

**РЕЦЕНЗИЈА**  
**НА РАКОПИСОТ СО НАСЛОВ „РЕВИЗИЈА (теоретски и практични аспекти)“**  
**(УЧЕБНИК) ОД АВТОРОТ ПРОФ. Д-Р ЈАНКА ДИМИТРОВА, ЕКОНОМСКИ**  
**ФАКУЛТЕТ, УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП**

Врз основа на одредбите од Статутот и Правилникот за единствените основи за остварување на издавачката дејност на Универзитетот „Гоце Делчев“ – Штип, како и Одлука бр. 1202-39/8 од 184-тата редовна седница на Наставно - научниот совет на Економскиот факултет, одржана на 7.2.2020 година, избрана е Рецензентска комисија во состав:

- д-р Оливера Ѓоргиева - Трајковска, вонреден професор, Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип,
- д-р Лилјана Конеска, редовен професор, Економски факултет, Европски Универзитет Скопје,

за изготвување на извештај - рецензија на приложениот ракопис со наслов „Ревизија (теоретски и практични аспекти)“ од авторот вонреден професор д-р Јанка Димитрова, наменет за студентите од прв циклусна студии при Економскиот факултет на Универзитетот „Гоце Делчев“ – Штип.

По прегледот на ракописот, Комисијата до Наставно - научниот совет на Економскиот факултет го поднесува следниов

**ИЗВЕШТАЈ**

**Општи податоци за ракописот**

Учебникот „РЕВИЗИЈА – теоретски и практични аспекти“ од проф. д-р Јанка Димитрова претставува континуирана заложба на авторот да ја оформи потребната литература од областа на ревизијата за студентите кои се соочуваат со проучување на прашања од оваа современа проблематика. Учебникот е подготвен за потребите на студентите од студиските програми: Сметководство и ревизија, Финанси, Бизнис економија и Менаџмент и претприемништво, на Економскиот факултет во Штип и таа ги содржи сите предвидени содржини што се опфатени во предметната програма Ревизија, застапена во трета академска година (VI семестар, во зависност од насоката), со неделен фонд на часови 6 (2+2+2).

**Значење на предметот кој се обработува во ракописот**

Основна цел на ракописот е да им понуди на студентите да се здобијат со знаења во врска со значењето, улогата и организацијата на ревизијата како научна дисциплина. Преку изучување на материјата, студентите ќе се запознаат со меѓународните стандарди за ревизија и кодексот на етика, значајни во развивање на аналитичка способност од страна на идните ревизори при оценка на вистинитоста и точноста на информациите презентирани во финансиските извештаи кои ги подготвува и објавува менаџментот на ентитетите кои се предмет на ревизија, како и детектирање на евентуалните злоупотреби и измами.

Материјалот опфатен во овој ракопис обработува теми кои на студентите им обезбедуваат знаења и познавања за: теоретско методолошките аспекти на ревизијата и за практичниот пристап при спроведување на ревизијата.

**Податоци за обем на ракописот.**

Проблематиката што е предмет на обработка е претставена во текст од вкупно 372 страници, од кои на 362 страници е претставен основниот текст, на 10 страници се сместени 150 релевантни библиографски единици, од монографски единици, периодични списанија, статии и интернет страници, во најголем дел странска литература што ги покрива подрачјата што се третираани во трудот. Наведените 64 фусноти му даваат посебна поткрепа на овој труд. Текстот во трудот е поткрепен со 19 илустрации и 18 табеларни прегледи. Трудот е пишуван во А4 формат со нормален проред, употребен е фонд Agiel, големина на буквите 11. Обемот на трудот и неговата содржина ги задоволува критериумите според бројот на часови и според одредбите од Правилникот за единствените основи за остварување на издавачката дејност на Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип.

**Податоци за постоење на сличен или ист наслов**

Трудот е напишан на оригинален начин и во него е опфатена комплексноста на проблематиката од областа на ревизијата. Ипокрај тоа што во нашата земја постои мал број и опфат на јавно презентирани литература од оваа област, сепак проблематиката разработена со оваа методологија и во овој обем е неопходна за студентите на Економскиот факултет и за студентите кои ги изучуваат сродните економски проблематики и други дисциплини. Може да се каже дека трудот претставува научен материјал со висок квалитет, кој може да се примени за стекнување на широки знаења од доменот на ревизијата, за студентите, за ентитетите (деловните субјекти) чии финансиски извештаи согласно законската регулатива треба да се ревидираат, за друштвата за ревизија, за постојните и идните ревизори и за пошироката јавност. Во таа смисла, учебникот претставува едукативен пишан стручен труд кој обработува ваква проблематика кај нас, приспособен на потребите за образование и едукација во областа на економските науки. Затоа сметаме дека овој учебник е особено значаен, како од теоретски, така и од практичен аспект за актуелните и идните професионалци кои се занимаваат со конкретната проблематика.

**Краток опис на содржината**

Имајќи ги предвид очекуваните трендови за развој на ревизорската професија и ревизијата како научна дисциплина, материјата на овој високошколски учебник е композиран во два дела, и тоа:

- **Прв дел** - Општ теоретски осврт за ревизијата и
- **Втор дел** – Спроведување на процесот на ревизијата, во кои се обработени и теоретските но и практичните аспекти на ревизијата како научна и апликативна дисциплина.

Првиот дел е со наслов **ОПШТ ТЕОРЕТСКИ ОСВРТ ЗА РЕВИЗИЈАТА** и во него се опфатени 6 тематски поглавја: *Поглавје 1.* – Теоретско – концептуална рамка на ревизијата, *Поглавје 2.* - Ревизорската професија во Република Северна Македонија, *Поглавје 3.* – Кодекс на етика на професионалните сметководители, *Поглавје 4.* – Меѓународни стандарди за ревизија и контрола на квалитет, *Поглавје 5.* – Одговорноста на ревизорите за спречување и откривање на измами во финансиските извештаи и *Поглавје 6.* – Улогата на професионалниот скептицизам во ревизијата на финансиските извештаи и неговата соодветна примена

Вториот дел е со наслов **СПРОВЕДУВАЊЕ НА ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈАТА** и во него се опфатени 9 тематски поглавја: *Поглавје 1.* – Фази во процесот на ревизијата, *Поглавје 2.* - Прифаќање/ Продолжување и планирање на ревизорски ангажман, *Поглавје 3.* – Анализирање и оценка на системот за интерна контрола, *Поглавје 4.* – Фундаментални концепти во ревизијата, *Поглавје 5.* – Методологија за примена на

независни тестови во ревизијата, *Поглавје 6.* – Користење на метод на примерок во ревизијата, *Поглавје 7.* – Работни документи, *Поглавје 8.* –Завршување на ревизијата и издавање извештај на независниот ревизор и видови ревизорско мислење за финасиските извештаи и *Поглавје 9.* – Теоретски основи и потреби од алоцирање на информациите од ревидираните финансиски извештаи

Пред да ги истакнеме нашите оценки за трудот, како и предлогот, најнапред во скратена форма ќе ја презентираме неговата содржина.

Во *првото поглавје* од учебникот се запознаваме со историскиот аспект и развој на ревизорската професија како и организација на ревизорската фела во Република Македонија. Развојот на ревизорската професија е тесно поврзан со развојот на сметководството. Постојат записи што укажуваат дека уште пред четири илјади години пред нашата ера, кај древните цивилизации на Блискиот Исток постоело чување на записите за организираното управување и работење, што се однесувале на трошоците, даноците и приходите. Ревизијата во Р. Македонија е пропишана согласно Законот за трговски друштва и е задолжителна за големите и средните трговци, финансиските институции, друштвата чии финансиски извештаи котираат на берза, како и друштвата кои подготвуваат консолидирани финансиски извештаи. Класификацијата на ревизорите и видовите ревизорски услуги е извршена со цел да се осознаат сите аспекти на ревизорската професија чија основна цел е да издаде компетентно ревизорско мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските информации презентирани во ревидираните финансиски извештаи. Токму затоа авторот ги презентира и класифицира сите видови ревизија (според предметот на испитување, според органот кој ја спроведува, според подрачјето кое се испитува), сите видови ревизори (екстерни, интерни, државни и судски) и сите видови ревизорски услуги (атестирачки и неатестирачки).

*Второто поглавје* од првиот дел е посветено на ревизорската Професија во Република Северна Македонија, преку претставување на Институционалната и законската рамка и како и контролните механизми за унапредување и надзор на ревизорската професија.

Кодексот на етика на професионалните сметководители е разработен во *третото поглавје*. Овде се опфатени трите дела односно: Дел А - Општа примена на кодексот, Дел Б - Професионални сметководители во јавната практика и Дел В - Професионални сметководители во деловното работење, каде што посебен акцент е ставен на принципите кои треба да ги почитува професионалниот сметководител: интегритет, објективност, независност и стручност и професионална компетентност и должно внимание.

*Поглавје 4.* е посветено на Меѓународни стандарди за ревизија и контрола на квалитет. Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) треба да се применат при ревизија на историски финансиски информации. МСР се напишани во контекст на ревизија на финансиски извештаи извршена од страна на независниот ревизор. Тие треба да се адаптираат на посебните случаи кога се користат за ревизија на други финансиски информации.

Меѓународните стандарди за контрола на квалитет (МСКК) се напишани за да можат да се применат во фирмите за сите нивни услуги кои потпаѓаат под Стандарди на Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМСРУ) за ангажмани. Овластувањето на МСКК се дадени во воведот на МСКК.

Меѓународни стандарди за ангажмани за проверка (МСАП) треба да се применат при проверка на историските финансиски информации.

Меѓународни стандарди за ангажмани за уверување (МСАУ) треба да применат во ангажмани за уверување каде предмет на ангажманот не се ревизија или проверка на историски финансиски информации.

Меѓународни стандарди за поврзани услуги (МСПУ) треба да се применат на

ангажман на компилација, ангажман за извршување на договорени постапки и останати ангажмани за поврзани услуги кои се специфицирани од Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМСРУ).

Одговорноста на ревизорите за спречување и откривање на измами во финансиските извештаи е голема поради јазот во очекувањата ревизорот да ги открие сите пропусти, грешки проневери и измами и крајби. Токму затоа во **Поглавје 5.** е направен осврт на карактеристиките на измамата и видови на измами кои предизвикуваат погрешни прикажувања во финансиските извештаи и е потенцирана одговорноста на оние кои се одговорни за управувањето и на менаџментот како и одговорност на ревизорот за откривање на материјално погрешно прикажување коешто е резултат на измама

**Поглавје 6.** е со наслов Улогата на професионалниот скептицизам во ревизијата на финансиските извештаи и неговата соодветна примена. Овде е направено поимно определување и перспективи и соодветна примена на професионалниот скептицизам. Идентификувани се заканите и потенцијалните можности за унапредување на примената на професионалниот скептицизам на ниво на поединечен ревизор, на ниво на тим на ангажман, на ниво на ревизорска фирма односно на ниво на ревизорска професија.

Содржината на 9-те тематски поглавјата од вториот дел на овој учебник со наслов **СПРОВЕДУВАЊЕ НА ПРОЦЕСОТ НА РЕВИЗИЈАТА** ја презентираме подолу.

Во **Поглавје 1.** – Фази во процесот на ревизијата, идентификувани се клучните фази од процесот на ревизијата како:

- прифаќање, планирање и креирање на ревизорски пристап
- спроведување на аналитички постапки и тестови на поединости на салда и трансакции,
- спроведување на аналитички постапки и тестови на поединости на салда и трансакции (суштински постапки) и
- комплетирање на ревизијата и публикување на ревизорскиот извештај

Даден пример на писмо за ревизорско ангажирање и договор за вршење на ревизија и се наведува можноста од ангажирање на компетентни експерти од соодветна област и посочување на истите во ревизорскиот извештај.

Самиот насловот на **Поглавје 2.** - Прифаќање / Продолжување и планирање на ревизорски ангажман, укажува дека за да се прифати или продолжи еден ревизорски ангажман треба да се идентификуваат значајните ризици со кои може да се соочи ревизорот во фазите на спроведување на ревизијата, и затоа истата треба прецизно да се планира за да се обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ кој ќе биде основа за ревизорското мислење.

Од воспоставените интерни контроли кај ентитетот кој е предмет на ревизија, во голема мера зависат ревизорските постапки при спроведувањето на ревизорскиот ангажман. Токму затоа ревизорот врши проценка на сметководствениот систем, организациските и сметководствените контролни системи како и проценка на контролното опкружување и истото е опфатено во **Поглавје 3.** – Анализирање и оценка на системот за интерна контрола,

Во **Поглавје 4.** – Фундаментални концепти во ревизијата, Авторот д-р Јанка Димитрова, истакнува дека за спроведување на брза, ефикасна и ефективна ревизија на финансиските извештаи на деловните ентитети во голема мера е условено од разбирањето и имплементирањето на трите фундаментални концепти на ревизијата: концептот на материјалност – значјност, концептот на ревизорски ризик и концептот на ревизорски доказ. Утврденото ниво на материјалност-значјност и ревизорскиот ризик влијаат врз

видот и обемот на ревизорските активности кои ќе бидат превземани за обезбедување на релевантни докази врз основа на кои ревизорот ќе го аргументира своето мислење во извештајот за извршената ревизија. Од правилното комбинирање и имплементирање на фундаменталните концепти зависи квалитетот на спроведената ревизија.

Според Комитетот за Меѓународни сметководствени стандарди, во Рамката за изготвување и презентација на финансиските извештаи **“Информацијата е материјално значајна доколку нејзиното изоставање 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 изоставање или погрешно прикажување. Значајноста повеќе претставува праг или точка на пресек, отколку примарна квалитативна карактеристика, којашто информацијата мора да ја поседува како корисна.

Трите фундаментални концепти во ревизијата - материјалноста, ревизорскиот ризик и ревизорскиот доказ, во трудот се обработени според редоследот по кој ревизорот пристапува при нивното разгледување, утврдување и прибавување при вршењето на ревизијата. Имено ревизорот најпрвин го утврдува степенот (нивото) на материјалноста (значајноста), потоа следува оценката на ревизорскиот ризик, за на крајот, врз основа на акумулираните сознанија, со поголем степен на сигурност да го определи квантитетот и квалитетот на потребните ревизорски докази.

При поединечното расветлување на клучните аспекти на трите фундаментални концепти во ревизијата, авторот индиректно ја прикажува и нивната корелативна поврзаност. Постои обратно пропорционален однос помеѓу материјалноста и ревизорскиот ризик, кој ревизорот секогаш го има во предвид при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки при прибавувањето на достатен и соодветен ревизорски доказ.

Без оглед на можните модалитети кои ревизорот ги има на располагање во комбинирањето на ефектите од трите фундаментални концепти на ревизијата, пожелно е неговата приоритетна цел, во овој чекор од процесот на ревизијата, да биде фокусирана на изборот на оптимална комбинација што подразбира најмал ревизорски ризик, најмали материјално значајни пропусти во презентирањето на податоците и задоволителен (во квантитативна и квалитативна смисла) обем на релевантен доказен материјал. Притоа посебно е истакнато дека нетреба да се изгуби од предвид фактот дека ревизорот, имајќи ги во предвид спецификите на дејноста во која работи секој клиент, ќе изврши поединечно анализирање на концептот на материјалност, ревизорскиот ризик и ревизорскиот доказ за да го утврди оптималното ниво на истите, за да се изрази најсоодветно мислење за финансиските извештаи.

На методологијата за примена на независни тестови во ревизијата авторот го посветил **нетото поглавје во учебникот**. За да се прибере доволно компетентен и релевантен доказен материјал за оформување и изразување на објективно, независно и аргументирано мислење, ревизорот користи бројни постапки кои во основа се сведуваат на тестови на ревизија. Селектирањето на тестовите за ревизија се смета за последен и најкритичен чекор од ревизијата со кој се заокружува планот и програмата за конкретен ревизорски ангажман. Тестовите за ревизија се спроведуваат напоредно со другите постапки за селектирање на примерокот, за дефинирање на видот на тестирањето и за екстраполирањето на резултатите од тестирањето на целата популација на документи.

Врз основа на своето професионално расудување, ревизорот одлучува како ќе го собере потребниот доказ за да се докаже одредено тврдење. МРС не содржат конкретни постапки за постигнување на оваа цел, туку само ги определуваат видовите на тестови коишто можат да се применат при собирањето на потребниот доказ. Видовите докази и постапките за нивно добивање можат да се класифицираат соодветно со намерата за која што доказот се собира. Во тој поглед, постапките за собирање на ревизорски докази се делат на две главни групи, и тоа:



1. Тестови на контрола и
2. Независни (суштински ) тестови или постапки кои што со цел за што по целосно претставување авторот ги разработил во детали и од сите аспекти.

Во **Поглавје 6.** – Користење на метод на примерок во ревизијата, авторот истакнува дека доволноста на доказите претставува количина докази која е потребна за ревизорот да добие разумно уверување дека ревидираниот систем за внатрешна контрола не содржи значајни слабости. Ревизорската професија прифаќа дека апсолутна сигурност не може да се постигне. При повеќето ревизии потребното ниво на уверување се добива од повеќе ревизорски процедури, вклучувајќи ги оценката на контролите и изборот и испитувањето на примероци.

Ревизорските тестови може да се прават со различни техники и ревизорот може да ги примени таквите тестови на сите податоци (100% тестирање). Ова може да одземе многу време и да чини многу. Како алтернатива ревизорот може да донесе заклучоци за сите податоци преку тестирање на репрезентативни примероци избрани од податоците. Оваа процедура се нарекува „земање на ревизорски примероци“.

За секоја ревизорска постапка, ревизорот составува работни документи кои ги архивира во перманентно и тековно досие. Работните документи и докази треба да бидат уредно и професионално подготвени бидејќи тие се основа за продолжување на ревизорскиот ангажман а и за презентирање на контролорите на квалитет. Токму на овој сегмент од ревизијата е посветено **Поглавје 7.** – Работни документи,

Во **Поглавје 8.** –Завршување на ревизијата и издавање извештај на независниот ревизор и видови ревизорско мислење за финасиските извештаи, д-р Димитрова истакнува дека ревизорот треба да ги провери и процени заклучоците извлечени од добиениот ревизорски доказ, како основа за изразување на мислење за финансиските извештаи. Оваа проверка и проценка вклучува разгледување на тоа дали финансиските извештаи се изготвени во согласност со прифатливата рамка за финансиско известување, без оглед дали тоа се Меѓународните сметководствени стандарди (МСС) или важечките национални стандарди или практика. Исто така, може да биде неопходно да се разгледа дали финансиските извештаи се придржуваат кон одредбите по статутот.

Ревизорскиот извештај треба да содржи јасно изразено писмено мислење за финансиските извештаи како целина да ги содржи сите пропишани елементи (наслов; име на корисникот; почетен или воведен пасус; идентификација на финансиските извештаи подложни на ревизија; изјава за одговорноста на менаџментот на ентитетот и за одговорноста на ревизорот; пасус за делокруг; пасус со мислење кое изразува мислење за финансиските извештаи; датум на извештајот; адреса на ревизорот; ипотпис на ревизорот). Степен на воедначеност на формата и содржината на ревизорскиот извештај е пожелен поради тоа што му олеснува на корисникот да го разбере извештајот и да се идентификуваат невообичаени околности и нивна појава. Овде авторот ги обработил сите видови ревизорско мислење (безусловно – безрезервно мислење, мислење со нагласување на одредено прашање, мислење со резерва, негативно мислење и воздржување од давање мислење), при што е даден практичен пример на сите видови мислење.

**Поглавје 9.** е посветено на Теоретските основи и потреби од алоцирање на информациите од ревидираните финансиски извештаи. Финансиските извештаи мора да се во согласност со сите применливи МСФИ и интерпретации. Финансиското известување треба да обезбеди корисни информации за сегашните и потенцијалните инвеститори, доверителите и за другите корисници, потребни за донесување на рационални одлуки за

инвестирање, кредитирање или слични одлуки. Информациите треба да бидат разбирливи за тие што имаат прифатливо разбирање на деловните и на економските активности и кои сакаат да ги проучат информациите со прифатлива анализа.

Авторот нагласува дека надворешните корисници немаат можност за добивање на целосни информации за работењето на деловните субјекти. Тие се потпираат на финансиските извештаи. Токму затоа, во финансиските извештаи треба да се обелоденат сите информации кои се корисни за донесување одлуки за инвестирање и кредитирање бидејќи корисниците на финансиските извештаи ги користат нив за да донесат некоја одлука. Инвеститорите се првите и најчувствителните корисници, затоа што тие се главни носители на ризик и ако финансиските извештаи ги задоволуваат нивните интереси, значи дека тие ќе бидат соодветни и за другите корисници.

Финансиските извештаи не можат да ги обезбедат сите информации потребни за донесување одлуки. Тие се однесуваат на минатото, а одлуките на иднината. Тие обезбедуваат само ограничен износ на нефинансиски информации. Сепак, финансиските извештаи од општ вид содржат информации кои се заеднички за сите корисници. Корисниците на финансиски извештаи ги вклучуваат постојните и потенцијалните вложувачи, вработените, работодавателите, добавувачите и другите доверители, купувачите, владата и нејзините агенции и јавноста, со еден збор наречени стеикхолдери. Тие ги користат финансиските извештаи со цел да задоволат некои од своите различни потреби за информации. Овде д-р Димитрова ги презентирала сите корисници на ревидираните финансиски извештаи и интересот и потребата од информациите кои ги содржат финансиските извештаи.

### ЗАКЛУЧОК

Учебникот **РЕВИЗИЈА (теоретски и практични аспекти)** од професор д-р Јанка Димитрова е систематски и логички подреден на современ начин. Во двата дела (тематски целини) се прикажани карактеристиките, значењето и актуелноста на ревизијата како важна научна дисциплина. Материјата е презентирана со јасен, студиозен, стручно методолошки пристап и низ бројни практични примери. Поради ваквиот стил и модел на презентираниот материјал студентите ќе можат без тешкотија да ја совладаат оваа материја. Трудот е поткрепен со бројни документарни табеларни прегледи и графикони, како основа на анализите, истражувањата и констатациите по клучните прашања содржани во трудот. Тие истотака претставуваат аргументација и одговор на бројните прашања за улогата, значењето и перспективата на ревизијата како научна дисциплина.

Трудот заслужува внимание поради неговата актуелност и методолошки пристап во истражувањето, кој може да се оцени како интегрален, целисходен и исцрпен според широчината на опфатот на спроведените истражувања и информации. Сметаме дека овој труд ќе предизвика голем интерес кај нашата јавност, ќе им овозможи на студентите од економските и сродни научни дисциплини да се стекнат со потребните знаења за оваа област, а ќе даде придонес и во научната и стручната јавност и затоа со големо задоволство препорачуваме да биде објавен.

**Врз основа на изнесеното, имаме особена чест на Научно - наставниот совет на Економскиот факултет во Штип да му предложиме овој учебник со наслов „РЕВИЗИЈА (теоретски и практични аспекти)” од професор д-р Јанка Димитрова да го одобри за издавање.**

### РЕЦЕНЗЕНТСКА КОМИСИЈА

Д-р Оливера Ѓоргиева - Трајковска – вонреден професор  
Д-р Лилјана Конеска – редовен професор