

**КОНЕЧЕН РЕВИЗОРСКИ ИЗВЕШТАЈ**  
**Александра Јанчева<sup>1</sup> Катерина Боковска<sup>2</sup>,**

<sup>1</sup>Студент на постдипломски студии на Економски Факултет, Универзитет Гоце Делчев, Крсте Мисирков 10,  
Штип, Македонија,  
aleksandra.janceva@yahoo.com

<sup>2</sup>Студент на постдипломски студии на Економски Факултет, Универзитет Гоце Делчев, Крсте Мисирков 10,  
Штип, Македонија,  
katerina\_bojkovska@live.com

**Апстракт**

Од појавувањето па се до денес, со ревизијата на финансиските извештаи на деловните субјекти извршена од страна на независен надворешен ревизор, се подига кредитбилитетот и довербата за вистинитоста и точноста на информациите презентирани во финансиските извештаи. Бенефитот од ревизијата е што обезбедува уверување дека менаџментот на компанијата има обезбедено „вистински и објективен“, пристап при утврдувањето на финансиските резултати и состојби на деловниот субјект чии финансиски извештаи се предмет на ревизија – ентитет на ревизија. Ревизијата овозможува градење на доверба меѓу оние кои управуваат со деловниот субјект и оние кои го поседуваат - акционерите.

Ревизијата, подразбира примена на ревизорски постапки и техники кои ревизорот ги користи за да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ кој ќе биде основа за оформување на ревизорско мислење дали финансиските извештаи содржат или не содржат материјално значајни пропусти и грешки. Во таа насока е и примената на концептот на материјалност за да се утврди нивото на материјалност на информациите кои влијаат врз одлуките на стејкхолдерите.

**Клучни зборови:** *ревизор, ревизорско мислење, ревизорски доказ, ревизорски техники, материјалност, ревизорски ризик*

**FINAL AUDIT REPORT**

**Aleksandra Janceva<sup>1</sup> Katerina Bojkovska<sup>2</sup>**  
**Postgraduate student at Faculty of Economics, Goce Delcev University, Stip, Macedonia**  
aleksandra.janceva@yahoo.com  
**Postgraduate student at Faculty of Economics, Goce Delcev University, Stip, Macedonia**  
katerina\_bojkovska@live.com

**Abstract**

Since its inception, the audit of the financial statements of businesses has been conducted by an independent external auditor, increasing the credibility and trustworthiness of the information presented in the financial statements. The benefit of an audit is that it assures that the management of the company has provided a "true and objective" approach in determining the financial results and balances of the entity whose financial statements are audited - the audited entity. Auditing allows for building trust between those who manage the business and those who own it - shareholders.

An audit involves applying the audit procedures and techniques used by the auditor to provide sufficient and appropriate audit evidence that will serve as the basis for forming an audit opinion whether or not the financial statements contain materially significant omissions and errors. In this respect is the application of the concept of materiality to determine the level of materiality of the information that influences the decisions of the stakeholders.

**Keywords:** *auditor, audit opinion, audit evidence, audit techniques, materiality, audit risk*

**1. Вовед**

Ревизија се врши од страна на физички лица овластени ревизори, кои вршат преглед и оценка на професионален начин, на информациите кои се презентирани во финансиските извештаи на одреден ентитет, користејќи специфични техники и постапки, со цел да обезбедат достатен и соодветен ревизорски доказ, за да издадат *извештај за извршената ревизија* со независно ревизорско мислење, користејќи ги критериумите за евалуација кои произлегуваат од законските прописи или од добрата практика, широко признати во работењето на ентитетот.

Со децении независната ревизија е клучен елемент на рамката на мерки кои придонесуваат кон подигање на довербата на акционерите и инвеститорите на поединечните компании и пазарите на капитал во целина. Ова произлегува од фактот што секоја активност превземна од страна на акционерите и инвеститорите ќе зависи од квалитетот на добиените финансиски информации од страна на котираните компании.

Постоечките акционери, потенцијалите инвеститори и другите корисници на финансиските извештаи сакаат да го намалат степенот на неизвесност во нивните одлуки преку барањето на информации кои ги сметаат за релевантни и доверливи. Постигнувањето на висок квалитет во финансиското известување зависи од законодавната инфраструктура

за финансиското известување која се применува во националната економија за таа цел. Подеднакво високиот квалитет во финансиското известување зависи и од одлуките на оние кои во рамките на ентитетите ја носат одговорноста за финансиското известување – раководството и оние кои се задолжени за управувањето.

Независните ревизори играат значајна улога во поддржувањето на квалитетот на финансиското известување ширум светот, без оглед дали се работи за пазарите на капитал, јавниот сектор или приватниот сектор. Современата правна доктрина и професионална регулатива во светот го проширува концептот на одговорноста на ревизорот за финансиските извештаи, пред сè на обврската на ревизорите, како столбови на економската стабилност на општеството, да го штитат широкиот јавен интерес. Поради тоа, јасно се доаѓа до заклучок дека мислењето на ревизорот е единствениот и вистински додатен кредибилитет кој им се дава на предметните финансиски извештаи.

Целта на ревизијата на финансиските извештаи е на ревизорот да му овозможи да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите значајни аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување. Ревизорот се фокусира на прибирање и оценка на доволно компетентни докази, што подоцна ќе му послужат на ревизорот како солидна основа за формирање објективно, компетентно и независно мислење, изразено во форма на извештај за извршената ревизија.

Според Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди, во Рамката за изготвување и презентација на финансиските извештаи **„информацијата е материјално 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. Значајноста повеќе претставува праг или точка на пресек, отколку примарна квалитативна карактеристика, којашто информацијата мора да ја поседува како корисна<sup>6</sup>.

Прашањето за тоа што е значајно е прашање на професионално расудување на ревизорот. Ова значи дека двајца ревизори можат да утврдат различно ниво на значајност за еден ист клиент. Меѓународните ревизорски стандарди не даваат упатство за определување на износот на значајноста, затоа ревизорските фирми воспоставуваат свои политики за утврдување на износот на значајноста, со користење на различни техники, табели, формули, како и правила на палецот.

Грешките во презентирањето на информациите, што се сметаат за материјално значајни за финансиските извештаи, ревизорот ги определува посебно за секој клиент, земајќи го предвид погрешно презентираниот поединечен или кумулативен износ во базичните финансиски извештаи, што може да има сигнификантно влијание врз одлучувањето на сопственикот на капиталот, менаџментот и другите корисници на информациите содржани во ревидираните извештаи.

Значајноста се проценува од аспект на потенцијалното влијание на погрешните прикажувања врз одлуките на разумните корисници на финансиските извештаи. Значи, ревизорот прави проценка на износот на погрешни прикажувања кои можат да влијаат врз одлуките на разумните 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 (значајност) и проблематиката на ревизорскиот ризик и има третман на еден од најзначајните и најкомплексните сегменти на ревизорската професија. При вршењето на ревизијата, ревизорот треба да ја разгледа значајноста и нејзиниот однос со ревизорскиот ризик.

Концептот на материјалност претпоставува во сите сегменти на ревизијата едновременно да се води сметка за сеопфатноста и рационалноста на постапките, и тоа не само во фазата на планирањето на активностите, проверка на постоењето и функционирањето на сметководствените интерни контроли, проверка на билансните податоци, туку и во фазата на оформувањето и изразувањето на мислењето за реалноста и објективноста на основните финансиски извештаи.

При обликувањето на ревизорскиот план, ревизорот утврдува прелиминарно прифатливо ниво на значајност со помош на кое ќе ги открие квантитативно значајните погрешни прикажувања. Треба да се земат предвид и износот (квалитетот) и природата (квалитетот) на погрешните прикажувања. Ова значи дека иако некое погрешно прикажување може да биде незначајно по квалитет, сепак неговите квалитативни карактеристики можат да имаат значаен ефект врз корисниците на финансиските извештаи. Иако износот на незаконското плаќање може да биде мал, односно беззначаен за финансиските извештаи од квантитативен аспект, обелоденувањето на незаконската трансакција може да резултира со губење на договорот и пенали кои можат да бидат значајни.

Со децении независната ревизија е клучен елемент на рамката на мерки кои придонесуваат кон подигање на довербата на акционерите и инвеститорите во поединечните компании и пазарите на капитал во целина. Ова произлегува од фактот што секоја активност превземена од страна на акционерите и инвеститорите ќе зависи од квалитетот на добиените финансиски информации од страна на котираните компании.

Постоечките акционери, потенцијалите инвеститори и другите корисници на информациите презентирани во финансиските извештаи, сакаат да го намалат степенот на неизвесност во нивните одлуки преку барањето на информации кои ги сметаат за релевантни и доверливи. Постигнувањето на висок квалитет во финансиското известување зависи од законодавната инфраструктура за финансиското известување која се применува во националната економија за таа цел.

Подеднакво високиот квалитет во финансиското известување зависи и од одлуките на оние кои во рамките на ентитетите ја носат одговорноста за финансиското известување – раководството и оние кои се задолжени за управувањето.

Независните ревизори играат значајна улога во поддржувањето на квалитетот на финансиското известување

ширум светот, без оглед дали се работи за пазарите на капитал, јавниот сектор или приватниот сектор. Современата правна доктрина и професионална регулатива во светот го проширува концептот на одговорноста на ревизорот за финансиските извештаи, пред сè на обврската на ревизорите, како столбови на економската стабилност на општеството, да го штитат широкиот јавен интерес. Поради тоа, јасно се доаѓа до заклучок дека мислењето на ревизорот е единствениот и вистински додатен кредибилитет кој им се дава на предметните финансиски извештаи.

Целта на ревизијата на финансиските извештаи е на ревизорот да му овозможи да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите значајни аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување. Ревизорот се фокусира на прибирање и оценка на доволно компетентни докази, што подоцна ќе му послужат на ревизорот како солидна основа за формирање објективно, компетентно и независно мислење, изразено во форма на извештај за извршената ревизија.

## 2. Основни елементи на ревизорскиот извештај

Ревизијата на финансиските извештаи е сложен процес кој опфаќа повеќе фази и елементи за на крај да се напише ревизорски извештај како краен продукт на извршената ревизија каде се елаборира самиот процес и резултатите добиени од ревизијата. Карактеристично е да се напомене дека во зависност од големината на деловниот субјект и неговата дејност, зависи ревизорскиот извештај и тимот кој ќе работи на ревизија. Исто така треба да се напомене дека пред да се започне со пишување на ревизорски извештај и ревизорско мислење, се дискутира за сите проблеми кои се појавиле во текот на ревизијата, за на крај да се даде мислење за објективноста и точноста на финансиските извештаи.

Како основни делови на ревизорскиот извештај можат да се издеференцираат следниве:

- воведен дел
- аналитички дел
- завршен дел (параграф на мислење).

Воведниот дел ги содржи: називот на деловниот субјект -клиент, датум односно период на кој се однесуваат финансиските извештаи, а се истакнува и тоа дека сметководствените извештаи се прегледани од страна на ревизорот кои имаат одговорност да изразат свое мислење за нив. Од друга страна аналитичкиот дел или параграфот на обемот содржи опис на планирањето на ревизијата и природата на применетите ревизорски постапки. Во овој дел се опишува природата на ревизијата и се акцентира дека таа се врши согласно општоприфатените стандарди за ревизија. Исто така се нагласува дека ревизијата не може да обезбеди апсолутно уверување, туку високо уверување дека рвидираните финансиски извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања. Во тој контекст, потребно е да се напомене дека ревизорот не може да ја гарантира апсолутната точност на финансиските извештаи, бидејќи тие не вршат целосно и детално испитување на сите трансакции, како и практичната ограниченост на времето и трошоците за ревизијата. На крај на ревизорскиот извештај е завршниот дел во кој се изразува мислењето на ревизорот за објективноста и точноста на билансните позиции кои се прикажани во финансиските извештаи.

## 3. Ревизорски извештај и видови ревизорски мислења

Ревизорскиот извештај треба да содржи јасно изразено мислење за финансиските извештаи. Мислењето на ревизорот за комплетен сет на финансиски извештаи изготвени во согласност со рамката за општа намена, кои се дизајнирани да обезбедат објективна презентација укажува дали финансиските извештаи **даваат вистинска и објективна слика** или **се подготвени објективно, во сите материјални аспекти**, во согласност со примеливата рамка за финансиско известување.

Ревизорот треба да ги оцени заклучоците кои тој ги извлекол од евиденцијата која ја обезбедил како основа за формирање на мислењето за финансиски извештаи.

Менаџментот на деловниот субјект е одговорен за подготовка на финансиските извештаи, а одговорноста на ревизорот се сведува на изразување на мислење со определен степен на сигурност дека финансиските извештаи во целина не содржат материјално значајни грешки, било да се работи за случајни грешки или намерно погрешно прикажување на податоците, дека финансиските извештаи реално ја прикажуваат состојбата на деловниот субјект и се изработени сопоред примеливата рамка за финансиско известување.

Целта на спроведување на ревизија е на крајот ревизорот да може да подготви ревизорски извештај каде ќе го искаже своето мислење. Постојат повеќе видови на ревизорски мислења. Ревизорскиот извештај во кој ревизорот заклучил дека финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика согласно со утврдена рамка за известување, претставува позитивен ревизорски извештај или извештај кој содржи **мислење без резерва**. Ова е најчеста варијанта на ревизорски извештај. Ревизорот го издава само кога е сигурен дека сметководствените искази на реален начин и непристрасно ја прикажуваат финансиската состојба на деловниот субјект, а финансиските извештаи се составени согласно сметководствените стандарди и важечките сметководствени прописи<sup>1</sup>.

Доколку постои ограничување во делокругот на ревизорска работа и несогласување со менаџментот во врска со прифаќање на одредени сметководствени политики и методот на нивна примена, ревизорот може да не биде во состојба да издаде мислење без резерва. Во вакви околности ревизорот изразува мислење кое се разликува од мислењето без

1 Ацески,Б,Трајкоски,Б,2004,Интерна и екстерна ревизија,Универзитет,,СВ Климент Охридски,,-Битола Економски Факултет-Прилеп стр,бр 444

резерва и е потребно во извештајот да се вклучи јасен опис на сите поделни причини. Постојат следниве видови на модифицирано мислење:

- мислење со резерва или квалификувано (условено) мислење
- воздржување од мислење
- негативно неповолно мислење

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

Ревизорот се воздржува од давање на мислење за реалноста и објективноста на информациите во финансиските извештаи, кога не е во можност да собере доволно соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова своето мислење и ќе заклучи дека можното влијание на неоткриеното погрешно прикажување на финансиските извештаи доколку ги има, би било материјално значајно и релевантно. Ќе се воздржи од давање мислење за финансиските извештаи поради потенцијално влијание на неизвесностите и нивниот кумулативен ефект на финансиските извештаи.

#### **4. Извештај во опширна форма**

Ревизорскиот извештај во опширна форма покрај основните елементи, содржи и други податоци како што се:

- податоци за договорот, извршителот и времето на извршување
- општи податоци за деловниот субјект: назив, статус, големина и дејност
- наодот на ревизорот со детален опис на извршување на ревизијата
- предлози за унапредување на работата
- ракипулацијај односно збирен преглед за сите предности и недостатоци утврдени во постапката на ревизијата
- ревизорски докази, записници, документација, анализи и други прилози

Ако во текот на спроведување на ревизијата се утврдат одредени незаконитости, неправилности и други констатации во работењето на деловниот субјект кои имаат вклијание врз објективноста и вистинитоста на прикажаните податоци во финансиските извештаи, ревизорот треба да ги обелодени и на соодветен начин да ги прикаже во ревизорскиот извештај. Утврдените наоди ревизорот треба да ги ситамитизира и да ги прикаже по основни категории кои ќе бидат лесно разбирливи и поткрепени со ревизорски докази. Доколку се утврдат позначајни незаконитости и неправилности во работењето на деловниот субјект, треба да се даде кратко образложение со наведување на законските и други прописи кои не се применувале и да се даде јасна и концизна препорака за спроведување на одредени постапки од деловниот субјект кој е предмет на ревизија.

Ревизорскиот извештај треба да се базира на факти, а не на субјективни коментари на ревизорот. Ревизорскиот извештај може да биде дополнет со давање пасуси во кои се изнесени одредени прашања или неизвесности кои не влијаат на финансиските извештаи и кои најчесто се прикажуваат во образложенијата кон финансиските извештаи. Во посебен пасус се изнесува и информацијата за преземени или непреземени мерки од страна на деловниот субјект по основ на препораки дадени во ревизорскиот извештај.

#### **4.1 Фактори кои што не влијаат врз мислењето на ревизорот**

Ревизорите во текот на ревизорскиот процес може да воочат одредени недостатоци и пропуст во финансиските извештаи на деловниот субјект кои не влијаат на квалитетот на одлуките кои ги донесуваат корисниците на финансиските извештаи. Ревизорите треба да го известат менаџментот за овие недостатоци или да ги нагласат во ревизорскиот извештај, односно да извршат модификација на ревизорскиот извештај.

Модифицирањето на ревизорскиот извештај може да се изврши со давање на пасуси во кои се нагласени одредени прашања кои влијаат на финансиските извештаи, но не влијаат врз мислењето на ревизорот. Ваквата модификација на ревизорски извештаи се врши со додавање на пасус и тоа во оние случаи кога ревизорот мисли дека постои значајна неизвесност чие решавање зависи од некои идни настани кои можат да влијаат врз финансиските извештаи.<sup>2</sup>

Во ревизорскиот извештај важно е ревизорот прашањата кои сака да ги нагласи, најпрво внимателно да ги специфицира за да не се добие впечаток дека се работи за условен извештај.<sup>3</sup> Ако ревизорот се согласува дека во финансиските извештаи потполно ги обелоденуваат фактите, а само сака на нешто да го сврте вниманието на акционерите и другите корисници, тој тие поединости ги изнесува во одделна точка на извештајот без резерви.

<sup>2</sup> Министерство за финансии на р.Македонија, „Прирачник за ревизија, Скопје, 2004, стр. 125

<sup>3</sup> Димитрова Јанка „Ревизија (теоретски и практични аспекти), Штип, 2013 година, стр. 99

#### 4.2 Фактори кои што влијаат врз мислењето на ревизорот

Основна цел на ревизијата на финансиските извештаи да се даде мислење за точноста и објективноста на финансискиот извештај. Притоа мислењето претставува заклучок во писмена форма, даден од страна на ревизорот за финансиските извештаи. Ревизорското мислење обично има стандарден формат а содржината на мислењето треба недвосмислено да покаже мислење на ревизорот за објективноста и точноста на билансните ставки внесени во финансиските извештаи.

Врз мислењето на ревизорот може да влијаат повеќе фактори кои повеќе или помалку го условуваат крајниот заклучок односно мислење на ревизорот. Имено, во ревизорската теорија и практика постојат четири видови на мислење кои ревизорот може да ги донесе и тоа<sup>4</sup>

- безусловно или позитивно мислење (мислење без резерва или забелешки), т.е. безусловна потврда на финансиските извештаи

- мислење со резерва

- негативно мислење

- воздржување од мислење

Карактеристично е да се напомене дека за секој вид на мислење влијаат одредени фактори кои го наведуваат ревизорот да го даде тој вид на мислење. Имено, најчеста варијанта на изразување на мислење во ревизорскиот извештај е безусловно, што е потврда на веродостојноста на финансиските извештаи. Ваквото потврдно мислење, без напомена или резерва значи дека тоа не содржи никакви забелешки или ограничувања, а ревизорот го издава само кога е уверен дека сметководствените искази на реален и чесен начин, правилно, непристрасно ја прикажуваат финансиската состојба и резултатите на работењето на деловниот субјект дека финансиските извештаи се составени во согласност со козистентна применета сметководствена политика и важечки сметководствени прописи.

Извештајот во кој ревизорите не ставаат никаков приговор, е тип на извештај кој го сака клиентот и кој го преферираат ревизорите. Притоа врз давањето на позитивното мислење од страна на ревизорот влијаат најразлични фактори од кои најспецифични се следните:<sup>5</sup>

- финансиските извештаи се подготвени со користење на прифатлива сметководствена основа и политики, кои доследно се применувани

- извештаите се во согласност со законските барања и соодветни прописи

- состојбите презентирани во финансиските извештаи се доследни на знаењето што го има ревизорот за субјектот, кој е предмет на ревизија,

- постои соодветно објаснување на сите материјални ставки, кои се однесуваат на финансиските извештаи.

Исто така позитивно мислење се дава доколку се исполнети и следниве услови:<sup>6</sup>

- Ревизијата е спроведена и сите докази, за кои реално се очекува дека се на располагање, се добиени и оценети

- Финансиските извештаи се подготвени и прикажани, во согласност со соодветните барања за известувања и важечките законски прописи

- Немало неизбежни неизвесности или околности, кои влијаеле врз финансиските извештаи

При давањето позитивно мислење исто така треба да се напомене и тоа дека доколку ревизорите воочат ситни неправилности недостатоци и пропусти во финансиските извештаи или во окружувањето на деловниот субјект што не влијаат на квалитетот на одлуките кои ги донесуваат корисниците на финансиските извештаи, тие треба да му го свртат вниманието на менаџментот на воочените грешки и евентуално да ги нагласат во ревизорскиот извештај. Притоа многу е битно ревизорот внимателно да ги специфицира прашањата што сака да ги нагласи, за да не се стекне впечаток дека се работи за условен извештај.

Доколку ревизот не сака да изрази резерва во однос на извештајот на ревизијата, туку само сака на нешто да го скрене вниманието на акционерите и останатите корисници, тој, тие поединости ги изнесува во посебна точка од извештајот без резерва. Тоа значи дека ревизорот се согласува дека финансиските извештаи потполно ги обелоденуваат фактите, но сака да скрене внимание на околностите што можат да влијаат на валидноста на претпоставките на кои се засноваат финансиските извештаи.

Од друга страна ревизорот може да изрази мислење со резерва кога ревизорот заклучува дека не може да изрази мислење без резерва, но кога ефектот на било какво несогласување со менаџментот или ограничување на делокругот не е толку материјално значаен или распространет да наметнува воздржаност од давање на мислење или негативно мислење. Мислење со резерва треба да се изрази со зборовите „освен за ефектите на прашањата,, за кои се однесува резервата. Мислењето со резерва подразбира дека финансиските извештаи освен за наведените неправилности и ограничувања се правилно прикажани и дека кореспондира со законите и општоприфатените сметководствени принципи.

4 Димитрова Јанка „Ревизија (теоретски и практични аспекти), Штип, 2013 година, стр. 103

5 Димитрова Јанка „Ревизија (теоретски и практични аспекти), Штип, 2013 година, стр. 108

6 Димитрова Јанка „Ревизија (теоретски и практични аспекти), Штип, 2013 година, стр. 112

Во тој контекст, потребно е да се истакне дека како фактори кои влијаат за изразување на мислење со резерва се следните:<sup>7</sup>

- дека финансиските извештаи наведуваат на погрешни заклучоци
- или се непотполни.

Четврт тип на мислење е воздржување од давање на мислење. Овој тип на мислење дава кога ревизорот не може да ги прифати ограничувањата кои што постоја во фазата на ревизија на финансиските извештаи. Имено ограничувањето на делокругот на работа на ревизорот од страна на деловниот субјект претставува значаен фактор кој влијае од воздржување на ревизорот од давање на мислење.

Притоа ревизорот не би прифатил ангажман за ревизија со кој е оневозможено исполнување на неговите законски прописи и обврски. Ограничувањето на делокругот може да биде наметнато од околностите (на пример кога временскиот распоред на наменување е таков што ревизорот не е во можност да присуствува на физичкиот попис на залихите). Тоа може, исто така, да се јави кога според мислењето на ревизорот сметководствените евиденции на деловниот субјект не се адекватни или кога ревизорот не е во можност да ја врши ревизиорската постапка сметана за пожелна. Во вакви околности, ревизорот треба да спроведе разумни алтернативни постапки за да добие достатен и соодветен ревизорски доказ како основа на мислењето без резерва.

Кога постои ограничување на делокругот на работа на ревизорот кое бара изразување на мислење со резерва или воздржување од давање на мислење, извештајот на ревизорот треба да го опише ограничувањето и да укаже на можните исправки на финансиските извештаи кои би можеле да бидат утврдени како неопходни доколку ограничувањето не постои. Значи воздржување од мислење не се однесува на заклучок на финансискиот извештај туку на условите на изведување на ревизијата. Имено, во текот на ревизијата може да се случи клиентот да му наметне на ревизорот ограничувања и рестрикции на пристапот на некои информации, па ревизорот е принуден да се откаже од давање на мислење. Притоа, карактеристично е да се напомене и тоа дека воздржување на ревизорот од давање на мислење во ревизорскиот извештај не смее да се користи како избегнување на негативно мислење. Овој вид на мислење се користи кога ревизорот не е во состојба да обезбеди соодветни ревизорски докази. Притоа потребно е да се напомене и тоа дека формулацијата од воздржување од давање на мислење, дава јасно до знаење дека не може да се даде мислење, јасно и коцизно се наведени сите неизвесни прашања.

- Ревизорот не може да формира мислење за некоја позиција на финансиските извештаи поради ограничување на обемот на ревизијата
- Ревизорот не се согласува со износите прикажани во билансот како последица на конзистентна примена на сметководствена политика и стандарди пропишани со закони и други прописи.

Како трет тип на мислење може да се истакне изразување на негативно мислење и тоа доколку наведените неусогласувања и недоследности станат фундаментални и доведат до неточност на финансиските извештаи. Притоа ревизорот мора да собере доволно докази за оправдување на таквото мислење. Негативното мислење кое ретко се јавува во ревизиорската практика, треба да се изрази кога ефектот од несугласувањето е толку материјално значајно и распространето во финансиските извештаи што ревизорот заклучува дека резерва во извештајот не одговара за да го обелодени фактот

#### **4.3 Околности што можат да доведат до мислење поинакво од мислењето без резерва**

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

- Ограничувања на делокругот на работа на ревизорот, што може да доведе до изразување со резерва или воздржување од изразување на мислење
- Доколку постои несогласување со раководството на деловниот субјект во врска со прифатливоста на избраните сметководствени политики, методот на нивна примена и прифатливоста на обелоденувањето на финансиски извештаи, што може да доведе до изразување на мислење со резерва или негативно мислење.

Материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи најчесто произлегува од:

*Соодветноста на сметководствените политики.* Материјално погрешно прикажувања произлегуваат кога избраните сметководствени политики не се конзистентни со применлива рамка на финансиско известување и кога финансиските извештаи не ги претставуваат основните трансакции и настани на начин на кој се постигнува објективно презентирање.

*Примена на сметководствени политики.* Материјално погрешно прикажување произлегува кога раководството не ги применува избраните сметководствени политики доследно на рамката за финансиско известување и како резултат на методот на примена на избраните сметководствени политики (пр. ненамерни грешки во примената).

*Соодветноста или адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи* не ги вклучуваат сите обелоденувања кои се задолжителни согласно применливата рамка на финансиско известување, кога изнесените

<sup>7</sup> Димитрова Јанка „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“, Штип, 2013 година, стр 113

обелоденувања во финансиските извештаи не се во согласност со применливата рамка на финансиско известување и кога финансиските извештаи не ги изнесуваат обелоденувањата кои се неопходни да се постигне објективно презентирање.

*Ограничувањата на делокругот на ревизијата или неможноста да се приберат dostatно соодветни ревизорски докази.* Доколку ревизорот смета дека дошло до ограничување на делокругот на работа која тој планирал да ја изврши при спроведувањето на ревизијата, тој треба да го опише ограничувањето. Ограничувањето може да доведе до искажување мислење со резерва или негативно мислење. Ревизорот не е во можност да прибави доволно ревизорски докази поради:

- околности кои се надвор од контрола на деловниот субјект (сметководствена евиденција на деловниот субјект може да биде уништена или запленете)
- околности кои се однесуваат на природата и временскиот распоред на работа на ревизорот.
- ограничувања кои се наметнати од раководството (раководството може да го спречува ревизорот да го набљудува физичкиот попис или да го спречува ревизорот да бара дополнителни конфирмации за одредени салда на сметки).

### **Заклучок**

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

Доколку постои ограничување во делокругот на ревизорска работа и несогласување со менаџментот во врска со прифаќање на одредени сметководствени политики и методот на нивна примена, ревизорот може да не биде во состојба да издаде мислење без резерва. Во вакви околности ревизорот изразува мислење кое се разликува од мислењето без резерва и е потребно во извештајот да се вклучи јасен опис на сите поделни причини.

### **Користена литература**

1. ACCA, *Forensic auditing (Relevant to ACCA Qualification Paper P7)*, 2015
2. Ацески, д-р Благоја, Трајкоски, д-р Бранко, *Интерна и екстерна ревизија*, Економски факултет, Прилеп, 2004
3. ACFE, *Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, 2012, Global Fraud Study*, 2013
4. ACFE, *CFE Code of Professional Standards Interpretation and Guidance*, 2013
5. Димитрова Јанка, Државна ревизија. Универзитет „Гоце Делчев“, Штип, Република Македонија, 2018
6. Димитрова Јанка, Интерна ревизија, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, 2017
7. Димитрова Јанка, Ревизија (теоретски и практични аспекти), Универзитет „Гоце Делчев“ Штип, 2015
8. Димитрова м-р Јанка, Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизација на капитал преку емисија на хартии од вредност, Докторска дисертација, Економски факултет, Прилеп, 2011.
9. Димитрова Јанка, Теоретско-методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементирањето на фундаменталните концепти на ревизијата, Магистерски труд, Економски факултет, Прилеп, 2005
10. Прајсвотерхаус Куперс Ревизија ДОО (PwC), Тврдења во врска со финансиските извештаи – 2016
11. Messier, F.W., Glover M.S., Prawitt F.D.: *Auditing Assurance, A Systematic Approach*, sixth edition, McGraw-Hill, Boston USA, 2008
12. Aleksic d-r Milanka: “Revizija i kontrola”, Banja Luka, 2012
13. Меѓународни ревизорски стандарди (Службен весник бр. 92 од 28.10.2005)
14. Напредна ревизија и уверување – ACCA, Шесто издание, јануари 2012 год.
15. Закон за ревизија
16. Меѓународни стандарди за ревизија на Меѓународната организација на сметководители (IFAC)
17. Меѓународни стандарди за финансиско известување (ICFI)
18. Tom Lee, *Corporate Audit Theory*, Chapman and Halt, London, 1993, p. 15.