги става во функција на идните деловни одлуки. Имено, врз основа на ревидираните финансиски извештаи, менаџментот стекнува реална претстава за состојбите на

претпријатието, клучните аспекти од неговото работење, остварените перформанси, што секако претставува реална поддршка за донесување на деловни одлуки. Имено, од ревидираните финансиски извештаи менаџментот добива јасна слика за областите во кои претпријатието може да се развива, како и слабостите во одредена област, со што би се правеле напори за во иднина истите да се отстранат. Ревидираните финансиски извештаи, пред сè оние добиени од интерната ревизија, се значајни за менаџментот бидејќи влијае на следниве активности:

- Влијае врз унапредување на точноста и сигурноста на сметководствените податоци и информации, кои претставуваат подлога за одлучување;
- Го утврдува опфатот на придржување на сите служби кон политиката на компанијата;
- Го заштитува имотот на компанијата и го минимизира ризикот од измами;
- Ја оценува целокупната ефикасност на работењето;
- Укажува на почитување на законските прописи и регулативи;
- Укажува на примената на интерните акти и упатства на компанијата и сл.

➤ **Информации за берзата за долгорочни хартии од вредност**

Берзата за долгорочни хартии од вредност како секундарен пазар на капитал преку кој се врши секундарна купопродажба на хартиите од вредност, бара релевантни ревидирани информации кои ги дистрибуира до пошироката јавност како корисник на информациите за донесување на деловни одлуки. Според законските регулативи, компаниите се должни да објавуваат квартални неревидирани и годишни ревидирани финансиски извештаи на веб сајтот преку кој информациите се достапни за сите заинтересирани лица. Компанијата е должна исто така, да ги објавува навремено сите ценовно чувствителни информации кои би имале било какво влијание врз деловните одлуки.

Обврска на котираното друштво е, без одлагање, да ги објави сите ценовно чувствителни *информации поврзани со деловното работење*, односно:⁸

- Било која одлука која би го изменила генералниот карактер или природата на деловните активности на котираното друштво или гранката;
- Одлуки за промена или престанок на дејноста на трговското друштво или холдингот што имплицира промена во општата деловна ориентација на издавачот, како и сите измени во Статутот на друштвото;
- Припојување, спојување, поделба или преземање на друштвото;
- Нови инвестиции во основни средства или во хартии од вредност кои надминуваат 10% од капиталот на друштвото или преземени зафати на заедничко вложување;
- Потпишување или раскинување на значаен договор или промени во деловниот план;
- Значајни промени во управувањето на издавачот на хартии од вредност и на телата за управување и сл.

Котираното акционерско друштво мора без одлагање да ги објави следните *податоци кои се поврзани со неговиот капитал*:

- Било какво зголемување или намалување на својот акционерски капитал;
- Било кои најавени промени во својата капитална структура, вклучувајќи ја и структурата на своите котирани хартии од вредност;
- Во случај кога друштвото има котирано должнички хартии од вредност, било кое ново позајмување, а особено било кое гарантирање;
- Било каква понуда за откуп;
- Било каква промена во правата кои се однесуваат на одредена класа на котирани хартии од вредност и сл.

⁸ Ивановски д-р Зоран, Хартии од вредност и портфолио менаџмент, Скопје, 2007 стр. 396

Котираното друштво е должно да ги достави без одлагање следниве податоци поврзани со промените во својата *финансиска состојба*:

- Непредвидено значајно намалување на заработките, значајни загуби или значаен пораст на заработките;
- Информации за профитот, односно известување дека предвидената профитна динамика не кореспондира со сегашните активности;
- Значајно намалување на дивидендите;
- Дивиденден календар и сл.

Лесно достапните и навремени информации се од големо значење при донесувањето на инвестиционите одлуки. Релевантните ревидирани финансиски извештаи достапни на секундарниот пазар, овозможуваат не само донесување на правилни инвестициони одлуки, туку и развивање на стабилна економија со стабилен финансиски пазар.

➤ **Информации за вработените**

Вработените во претпријатието пред сè, се заинтересирани за стабилноста и профитабилноста на самото претпријатие, а воедно се заинтересирани и за информации кои ќе им овозможат да ја проценат способноста на деловниот субјект да им обезбеди наградување, пензии и можности за унапредување. Вработените во претпријатието – предмет на ревизијата во извештајот на ревизорот гледаат независно, компетентно, аргументирано и објективно мислење за презентираниите финансиски извештаи, во кои се содржани фундаменталните податоци за неговата профитабилност и неговиот потенцијал за трајно обезбедување на платите и нивно зголемување во идните периоди.

Вработените се задоволни да работат во компанија што расте и активно ги унапредува нивните вештини, со цел тие да бидат што попродуктивни и би имале можност за свој личен понатамошен развој. Добиените информации од ревидираните финансиски извештаи вработените ги користат при донесувањето на одлуки дали да продолжат со работа или да бараат работа кај друг деловен субјект кој нуди подобри перспективи.

Вработените ги користат следниве информации од ревидираните финансиски извештаи:

- Обемот на продажбата – остварените приходи од редовни активности;
- Приход по вработен;
- Просечни трошоци по вработен;
- Трошоци по вработени на единица продажба;
- Профит по вработен;
- Основни средства на вработен;
- Остварената нето-добивка;
- Видот и обемот на паричните текови;
- Плановите и насоките за работење во наредниот период и сл.⁹

➤ Информации за доверителите и купувачите

Добавувачите, врз основа на изразените мислења на ревизорите за презентираниите финансиски извештаи, ја ценат сериозноста во работењето на менаџментот и го мерат претстојниот ризик од соработка со конкретен клиент. Имено, добавувачите се заинтересирани за информации кои ќе им овозможат да утврдат дали износите кои ги побаруваат, ќе им бидат исплатени кога ќе доспеат. Интересот на добавувачите е насочен и кон идните планови на компанијата, односно дали компанијата ќе продолжи да работи успешно и ќе продолжи да ги купува производите и во иднина.

Доверителите бараат купувачи кои ќе бидат лојални, спремни за наплата, купуваат во континуитет и сл. Па затоа, доверителите покажуваат интерес кон:

- Плановите на компанијата да продолжи со досегашниот произведен/услужен програм;
- Показател на обрт на обврските кон добавувачите;
- Показател денови на плаќање на обврски.

⁹ Димитрова д-р Јанка: Ревизија (теоретски и практични аспекти), Економски факултет – Штип, 2013 год. стр.126

Купувачите од друга страна пак, се заинтересирани за работењето на претпријатието од аспект на долгорочно работење и обезбедување на квалитетни производи врз основа на кои ќе ги планираат сопствените развојни цели. Имено, од нивен голем интерес е претпријатието континуирано да работи за да може континуирано да произведува, а најважното за една компанија е нејзините купувачи да бидат задоволни. Купувачите пред сè, се заинтересирани за:

- Плановите на компанијата да продолжи со досегашниот произведен/услужен програм;
- Показател на обрт на побарувања од купувачите;
- Показател денови на наплата на побарувања.

➤ Информации за банките

Банките, исто како и акционерите, очекуваат зајмениот капитал компанијата да го искористи ефикасно. Во таа насока, банките се заинтересирани за информации од кои ќе видат дали нивните заеми и каматите кои произлегуваат од нив ќе бидат платени кога ќе доспеат. Финансиските институции, врз основа на изразеното мислење на ревизорот за реалноста и објективноста на презентираниите податоци одлучуваат дали и во кој износ ќе им одобрат кредити на конкретните деловни субјекти.

Финансиските институции во развиените пазарни економии воопшто не одлучуваат по кредитните барања на нивните комитенти, доколку, покрај другата документација релевантна за кредиторите, не достават и ревидирани финансиски извештаи. Иако банките најчесто одобруваат кредити кои воедно се обезбедени со квалитетни хипотеки, сепак претпазливо го следат работењето на претпријатието, така што при нарушена кредитоспособност на клиентот да побараат предвремена исплата на кредитот.

Информациите преку кои банките ја проверуваат кредитоспособноста на деловниот субјект се следниве:

- Обемот на продажбата – остварените приходи од редовни активности;
- Бруто и нето-профитна маржа;
- Остварената бруто и нето-добивка;
- Реинвестираната добивка и нејзината намена;
- Видот и обемот на парични текови;
- Стапка на обрт на капиталот;
- Долг спрема капитал;
- Долг спрема вкупни средства;
- Мултипликатор на капиталот;
- Покриеност на камата;
- Степенот на задолженост;
- Квантитет и структура на побарувањата/обврските;
- Плановите за развој во иднина и сл.¹⁰

➤ Информации за даночните и судски органи

Даночните (фискалните) органи се заинтересирани за правилното утврдување на даночната основа и пресметаниот износ на име даноци и придонеси. Спрема ова, ревидираните финансиски извештаи на даночните органи им претставуваат корисна информација за правилноста при пресметката на даночната основа.

Во услови на зголемен број судски постапки против ревизорски фирми од страна на независните клиенти или оштетените корисници на ревизорските услуги, судските органи се јавуваат во улога на исклучително важен корисник на ревизорските извештаи. Банкротирањата на претпријатијата чии извештаи претходно биле ревидирани, секогаш се повод инвеститорите и оштетените странки да побараат одговорност од ангажираните ревизори, особено доколку тие

¹⁰ Димитрова д-р Јанка: Ревизија (теоретски и практични аспекти), Економски факултет – Штип, 2013год, стр.127

во ревизорскиот извештај не упатиле сигнали за предупредување на претстојниот колапс.

➤ Информации за јавноста

Деловните субјекти влијаат врз јавноста на различни начини. На пример, деловните субјекти можат значително да придонесат за локалната економија на голем број начини, вклучувајќи го и бројот на луѓето кои ги вработуваат и нивната поддршка за локалните добавувачи. Финансиските извештаи можат да ѝ помогнат на јавноста обезбедувајќи информации за трендовите и скорешните достигнувања во просперитетот на деловниот субјект и опсегот на неговите активности.

Ако се пристапи кон парцијално анализирање на потенцијалните корисници на ревизорските услуги, и ако сите се повикуваат на реално и објективно презентирани податоци во финансиските извештаи, сепак, меѓу нив има определено конфронтирање или спротивставеност на интересите. Така, на пример, постојните акционери се заинтересирани, при подготвувањето на финансиските извештаи, меѓународните сметководствени и ревизорски стандарди да ги применат во алтернативен третман што ќе овозможи искажување поголема добивка, па аналогно на тоа да добијат и поголема дивиденда.

За разлика од нив, финансиските институции го преферираат конзервативниот начин на мерење и искажување на финансискиот резултат во финансиските извештаи. И покрај потенцијалните конфликти меѓу одделните корисници на ревизорските услуги, сепак, за сите нив е заедничко големото очекување од ревизорите за обезбедување квалитетен и валиден доказен материјал заради аргументирање на изразеното мислење, непристрасност во генерирањето и оценката на таквите докази и максимално респектирање на етичките норми за професионално однесување.

Расчекорот или јазот, инициран од различното перцепирање на мисијата на ревизорскиот ангажман на релација корисници на информации презентирани во ревидираните финансиски извештаи на субјектот на ревизијата, од една, и

ревизорите кои ја спроведуваат ревизијата во согласност со професионалните стандарди, од друга страна, во литературата од областа на ревизијата се идентификува со терминот „јаз во очекувањата“. Присуството на споменатиот феномен во современата ревизорска практика се смета за клучен виновник за иницирање конфликтни ситуации, проследени со голем број поведени судски постапки од оштетените странки (акционерите, кредиторите, инвеститорите и сл .) против ревизорите и нивните професионални фирми, од кои се бара надомест за големите причинети штети.

ГЛАВА 2. ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПТИ НА РЕВИЗИЈАТА

2.1. Проценка на ризик

Ревизијата е процес проследен со низа ризици, но главно сè се сведува на можноста ревизорот да изрази позитивно мислење кога финансиските извештаи *de facto* содржат материјално значајни погрешно прикажани информации. Проценката на ризик се врши уште при самото планирање на ревизијата, имено на самиот почеток ревизорот ги одредува нивоата на материјалност и ревизорски ризик за понатаму да определи во колкава мера ќе бидат потребни ревизорски докази за мислењето кое што ќе го изрази да биде аргументирано и соодветно.

Ревизорот прифаќа пристап заснован на ризик така што ги насочува понатамошните тестирања на најразлични сметки и салда во финансиските извештаи. Имено, ревизорот ги анализира ризиците поврзани со деловното работење на претпријатието, трансакциите кои би можеле да водат кон погрешни прикажувања, исто така и ризиците од измама и неусогласеност со законите и прописите и сл. За да се дојде до саканата цел, давање соодветно мислење, ревизорот користи најразлични техники: аналитички тестови, набљудување, собирање конфирмации, распрашување и сл.

Во продолжение на оваа глава ќе бидат разработени концептите на ревизијата, односно детално ќе бидат разгледани концептот на материјалност или значајност, концептот на ревизорски ризик со неговите подвидови т.е. инхерентен, контролен, детекционен и деловен ризик, како и концептот на ревизорски доказ.

2.2. Фундаментални концепти на ревизијата

Целиот процес на ревизија на финансиски извештаи е проследен со висок степен на ризик, така што ревизорот зазема таков пристап што го насочува неговото тестирање кон најризичните салда на сметки во финансиските извештаи. Ревизијата ќе биде ефикасно и ефективно спроведена доколку правилно бидат комбинирани и имплементирани фундаменталните концепти во ревизијата: концептот на материјалност, концептот на ревизорски ризик и концептот на ревизорски доказ. Најпрво ревизорот го одредува нивото на материјалност или значајност и ревизорскиот ризик, па според тоа го одредува натамошниот процес на обезбедување соодветни ревизорски докази со цел на крајот да се даде ревизорско мислење кое ќе биде аргументирано и веродостојно.

2.2.1. Концепт на материјалност

Сите постапки во процесот на ревизија на финансиските извештаи се вршат со цел да се дојде до мислење за содржината на истите т.е. дали финансиските извештаи реално и објективно ја претставуваат реалната слика за претпријатието. Ревизорот поставува одредено ниво на материјалност или значајност за одредени салда и класи, истовремено се поставува и ревизорскиот ризик со цел на крајот да обезбеди соодветни ревизорски докази со кои ќе го аргументира своето мислење.

Според Комитетот за Меѓународни сметководствени стандарди материјалноста, т.е. значајноста, се дефинира како: „Информацијата е значајна доколку нејзиното изоставување или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците, донесени врз основа на финансиските извештаи. Значајноста зависи од големината на ставката или грешката, проценета во околностите типични за нејзиното изоставување или погрешно прикажување. Така, значајноста претставува повеќе праг или гранична точка, отколку примарна квалитативна карактеристика што информацијата мора да ја поседува како

корисна“.¹¹

Не постои општоприфатен начин како да се определи материјалноста. Меѓународните ревизорски стандарди не дефинираат точно како да се утврди материјалноста. Имено, двајца ревизори можат да определат различно ниво на материјалност кај еден исти клиент. Станува збор за професионално расудување на самиот ревизор за веројатноста од постоење на потенцијални грешки и неправилности во финансиските извештаи кои би влијаеле врз донесување на економски одлуки од страна на нивните корисници.

„Концептот на материјалност (значајност) се зема предвид од страна на ревизорот при планирање на природата, временскиот распоред и опсегот на ревизорските постапки (при планирање на ревизијата) и при вреднување на резултатите од ревизијата. Постои непосредна поврзаност помеѓу концептот на материјалност и проблематиката на ревизорскиот ризик и има третман на еден од најзначајните и најкомплексните сегменти на ревизорската професија“.¹²

Материјалноста и ревизорскиот ризик се во обратно пропорционален однос. Имено, колку е поголема материјалноста, толку е помал ревизорскиот ризик, бидејќи за високо поставена значајност ревизорот ќе бара повеќе ревизорски докази со кои ќе го поткрепи своето мислење со што ќе биде намален ризикот токму во тие салда да останат неоткриени одредени неправилности. Ревизорот треба да ја има предвид и можноста од постоење на неправилности и во малите износи за кои има поставено мала значајност, кои можеби земени збирно да даваат висока сума која би имала ефект врз финансиските извештаи земени во целина.

Кога се зборува за материјалноста, предвид треба да се земат и квантитетот и квалитетот, т.е. износот и природата на погрешните прикажувања. Имено, одредени салда или трансакции кои можеби по износот би биле занемарливи, сепак нивните квалитативни карактеристики можат да бидат високо

¹¹ Значајност во ревизијата, точка 2, „Службен весник на РМ“ бр.51 од 1998 година.

¹² Димитрова д-р Јанка: РЕВИЗИЈА (теоретски и практични аспекти) Скрипта, Универзитет „Гоце Делчев“ Штип, 2013год, стр.45

значајни за корисниците на финансиските извештаи и да има голем ефект нивното неправилно или неточно прикажување.

Значајноста треба да се разгледува од страна на ревизорот кога:

- Се утврдува природата, временскиот распоред и опфатот на ревизорските постапки;
- Се проценува ефектот на погрешните прикажувања.

Во концептот за дефинирање на материјалноста во ревизијата постојат неколку фази, и тоа:

- 1) Оформување прелиминарен суд во врска со материјалноста;
- 2) Алоцирање на прелиминарно утврденото ниво на материјалност на салдата од сметките на класите од трансакциите;
- 3) Утврдување на веројатните пропусти во презентирањето на податоците и компарирање на нивниот вкупен износ со прелиминарно утврденото ниво на материјалност.¹³

При одредувањето на материјалноста ревизорот поставува прелиминарна процена на значајноста, а тоа би бил некој максимален износ (збир од неколку или само еден) кој во финансиските извештаи би бил погрешно прикажан, а сепак не би влијаел врз одлуките кои би ги донеле корисниците на финансиските извештаи.

2.2.2. Концепт на ревизорски ризик

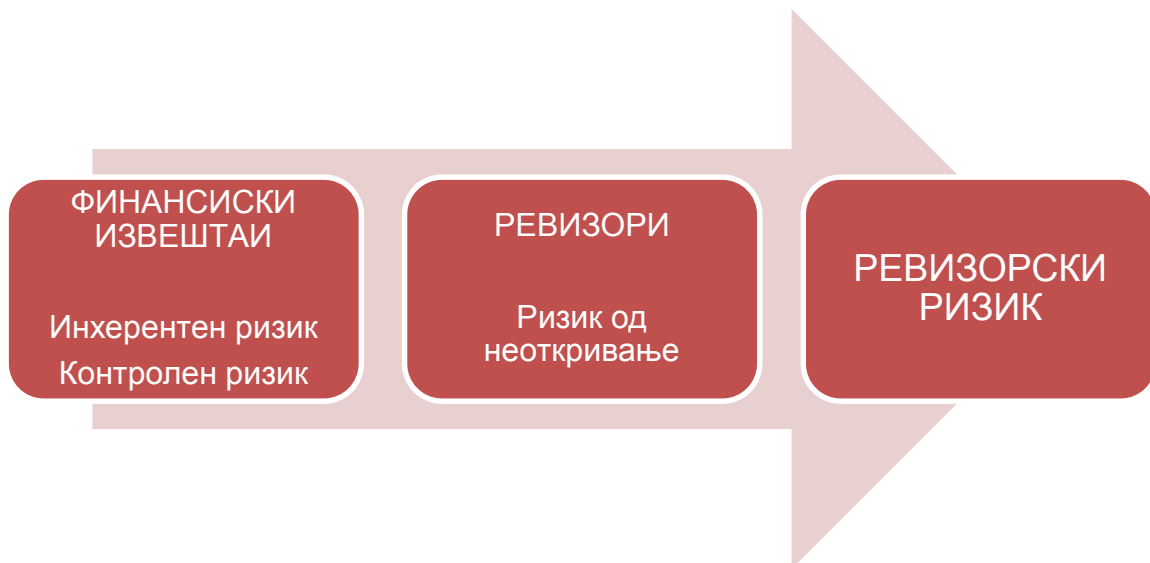
Ревизорскиот ризик е ризикот дека ревизорот може да изрази позитивно мислење кога финансиските извештаи содржат значајно погрешни податоци и обратно. Иако во пракса веројатноста е многу мала, сепак постои мал процент на

¹³ Д-р Благоја Ацески, д-р Бранко Трајкоски, Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св. Климент Охридски“, Прилеп, 2014, стр.254

веројатност дека ревизорот би можел да погреша. Затоа ревизорот уште во фазата на планирање го одредува нивото на ревизорски ризик, овде станува збор за одредување на ниво врз основа на своето професионално расудување.

Професионалните ревизорски стандарди ревизорскиот ризик го идентификуваат со:

- Можност за постоење погрешно презентирани информации во евиденцијата на клиентот (инхерентен ризик);
- Можноста структурата на интерната контрола на клиентот да не го открие постоењето на инхерентниот ризик (контролен ризик);
- Можноста овластениот ревизор, во текот на спроведувањето на ревизијата, да не ги открие сите материјално значајни пропусти во презентирањето (детекциски ризик).¹⁴



Слика 3. Ревизорски ризик

Ревизорот нема никакво влијание врз инхерентниот и контролниот ризик, тие постојат во финансиските извештаи и ревизорот може само да утврди дека

¹⁴ Д-р Благоја Ацески, д-р Бранко Трајкоски, Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св. Климент Охридски“, Прилеп, 2014, стр.255

постојат со висок или низок степен. Главниот ризик за ревизорот врз кој тој самиот може да влијае е детекцискиот ризик, т.е. ризикот од неоткривање, односно и тој самиот да не ги открие неправилностите во финансиските извештаи, а со тоа и да изрази несоодветно мислење.

➤ **Инхерентен ризик**

Инхерентен ризик подразбира сомневање дека салдата или класите на трансакции во финансиските извештаи содржат грешки, под претпоставка дека не постоеле задоволителни интерни контроли, кои земени одделно или збирно, претставуваат значаен износ кој би влијаел врз донесувањето одлуки на корисниците на финансиските извештаи. Нивото на инхерентниот ризик се утврдува уште на почетокот, т.е. при самото планирање на ревизијата, а бидејќи и за него не постои унифицирана постапка за утврдување, ревизорот и овде го утврдува врз основа на своето професионално расудување.

За појавата на инхерентниот ризик влијаат, како надворешни, така и внатрешни фактори, т.е. од самото претпријатие. Од непосредното опкружување како почести се јавуваат промените во стопанисувањето, нестабилните финансиски состојби во стопанството, рецесија, инфлација, банкротирање на стратешки партнери на претпријатието и сл. Евидентно влијание врз појавата на инхерентниот ризик имаат и бројни интерни фактори, како на пример искуството, знаењето и интегритетот на менаџментот, карактеристиките на работењето на субјектот, располагање на средства кои што се поподложни на противправно присвојување и сл.

Кога станува збор за утврдување на нивото на инхерентниот ризик, се земаат предвид бројните фактори од кои особено се издвојуваат:

- Релацијата ревизор-клиент, односно дали се работи за иницијален или пак, за повторен ангажман на ревизорот кај клиентот;
- Резултатите од претходните ревизии;

- Интегритетот на менаџментот;
- Мотивираноста на менаџментот;
- Сметководствените пресметки кај комплексните деловни трансакции и др.

Овие фактори посебно се разгледуваат кога станува збор за нов ангажман или долгогодишна соработка кај еден ист клиент. За ревизорот би значело дополнително олеснување доколку подолги години има увид во работата и функционирањето на клиентот со што би можел да постави што пореално ниво за инхерентниот ризик. Доколку пак, станува збор за нов ангажман, тогаш ревизорот иницијално се запознава со дејноста, опкружувањето, менаџментот, персоналот, организацијата и сл. што би создало дилеми околу определувањето на инхерентниот ризик.

Ревизорот ги зема во обзир и резултатите од претходните ревизии, така што обезбедува сознанија и реална слика за работењето на клиентот. Доколку резултатите од претходните ревизии укажуваат на добро работење т.е. ревизорските извештаи се со позитивни мислења, тогаш загриженоста на ревизорот би била помала. Недостигот на интегритет на менаџментот ја зголемува веројатноста за постоење на материјално значајни пропусти во финансиските извештаи, така што ревизорот би било потребно да го постави инхерентниот ризик на повисоко ниво.

Менаџментот на претпријатие кое западнало во економска криза, би бил поподложен на манипулации, шпекулации, проневери, измами и грешки, така што истиот би бил мотивиран да претстави погрешни информации за да се подобри кредитниот бонитет и да ги претстави во добра слика финансиските извештаи. Сосема е логично одредени сметки да бидат поподложни на грешки отколку други. Имено, специфичноста на сметките за парични средства, трговска стока, готов производ е таква што постои голема можност во нив да содржат грешки за разлика, на пример, од салдата на постојаните средства.

Инхерентниот ризик се разликува од дејност до дејност, така на пример, веројатноста да се појават застарени залихи е поголема кај производителот на столарија отколку кај некоја пекара. Затоа ревизорот го има ова предвид при одредувањето на инхерентниот ризик. Големината на салдата на сметките исто така влијае во одредувањето на овој ризик. Имено, за сметка со големо салдо ревизорот пресметува повисок инхерентен ризик и обратно.

➤ Контролен ризик

Контролниот ризик претставува ризик дека сметководствениот систем и системот на интерна контрола на клиентот нема да откријат салда на сметки или група на трансакции кои во финансиските извештаи се погрешно прикажани. Овој тип на ризик се јавува најчесто поради невнимание, погрешно просудување или несоодветно толкување на писмени инструкции и упатства, како и поради трошоците кои би настанале за воведување и функционирање на интерната контрола. Контролниот ризик постои независно од ревизијата на финансиските извештаи и пред сè се заснова на професионалното расудување на ревизорот.

Со цел што пореално да го квантифицира овој ризик, ревизорот треба да ги анализира следните прашања:

- Филозофија на менаџментот и стилот на дејствување;
- Организациска структура на ентитетот;
- Постојењето и функционирањето на интерната ревизија, особено во сферата на позиционирањето на прегледите, документите и сметките користени во процесот на трансмисија на податоците и известувањето за трансакциите;
- специфичните контролни постапки, како што се правилните овластувања за конкретни активности и сл.

При проценката на овој ризик, ревизорот ги зема во обсервација претходните

искуства со клиентот, доколку станува збор за нов ангажман ги разгледува претходните ревизорски мислења, прави интервју со вработените, ги надгледува додека ги извршуваат своите задачи и сл. Доколку кај клиентот не постои или не функционира интерната контрола, тогаш ревизорот ќе постави високо ниво за контролниот ризик. На тој начин се заштитува од можни пропусти за неоткривање на грешки кои би биле материјално значајни. Доколку, пак, ревизорот го разбрал системот на контрола и има заклучено дека истиот успешно функционира, тогаш може да постави пониско ниво на контролниот ризик. Сепак, ревизорот колку и да е убеден дека интерната контрола совршено функционира, не може да не спроведе ниту еден тест на сметки и салда. И нивото на овој ризик се разликува од клиент до клиент, затоа не може да се претпостави определено ниво на ризик однапред. Поради поврзаноста на инхерентниот и контролниот ризик, потребно е истите да се проценат заедно.

➤ **Детекционен ризик (ризик од неоткривање)**

Детекциониот ризик или ризикот од неоткривање е ризик дека преку ревизорските постапки нема да се открие некое погрешно прикажување кое само или агрегатно со други погрешни прикажувања на сметки и трансакции ќе бидат материјално значајни. Поради специфичноста на ревизорските тестови ревизорот не може никогаш да биде убеден дека ќе ги открие сите неправилности. Затоа детекциониот ризик може да произлезе од:

- Примена на методот на примерок – факт е дека ревизорот не ги испитува стопроцентно сите ставки, туку само одреден дел, па затоа постои веројатноста дека ќе дојде до погрешни заклучоци бидејќи не ги избрал погрешно прикажаните сметки, и
- Ризик кој не произлегува од примената на методот на примерок – во овој случај ревизорот најчесто не користел соодветна ревизорска постапка и погрешно ги толкувал резултатите.

Детекциониот ризик директно зависи од способноста на ревизорот за разлика од инхерентниот и контролниот ризик кои постојат и пред доаѓањето на ревизорот. Имено, детекциониот ризик е во инверзна релација со инхерентниот и контролниот ризик, така што, доколку постои повисоко ниво на контролен и инхерентен ризик, ревизорот може да прифати пониско ниво на детекциониот ризик и обратно.

➤ Деловен ризик

Деловниот ризик претставува ризик дека ревизорот преку своето професионално расудување може да претрпи загуби во својот углед како резултат на судски спор или негативен публицитет во јавноста кој би произлегол од извршена ревизија кај одреден клиент. Кај клиентот кај кој ревизорот претпоставува дека може да дојде до несакани ситуации, ревизорот спроведува поголем број тестови и прибира докази за што пообјективно да го изрази своето мислење. Од друга страна пак, ревизијата како процес си има свои ограничувања:

- Економски – ревизијата да се изврши со разумни трошоци;
- Временски – ревизијата да се изврши во дадени рокови, во рок од три месеци од изготвувањето на финансиските извештаи;
- Регулативна – сметководствената рамка за изготвување на финансиски извештаи, која допушта примена на алтернативни принципи.

Деловниот ризик постои при секој ангажман за ревизија. Дури и во случај кога ревизорот ќе ја изврши својата работа точно, може да биде обвинет без никакви докази од страна на клиентот, па дури и до степен да го добие судскиот спор, сепак е нарушена неговата репутација и тој претрпува значителна материјална загуба. Токму затоа, ревизорот врши голем број испитувања за да биде аргументирано со веродостојни докази мислењето кое ќе го даде на крајот.

2.2.3. Концепт на ревизорски доказ

Крајната цел на секој процес на ревизија е да се изрази мислење за точноста на финансиските извештаи, притоа, ова е важно, како за корисниците на финансиските извештаи, така и за самиот ревизор. Преку ревизорските докази ревизорот го поткрепува своето изразено мислење за точноста или погрешната информација во финансиските извештаи. При самиот процес на ревизија ревизорот користи разни видови информации како доказен материјал со што ќе се потврди или негира некое тврдење на менаџментот.

Имено, доказите кои ќе ги обезбеди ревизорот, мора да бидат компетентни, релевантни, објективни, непристрасни, веродостојни и сл. Еден доказ за да ги исполни овие критериуми, важен е изворот од каде е добиен. Доказниот материјал, кој е добиен од независни надворешни извори, е многу поверодостоен отколку доказот добиен од клиентот.

- ✓ **Физички докази** – станува збор за испитување на имотот во физичка форма, доказ кој може да се види и набљудува, овде најчесто станува збор за средства, залихи, опрема и сл. Она што ревизорот може да го види, изброи, да ја воочи економската употребливост, содржината и сл. Пописот на пример, е еден вид физичко испитување и со него се утврдува количината на залихите. Меѓутоа овој доказ не дава никаква сигурност за сопственоста, на пример недвижниот имот, иако се користи и е воочлив, нема никаква сигурност дали е сопственост на претпријатието или е под наем.
- ✓ **Математички докази** – претставуваат составен дел од секоја ревизија при што ревизорот прави нови пресметки и ги споредува со резултатите во финансиските извештаи пресметани од клиентот. Иако сами по себе овие докази немаат третман на доволно компетентни докази, сепак тоа се пресметки кои се неопходни.
- ✓ **Вербални докази** – се доказите кои ревизорот ги добива преку

комуницирање со менаџментот и вработените директно. Иако се најмалку убедливи докази, сепак можат да му користат на ревизорот како насока кон нови истражувања.

- ✓ **Документирани докази** – се добиваат од испитување на документите и евиденцијата која ја изготвил клиентот или некое надворешно трето лице, па според тоа се делат на интерни и екстерни докази. Во интерните влегуваат главната книга, дневниците, списоците за плата, излезни фактури, потребувања и сл. Во екстерните, како поверодостојни бидејќи ги дава лице надвор од фирмата, спаѓаат фактурите од добавувачите, изводите од банка, конфирмациите и сл.
- ✓ **Конфирмативни докази** – претставуваат високо веродостојни докази бидејќи се добиваат директно од трети лица кои соработуваат со претпријатието клиент. На барање на ревизорот третото лице испраќа конфирмација за некоја сметка или салдо директно на адреса на ревизорот. Конфирмациите можат да бидат позитивни и негативни. Со позитивната конфирмација ревизорот инсистира на повратен одговор, додека со негативната се бара одговор само доколку постои неслагање на салдата. Токму затоа негативната конфирмација има пониска релевантност во однос на позитивната конфирмација, бидејќи од невнимание или немарност на третото лице конфирмацијата може да не биде испратена, па така ревизорот ќе го смета салдото како да е точно.
- ✓ **Аналитички докази** – ги компарираат податоците на клиентот од тековниот период во однос на планираните, во однос на минатите години, во однос на индустријата во која работи, во однос на вкупното стопанство и сл., и се користат за извлекување на заклучоци за реалноста на изјавите на менаџментот за финансиските извештаи.

2.3. Метод на примерок

Со оглед на големината на фирмите на кои се врши ревизија и бројот на ставки и трансакции кои треба да се ревидираат, се наметнува потребата од користење на методот на примерок како начин за добивање соодветен доказен материјал. Методот се применува на тој начин што ревизорот селектира примероци од одредена популација кои изнесуваат помалку од сто проценти од вкупната популација и преку анализа на примероците донесува заклучок кој ќе важи за целата популација. Бидејќи примероците кои ќе бидат селектирани, ќе претставуваат репрезент за целата популација, многу е важно за ревизорот кои ставки да ги селектира.

Ризикот од примена на методот на примерок постои и е инверзен на големината на примерокот. Ревизорот го определува прифатливото ниво на ризик од примената на примерокот по разгледувањето на доказите добиени од тестирањето и другите процедури изведени врз сметките или контролните процедури, односно политики. Така, повисокото ниво на ризик од примерокот може да се прифати за деталните тестови на значајност кога контролниот ризик за тврдењата во финансиските извештаи, добиени со тестирање, се проценил како низок.

При користење на методот на примерок многу е важно истиот да биде репрезентативен за целата популација. Имено, доколку секоја ставка од вкупната популација има подеднаква шанса да биде избрана, тогаш примерокот ќе биде репрезентативен. Доколку пак, примероците се земаат само од дел од популацијата или пак се само неколку последователни ставки, тогаш примерокот би бил помалку репрезентативен.

Така на пример, во една голема компанија која брои илјадници добавувачи, а од секој од добавувачите има по голем број фактури, тогаш ревизорот ги одбира оние со кои најмногу се тргува и оние чии износи на фактури се најголеми. Секако, тоа не значи дека оние со кои има поретко соработка и оние чии износи се помали дека ќе бидат занемарени, бидејќи и збирот од неколку помали фактури може да

даде износ кој ќе биде материјално значаен. Во секој случај примероците кои ќе бидат избрани, пред сè треба да се достатни и соодветни.

Методот на примерок во ревизијата може да го користи статистичкиот или нестатистичкиот приод. Двата пристапа имаат свои предности и недостатоци. Главната предност на статистичкиот примерок е можноста да се утврди минималната големина на примерокот, потребна да ги задоволи целите на ревизорските тестови, односно можноста за квантитативно изразување на резултатите. Како недостатоци пак кај статистичкиот примерок е, на пример, што мора да се употребат техники на случаен избор на примерокот, што можат да бидат подолготрајни отколку несистематските применливи техники кај нестатистичкиот примерок.

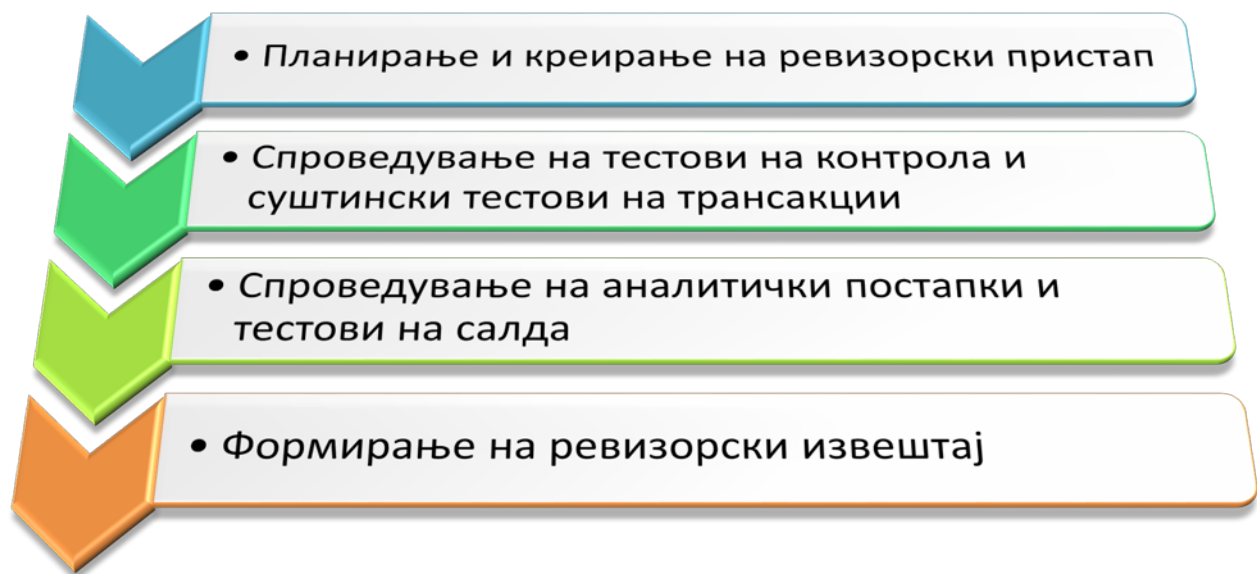
Позитивната страна на нестатистичките методи е таа што тие претставуваат поекономична солуција од статистичките, кога се зема предвид анализата. Но, од друга страна, како недостаток на овие методи се смета нивната помала објективност, за разлика од статистичките методи.¹⁵

¹⁵Проф.д-р. Ацески Благоја и проф.д-р. Трајкоски Бранко, Интерна и екстерна ревизија, „Св.Климент Охридски“, Битола, 2004, стр.339

ГЛАВА 3. ФАЗИ ВО ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈА

За да започне еден процес на ревизија, истиот најпрво мора да биде договорен, така што се потпишува договор за вршење на ревизија од страна на менаџментот на компанијата и ревизорот. Во договорот се наведуваат сите обврски на ревизорот и менаџментот на компанијата со цел ефикасно да биде спроведена ревизијата.

Еден комплетно изведен ревизорски процес ги содржи следниве четири фази:



Слика 4. Фази во процесот на ревизијата

За ревизијата да биде успешно спроведена, т.е. да биде ефикасна и ефективна, потребно е фазите да се одвиваат според дадениот редослед. Секоја од фазите се состои од голем број активности, анализирања, набљудувања, тестирања и сл., а сè со цел да се дојде до мислење кое би било релевантно и аргументирано.

3.1. Планирање и креирање на ревизорски пристап

Откако ревизорот ќе го прифати ревизорскиот ангажман, следен чекор е прелиминарно да ја испланира ревизијата, да се запознае со работењето на клиентот, да се дефинираат обврските во ревизорскиот тим, да се спроведат прелиминарни тестови, а како крајна цел од оваа фаза е да се развие план и програма за извршување на ревизијата. Планот и програмата кои ќе бидат поставени, можат перманентно да се менуваат во текот на ревизијата бидејќи истата претставува процес во кој првоставените претпоставки и очекувања можат значајно да се менуваат со истражувањата, спроведувањето тестови и сл. Затоа, ревизорот во оваа фаза го поставува планот и програмата според тогашните сознанија и очекувања. „Ревизорот треба да го развие и да го документира општиот ревизорски план. Додека евидентирањето на општиот ревизорски план бара дополнителни детали за насочување на развојот на ревизорската програма, неговата прецизна форма и содржина се разликуваат во зависност од големината на ентитетот, сложеноста на ревизијата и специфичната методологија и технологија користена од страна на ревизорот“.¹⁶

Во оваа фаза можат да се издвојат следните точки како добра основа за почеток на еден ревизорски ангажман:

- Прелиминарно се планира ревизијата;
- Се прибираат информации за работењето на клиентот;
- Се испитува системот на интерна контрола;
- Се спроведуваат прелиминарни аналитички постапки;
- Се одредува нивото на материјалност и ревизорскиот ризик;
- Се изготвува општ ревизорски план и програма.

¹⁶ Рамка на Меѓународни стандарди за ревизија, точка 8, „Службен весник на РМ“, бр.51/98

Со цел да се овозможи максимална ефикасност со извршувањето на ревизијата и опслужувањето на клиентите, потребно е добро да се замисли секоја точка во извршувањето на ревизијата. „Планирањето значи развивање на општата стратегија и детален пристап за очекуваната природа, временскиот распоред и опсегот на ревизијата. Ревизорот планира да ја извршува ревизијата ефикасно и навремено“.¹⁷ Планирањето на ревизијата претставува разбирање на ревизорскиот процес на финансиските извештаи на клиентот од страна на ревизорите и предвидување на активностите што треба да ги реализираат членовите на ревизорскиот тим заедно со персоналот ангажиран во ревизијата. Пожелно е планот за ревизија да се направи во период од три до шест месеци пред истекот на фискалната година.

Заради составување на квалитетен план и програма ревизорот прибира информации и за делокругот во кој работи клиентот, така што ги разгледува финансиските извештаи од претходните години, прави интервјуа со менаџерите и персоналот, го истражува бизнисот на локално ниво, неговиот статус во даночната регулатива, економската политика и сл. Кога станува збор за овој дел од планирањето на ревизијата, ревизорот троши повеќе време кај иницијален ангажман отколку кај повторен ангажман кај познат клиент.

Од голема важност е испитувањето на системот за интерна контрола кај клиентот. Ревизорот набљудува, врши инспекција на документацијата, комуницира со персоналот сè со цел да го осознае функционирањето на интерната контрола. Имено, ова е доста важно, бидејќи ревизорот на основа на добиените сознанија ќе ги постави нивоата на ревизорски ризик, или конкретно на инхерентниот и контролниот ризик.

Прелиминарните аналитички постапки во фазата на планирање и креирање на ревизорскиот пристап се вршат со цел да се идентификуваат потенцијално ризичните подрачја од работењето на клиентот, односно со цел да се насочи вниманието на сметки и салда кои се потенцијални носители на грешки. Во оваа

¹⁷ MPC 300, Прирачник на IFAC, New York, 1994

фаза ревизорот го одредува нивото на материјалност врз база на собраните информации, а воедно го одредува и нивото на ризик. Откако ќе ја комплетира целосната документација, ревизорот формира сеопфатен план со разработена програма за ревизија. Бидејќи ревизијата е континуиран процес во кој не може детално да се предвиди секој резултат, планот и програмата за ревизија во текот на вршењето на ревизијата можат да се менуват во зависност од потребите за истражување.

3.2.Спроведување на тестови на контрола и суштински тестови на трансакциите

Тестовите на контрола се спроведуваат со цел да се провери квалитетот од работењето на интерните контроли, односно, колку квалитетно интерните контроли ги вршат контролните постапки, како и кој ги врши интерните контроли и сл. Овие тестови вклучуваат набљудување, распрашување на персоналот и сл. Преку собраните информации од овие тестови ревизорот го одредува нивото на контролен ризик што е од голема помош при понатамошниот тек на ревизијата.

Суштинските тестови на трансакции се вршат со цел да се оцени како функционира сметководствениот систем кај клиентот независно од постоењето на интерните контроли. Овие тестови се вршат на примерок на трансакции и се тестира точноста на пресметките, цените, класификации и сл.

Овие два вида тестови се доста корисни кога се вршат комбинирано, како двојно тестирање, а се насочени кон пронаоѓање на потенцијални грешки. Тестовите на детали на трансакции се јавуваат како тестови на контрола кога целта е да се утврди дали се почитуваат процедурите на интерната контрола. На пример, ревизорот може да го провери потписот на лицето одговорно за излезни или за влезни фактури. Доколку постои потпис, значи дека контролата успешно функционира, доколку не постои потпис, контролата не е извршена.

3.3. Спроведување на аналитички постапки и тестови на салда

Оваа фаза претставува логично продолжување на претходната фаза. Вообичаени видови аналитички постапки кои се користат се: Анализа на трендот, Рацио анализа, Тестови за логичност.

Аналитичките постапки се спроведуваат преку:

- Хоризонтална анализа – споредување на податоците од тековната со претходната година (приходите од продажба во странство од тековната и претходната година);
- Вертикална анализа – споредување на односот на одделни податоци во однос со вкупниот износ од тој тип на податоци (трошоците за плати во однос на вкупните трошоци);
- Анализа во однос на показателите од дејноста (споредба на компанијата со друга компанија од истата дејност според показателите за рентабилност, ликвидност, задолженост и сл.);
- Пресметка на показатели за ликвидност, продуктивност, економичност, степен на поврат на капиталот и сл.;
- Анализа во однос на планираните показатели (споредба на планираната реализација со фактичката).

Тестовите на салда можат да се вршат на два начина – формално и материјално.

Формалното потврдување на салдата подразбира споредување на крајното салдо од одредена сметка со последната трансакција од тој тип на сметка. Пример, споредување на салдото од сметка 102 – благајна со салдото од последниот класов извештај. Споредување на салдата на сметките од класа 0,3 и 6 со соодветните пописни листи, проверка на пресметаните плати и придонеси, проверка на пресметаната амортизација и сл.

Материјалното потврдување на салдата подразбира физичко присуствување и набљудување на попис на залихите, утврдување на начинот на кој е искажано недовршеното производство, проверка на извршениот отпис на постојаните средства, ситниот инвентар, проверка на отписот на побарувања од купувачи, испраќање на конфирмативни писма до купувачите и добавувачите и сл.

3.4.Формирање на ревизорски извештај

Во оваа фаза ревизорот ги зема предвид сите податоци од истражувањето, ги комбинира и споредува, ги анализира и врз основа на своето професионално расудување формира мислење за точноста на прикажаните податоци во финансиските извештаи. Целата анализа ревизорот ја дава во ревизорскиот извештај во вид на мислење за исправноста на податоците во финансиските извештаи. Во зависност од резултатот што го добил, односно дали со добиените ревизорски докази ја потврдува точноста или пак, потврдува дека има неправилности во финансиските извештаи, ревизорот може да изрази безусловно мислење за финансиските извештаи, односно мислење со резерва, мислење со нагласување на прашање, да се воздржи од давање мислење или пак да изрази негативно мислење за финансиските извештаи.

Иако ревизорот не дава тотална гаранција за исправноста на финансиските извештаи, сепак изразеното мислење е резултат од анализираната популација, бидејќи како што беше и претходно споменато, ревизорот работи врз основа на методот на примерок и не е во можност да ја испита целосната документација на фирмата.

ГЛАВА 4. РЕВИЗИЈА НА СЕТОТ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

4.1.Формална и материјална исправност на финансиските извештаи

Исправноста на финансиските извештаи ревизорот ја проверува со примена на два основни вида проверки:

- 1) Формална исправност на финансиските извештаи;
- 2) Материјална исправност на финансиските извештаи.

Со примена на формалната проверка на финансиските извештаи ревизорот треба да согледа:

- Дали финансиските извештаи се составени во согласност со општоважечките принципи и сметководствени стандарди. Ова особено е важно при испитувањето на финансиските извештаи кога не постојат соодветни прописи за нивното составување. Во таков случај, придржувањето кон принципите што ги истакнува науката за билансот, ќе има пресудно значење за оценување на точноста на финансиските извештаи;
- Дали финансиските извештаи се составени според прописите што се во сила;
- Дали книговодството е уредно и ажурно водено и дали е заклучена главната книга;
- Да се испита дали правилно е спроведен пописот и проценката на средствата;
- Да се провери дали е водена посебна книговодствена евиденција за постојаните средства;
- Да се провери дали е усогласено магацинското со материјалното

книговодство и материјалното со финансиското книговодство;

- Дали финансиските извештаи се составени во предвидениот рок;
- Дали финансиските извештаи биле разгледани од страна на органите на раководење и управување во претпријатието.

Материјалната проверка има поголема важност во споредба со формалната и се состои од следните постапки:

- Испитување на планот што суштествува, врз чија основа е извршената инвентаризација;
- Согледување на начинот на којшто е организирана инвентаризацијата, кои комисији постојат и какви се констатациите на тие комисији;
- Испитување на залихите на материјалите и стоките по случаен избор;
- Испитување на исправноста на залихите во билансот, и тоа ретроградно, од билансот до налезите за книжење;
- Споредување на вредноста на средствата според инвентаризацијата од тековната со минатата година;
- Утврдување на стоките и материјалите на пат, т.е. согледување дали тие се опфатени со инвентаризацијата и како се искажани;
- Испитување на проценката на материјалите и стоките, според постојните прописи;
- Согледување дали во магацинот постојат неискажани и непроценети залихи, кои се тие и зошто;
- Утврдување дали постои потценување на залихите или двојно искажување, како настанале и дали произлегуваат од лошата организација на пописот;

- Утврдување на начинот на кој е искажано недовршеното производство;
- Начинот на кој се проценети отпадоците;
- Испитување на извршените отписи и расходувања на постојаните средства и нивна усогласеност со постојаните законски прописи;
- Искажувањето на побарувањата од купувачите и другите побарувања, со оглед на нивната сигурност и наплатливост ;
- Испитување на наплатливоста на спорните и сомнителните побарувања и утврдување на начинот на којшто тие настанале;
- Испитување на обврските спрема добавувачите и другите обврски, роковите во кои тие требало да бидат исплатени и зошто не се исплатени;
- Испитување на исправноста на пресметката на амортизација итн.¹⁸

4.2. Ревизија на позициите од билансот на состојба

Кога станува збор за ревизија на финансиските извештаи, во прв ред се мисли на испитување на позициите на билансот на состојба како еден од основните финансиски извештаи кои ги подготвува компанијата. Со ревидирањето на позициите од билансот на состојба индиректно се верифицираат и одредени ставки од билансот на успех, како на пример приходите и расходите, меѓутоа тоа не значи и целосно занемарување за ревидирање на позициите од билансот на успех. Може да се каже дека билансот на состојба има понагласено внимание од останатите биланси поради фактот дека ги содржи средствата на претпријатието. Доколку ревизорот процени дека интерните контроли функционираат добро во претпријатието и веројатноста за постоење на значајни грешки во финансиските извештаи е мала, тогаш ревизорот може да спроведе аналитички постапки и

¹⁸ Krajcević F., Lindeman P., Nagel K.: *“Revizija I kontrola kod konvencionalne I automatske obrade podataka”*, Informator, Zagreb, 1972

тестови во реална мера.

Во билансот на состојба ревизорот ги испитува, како позициите во активата, така и во пасивата. Во понатамошното излагање ќе бидат разработени позначајните ставки од билансот на состојба и начинот на кој се врши нивно ревидирање. Пред да започне со испитувањето, ревизорот прави план во кој точно прецизира на кои ставки и со кој пристап ќе го изврши ревидирањето. Се разбира, доколку не се појави потреба од дополнителни истражувања, ревизорот ќе се придржува до првичната програма за ревидирање.

4.2.1. Нетековни средства

Постојаните средства претставуваат нетековни средства, ова значи дека не се очекува дека овие средства ќе се претворат во пари во текот на еден оперативен циклус. Овде спаѓаат физичките средства како постројките и опремата, и нефизички средства, како нематеријалните средства. Постројките претставуваат физички средства, како што е опремата, машините и градежните објекти кои се користат во извршувањето на оперативните активности на ентитетот. Нематеријалните средства ја претставуваат тековната вредност на нефизичките средства кои претставуваат долгорочни инвестиции на деловниот ентитет, како што се патентите, лиценците и гудвилот.

Целта на ревизијата на нетековните средства е пред сè да се утврди нивната правна припадност, дали реално е прикажана нивната сегашна вредност во билансот, дали е усогласена нивната фактичка и книговодствена вредност, каква е политиката за нивна амортизација и дали истата е правилно извршена, дали се оправдани новите набавки на постојани средства, односно дали е оправдано отуѓувањето на постојани средства и сл.

Ревизорот врши ревизија на нетековните средства преку следните чекори:

1. Потврдување на сопственоста и дали навистина станува збор за нетековно средство – пред сè ревизорот прави преглед на нетековните средства за

тоа дали нивната бруто-книговодствена вредност, акумулираната амортизација и нето-книговодствената вредност се совпаѓаат со почетните салда. Понатаму зема примероци од средствата за кои потврдува дали истите се евидентирани и во регистарот за нетековни средства, а воедно ги разгледува и нивната набавна вредност, амортизацијата, или пак, продажната вредност.

2. Инспекција на нетековните средства – посебно внимание ревизорот дава на средствата со големи износи, како и на новонабавените, така што потврдува за истите дали постојат, датумот на нивна набавка, дали се користат, дали се во исправна состојба, кај автомобилите, на пример, поминатите километри, потрошувачката на гориво, потрошувачката на резервни делови, кај алатите, на пример, ја проверува нивната адекватност, начинот на чување, начинот на евидентирање и сл.
3. Вреднување на нетековните средства – ревизорот ја проверува разумноста на вреднувањето, користените методи и согласноста со сметководствените стандарди. Проверува дали загубите од ревалоризација се адекватно признати во билансот на успех.
4. Соодветност на стапките на амортизација – ги проверува применетите стапки за амортизација во однос на корисниот век на употреба, го проверува остатокот на вредност, за целосно амортизираните средства проверува дали сè уште се пресметува амортизација, проверува дали политиките за амортизација се обелоденети во извештаите и сл.

Откако ревизорот ќе ја утврди точноста на билансирањето т.е. пренесувањето на салдата од одделните сметки во билансот на состојба преминува на следниот чекор, односно ги испитува книжењата на одделните сметки за новонабавените, постојните или расходуваните средства.

4.2.2. Парични средства

Готовината ги опфаќа како парите – книжни и ковани, така и паричните еквиваленти кои брзо може да се трансформираат во пари, како што се депозитите на сметките во банките. Овде исто така спаѓаат и пазарни хартии од вредност кои лесно и брзо можат да се продадат, кога се јавува потреба од готовина. Кога се испитуваат паричните средства и паричните еквиваленти, во прв ред се проверува правилноста на нивното билансирање, односно дали истите се точно пренесени од крајните сметки во билансите. Следниот чекор е испитување на секоја сметка одделно, дали со паричните средства правилно се управувало во дадениот период, начинот на книжење и сл. Овде ревизорот се води според три основни принципи законски, економски и управувачки.

Имено, според законскиот, ревизорот испитува дали со паричните средства е управувано според сите законски прописи и стандарди. Според економскиот принцип, ревизорот ја испитува целисходноста од користењето и насочувањето на паричните средства. Додека пак, според управувачкиот принцип ревизорот утврдува дали паричните средства се користени според одлуките на органите за управување.

Ревизорот користи разни техники и методологии при испитувањето на паричните средства. Имено, кај готовината – парите, ревизорот спроведува физички попис, така што фактички ја потврдува состојбата на готовината со онаа која ја покажуваат сметките во книговодството. Пример, парите во касата на точен датум ги споредува со салдото од касовиот извештај од тој датум. Ревизијата пред сè го испитува функционирањето на контролниот систем во деловниот субјект, односно дали има лице кое е задолжено за работење со паричните средства, дали се води документација при примањето и подигањето на парични средства од касата, кој има пристап до касата и сл. За паричните средства во банка, ревизорот може да побара конфирмација за салдо од банката кое ќе го спореди со изводот од тој датум во книговодството и сл.

Покрај проверката за точноста на фактичката и книговодствената состојба на паричните средства, потребно е да се испита и исправноста на документацијата врз основа на која се вршени уплатите и исплатите, како и правната и економската основа за исплата и дали во претпријатието имало плаќања кои немале правна и економска основа.

4.2.3. Побарувања

Побарувањата ги претставуваат износите кои купувачите му ги должат на деловниот ентитет за купените производи и услуги од него, кои сè уште не се платени.

Побарувањата најчесто можат да претставуваат ставка која може да биде со голема материјалност, па затоа ревизорите посветуваат посебно внимание. Имено, се проверува пред сè нивното реално постоење, се проверува нивната вредност од соодветните конта со вкупната прикажана во билансот на состојба, се разгледуваат сомнителните и спорни побарувања и нивната наплатливост и сл.

Како основен метод кој се користи при ревидирањето на побарувањата, се конфирмациите до купувачите, така што директно се потврдува дека истите постојат и должат одреден износ на точен датум. Ревизорот, како што беше претходно разработено, може да користи позитивна или негативна конфирмација. Сепак, попрактична е позитивната со која во секој случај се бара повратен одговор за точноста на салдото, отколку негативната во која се бара одговор само доколку постои несовпаѓање во салдата.

Ревизорот работи на основа на примероци, така што доколку постојат голем број побарувања од купувачи, тој испраќа конфирмации само на одреден број. Притоа посебно внимание посветува на стари ненаплатливи сметки, сметки со салдо побарува, сметки со големи салда и сл.

Доколку при истражувањето се откријат купувачи со кои не се совпаѓаат салдата, потребно е истите да ги евидентира посебно и да ги пронајде причините

за несовпаѓање, кај купувачите кои воедно имаат и салда на добавувачи проверува дали можеби постои износ кој е компензиран, понатаму, проверува дали постои книжење за прилив на готовина од еден купувач, а книжена за друг купувач, дали приливот е прокнижен на точна сметка и сл.

4.2.4. Залихи

Залихите ја претставуваат вкупната вредност на суровините и материјалите, производството во тек и завршените (а непродадени) стоки, со кои располага деловниот ентитет.

Залихите се од големо значење при ревидирањето, бидејќи можат потенцијално да содржат значајни грешки, а и нивното погрешно прикажување преценување или потценување може да не биде откриено при изведувањето на ревизорските тестови. Токму затоа ревизорските тестирања за комплетност, постоење, сопственост и вреднување на залихите мора да биде внимателно разработено. Ревизорот пред сè поаѓа од тоа дали е точно билансирањето на залихите од соодветната класа во билансот на состојба. Понатаму, ја споредува фактичката со реалната состојба на залихите врз основа на пописните листи. Од голема важност е ревизорот да присуствува на пописот на залихи кој е најдобро да биде извршен на крајот на годината. На тој начин директно има увид во тоа како се врши пописот, дали сè се одвива според прописите, а пред сè тоа е значаен доказ за постоењето, сопственоста и комплетноста на залихите. Имено, не станува збор дека лично ревизорот е тој кој треба да биде присутен на физичкиот попис, може да бидат неколку членови од неговиот тим и лица од компанијата кои не се директно задолжени околу работата со залихите.

По завршувањето на пописот, ревизорот проверува дали пописните листи се комплетни и точно внесени. Пописите реално не се извршуваат за еден ден и токму на 31.12., туку најчесто на некој датум пред или потоа, па затоа е многу важен тој временски пресек кој се прави за точно да се утврдат количините на што ревизорот е потребно да посвети посебно внимание, односно, колкава количина е

внесена и требувана во тој период. Во врска со вреднувањето, ревизорот е потребно да утврди дали залихите се водат по пониска од набавната и нето-реализационата вредност.

4.2.5. Активни временски разграничувања

Активни временски разграничувања се плаќањата кои ги врши деловниот ентитет по основ на премии за осигурување (пример за една година), меѓутоа од оваа вредност само еден дел (пример три месеци) се однесува на ставката осигурување за тековната фискална година. Остатокот од платениот износ на крајот на годината се третира како средство. Известувањето за овие однапред платени трошоци може да се врши и како дел од ставката Останати тековни обврски.

Овде ревизорот пред сè проверува дали се точно пренесени износите од соодветните конта во билансот на состојба. Понатаму, проверува дали книжењата кои се направени на овие конта се точно извршени, односно, дали постои книжење кое според карактеристиките не соодветствува за овој тип на средства.

4.2.6. Обврски

Обврските, кои ги претставуваат долговите на компаниите кон кредиторите, се состојат од краткорочни (тековни) обврски, долгорочни обврски и одложени даноци. Тековните обврски се обврските кои треба да бидат платени во текот на еден оперативен циклус или една година, во зависност од тоа која е подолга. Долгорочните обврски ги опфаќаат обврските кои треба да бидат платени во тек на период подолг од една година.

Тековните обврски главно се обврски кон добавувачи, па така, ревизорот утврдува дали истите се комплетни и точно евидентирани, дали добиените фактури се со исти датум како и испорачаната стока, дали износот кој е прикажан

е оној кој навистина компанијата го должи на добавувачот, исправноста на склучените договори, исправноста на примените фактури, редовноста на плаќањето на фактурите и сл. Имено, спецификацијата на која се прикажани листа од должници е главниот извор од кој ревизорот одбира примероци кои ќе ги анализира. Кога се избира примерок, не треба да се избираат само оние добавувачи со големи салда, туку се земаат предвид и добавувачи со мало и нула салдо. Доколку има потреба, ревизорот може да испрати и конфирмација позитивна или негативна до добавувачот, меѓутоа тоа е реткост во пракса. Ревизорот исто така проверува дали набавките се со оправдана причина, дали се точно евидентирани и сл.

Платите како обврска исто така можат да бидат значаен предмет при ревидирањето. Имено, се проверуваат листите за плата, исплатените плати, се прави споредба со платите од претходната година, се пресметува просечна плата по месец, се проверуваат придонесите од плата, дали раководителот реално ги пресметал заработувачките за секој работник, дали има договор за вработување за секој вработен и сл.

Долгорочните или нетековни обврски достасуваат за период подолг од една година и за нив е потребно да бидат одобрени од одборот на директори, бидејќи се потребни одредени услови кои компанијата треба да ги исполнува за да бидат одобрени истите. Ревизорот најчесто бара преглед на сите заеми кои се искажани во билансот на состојба, ги разгледува заемодавателите, датумите на одобрување, датумот на доспевање, ја проверува оправданоста за постоечките и за нови заеми.

4.2.7. Капитал

Капиталот го претставува сопственичкиот интерес во компанијата. Во корпорациите сопственоста е претставена преку поседувањето на обични и преференцијални акции. Акционерскиот капитал може да се сретне и под терминот сметководствена вредност на капиталот, затоа што тоа е неговата

вредност евидентирана во сметководствените книги.

При ревидирањето на капиталот се проверува дали секое книжење пред сè е во согласност со важечките закони. Се разгледуваат новите емисии на акции, откупувањето на акции, се споредува дали износот на капиталот одговара на износот на вкупните акции кои се запишани во регистарот за акции, за секоја промена во акциите се потврдува дали за истата има одобрение од одборот на директори, дали истите се правилно запишани, дали станува збор за продадени акции за готовина или должниците се запишани, а капиталот неуплатен. Овде исто така се проверуваат и исплатите на дивиденди доколку постојат.

4.3. Ревизија на позициите од билансот на успех

Билансот на успех е исто така дел од финансиските извештаи кои ги подготвува компанијата и е предмет на ревидирање. Како најглавни позиции кои се предмет на ревидирање, се приходите и трошоците и добивката или загубата кои се искажани во него.

Главна цел на ревизорот при испитување на приходите е да се проучи и оцени системот на интерните контроли во поглед на сметководственото опфаќање и книжење на приходите, да се изврши испитување и да се утврди дали сите остварени приходи се прокнижени, односно дали сите прокнижени приходи се и остварени и да се утврдат и разјаснат одделните износи и поединечните категории приходи.

Кај расходите пак, најзначајни се трошоците што се однесуваат на реализираните производи и услуги, како и на трговските стоки. Што се однесува до останатите трошоци, како на пример платите, трошоците за продажба и за администрацијата и сл., ревизорот во прв ред ги анализира и оценува интерните контроли, при што настојува да утврди дали соодветните расходи биле пресметани во определениот временски период. Во исто време, ревизорот треба да констатира дали овие трошоци соодветно се класифицирани, односно дали

нивните износи се логични во однос на планираните, т.е. остварените во претходните години, како и приходите што се однесуваат на тековната година.

4.3.1. Материјални трошоци

При ревизијата на материјалните трошоци на претпријатието, искажани во билансот на успехот за определена година за која се врши ревизија на финансиските извештаи или на работењето воопшто, се врши откривање на сите битни законитости и нивните рефлексии, како во однос на планот, така и во однос на претходната година. Меѓутоа, ваквиот биланс на успех може да послужи за анализа само доколку се работи за многу едноставно претпријатие, што произведува, на пример, само еден производ. Но, ако во претпријатието се произведуваат два или повеќе производи, или ако има посебни профитни центри, со можност за квантифицирање на нивните приходи и трошоци, тогаш е неопходно да се изготвуваат посебни интерни биланси на успехот.¹⁹

При вршењето на ревизија на позициите за трошоци во билансот на успех, ревизорот се служи со ретроградниот метод, така што ја испитува документацијата и дали точно се пренесени износите од соодветните книжења во билансот на успех.

Како еден главен трошок кој се јавува во производствените претпријатија, секако е трошокот за материјали. Имено, ревизорот пред сè анализира дали трошоците за материјали се рационални и економични и дали истиот е нормиран, потоа дали нормативите се постојани или привремени, дали се засновани врз точни пресметки и дали одговараат на тековниот плански период и сл. Исто така, важен сегмент кај материјалите се и отпадоците и штетите кои се јавуваат при нивно користење, т.е. дали истите повторно се користат во производството.

Кога се ревидираат трошоци за некоја услуга, на пример, за транспортни услуги или за изработка на производи или одржување, тогаш пред сè се

¹⁹ Д-р Благоја Ацески, д-р Бранко Трајкоски, Интерна и екстерна ревизија, Унив. „Св. Климент Охридски“, Битола, 2004, стр. 427

разгледува документацијата со која се потврдува дека истите услуги се извршени од страна на друго лице. Имено, се анализира дали се евидентирани сите трошоци исплатени за услуги, се анализира и евиденцијата за примени и издадени поштенски услуги. Кај трошоците за одржување многу е важно дали се врши нивно временско разграничување, дали се книжат како инвестициски вложувања или тековно одржување и сл.

Каматата претставува трошок во случај кога претпријатието има позајмено парични средства и за истата ревизорот ја пресметува висината и според периодот на пресметка анализира дали се адекватни според договорот со кредиторот, дали покрај редовната се плаќа и затезна камата, кои се причините и сл.

Трошоците за реклама, пропаганда или учество на разни саеми и изложби, исто така се предмет на ревидирање. Менаџментот за овој тип на трошоци најчесто има однапред определено износ, па ревизорот ги споредува тие износи. Ги ревидира договорите за реклама, трошоците направени за учество на саем и сл.

Трошоците за репрезентација се еден специфичен трошок. Ревизорот ја прегледува документацијата за репрезентација дали се потпишани од овластено лице, дали трошокот е навистина репрезентација, дали го надминува износот пропишан од менаџментот и сл.

Ревизијата исто така врши проверка на направените патни трошоци во земјата и странство. Во прв ред, овде, се проверува дали на работниците што одат на службени патувања им се издаваат потпишани патни налози од овластено лице (раководител) и дали во нив е наведена сумата за аконтација за службениот пат, како и дали фактички е извршена исплатата на аконтацијата. Исто така, треба да се провери дали се врши точна пресметка на исплатените дневници според важечките прописи и интерните нормативни акти и сл. Ревизијата кај патните трошоци треба да провери дали тие правилно се пресметани и дали е доставена веродостојна документација (авионски карти, автобуски карти, резервации за

спиенење и сл.). Овде се нагласува потребата од детална ревизија на овие трошоци бидејќи тие честопати можат да бидат извор на стопански криминал.²⁰

Даноците, придонесите и другите законски давачки на претпријатието се исто така трошок кој детално треба да се анализира. Ревизорот овде проверува дали навремено се пресметани и платени овие давачки, како и дали тие правилно се разграничени за пресметковните периоди. Понатаму, дали со периодичните пресметки, како и со завршната сметка се опфаќа вкупната сума даноци и придонеси што се вкалкуирани на товар на вкупниот остварен приход, како и дали на крајот од периодот се затвораат сметките од групите на кои се книжени овој вид трошоци.

4.3.2. Приходи

Кога се разгледуваат приходите, вкупниот приход се согледува како од аспект на економската суштина, така и како економски показател на работењето. Притоа се користат сите ревизорски постапки со кои се утврдува економската заснованост, законитост и точност на утврдувањето на приходите кои се однесуваат на годината за која се врши ревизија на финансиските извештаи. Како и за трошоците, така и овде, мора да се знае дали приходот е од продажба на еден или повеќе производи, дали претпријатието произведува свои производи или пак врши промет преку повеќе центри и дали интерно го утврдува финансискиот резултат од комплементарните организациски единици. Врз основа на тие податоци се определува правецот на истражување при ревидирањето на билансот на успех.

Како главни приходи во претпријатието се јавуваат приходите од продажба или кај услужните претпријатија приходите од услуги. Овде ревизорот ги анализира излезните фактури на претпријатието, дали се во согласност со законските одредби, дали правилно е пресметан данокот, дали уредно се прокнижени и сл.

²⁰ Д-р Пеце Николовски, Интерна и екстерна ревизија, стр.170

Покрај главниот извор на приходи може да се јават и дополнителни оперативни приходи или пак финансиски приходи. Останатите оперативни приходи можат да се јават од продажба на некое средство, продажба на отпадни материјали, камати за дадените заеми или било кој друг приход кој не е главната дејност на претпријатието. Овде ревизорот ја разгледува документацијата врз основа на која се книжени овие приходи и ја проверува нивната точност.

4.3.3. Добивка / Загуба

Доколку и ревизорот утврди дека финансиските извештаи точно ја прикажуваат добивката на претпријатието, останува само да ја провери точноста во плаќањето на данок на добивката. Во друг случај, би утврдил поголема или помала добивка, или доколку постојат значајни пропусти финансиските извештаи да покажуваат загуба.

Загубата претставува најчувствителен дел од ревидирањето на финансиските извештаи и анализата околу искажување на реален финансиски резултат. Честопати претпријатијата со сите свои средства настојуваат своето работење од зоната на загуба да го преведат во зоната на позитивно работење. Имено, постапките околу ревизија на финансискиот резултат се доста обемни и сложени. За ревизорот е доста полесно да спроведе ревизија доколку е искажана загуба, така што корекциите околу финансискиот резултат би биле за нејзино зголемување или намалување. Најголемиот проблем се јавува кога финансискиот резултат е на границата на рентабилност, па со ревидирањето загубата значително се зголемува. Во таков случај најчесто доаѓа до несогласувања и оспорување на ревизијата со што се доведува до сомнение стручноста на ревизорот и неговото професионално расудување.

4.4. Ревизија на позициите од извештајот за парични текови

Извештај за готовинските текови претставува приказ на сите приливи и одливи на паричните средства во и од претпријатието во текот на определен временски период. Тој не спаѓа во редот на класичните финансиски извештаи како билансот на успех и билансот на состојба, но има големо аналитичко значење и затоа сè поголем број претпријатија редовно го изработуваат.

Извештајот за готовински текови се состои од три дела:

1. Готовински текови од оперативни активности;
2. Готовински текови од инвестициски активности;
3. Готовински текови од финансиски активности.

Готовински текови од оперативни активности произлегуваат од основната дејност на претпријатието, односно од три групи трансакции: финансискиот резултат, промените на средствата и промените на обврските, како и од амортизацијата. Имено, ревизорот го следи паричниот тек, односно приливот и одливот на парични средства. Ги следи приливите од дневните пазари, плаќањата на купувачите, а воедно и ги анализира трошењата за сметки, плаќања на добавувачите и сл.

Готовинските текови од инвестициските активности ги опфаќаат приливите и одливите на готовина кои настануваат врз основа на вложувања во или продажба на постојани средства, како и вложувања во долгорочни хартии од вредност и нивна продажба. Имено, ревизорот ги разгледува датумите на купување или продавање, во каква состојба е купената ствар, кој дал одобрување за купување на истото, дали се користи рационално и сл., односно за продаденото средство кој дал одобрување за продавање, дали цената била реална, дали продажната цена била под или над сметководствената вредност и сл.

Готовинските текови од финансиски активности произлегуваат од активностите поврзани со обезбедување на потребните финансиски средства и сервисирањето на обврските кои произлегуваат од овие активности. Станува збор за приливите по основ на долгорочни кредити, емисија на хартии од вредност, исплата на дивиденда за емитуваните акции, како и исплата на главница на достасаните долгорочни кредити и обврзници.

Ревизорот ги разгледува отплаќањата на кредитите, дали реално се прокнижени, исто така и за дадените заеми од страна на компанијата на друго лице. Доколку фирмата има исплатено дивиденда се разгледува кога и како е извршено исплаќањето.

4.5. Ревизија на извештајот за промени во главнината

Извештај за промените во капиталот ги претставува промените што настанале кај сметките што го сочинуваат сопствениот (акционерскиот) капитал и тоа почнувајќи од состојбата на почетокот на годината, преку промените на одделните ставки, завршувајќи со состојбата на крајот од годината, т.е. по распоредувањето на добивката од тековната година.

Имено, ревизорот ги споредува почетното и крајното салдо на сметките, потоа ги анализира сметките кои предизвикале промени во структурата на капиталот. Во зависност дали е прикажана добивка или загуба за тековната година, се спроведуваат одделни постапки за нивно потврдување, како е пренесена добивката од претходната година, дали има издвоено парични средства за резерви, дали има издадено нови акции, дали компанијата има откупено свои акции. Доколку станува збор за акционерско друштво, дали има промени во сопственичкиот капитал т.е. промена на сопствениците со мнозинство акции.

ГЛАВА 5. ИЗВЕШТАЈ НА РЕВИЗОРОТ ЗА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

5.1. Основни елементи на ревизорскиот извештај

Ревизорскиот извештај треба да содржи јасно изразено писмено мислење за финансиските извештаи како целина. Бидејќи крајната цел на ревизорот е да оформи свое мислење, потребно е тој да спроведе низа анализи со цел да оформи аргументирано, објективно и експертско мислење за финансиските извештаи на клиентот. Токму ревизорскиот извештај е она од кое заинтересираните лица за работењето на одредена компанија т.е. стеикхолдерите добиваат потврда за вистинитоста и точноста на информациите содржани во финансиските извештаи и одлучуваат дали и понатаму ќе останат заинтересирани за соработка со таа компанија.

Ревизорскиот извештај ги вклучува следниве елементи, според следниот редослед:

1. Наслов – истиот треба да укажува дека станува збор за извештај од независен ревизор;
2. Име на корисникот – најчесто акционерите или одборот на директори во компанијата;
3. Почетен или воведен пасус;
 - ✓ Идентификување на ентитетот;
 - ✓ Идентификација на финансиските извештаи подложни на ревизија;
 - ✓ Идентификување на датумот и периодот за кој се ревидираат финансиските извештаи.
4. Изјава за одговорност на менаџментот;
 - ✓ Нагласување дека менаџментот е одговорен за подготвување и презентирање на финансиските извештаи;
5. Изјава за одговорност на ревизорот;

- ✓ Нагласување дека ревизорот треба да изрази независно мислење за финансиските извештаи;
- ✓ Повикување на МСР или важечките национални стандарди или практика;
- ✓ Опис на работата што ја извршил ревизорот;

6. Пасус со мислење кое изразува мислење за финансиските извештаи;

7. Други прашања – дел во кој ревизорот може да даде објаснување за основата за изразување на своето мислење;

8. Други одговорности за известување;

9. Датум на извештајот;

10. Адреса на ревизорот;

11. Потпис на ревизорот.

Во согласност со професионалната и законската регулатива врз основа на спроведеното испитување, ревизорот може да изрази едно од следниве видови мислење:

- Мислење без резерва (безусловно мислење);
- Безусловно мислење со нагласување на одредено прашање;
- Мислење со резерва;
- Воздржување од давање мислење;
- Негативно мислење.

5.2. Ревизорски извештај со мислење без резерва

Мислење без резерва изјавува ревизорот кога заклучува дека финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика во согласност со утврдената рамка за финансиско известување.

Во прилог е презентирани извештај од независен ревизор со сите негови елементи во кој е искажано позитивно мислење.

Извештај на независниот ревизор

До Акционерите и менаџментот на АБВ

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи за претпријатието АБВ, кои што ги вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20XX година, како и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

Одговорност на менаџментот за финансиските извештаи

Менаџментот е одговорен за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување. Оваа одговорност вклучува: обликување, имплементирање и одржување на интерна контрола која што е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка; избирање и примена на соодветни сметководствени политики; како и правење на сметководствени проценки кои што се разумни во околностите.

Одговорност на ревизорот

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да

добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на менаџментот, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

Мислење

Според нашето мислење, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика, односно ја презентираат објективно од сите материјални аспекти финансиската состојба на претпријатието АБВ заклучно со 31 декември 20XX година, како и на неговата финансиска успешност и неговите парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

Извештај за други правни и регулативни барања

(Формата и содржината на овој дел од ревизорскиот извештај се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.)

(Потпис на ревизорот)

(Датум на ревизорскиот извештај)

(Адреса на ревизорот)

5.3. Модифицирани извештаи

Кога финансиските извештаи не ја претставуваат реално и објективно финансиската состојба на претпријатието, ревизорот изразува соодветно мислење. Главно мислењата можат да бидат поделени според фактори кои влијаат или не влијаат врз ревизорското мислење.

5.3.1. Фактори кои не влијаат врз ревизорското мислење

- ✓ Нагласување на прашање

Безусловно мислење со нагласување на прашање се објавува доколку постои неизвесност околу одредено прашање чиј резултат зависи од идни дејствија или настани кои не се под непосредна контрола на ентитетот, но кои можат да влијаат врз финансиските извештаи. Имено, ревизорот во посебен пасус ги наведува прашањата кои подетално се образложени во забелешките кон финансиските извештаи. Се претпочитува пасусот да биде вклучен по пасусот кој го содржи ревизорското мислење и вообичаено упатува на фактот дека ревизорското мислење не е квалификувано во тој поглед.

Меѓународните стандарди за ревизија прават јасна дистинкција помеѓу прашањата поврзани со континуитетот и прашања поврзани со неизвесност од идни дејствија.

Пример за пасусот во кој се нагласува прашањето за континуитет

„Не изразувајќи резерва во нашето мислење, обрнуваме внимание на забелешката X кон финансиските извештаи. Претпријатието стекнало нето-средства од xxx за време на годината што завршува по 31 декември 20XX и по тој датум тековните обврски на претпријатието ги надминуваат неговите тековни средства за xxx, а неговите вкупни обврски ги надминуваат неговите вкупни средства за xxx. Овие фактори, заедно со другите прашања, изнесени во забелешката, водат кон сериозно сомневање за тоа дали претпријатието ќе биде во можност да продолжи со својата работа, применувајќи ја претпоставката за континуитет“.

Пример за пасусот во кој се нагласува прашањето за неизвесност

„Не изразувајќи резерва во нашето мислење, обрнуваме внимание на забелешката X кон финансиските извештаи. Компанијата е тужена странка во судскиот спор во врска со обвинението дека прекршила извесни права врз основа на патентот, при што тужителот поднесол барање за плаќање на тантиема за користење на патентот и надомест за претрпената штета. Компанијата поднела противтужба, а прелиминарното сослушување на странките и поднесувањето докази во однос на тужбата и противтужбата е во тек. Конечната разврска по овие прашања засега не може да се утврди, ниту пак е изразена резерва за какви било обврски што можат да настанат по оваа основа во финансиските извештаи“.

5.3.2. Фактори кои влијаат врз ревизорското мислење

Кога финансиските извештаи содржат материјално значајни погрешни прикажувања, тогаш ревизорот не изразува безусловно мислење, туку според

ситуацијата дава мислење со резерва, се воздржува од давање мислење или дава негативно мислење за точноста на финансиските извештаи.

Таквата состојба може да се појави од причина ако:

- a. Постои ограничување во делокругот на ревизорската работа – водат кон изразување на мислење со резерва или воздржување од давање мислење.
- b. Има несогласување со менаџментот во врска со прифатливоста на избраните сметководствени политики, методот на нивната примена или адекватноста на обелоденувањето во финансиските извештаи – водат кон изразување на мислење со резерва или негативно мислење.

✓ Мислење со резерва

Мислење со резерва може да се објави доколку ревизорот не е во состојба да изрази мислење без резерва, а ефектот од несогласувањето со менаџментот или ограничувањата во делокругот не е толку материјално значаен за да се изрази негативно мислење или воздржување од мислење. Мислењето со резерва треба да биде изразено како „освен за“ ефектите на прашањето на кое се однесува квалификацијата. Ограничувањата во делокругот можат да бидат наметнати од самиот ентитет или пак од други околности.

Пример за пасусот за мислење со резерва – ограничување на делокругот

„Ние не го набљудувавме физичкиот попис на залихите на 31 декември 20XX, бидејќи тој датум беше пред ние да бидеме првично ангажирани како ревизори на претпријатието. Заради природата на евиденцијата на претпријатието, ние не бевме во состојба да бидеме задоволни во однос на количествата на залихата преку други постапки.

Според наше мислење, освен за ефектите на такви корекции, доколку ги има, а кои би можеле да се сметаат за неопходни доколку бевме во состојба да бидеме задоволни во однос на количествата на залихата, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика...”

Пример за пасусот за мислење со резерва – несогласувања со менаџментот

„Како што е разгледано во белешката X кон финансиските извештаи, амортизацијата не била прикажана во финансиските извештаи, практика која, според наше мислење, не е во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди. Резервирањето за годината која завршува на 31 декември 20XX година, треба да биде xxx според праволиниската метода на амортизација користејќи годишна стапка од 5% за згради и 20% за опрема. Според тоа, фиксните основни средства треба да бидат намалени за акумулираната амортизација од xxx, а загубата за годината и акумулираната амортизација треба да се зголемат за xxx и xxx, соодветно.

Според наше мислење, освен за ефектот од прашањето на кое се укажува во претходниот пасус врз финансиските извештаи, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика...”

- ✓ Воздржување од давање мислење

Воздржување од давање на мислење треба да се изрази кога можниот ефект на ограничување на делокругот е толку значаен и распространет што ревизорот не бил во можност да добие достатен и соодветен ревизорски доказ, па според тоа не бил во можност да изрази мислење за финансиските извештаи.

Пример за пасусот во кој се изразува воздржување од мислење поради ограничување на делокругот

„Ние не бевме во состојба да ги набљудуваме сите физички залихи и да ги потврдиме побарувањата од купувачите, поради ограничувања поставени врз делокругот на нашата работа од страна на претпријатието.

Поради значајноста на прашањата објаснети во претходниот пасус, ние не изразуваме мислење за финансиските извештаи“.

✓ **Негативно мислење**

Негативно мислење се изразува кога ефектот од несогласувањето е толку материјално значаен што ревизорот заклучува дека нема да е соодветно објавување на мислење со резерва бидејќи финансиските извештаи наведуваат на погрешни заклучоци или се непотполни.

Пример за пасусот во кој се изразува негативно мислење – несогласување за сметководствени политики

„Според наше мислење, поради ефектите на прашањата разгледани во претходните пасуси, финансиските извештаи не даваат вистинска и објективна слика за финансиската состојба на компанијата на 31 декември 20XX резултатите на неговото работење и паричните текови за годината која завршува на тој ден во согласност со... (се наведува според кој МСС) и не се придржува кон (се наведува соодветниот национален пропис или закон)“.

ГЛАВА 6. ПРИМЕР ОД КОМПЛЕТЕН РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ

АБВ АД Скопје

Финансиски извештаи за годината која

завршува на 31 декември 2016 и

Извештај на независниот ревизор

22 февруари 2017, Скопје

СОДРЖИНА

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Извештај за сеопфатна добивка

Извештај за финансиска состојба

Извештај за промени во капиталот

Извештај за паричните текови

Белешки кон финансиските извештаи

ДОДАТОК

Законска обврска за составување на годишна сметка и годишен извештај за работење

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

До акционерите на Акционерското друштво „АБВ“ АД, Скопје

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на „АБВ“ АД, Скопје (во понатамошниот текст: Друштвото), кои се состојат од Извештајот за финансиска состојба на 31 декември 2016 година, Извештајот за сеопфатна добивка, Извештајот за промените на капиталот и Извештајот за паричните текови за годината која завршува на тој ден и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

Одговорност на раководството за финансиските извештаи

Раководството на Друштвото е одговорно за подготвување и објективно презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со сметководствените стандарди прифатени во Република Македонија. Оваа одговорност вклучува: обликување, имплементирање и одржување на интерна контрола која што е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали се резултат на измама или грешка, избирање и примена на соодветни сметководствени политики, како и примена на соодветни сметководствени проценки зависно од околностите.

Одговорност на ревизорот

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ревизијата ја спроведовме во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешни прикажувања. Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на

ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама и грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи за да обликува ревизорски постапки кои што се соодветни со околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективност на интерната контрола. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на Раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи. Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

Мислење на ревизорот

Според нашето мислење, финансиските извештаи на „АБВ“ АД, Скопје, ја прикажуваат реално и објективно, финансиската состојба на друштвото на ден 31 декември 2016 година, како и финансиските резултати и паричните текови за годината која завршува на тој ден, во согласност со сметководствените стандарди прифатени во Република Македонија.

Извештај за други правни и регулативни барања

Менаџментот на Друштвото е исто така одговорен за подготвување на годишниот извештај за работата во согласност со Законот за трговски друштва. Наша одговорност во согласност со Законот за ревизија е да известиме дали годишниот извештај за работа е конзистентен со годишната сметка и финансиските извештаи за годината која завршува на 31 декември 2016 година. Нашата работа во однос на годишниот извештај за работа е извршена во согласност со МСР 720 и е ограничена на известување дали историските финансиски информации прикажани во годишниот извештај за работата се конзистентни со годишната сметка и ревидираните финансиски извештаи.

Годишниот извештај за работа е конзистентен, од сите материјални аспекти, со годишната сметка и ревидираните финансиски извештаи на АБВ АД, Скопје за годината која завршува на 31 декември 2016 година.

Скопје, 22 февруари 2017

Д.Д.

Овластен ревизор

ИЗВЕШТАЈ ЗА СЕОПФАТНА ДОБИВКА

за годината која завршува на 31 декември 2016

во илјади денари

	Белешка	2016	2015
Приходи од продажба	4	10.181	8.145
Други оперативни приходи	5	7.272	6.483
Останати приходи	6	8.200	3.131
Вкупно приходи од работење		25.653	17.759
Набавна вредност на продадени стоки		(8.837)	(6.392)
Трошоци за материјали и одржување	7	(3.143)	(3.599)
Плати и други трошоци за вработените	8	(4.293)	(5.338)
Амортизација	9	(3.329)	(3.359)
Други оперативни трошоци	10	(1.413)	(1.702)
Останати расходи	11	(5.174)	(4.435)
Вкупно оперативни трошоци		(26.189)	(24.825)
ДОБИВКА (ЗАГУБА) ОД РАБОТЕЊЕТО		(536)	(7.066)
Приходи (расходи) од финансирање			
Нето-приходи (расходи) од финансирање	12	1.030	832
Нето-приходи (расходи) од курсни разлики	13	(3)	2
Вкупно приходи (расходи) од финансирање		1.027	834
ДОБИВКА (ЗАГУБА) ПРЕД ОДАНОЧУВАЊЕ		491	(6.232)
Данок од добивка	14	(117)	–
ДОБИВКА (ЗАГУБА) ЗА ГОДИНАТА		374	(6.232)
ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА		374	(6.232)

Белешките претставуваат составен дел на финансиските извештаи.

Приложените финансиски извештаи се одобрени за издавање од страна на раководството на Друштвото на 17.02.2017 година и се потпишани во негово име од страна на:

ММ

Генерален извршен директор

ИЗВЕШТАЈ ЗА ФИНАНСИСКА СОСТОЈБА

на 31 декември 2016 во илјади денари

	Белешка	2016	2015
СРЕДСТВА			
Нетековни средства			
Недвижности, постројки и опрема	15	82.100	85.433
		82.100	85.433
Тековни средства			
Залиха	16	77	12.886
Побарувања од купувачи	17	9.905	17.380
Останати тековни средства и АВР	18	652	707
Пари и парични еквиваленти	19	51.479	25.428
		62.113	56.401
ВКУПНИ СРЕДСТВА		144.213	141.834
КАПИТАЛ И ОБВРСКИ			
Капитал			
Акционерски капитал	20	83.027	83.027
Резерви		31.272	37.200
Акумулирана добивка		27.162	27.085
Тековна добивка (загуба)		373	(6.234)
		141.834	141.078
Тековни обврски			
Краткорочни финансиски обврски		-	-
Обврски кон добавувачи	21	709	327
Останати тековни обврски и ПВР	22	1.670 429	2.379 756
ВКУПНО КАПИТАЛ И ОБВРСКИ		144.213	141.834
ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА	23	-	58.515

Белешките претставуваат составен дел на финансиските извештаи.

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПРОМЕНИ ВО КАПИТАЛОТ

за годината која завршува на 31 декември 2016

во илјади денари

	<u>Акцион ерски капитал</u>	<u>Сопств ени акции</u>	<u>Останат капитал и резерви</u>	<u>Акумул. добивка</u>	<u>Тековна добивка (загуба)</u>	<u>Вкупно</u>
Состојба на						
1 јануари 2015	92.774	(8.250)	37.200	39.872	(14.285)	147.311
Поништени сопствени						
акции	(9.747)	8.250	-	1.498	-	-
Распределба на добивката Добивка (загуба) за	-	-	-	(14.285)	14.285	-
годината	-	-	-	-	(6.234)	(6.234)
Состојба на						
31 декември 2015	<u>83.027</u>	<u>-</u>	<u>37.200</u>	<u>27.085</u>	<u>(6.234)</u>	<u>141.078</u>
Премии од продажба на						
акции	-	-	(5.928)	(1.497)	-	(7.425)
Распределба на добивката Добивка (загуба) за	-	-	-	(6.234)	6.234	-
Состојба на						
31 декември 2016	<u>83.027</u>	<u>-</u>	<u>31.272</u>	<u>27.162</u>	<u>373</u>	<u>141.834</u>
годината	-	-	-	7.808	373	8.181
Состојба на						
31 декември 2016						

Белешките претставуваат составен дел на финансиските извештаи.

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПАРИЧНИТЕ ТЕКОВИ

за годината која завршува на 31 декември 2016

	во илјади денари	
	2016	2015
ПАРИЧНИ ТЕКОВИ ОД ОПЕРАТИВНИ АКТИВНОСТИ		
Добивка пред оданочување	491	(6.232)
<i>Усогласувања на добивката за нето-паричните текови од оперативни активности:</i>		
Амортизација	3.329	3.359
Капитална добивка од продажба на нетековни средства	(5.828)	(1.369)
Отпис на обврски	-	-
Кусоци / (Вишоци)	-	(133)
Вредносно усогласување на побарување од купувачи	5.097	4.408
Одобрени попусти, рабат, рекламации	-	9
Вредносно усогласување на залихи	-	-
Прилагодување за (приходи)/ трошоци за камати	(1.030)	(832)
Оперативна добивка пред промени во работниот капитал	2.059	(790)
<i>Промени во оперативните средства и обврски:</i>		
<i>Зголемување/(намалување) на тековните средства:</i>		
Побарувања од купувачи	7.185	26.685
Останати побарувања и АВР	54	62
Залихи	8.002	536
<i>Зголемување/(намалување) на тековните обврски:</i>		
Обврски кон добавувачи	381	(5.831)
Останати обврски	1.242	44
Парични средства генерирани од работењето	18.923	20.706
Примени камати	1.030	832
Платени камати	-	-

Данок на добивка	(117)	–
Нето-паричен тек од оперативни активности	19.836	21.538
ПАРИЧНИ ТЕКОВИ ОД ИНВЕСТИЦИОНИ АКТИВНОСТИ		
Набавка на недвижности, постројки и опрема	4	(158)
Продажба на недвижности, постројки и опрема	5.828	1.369
Нето-паричен тек од инвестициони активности	5.832	1.211
ПАРИЧНИ ТЕКОВИ ОД ФИНАНСИСКИ АКТИВНОСТИ		
Краткорочни финансиски обврски	-	-
Зголемување на основачка главнина	382	–
Нето-паричен тек од финансиски активности	382	–
Нето-зголемување /(намалување) на паричните средства	26.050	22.749
Пари и парични средства на почетокот на годината	25.428	2.682
Пари и парични средства, крај на годината (Белешка 19)	51.478	25.428

Белешките претставуваат составен дел на финансиските извештаи.

БЕЛЕШКИ КОН ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ**за годината која завршува на 31 декември 2016****1. КОРПОРАТИВНИ ПОДАТОЦИ**

АБВ АД Скопје, (во понатамошниот текст Друштвото) е регистрирано како акционерско друштво согласно Законот за трговските друштва. Основна дејност на друштвото претставува трговија на големо со метална стока, цевки, уреди и опрема за водовод и централно греење.

Седиштето на друштвото се наоѓа во Скопје, ул. „Индустриска“ бр.11.

На 31 декември 2016 има 13 вработени (31 декември 2015: 15 вработени).

Овие финансиски извештаи беа одобрени за издавање на 17.2.2017 година од страна на раководството.

2. ПРЕГЛЕД НА ЗНАЧАЈНИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ**2.1. Основа за изготвување**

Во согласност со одредбите на Законот за трговски друштва („Службен весник на РМ“ бр.28/04, 84/05, 71/06, 25/07, 87/08, 17/09, 23/09, 42/10, 48/10, 8/11, 21/11, 24/11, 166/12, 70/13, 119/13, 120/13, 187/13) правните лица во Република Македонија имаат обврска да водат сметководство и да подготвуваат финансиски извештаи во согласност со усвоените меѓународни стандарди за финансиско известување објавени во „Службен весник на Република Македонија“.

Приложените финансиски извештаи се изготвени во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) објавени во Република Македонија во Правилникот за сметководство („Сл. весник 159/2009“) и применливи од 1 јануари 2010 година, вклучувајќи ги Меѓународните сметководствени стандарди (МСС) и Интерпретациите издадени од Одборот за

Меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС) и Комитетот за толкување на Меѓународни стандарди за финансиско известување (КТМСФИ), последователно.

Финансиските извештаи се изготвени со примена на методата на набавна вредност и принципот на континуитет во работењето.

При изготвувањето на овие финансиски извештаи, Друштвото се придржуваше кон сметководствените политики опишани во Белешка 2. Сметководствените политики применети во овие финансиски извештаи се конзистентни со политиките применувани за годишните финансиски извештаи за фискалната 2015 година.

Финансиските извештаи на Друштвото се изразени во илјади денари. Денарот претставува официјална известувачка валута на Друштвото. Сите други трансакции во валута различна од официјалната се сметаат за трансакции во странска валута.

Подготвувањето на финансиските извештаи во согласност МСФИ, бара примена на одредени сметководствени проценки. Исто така бара од раководството да примени расудување во процесот на примена на сметководствените политики на Друштвото. Деловите, кои вклучуваат повисок степен на расудување и комплексност, или пак делови каде што претпоставките и проценките се значајни за финансиските извештаи, се обелоденети во белешка.

Користење на проценки

Изготвувањето на финансиските извештаи во согласност со МСФИ бара од Раководството на Друштвото употреба на проценки и претпоставки кои влијаат врз прикажаните износи на средствата и обврските и обелоденувањето на неизвесни средства и обврски на денот на финансиските извештаи, како и на приходите и трошоците во извештајниот период. Овие проценки и претпоставки се засновани на информациите достапни на датумот на изготвувањето на Извештајот за финансиска состојба. Актуелните резултати можат да се разликуваат од овие проценки.

Овие проценки се разгледуваат периодично и промените во проценките се прикажуваат во периодите во кои истите стануваат познати.

Најзначајната употреба на расудувања и проценки, кои се обелоденети во прегледот на значајни сметководствени политики и соодветните објаснувачки белешки се однесуваат на оштетувањето на финансните и нефинансиските средства, финансиските обврски и проценката за резервирања за судски спорови.

2.2. Споредливи износи

Споредливите износи ги претставуваат ревидираните финансиски извештаи за годината која завршува на 31 декември 2015.

2.3. Приходи

Приходите се искажани според објективната вредност на примените средства или побарувања, намалени за одобрените дисконти и данокот на додадена вредност. Приходот е искажан во моментот кога договорените услуги се извршени, односно производите се испорачани.

2.4. Расходи

Расходите се прикажуваат врз принципот на пресметковна основа (фактурирана реализација).

2.5. Оперативен лизинг

Лизингот, каде што Друштвото не ги пренесува сите ризици и приноси кои се поврзани со сопственоста врз средството врз корисникот на лизингот, се класифицира како оперативен лизинг.

Приходите поврзани со оперативниот лизинг се признаваат во периодот за кој се однесуваат.

Оперативниот лизинг се однесува на изнајмување на деловни простории, магацини и други трошоци за закупнина. Гореспоменатите трошоци се искажани

во Извештајот за сеопфатна добивка во моментот кога таквите трошоци настануваат, во согласност со важечките договори за оперативен лизинг.

2.6. Одржување и поправки

Трошоците за одржувањето и поправките на недвижностите, постројките и опремата се прикажуваат како трошоци во моментот на нивно настанување во ефективни износи, и се признаваат во Извештајот на сеопфатна добивка на Друштвото.

2.8. Трошоци на позајмување

Трошоците на позајмување се евидентираат како расходи во периодот во кој настануваат.

2.9. Конвертирање во странска валута и сметководствениот третман на позитивните/негативните курсни разлики и ефектот од примената на девизна клаузула

Ставките во Извештајот за финансиска состојба и Извештајот за сеопфатна добивка искажани во финансиските извештаи се вреднуваат со користење на валутата од примарното економско окружување (функционална валута). Како што е обелоденето во Белешка 2.1., придружните финансиски извештаи се прикажани во илјади денари (МКД), кои претставуваат функционална и официјална извештајна валута на Друштвото.

Компонентите на средствата и обврските искажани во странска валута се конвертирани во денари според официјалниот девизен курс на денот на составување на Извештајот за финансиска состојба (Белешка 3.1.)

Позитивните и негативните курсни разлики кои произлегуваат од конвертирањето на средствата, обврските и трансакциите се соодветно искажани како приход / расход во Извештајот за сеопфатна добивка.

2.10. Недвижности, постројки и опрема

Недвижностите, постројките и опремата на Друштвото на 31 декември 2016 се состојат од недвижности и опрема. Недвижностите и опремата се прикажани по набавни цени намалени за акумулираната амортизација.

Набавната вредност се состои од фактурната вредност зголемена за увозните царини, неповратните даноци, како и сите трошоци кои директно придонесуваат за доведување на средствата во работна состојба за намената за која се набавени. Сите добиени попусти и/или работи ја намалуваат фактурната вредност на средството. Набавната вредност на постројките и опремата произведени/изградени во сопствена режија ја претставува набавната вредност на денот на кој е комплетиран процесот на изградбата или развојот.

Недвижностите и опремата се капитализираат како материјални средства доколку нивниот очекуван корисен век надминува една година.

Капиталните добивки од продажбата на недвижностите и опремата се искажуваат како „Останати приходи“ додека сите загуби што настануваат од отуѓувањето на недвижностите и опремата се искажани како „Останати трошоци од работењето“.

Капиталните подобрувања, обновувања и поправки кои го продолжуваат животниот век на средството се капитализираат. Поправките и одржувањата се прикажуваат како трошок во моментот на нивно настанување и влегуваат во оперативните трошоци. Корисниот век се проценува најмалку на крајот на секоја финансиска година, и доколку има значајна промена во очекуваното движење на потрошувачката на идните економски користи од средствата, стапката на амортизација е сменета како резултат на променетото движење.

2.11. Амортизација

Амортизацијата на недвижностите и опремата и нематеријалните средства се пресметува правопрпорционално за набавната вредност на средствата целосно да се отпише во нивниот проценет корисен век. Амортизацијата на

недвижностите и опремата и нематеријалните средства се врши според стапки засновани на проценетиот корисен век на средствата од страна на Раководството на Друштвото. Компететните оддели во Друштвото периодично го проценуваат корисниот век на недвижностите и опремата. Пропишаните годишни стапки на амортизација што се користат за одделните групи на недвижности и опрема и нематеријални средства се како што следува:

Недвижности	2,5% – 10%
Деловен инвентар	5% – 10%
Мебел	20%
Компјутерска опрема и софтвер	25%
Телекомуникациска опрема и возила	и 25%
Останата опрема	10%
Нематеријални средства	20%

Амортизацијата на недвижности и опрема и нематеријални средства започнува да се пресметува со ставање на средствата во употреба.

2.12. Оштетување на нефинансиските средства

Во согласност со прифатените сметководствени политики, на крајот од секоја година Раководството на Друштвото ја проценува сметководствената вредност на нематеријалните средства на Друштвото, како и на недвижностите и опремата. Доколку постои индикација дека овие средства се оштетени, се пресметува надоместливата вредност на средствата за да се утврди обемот на загубата од оштетување. Доколку надоместливата вредност на средството е проценета како пониска од неговата сегашна вредност, сегашната вредност се намалува до износот на надоместливата вредност, која ја претставува повисоката од нето-продажната вредност на средството и неговата употребна вредност. Загубите од оштетување, кои ја претставуваат разликата помеѓу сегашната вредност и надоместливата вредност на материјалните и нематеријалните средства, се

прикажуваат во Извештајот за сеопфатна добивка согласно МСС 36 „Оштетувања на средствата“.

Оштетените нефинансиски средства се оценуваат на секој датум на известување за да се утврдат можните надоместувања на оштетувањето.

2.13. Залихи

Залихите иницијално се искажуваат според пониската од набавната и нето-продажната вредност. Набавната вредност се состои од фактурната вредност, транспортните трошоци и другите зависни трошоци. Набавната вредност се утврдува според методот на просечни цени. Нето-продажната вредност ја претставува цената по која залихите би можеле да бидат продадени во нормални услови на стопанисување, намалена за трошоците на продажбата. Залихите на трговски стоки во магацинот на големо се водат се водат по просечни пондерирани цени, а залихите на мало по продажни цени. Залихите на материјали се водат по методата на просечни набавни цени. Ситниот инвентар и авто гумите се отпишуваат 100% со нивното издавање во употреба.

Во извештајот за финансиската состојба залихите се искажуваат по пониската набавна или нето-реализациона вредност. Намалувањето на вредноста на залихите се спроведува на товар на расходите во тој период.

Исправката на вредноста на залихите која се прикажува во „Останати оперативни трошоци“ се евидентира кај ставките кај кои е потребно да се намали нивната сметководствена вредност до нето-продажната вредност проценета од страна на Раководството. Залихите кои се оштетени или се со квалитет кој е понизок од стандардниот, целосно се отпишуваат.

2.14. Финансиски инструменти

Сите финансиски инструменти иницијално се признаваат според објективна вредност (вообичаено еднаква на платената цена) вклучувајќи ги директните зависни инкрементални трошоци на купување или издавање на финансиското средство или финансиската обврска, освен за финансиското средство или финансиската обврска според објективна вредност преку добивка или загуба.

Сите набавки и продажби на финансиски средства и финансиски обврски настанати на вообичаен начин се признаваат на денот на плаќањето. Финансиските средства и финансиските обврски се признаени во Извештајот за финансиска состојба на Друштвото на денот на кој Друштвото станува договорна страна засегната од договорните одредби на финансискиот инструмент. При иницијалното признавање Раководството ја одредува класификацијата на финансиското средство. Класификацијата зависи од целта за која е набавено финансиското средство.

Финансиските средства престануваат да бидат признаени кога Друштвото ја губи контролата врз договорните права кои се однесуваат на инструментите. Ова се случува кога правата за користење на овие инструменти се реализирани, истечени, откажани или пренесени. Финансиските обврски престануваат да бидат признаени кога Друштвото ги исполнува обврските или кога обврска за отплата е откажана или истечена.

(a) Побарувања од купувачи

Побарувањата од купувачи се искажани според нивната номинална вредност намалена за соодветните исправки за пресметани ненадоместливи износи. Исправката за оштетување на побарувањата се прикажува кога постои објективен доказ дека Друштвото нема да биде во можност да ги наплати сите доспеани износи во согласност со оригиналните услови врз кои се настанати побарувањата.

Значајните финансиски потешкотии на должникот, веројатноста должникот да влезе во процес на ликвидација или финансиска реорганизација и неможност за плаќање, се сметаат за индикатори дека побарувањата се оштетени.

Отписот на побарувањата се спроведува врз основа на старосната структура на побарувањата и историското искуство, и кога се оценува дека делумната или целосната наплата на побарувањето повеќе не е веројатна. Сметководствената вредност на средството се намалува преку исправка на вредноста на побарувањата и износот на трошокот се прикажува во Извештајот за сеопфатна

добивка во рамките „Останати трошоци“. Кога побарувањето е ненаплатливо, истото се отпишува за сметка на исправка на вредноста на побарувањата. Последователните наплати на претходно отпишаните побарувања и соодветното намалување на исправката се признаваат како приход во рамките на „Останати приходи“.

(б) Кредити и заеми од банки и добавувачи

Кредитите и заемите од банки и добавувачи иницијално се мерени според примените износи (т.е. номиналната вредност). Последователно, истите се вреднуваат според објективна вредност. Обврските се класифицираат како краткорочни доколку се очекува да бидат подмирени во нормалниот деловен циклус на работењето на Друштвото, односно доколку доспеваат во период до 12 месеци од денот на Извештајот за финансиска состојба. Сите останати обврски се класифицираат како долгорочни.

в) Оперативни обврски

Обврските кон добавувачи и останатите краткорочни обврски се мерат според вредноста на примените средства.

2.15. Пари и парични средства

Парите и паричните средства се состојат од средствата на жиро-сметки, благajната и останатите високо ликвидни вложувања со иницијална доспеаност до три месеци, или помалку, кои се моментално конвертибилни во познати парични износи и се изложени на незначаен ризик од промена во вредноста.

2.16. Надоместоци на вработени

(а) Даноци и придонеси на вработените за социјално осигурување

Во согласност со законските прописи во Република Македонија, Друштвото е обврзано да плаќа придонеси на повеќе државни фондови за социјално осигурување. Овие обврски опфаќаат плаќања на надоместоци во име на вработените од страна на работодавачот во износи пресметани со примена на специфични, пропишани со закон стапки. Друштвото исто така е законски обврзано да задржува придонеси од бруто-платите на вработените и во име на вработените да ги уплатува задржаните износи во соодветните државни фондови. Друштвото нема законска обврска за плаќање на дополнителни придонеси на Фондот за пензиско и инвалидско осигурување на Македонија при пензионирањето. Овие обврски се искажуваат како трошок во моментот на нивно настанување.

(б) Учество на раководството во добивката

Согласно на одлуката на менаџментот, Друштвото ја признава обврската за учество на раководството во добивката. Обврската се измирува напоредно со измирување на обврската за дивиденди.

2.17. Данок на добивка

Тековен данок на добивка

Тековниот данок на добивка го претставува износот кој е пресметан и платен во согласност со Законот за данок на добивка кој е на сила во Република Македонија. Данокот на добивка се плаќа по стапка од 10% (2015: 10%) применета на даночната основа прикажана во годишната даночна пријава по намалувањето за одредени даночни олеснувања. Даночната основа прикажана во даночната пријава претставува добивката за годината зголемена за даночно непризнатите

трошоци и помалку искажани приходи согласно одредбите во Законот за данок на добивка, намалена за даночните ослободувања.

Одложени даноци

Одложени даноци се признаваат кога се јавува разлика помеѓу сметководствената вредност на средствата и обврските во финансиските извештаи и нивната сметководствена вредност според даночната регулатива и се прикажани со користење на метода на обврски за сите времени разлики. Одложените даночни обврски се признаваат за сите одбитни времени разлики земајќи предвид дека веројатноста оданочивата добивка ќе биде искористена наспроти одбитните времени разлики. Во финансиските извештаи, нема времени оданочиви разлики.

2.18. Дивиденди

Дивидендите се признаваат како обврска и се одземаат од капиталот во периодот во кој биле одобрени од страна на собранието на акционери на Друштвото. Дивидендите за годината што се прогласуваат по датата на изготвување на Извештајот за финансиска состојба се обелоденуваат како настан по датата на Извештајот за финансиска состојба.

3. УПРАВУВАЊЕ СО ФИНАНСИСКИ РИЗИЦИ

Во нормалниот тек на спроведување на своите деловни активности Друштвото е изложено на повеќе ралични ризици со различен степен на изложеност: пазарен ризик (вклучувајќи ги: ризик од курсни разлики, каматен ризик и ценовен ризик), ликвидносен ризик и кредитен ризик.

Управувањето со ризици на Друштвото се фокусира на непредвидливоста на пазарите и се стреми кон минимизирање на потенцијалните негативни ефекти врз финансиското работење на Друштвото.

3.1. Пазарен ризик

(а) Ризик од курсни разлики

Друштвото не е директно изложено на ризик од курсни разлики бидејќи нема ниту средства ниту обврски искажани во странска валута. Исто така, најголем дел од работењето на Друштвото се одвива на домашниот пазар.

Официјалните девизни курсеви користени за конверзија на ставките од Извештајот за финансиска состојба искажани во странска валута во денар на 31 декември 2016 и 2015 година се дадени во следниов преглед:

	2016	2015
ЕУР	61.4812	61,5947
УСД	58.3258	56,3744
ЦХФ	57.2504	56,9583

(б) Каматен ризик

Бидејќи друштвото нема значајни каматносни средства и обврски на 31 декември 2016, приходите и расходите на Друштвото, како и оперативните парични текови, се значително независни од промените на пазарните каматни стапки.

Ценовен ризик

Друштвото не е изложено на ценовен ризик поврзан со основачки вложувања бидејќи нема вложувања класифицирани во Извештајот за финансиска состојба како расположливи за продажба или според објективната вредност преку искажување на капитална добивка или загуба.

Во врска со оперативните активности на Друштвото, Друштвото не е изложено на ценовен ризик. Изложеноста на Друштвото на ценовен ризик поврзан со услугите е ограничена со оглед на тоа што пазарната цена на повеќето производи е воспоставена на ниво кое не обезбедува услови за понатамошно намалување на цените. Раководството постојано ја следи конкуренцијата, го анализира ценовниот ризик и презема соодветни корективни мерки.

3.2. Ликвидносен ризик

Управувањето со ликвидносниот ризик е централизирано во Друштвото. Друштвото ги менаџира своите средства и обврски на таков начин што може да ги исполни сите свои доспеани обврски во секое време. Друштвото има доволни и ликвидни средства (пари и парични еквиваленти), како и континуиран прилив на пари од продажба на производи и услуги, за да ги исполни сите свои обврски во дадените рокови. Друштвото не користи финансиски деривативи.

3.3. Кредитен ризик

Кредитниот ризик произлегува од пари и парични средства, депозити во банки и финансиски институции, како и од кредитна изложеност кон корпоративни и клиенти од малопродажбата, вклучувајќи ги побарувањата и обврските. Изложеноста на Друштвото на кредитен ризик произлегува од неможноста навремено да се наплатат побарувањата од купувачите.

3.4. Управување со капиталниот ризик

Друштвото има усвоен концепт за финансискиот капитал и неговото зачувување според кој капиталот е дефиниран на база на номинални парични единици. Целите на Друштвото во врска со управувањето на капиталот се зачувување на способноста на Друштвото да продолжи да работи врз основа на претпоставката за континуитет за да се зачува оптимална капитална структура

која би го намалила трошокот на капитал и би обезбедила приноси за сопствениците.

3.5.Проценки на објективната вредност

Друштвото има политика за обелоденување на информации за објективната вредност на оние компоненти од средствата и обврските за кои се расположливи пазарни цени и за оние кај кои објективната вредност може значително да се разликува од сметководствена вредност. Во Република Македонија не постои доволно ниво на пазарно искуство, стабилност и ликвидност за купопродажба на побарувања и други финансиски средства или обврски и оттука за истите во моментот не се расположливи пазарни цени. Како резултат, во отсуство на активен пазар, објективната вредност не може да биде утврдена на веродостојна основа. Раководството на Друштвото ја проценува севкупната изложеност на ризик и во случаи кога проценува дека вредноста на средствата според која се евидентирани во сметководството не би можела да биде реализирана, се врши исправка на вредноста.

4. ПРИХОДИ ОД ПРОДАЖБА	2016	2015
Приходи од продажба на домашен пазар	8.981	6.642
Останати приходи од продажба	1.200	1.503
Вкупно приходи од продажба	10.181	8.145
5. ОСТАНАТИ ОПЕРАТИВНИ ПРИХОДИ	2016	2015
Наемнини	7.272	6.483
Вкупно останати оперативни приходи	7.272	6.483

6. ОСТАНАТИ ПРИХОДИ	2016	2015
Приходи од продажба на постојан имот (материјални и нематеријални с-ва)	5.828	1.369
Вишоци	-	151
Вредносно усогласување на залихи	-	-
Наплатени отпишани побарувања	2.311	1.385
Отпишани обврски кон добавувачи	-	85
Останати приходи	61	141
Вкупно останати приходи	8.200	3.131
7. МАТЕРИЈАЛНИ ТРОШОЦИ И УСЛУГИ	2016	2015
Енергија и гориво	1.604	1.533
Суровини и материјали	103	103
Отпис на ситен инвентар	17	55
Услуги за одржување	949	1.212
Трошоци за телекомуникациони услуги	108	145
Потрошени резервни делови	-	99
Комунални услуги	362	452
Вкупно материјални трошоци и услуги	3.143	3.599
8. ТРОШОЦИ ЗА ВРАБОТЕНИТЕ	2016	2015
Бруто-плати	3.811	4.451
Останати трошоци за вработените	482	887
Вкупно трошоци на вработени	4.293	5.338

9. АМОРТИЗАЦИЈА	2016	2015
Материјални средства	3.329	3.359
Вкупно амортизација	3.329	3.359
10. ДРУГИ ОПЕРАТИВНИ ТРОШОЦИ	2016	2015
Реклама и репрезентација	232	95
Дневници и трошоци за службени патувања	29	15
Индиレクトни даноци	442	624
Останати услуги	189	179
Банкарски услуги	57	92
Премии за осигурување	253	354
Останати трошоци на работењето	211	343
Вкупно останати оперативни трошоци	1.413	1.702
11. ОСТАНАТИ РАСХОДИ	2016	2015
Исправка на вредност на побарувања	289	4.408
Вредносно усогласување на залихи	4.808	–
Кусоци	-	18
Оштетени стоки на залиха	-	9
Казни, пенали и надоместоци за штети	77	–
Вкупно останати расходи	5.174	4.435

12. ПРИХОДИ / РАСХОДИ ОД ФИНАНСИРАЊЕ	2016	2015
<i>Приходи од финансирање</i>		
Камати	1.030	832
Вкупно приходи од финансирање	1.030	832
<i>Расходи од финансирање</i>		
Камати		
<i>Останати расходи од финансирање</i>	-	-
Вкупно расходи од финансирање	-	-
Нето-приходи (расходи) од финансирање	1.030	832

13. ПРИХОДИ / РАСХОДИ ОД КУРСНИ РАЗЛИКИ	2016	2015
Приходи од курсни разлики	-	2
Вкупно	-	2
Расходи од курсни разлики	(3)	-
Вкупно	-	-
Нето-приходи (расходи) од финансирање	(3)	2

14. **ДАНОК НА ДОБИВКА**

Усогласувања на данок на добивка и добивка пред оданочување помножена со пропишана стапка на данок на добивка.

	2016	2015
1 Добивка (загуба) пред оданочување	491	(6.232)
2 Непризнаени расходи	684	4.493
3 Оданочиви приходи од поврзани субјекти	-	-
4 Незатворени салда на побарувања по заеми	-	-
5 Даночна основа (1+2+3+4)	1.175	-
6 Намалување на даночна основа	-	-
7 Даночна основа по намалување (5-6)	1.175	-
8 Пресметан данок на добивка (7 x 10%)	117	-
9 Намалување на пресметан данок на добивка	-	-
Данок на добивка по намалување	117	-
Ефективна даночна стапка	5,7%	

15. НЕДВИЖНОСТИ, ПОСТРОЈКИ И ОПРЕМА

	Земјиште	Градежни објекти	Опрема	Вкупно
Набавна вредност на 1 јануари 2015	27.211	129.30	30.807	187.328
Набавки	-	114	45	(409)
Расход	-	-	(409)	(553)
Продажби	-	-	(5.645)	(5.645)
Состојба на 31 декември 2015	27.211	129.423	24.798	181.432
Набавки	-	406	-	406
Расход	-	-	(133)	(133)
Продажби	-	(746)	(2.081)	(2.827)
Состојба на 31 декември 2016	27.211	129.083	22.584	178.878
Исправка на вредноста на 1 јануари 2015	-	68.420	30.273	98.693
Депресијација 2015	-	3.137	222	3.359
Намалување на исправката	-	-	(6.053)	(6.053)
Состојба на 31 декември 2015	-	71.557	24.442	95.999
Депресијација 2016	3.123	183	22	3.328
Намалување на исправката	(336)	(931)	(1.282)	(2.550)
Состојба на 31 декември 2016	2.787	70.809	23.182	96.777
Нето-сегашна вредност на:				
- 31 декември 2016	24.424	58.274	(598)	82.100
- 31 декември 2015	27.211	57.866	356	85.433

16. ЗАЛИХА

	2016	2015
Трговски стоки	77	12.876
Стоки во продавница	-	10
Вкупно залиха	77	12.886

17. ПОБАРУВАЊА ОД КУПУВАЧИ	2016	2015
Побарувања од купувачи во земјата	8.893	16.192
Побарувања од купувачи во странство	973	1.160
Аванси за набавка на стоки	-	6
Други побарувања од работењето	40	22
Вкупно побарувања од купувачи	9.905	17.380

18.ОСТАНАТИ ТЕКОВНИ СРЕДСТВА И АВР	2016	2015
Побарувања од државата	460	577
Побарувања од вработени	133	24
Претплатени трошоци	59	106
Салдо на 31 декември	652	707

18. ПАРИ И ПАРИЧНИ ЕКВИВАЛЕНТИ	2016	2015
Жиро-сметки	5.478	5.427
Благајна	1	1
Останати парични средства и еквиваленти	46.000	20.000
Салдо на 31 декември	51.479	25.428

19. **КАПИТАЛ**

Во следниов преглед е прикажана сопственичката структурата со состојба на 31 декември 2016 година:

	Број на обични акции	% според Централен депозитар на РМ
Квалитет Пром ДООЕЛ Куманово	12.777	50%
Метал-Нет ДОО Куманово	12.777	50%
Состојба на 31 декември 2016	25.554	100%

Вредноста на одделна акција пресметана врз основа на вкупниот капитал искажан во билансот на состојба на ден 31.12.2016 година изнесува 5.550,00 денари.

	Во илјади денари	
20. ОБВРСКИ КОН ДОБАВУВАЧИ	2016	2015
Обврски кон добавувачи во земјата	709	328
Салдо на 31 декември	709	328

Обврските кон добавувачи не се каматоносни.

Друштвото редовно ги подмирува своите обврски кон добавувачите.

	Во илјади денари	
21. ОСТАНАТИ ТЕКОВНИ ОБВРСКИ И ПВР	2016	2015
Обврски по дивидени за ФПИОМ	-	383
ДДВ, царини и акцизи	1.670	46
Салдо на 31 декември	1.670	429

22. ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА

Друштвото со состојба на 31.12.2016 нема вонбилансна изложеност.

23. ПРАВНИ СПОРОВИ

Друштвото со состојба на 31.12.2016 нема правни спорови.

24. ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ ЗА ПОВРЗАНИ СУБЈЕКТИ

(а) Салдата на побарувањата и обврските на 31 декември кои произлегуваат од набавките и/или продажбата на добра/услуги од/на поврзаните субјекти на Друштвото се дадени во следниот преглед:

	2016	2015
ПОБАРУВАЊА		
Побарувања од купувачи:		
- Квалитет Пром ДООЕЛ Куманово	-	100
- Метал Нет ДОО Куманово	1.153	972
Вкупно:	1.153	1.072
ОБВРСКИ		
Обврски кон добавувачи:		
- Квалитет Пром ДООЕЛ Куманово	-	-
- Метал Нет ДОО Куманово	-	-
Вкупно:	-	-

б) Трансакциите со поврзаните субјекти за годината која завршува на 31 декември се дадени во прегледот кој следува:

	2016	2015
Приход :		
- Квалитет Пром ДООЕЛ Куманово	5.298	444
- Метал Нет ДОО Куманово	5.836	3.475
Трошоци:		
- Квалитет Пром ДООЕЛ Куманово	-	-
- Метал Нет ДОО Куманово	(29)	-
 (1) Вкупно нето-приходи / (расходи) од деловни активности со поврзани страни	 11.105	 3.918

27. ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

Не постојат материјални последователни настани, кои би имале влијание врз разбирањето на финансиските извештаи.

ДОДАТОК**Законска обврска за составување на годишна сметка и годишен извештај за работењето согласно одредбите на ЗТД**

Согласно член 476, став 4 од Законот за трговски друштва, Годишната сметка која ја изготвуваат трговските друштва вклучува биланс на состојба и биланс на успех и објаснувачки белешки.

Согласно член 476, став 6 од Законот за трговски друштва Годишната сметка и финансискиот извештај кои се однесуваат за иста деловна година и кои се подготвени согласно одредбите на Законот и со прописите за сметководство, треба да содржат идентични податоци за состојбата на средствата, обврските, приходите, расходите, главнината и остварената добивка, односно загуба на друштвото за деловната година.

Согласно член 477, став 6 од Законот за трговски друштва, Органот на управување на Друштвото, покрај годишната сметка, односно финансиските извештаи, е должен, по завршување на секоја деловна година да изготви и извештај за работата на друштвото во претходната година со содржина определена во член 384 став 7 од ЗТД.

Генерален директор

ММ

Заклучок

Компаниите денес функционираат на глобално ниво, а во врска со нивното работење постојат бројни корисници заинтересирани за информациите од ревидираните финансиски извештаи. Од голема важност се стеикхолдерите, кои се директно заинтересирани за претпријатието да добиваат точни информации во врска со работењето на компаниите, што во голема мера влијае врз донесувањето на нивните деловни одлуки.

Како стеикхолдери, односно лица кои директно се заинтересирани за работењето на претпријатието се: акционерите, вработените, банките, купувачите, добавувачите, јавноста, даночните и судските органи, инвеститорите на пазарот на хартии од вредност и сл. Секој од нив има свои интереси и информациите од ревидираните финансиски извештаи ги користи за пресметка на показатели кои би помогнале во донесувањето на деловни одлуки.

Ревизијата најкратко може да се дефинира како инспекција и верификација на точноста на финансиските податоци и извештаи. Таа е систематски процес на објективно прибирање и оцена на докази поврзани со извештаите за економските настани и резултати, со цел да се потврди степенот на кореспондентност помеѓу постоечките извештаи за работењето и однапред утврдените критериуми и да се дистрибуираат добиените резултати до заинтересираните страни. Ревизијата има за цел зголемување на кредибилитетот на друштвото, како и заштита на сите останати субјекти кои имаат интерес во друштвото.

Ревизијата е доста важен, комплексен процес, проследен со голем број анализирања и истражувања. Многу е важно да се разбере потребата од ревидирани финансиски извештаи. Имено, кога некое лице би сакало да инвестира во одредена компанија, би сакало да има увид во каква компанија ги инвестира своите пари, дали инвестицијата ќе му донесе добивка, за колку време би очекувал дуплирање на влогот, или пак ќе увиди дека компанијата не е рентабилна, во секој случај лицето мора да има соодветни информации за компанијата. Меѓутоа, секој нема доволно економски познавања за да ги разбере

податоците кои се изнесени во финансиските извештаи, а доколку и сè би било претставено во целост во врска со работењето на фирмата, секој не може да ја провери точноста на податоците. Затоа, целта на ревизијата е да ја потврди веродостојноста на податоците, со што инвеститорот и без никакви економски познавања би сфатил дали компанијата е вредна за инвестирање или не.

Како за физичкото или приватното лице – инвеститор, така и за банките се важни податоците од ревидираните финансиски извештаи. Дали да одобрат кредит, какви би биле условите и сл. Освен за нив, рековме дека информациите се важни и за акционерите, вработените, купувачите, добавувачите, јавноста, даночните и судските органи и сл.

При целиот процес на ревизија, ревизорот ја врши важната улога преку изразување на независно и објективно мислење, кое мора да е аргументирано со веродостојни докази, бидејќи токму ревизорското мислење, кое е дел од извештајот на ревизорот, ја претставува клучната компонента од годишните финансиски извештаи што ги објавува компанијата. Имено, секој инвеститор кој е заинтересиран за финансиските извештаи на одредена компанија, го разгледува и ревизорскиот извештај за да има увид и претстава за материјалното значење на информациите кои се прикажани во тие извештаи. Сепак ревизорот и во случај кога изразува мислење без резерва – безусловно мислење, истото е со разумна сигурност и ревизорот не дава 100% сигурност за точноста на податоците.

Иако навидум едноставен, ревизијата е доста сложен процес за кој се потребни многу информации и анализирања, така што во денешно време постои и посебен софтвер за вршење на ревизијата. Имено за мислењето кое ќе биде изразено, без разлика дали ќе е безусловно, со нагласување на прашање, негативно или пак ревизорот ќе се воздржи од давање на мислење, во секој случај лично тој или неговите соработници треба да ја прегледаат документацијата која ја избрале како репрезентативен примерок, исто како и потребата од лично присуство на пописот на залихите на пример.

Откако ревизорот ќе го прифати ревизорскиот ангажман, следен чекор е прелиминарно да ја испланира ревизијата, да се запознае со работењето на

клиентот, да се дефинираат обврските во ревизорскиот тим, да се спроведат прелиминарни тестови, а како крајна цел од оваа фаза е да се развие план и програма за извршување на ревизијата.

Ревизорот пред сè поаѓа од тоа дали финансиските извештаи се составени во согласност со општоважечките принципи и сметководствени стандарди. Кога станува збор за ревизија на финансиските извештаи, во прв ред се мисли на испитување на позициите на билансот на состојба како еден од основните финансиски извештаи кои ги подготвува компанијата. Со ревидирањето на позициите од билансот на состојба индиректно се верифицираат и одредени ставки од билансот на успех како, на пример, приходите и расходите. Билансот на успех е исто така дел од финансиските извештаи кои ги подготвува компанијата и е предмет на ревидирање. Како најглавни позиции кои се предмет на ревидирање, се приходите и трошоците и добивката или загубата кои се искажани во него.

За да започне еден процес на ревизија, истиот најпрво мора да биде договорен, така што се потпишува договор за вршење на ревизија од страна на менаџментот на компанијата и ревизорот. Во договорот се наведуваат сите обврски на ревизорот и менаџментот на компанијата со цел ефикасно да биде спроведена ревизијата.

Како прва фаза од спроведувањето на ревизијата е планирањето и креирањето на ревизорскиот пристап, односно ревизорот се подготвува за начинот на кој би дејствувал. Потоа следува спроведување на тестови на контрола и суштински тестови на трансакции, како и следната фаза спроведување на аналитички постапки и тестови на салда. Имено, ревизорот врши многу анализи, испитувања, набљудувања за да се дојде до саканиот резултат оформување на ревизорско мислење т.е. формирање на ревизорскиот извештај како завршна фаза од целиот процес.

Целиот процес на ревизија на финансиски извештаи е проследен со висок степен на ризик, така што ревизорот зазема таков пристап што го насочува неговото тестирање кон најризичните салда на сметки во финансиските извештаи.

Ризикот се јавува пред сè поради користење на методот на примерок. Методот се применува на тој начин што ревизорот селектира примероци од одредена популација кои изнесуваат помалку од сто проценти од вкупната популација и преку анализа на примероците донесува заклучок кој ќе важи за целата популација. Бидејќи примероците кои ќе бидат селектирани, ќе претставуваат репрезент за целата популација, многу е важно за ревизорот кои ставки да ги селектира. Имено, при користење на методот на примерок многу е важно истиот да биде репрезентативен за целата популација. Имено, доколку секоја ставка од вкупната популација има подеднаква шанса да биде избрана, тогаш примерокот ќе биде репрезентативен. Доколку пак, примероците се земаат само од дел од популацијата или пак се само неколку последователни ставки, тогаш примерокот би бил помалку репрезентативен.

Ревизијата ќе биде ефикасно и ефективно спроведена доколку правилно бидат комбинирани и имплементирани фундаменталните концепти во ревизијата: концептот на материјалност, концептот на ревизорски ризик и концептот на ревизорски доказ. Најпрво ревизорот го одредува нивото на материјалност или значајност и ревизорскиот ризик, па според тоа го одредува натамошниот процес на обезбедување соодветни ревизорски докази со цел на крајот да се даде ревизорско мислење кое ќе биде аргументирано и веродостојно.

Како појдовна точка би можело да се каже дека служат податоците од бруто-билансот, мегутоа ревизорот ги анализира и финансиските извештаи, односно секоја ставка одделно, притоа правејќи и разни калкулации за да ги пресмета и финансиските показатели за компанијата. Повеќето информации ревизорот ги добива на лице место во самата фирма, за дел од нив добива потврда и по одредено време, а за голем број анализи и тестирања ги врши самиот.

Во овој труд анализиравме еден комплетен ревизорски процес, почнувајќи од начинот на планирање преку ревизорските тестирања, стигнувајќи до главната цел изразување ревизорско мислење. Посебен осврт беше даден на начинот на конкретното ревидирање на одделни ставки од билансите, а како една целина е и примерот од комплетен ревидиран финансиски извештај за компанијата АБВ.

Во дадениот пример ревизорот се воздржува од давање на мислење за финансиските извештаи бидејќи: за претходната година друштвото не поднело до Централниот регистар годишна сметка бидејќи немало никакви деловни активности, потоа, друштвото не направило проверка на сегашната вредност на недвижностите, постројките и опремата. Бидејќи во претходната година немало никакви деловни активности, амортизацијата за материјалните средства не била пресметана.

Друштвото нема признаено загуби поради обезвреднување на сомнителни и спорни побарувања од купувачи, иако постојат проблеми со наплатата на истите.

Во врска со обврските спрема добавувачи, исто така постојат стари и спорни обврски кои би требало да бидат отпишани.

Во врска со платите ревизорот не ги добил месечните пресметки за плати со што во врска со истите не може да изрази соодветно мислење.

Принципот на континуитет е директно зависен од поддршката на акционерите за обновување на деловните процеси во друштвото и решавање на статусот на земјоделското земјиште со кое располага друштвото, како и разврските од судските постапки опишани во белешките.

Анализирајќи го примерот, може да се увиди како ревизорот го опфаќа секој сегмент од работењето на компанијата, значи не се анализираат сумите прикажани во бруто-билансот, односно ревизорот во дадениот пример го разгледува прашањето на континуитет на фирмата, според добиените сознанија оформува мислење за судските спорови, ја анализира наплатливоста на обврските и сл.

Токму поради тоа, анализирајќи го секој сегмент од работењето, ревизорот дава свое аргументирано мислење кое иако не е стопроцентно сигурно, сепак е релевантно на доказите. Спротивно на тоа, доколку ревизорот објави мислење кое не е доволно аргументирано, пред сè би ја загрозил својата професија и деловниот углед.

Користена литература

1. Adams, R.: Auditing-ACCA, The Chartered Association of Certified Accountants, Longman, 1989.
2. Adams, Roger: "Audit Risk", Current Issues in Auditing, Accounting & Finance Series, Paul Chapman Publishing Ltd., London, 1991.
3. AICPA Code of Professional Conduct, Bylaws and Implementing Resolutions of Council, AICPA, New York, USA, 1996.
4. Andrew D. Chambers, Georges M. Selin, Beralt Vinten: Internal Auditing, Pitman Publishing, London, 1993.
5. Андриќ д-р М., Љубисављевиќ м-р С., Кремановиќ м-р Е.: Revizija, Subotica, 1997.
6. Андриќ д-р Мирко: Ревизија рачуноводствених исказа, Економски факултет, Суботица, 1996.
7. Ацески д-р Благоја: Сметководствен менаџмент, Економски факултет, Прилеп, 1997.
8. Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко, Интерна и екстерна ревизија, Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола, 2004 год.
9. Benesić d-r Zvonimir: Kontrola, revizija I analiza poslovanja radnih organizacija, Osijek, 1975.
10. Bernstein L.A.: Analyses of Financial Statements, Irwin, Homewood, Illinois, 1984.
11. Блашко д-р Едуард: Сувремене методе обрачуна трошкова и њихов значај за контролу пословања. Симпозиум „Улога рачуноводства у контроли пословања“, Партизанске Воде, 1973.
12. Божиновска Лазаревска д-р Зорица: Ревизија, Економски факултет, Скопје,

- 2001.
13. Божик д-р Војислав: „Систем контроле у организацијама удруженог рада“, Книжевне новине, Београд, 1980.
 14. Vasiljević d-r Kosta: Теорија I анализа биланса, Београд, 1962.
 15. Виторовиќ д-р Богољуб, Андриќ д-р Мирко, „Основи ревизије“, Београд, 1996.
 16. Gleim, Irvin N., William A. Hillison: Auditing & Systems Objective – Questions and Explanations, Gleim Publications, USA, 1995.
 17. Dan, Gay M., Wayne C. Alderman, Alan J. Winters: Auditing, The Dryden Press, Forth Worth, 1996.
 18. Димитрова д-р Јанка, РЕВИЗИЈА (теоретски и практични аспекти), Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, 2013 год.
 19. Димитрова Јанка, Теоретско методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементација на фундаменталните концепти во ревизијата, Магистерски труд, 2005 г.
 20. Димитрова м-р Јанка, Информативна функција на ревидираните финансиски извештаи на деловните субјекти од Република Македонија при мобилизирање капитал преку емисија на хартии од вредност, докторска дисертација, 2010 г.
 21. Драгојевиќ д-р Драгутин: Интерна ревизија као фактор унапређења менаџмента у корпоративним организацијама, Београд, 1997.
 22. Dodge Roy: The Concise Guide to Auditing Standards and guidelines, Chapman and Hall, London, 1990.
 23. Dunn John, Auditing – Theory and practice, Prentice Hall, 1996.

24. Ѓоргиева-Трајковска Оливера, Колева Б., Анализа на финансиски извештаи, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, 2013 год.
25. Zager K. – Zager L.: Racunovodstveni standardi, finansiski izvestai I revizija, Inzenersko biro, Zagreb, 1996.
26. Здравкоски д-р Здравко: Трошоци, цени, деловни резултати, Метафора, Прилеп, 1996.
27. INTOSAI Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions, June, 1992.
28. Jovanović d-r Danica, Vitorović d-r Bogoljub: „Analiza poslovanja preduzeća sa kontrolom I revizijom“, „Savremena administracija“, Beograd, 1989.
29. Kell, Walter G., Richard E. Ziegler, William C. Boynton: Modern auditing, John Wiley & Sons, New York, 1983.
30. Kiger, Jack E., James H. Scheiner: Auditing, Houghton Mifflin Company, Boston, USA, 1997.
31. Knapp, Michael C.: Contemporary Auditing, Issues and Cases, West Publishing Company, USA, 1996.
32. Kovačević d-r. Radmila: „Revizija u tržišnom gospodarstva“, Informator, Zagreb, 1993.
33. Kovačević R.: Kontrola I revizija poslovanja u organizacijama udruženog rada, Informator, Zagreb, 1987.
34. Костадиновски доц. д-р Александар, Основи на финансиско сметководство, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, 2009 год.
35. Krajčević F., Lindeman P., Nagel K.: „Revizija I kontrola kod konvencionalne I automatske obrade podataka“, Informator, Zagreb, 1972.
36. Куколеча д-р С.: Организациони пословни лексикон израза, појмова и

- метода. Завод за економске експертизе, Београд, 1990.
37. Lee, Tom: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, London, 1993.
38. Лексикон рачуноводства у пословних финансија, Београд, 1983.
39. Martić Slavoljub, Kontrola I revizija, Ekonomski fakultet, Beograd, 1987.
40. McKee, Thomas E.: Modern Analytical Auditing, Practucal Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Books, USA, 1989.
41. Маркоски д-р С., Недев д-р Блажо: Сметководство на деловниот менаџмент, Економски факултет, Скопје, 1995.
42. Меѓународни сметководствени стандарди (превод од англиски јазик), Комисија за сметководствени стандарди, Скопје, 2000.
43. Меѓународни стандарди за ревизија (превод од англиски јазик), Комисија за ревизорски стандарди, Скопје, 2000.
44. Robertson Jack C.: Auditing, Irwin, Burr Ridge, 1993.
45. Robertson Jack C., Timothy J.Louwers: Auditing, ninth edition, Irwin/McGraw-Hill, Boston, USA, 1999.
46. Радик д-р Јован: Теорија и анализа биланса, Беастор, Привредник, Београд, 1992.
47. РЕВИЗИЈА 1 – Институт на овластени ревизори на Република Македонија, Скопје, август, 2009.
48. РЕВИЗИЈА 2 – Институт на овластени ревизори на Република Македонија, Скопје, август, 2009.
49. Русевски д-р Трајко: „Финансиско сметководство“, второ издание, Скопје, 1994.
50. Spremić L.: Revizija kao podrška poduzetništva, Hotelska kuća, Opatija, 1994.

51. Stamp E., M.Maurice: International auditing standards, Prentice Hall-International, London, 1987.
52. Спасов д-р Синиша: „Финансиски менаџмент“, Унија, Скопје, 1997.
53. Станоевски д-р Станоил: Контрола и ревизија, Економски факултет, Скопје, 1998.
54. Стојановиќ проф. Тодор: Анализа на работењето на претпријатијата, Скопје, 1990.
55. Томовски д-р Серафим: „Основи на сметководството“ Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Република Македонија, Скопје, 1996.
56. Трајкоска д-р Гордана: Финансиска структура и профитабилност на претпријатијата, Економски факултет, Прилеп, 1988.
57. Трајкоски д-р Бранко: Деловни финансии со финансиски менаџмент, Економски факултет, Прилеп, 2002.
58. Flint D., Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan, 1988.
59. Hatherly David J., Peter C.B. Skuse: “ Audit Reports”, Curent Issues in Auditing, Accounting & Finance Series, Chapman Publishing, London, 1991.
60. Hirte, Becky, John Morgan: “Smart Auditing”, Internal Auditor, Journal of The Institute of Internal Auditors, USA, 1995.
61. Carmichael R.D., M. Venis: Auditing Standards and Procedures Manual 1991, Wiley, New York, 1989.
62. Competency Based Standards for Profesional Accountants in Australia and New Zealand, The Institute of Chartered Accountants in Australia and the New Zealand Society of Accountants, 1993.
63. Шуклев д-р Бобек, Дракуловски м-р Љубомир: „Стратегиски менаџмент“,

Економски факултет, Скопје, 1996.

64. Шуклев д-р Бобек: „Менаџмент“ 2 издание, Економски факултет, Скопје, 1998.