

УНИВЕРЗИТЕТ „СВ. КИРИЛ И МЕТОДИЈ“  
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ - СКОПЈЕ



ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ  
ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО  
КОСОВО

---

М-Р БЕКИМ БЕРИША

ДОКТОРСКА ДИСЕРТАЦИЈА

КАНДИДАТ:  
М-Р БЕКИМ БЕРИША

МЕНТОР:  
ПРОФ. Д-Р ЗОРИЦА БОЖИНОВСКА-ЛАЗАРЕВСКА

СКОПЈЕ, 2012 ГОДИНА

## АПСТРАКТ

Оваа студија ја опишува важноста на независната екстерна ревизија и нејзиниот придонес за зголемувањето на квалитетот на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност (ДОО) во период од 2004 – 2008 година во Косово. Во теоретската рамка на студијата, регуларноста на ревизијата на финансиските извештаи е осмислена како причински фактор за квалитетот на финансиските извештаи, изразен преку формата на ревизорското мислење за ревидираните финансиските извештаи.

Емпириската основа на студијата се заснова врз податоци собрани од сите лиценцирани ревизори во Косово, кои имаат вршено финансиски ревизии кај ДОО во Косово, во периодот 2004-2008 година. Користена е компаративната метода за утврдување на разликите во квалитетот на финансиските извештаи на ДОО коишто за првпат вршат ревизија на своите финансиски извештаи, во споредба со ДОО коишто имаат вршено ревизија на своите финансиски извештаи во период подолг од една година, класифицирајќи ги нив според видот на дејноста, годишниот обрт и бројот на вработените. Методите и постапките за собирање и анализирање на потребни информации, ние се користи анкети. Имајќи предвид дека нашето истражување се заснова врз анализа квантитативните вредности на независните варијабли – видот на мислење и препораките, содржани во рамки на ревизорскиот извештај и извештајот за менаџментот (извештај во слободна форма), со цел да се обезбеди квалитет на податоците, ние ја имаме применето методата на критични инциденти - МКИ. Користењето на МКИ овозможи проширување на бројот на области поврзани со влијанието на соодветните фактори врз квалитетот на финансиските извештаи. Идентификуваните области овозможија солидна основа за утврдување две основни димензии за оценување на квалитетот на финансиските извештаи преку споредба – видот на мислењето и препораките.

Ние собравме вкупно 117 критични случаи коишто беа разгледувани и класифицирани во дванаесет области на зависни варијабли (димензии што влијаат врз квалитетот на финансиските извештаи) и две области коишто се однесуваат на

независната варијабла (видот на ревизорското мислење и препораките на ревизорот).

**Клучни зборови:** екстерна ревизија, влијание на ревизијата врз квалитетот, корпоративно управување.

## ABSTRACT

This paper describes the importance of the external audit and its contribution on increase the quality of financial statements of limited liability companies (LLC) for the period 2004 – 2008 in Kosovo.

In the theoretical framework of the study, regularity on audit of financial statements is designed to be a causal factor for the quality of financial statements, expressed through the types of audit opinions on the audited financial statements.

Empirical basis of the study is based on data collected from all licensed auditors in Kosovo, who have performed financial audits in Kosovo LLC's, in the period 2004-2008. Comparative method was used to determine differences in the quality of financial statements LLC's which audited of its financial statements for the first time, compared with the LLC's that have performed the audit of its financial statements for a period longer than one year, classifying them according to the type of activity, annual turnover and number of employees.

Methods and procedures for collecting and analyzing necessary information, we used surveys. Having that our research is based on analysis quantitative values of the independent variables, type of opinion and recommendations, contained within the audit report and management report, aimed to ensure quality of the data, we have utilized the Critical Incident Technique (CIT). Using CIT it was possible expanding the number of areas related to the impact of the relevant factors on the quality of financial statements. Identified areas provided a solid foundation for establish two basic dimensions for evaluating quality of financial reporting through comparison - type of opinion and recommendations.

We collected a total of 117 critical cases that were reviewed and classified into twelve areas dependent variables (dimensions that affect the quality financial statements) and two areas that are related to the independent variable (type audit opinion and recommendations of the auditor).

**Keywords:** external audit, audit impact on quality, corporate governance.

## СОДРЖИНА

АПСТРАКТ .....	i
ПРЕДГОВОР .....	iv
ГЛАВА I: ВОВЕД .....	1
ГЛАВА II: ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО КОСОВО .....	7
2.1 Организирање на сметководството во Косово .....	8
2.1.1 Сметководствена професија во Косово во периодот пред 1999 .....	10
2.1.2 Сметководствена професија во Косово во периодот по 1999 година .....	14
2.1.3 Деловни организации коишто треба да подготвуваат финансиски извештаи .	16
2.1.3.1 Деловни организации коишто подлежат на финансиска контрола .....	17
2.1.3.2 Карактеристики на дуалниот систем на финансиско известување .....	18
2.1.4 Идентификација на промените .....	23
2.1.5 Расходи на данок на добивка .....	23
2.2 Сметководствените стандарди во Косово .....	24
2.2.1 Концепциска рамка .....	28
2.2.2 Цели на финансиските извештаи .....	28
2.2.3 Квалитативни карактеристики на информациите содржани во финансиските извештаи .....	30
2.3. Подготвување на финансиските извештаи кај претпријатијата во Косово .....	36
2.4 Карактеристики на финансиските извештаи .....	37
2.5 Контрола на квалитетот на финансиските извештаи .....	42
ГЛАВА III: ЕКСТЕРНА РЕВИЗИЈА .....	43
3.1. Поим за екстерната ревизија .....	44
3.1.1 Краток преглед на историјата и развојот на Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) .....	50
3.1.2 Финансиска ревизија .....	52
3.1.3 Цел на ревизијата .....	52
3.1.4 Екстерен ревизор .....	53

3.1.5	Професионална регулатива во ревизорската професија .....	55
3.2.	Екстерната ревизија како професија во Косово .....	58
3.3.	Функционирањето на екстерната ревизија во Косово .....	61
3.4	Ревизија на финансиските извештаи на претпријатијата во Косово .....	62
3.5	Придобивки од ревизијата на финансиските извештаи.....	64
3.5.1	Кои се придобивките од ревизијата на финансиските извештаи? .....	65
3.6	Примена на стандардите за екстерната ревизија на Косово .....	66

## ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ..... 68

4.1.	Вовед .....	69
4.2.	Друштво со ограничена одговорност (ДОО).....	75
4.3.	Корпоративно управување .....	79
4.4.	Одборот на директори и одборот за ревизија .....	86
4.4.1	Одбор за ревизија.....	89
4.4.2	Состав на одборот за ревизија .....	91
4.4.3	Одговорности на одборот за ревизија.....	92
4.4.4	Улогата во надзорот над финансиското известување и сметководството .....	93
4.5	Интерна ревизија.....	94
4.5.1	Активности на интерната ревизија.....	99
4.6.	Екстерна ревизија.....	103
4.6.1.	Избор на ревизор и прифаќање на клиентот .....	103
4.6.2.	Влијанието на ревизорскиот надомест врз квалитетот на ревизијата .....	105
4.6.3.	Ревизорското мислење и процесот на ревизија .....	107
4.6.4	Подготвување на ревизорскиот извештај .....	110
4.6.4.1	Ревизорски извештај .....	111
4.6.4.2	Форма на мислење .....	112
4.6.4.3	Мислење без резерва .....	112
4.6.4.4	Мислење со резерва .....	118
4.6.4.5	Неповолно мислење.....	120
4.6.4.6	Воздржување од давање мислење .....	121

ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВО.....	124
5.1. Собирање на податоците за целта на истражувањето.....	125
5.2 Теоретска рамка на истражувањето.....	127
5.3 Формулирање хипотези.....	128
5.4 Мислењето на ревизорот како независна варијабла.....	129
5.5 Препораките како независна варијабла.....	130
5.6 Анализа.....	132
5.6.1 Краток преглед на студијата за екстерната ревизија.....	132
5.7. Заклучоци од истражувањето во врска со влијанието на екстерната ревизија врз квалитетот на финансиските извештаи.....	132
5.7.1. Според видот на мислењето.....	132
5.7.2. Според препораките.....	135
5.7.3 Зависни варијабли (димензии коишто влијаат врз квалитетот на финансиските извештаи).....	137
5.8. Приказ на резултатите.....	153
5.8.1. Според видот на мислењето.....	153
5.8.2. Според препораките.....	154
ГЛАВА VI: ЗАКЛУЧОЦИ ОД СПРОВЕДЕНОТО ИСТРАЖУВАЊЕ.....	155
6.1. Препораки за идни истражувања на ревизијата.....	156
6.2. Препораки за идни истражувања во врска со улогата на одборот на директорите во изборот на ревизорот.....	157
ЛИТЕРАТУРА.....	159
АНКЕТЕН ПРАШАЛНИК.....	168

Целта на оваа студија/дисертација е да се даде опис на важноста на екстерната финансиска ревизија како дел од надворешната контрола и нејзиното влијание врз квалитетот на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност (ДОО) во Косово.

Теоретската рамка на трудот содржи податоци околу историскиот развој на сметководствениот систем во Косово, особеностите на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност во Косово, значајноста на екстерната ревизија на финансиските извештаи во откривањето на финансиските манипулации на корпорациите, важноста на достоинственото професионално делување на ревизорите, значењето на корпоративното управување на друштвата со ограничена одговорност и неговото влијание врз квалитетот на ревизијата.

Во теоретската рамка на студијата, регуларноста на ревизијата на финансиските извештаи е осмислена како причински фактор за квалитетот на финансиските извештаи, изразен преку формата на ревизорското мислење за ревидираните финансиските извештаи.

Емпириската основа на студијата се заснова врз податоци собрани од сите лиценцирани ревизори во Косово, кои имаат вршено финансиски ревизии кај ДОО во Косово, во периодот 2004-2008 година.

Компаративната метода е користена за утврдување на разликите во квалитетот на финансиските извештаи на ДОО коишто за првпат вршат ревизија на своите финансиски извештаи, во споредба со ДОО коишто имаат вршено ревизија на своите финансиски извештаи во период подолг од една година, класифицирајќи ги нив според видот на дејноста, годишниот обрт и бројот на вработените.

Статистичката обработка на податоците е вршена со статистичкиот софтвер СПСС којшто овозможува донесување логички заклучоци како резултат на спроведеното истражување.

Емпириското истражување ќе докаже дека, колку што се поредовни ревизиите на финансиските извештаи на ДОО, толку повеќе се подобрува видот на мислењето, се намалува бројот на препораките за коригирање на финансиските



извештаи и се зголемува довербата на надворешните ревизори во веродостојноста на финансиските извештаи. Значи, редовната ревизија на финансиските извештаи на ДОО во Косово, како еден од показателите на квалитетот на финансиските извештаи, ги зголемува можностите за добивање ревизорско мислење без резерва за финансиските извештаи, го намалува бројот на препораките за коригирање на финансиските извештаи и на овој начин, го зголемува нивото на веродостојност на финансиските извештаи, па оттука произлегува дека „квалитетот“ на финансиските извештаи зависи и од редовноста на вршењето на екстерната ревизија.

Заклучоците од истражувањето ќе бидат особено значајни за претпријатијата, професионалните и државните институции, како и за академските институции од областа на сметководството во Косово и пошироко.

**Сопствениците/акционерите** сакаат да ја дознаат позицијата и остварувањата на претпријатието од менаџерите, бидејќи одржливата позиција и добрите остварувања им овозможуваат на менаџерите да ги задржат своите позиции.

**Банките** ги засноваат своите одлуки за одобрување кредити за дозволено пречекорување (overdraft) врз ревидираните финансиски извештаи.

**Државните институции** сакаат да бидат сигурни дека претпријатијата ја прикажуваат својата реална состојба вистински и објективно, што им овозможува соодветно собирање даноци со цел да ги осмислат даночните и социјалните политики, да обезбедат статистички евиденции и др.

**Професионалните институции** градат стандарди за контрола на квалитетот, применуваат процедури на контрола на квалитетот на ревизорите и ревизорските куќи.

**Академските институции** ги хармонизираат своите студиски програми со најдобрите практики на извршување ревизија во ДОО, преку анализа на практични случаи и создавање теории врз нивна основа.

Овој труд претставува прва студија на влијанието на редовната екстерна ревизија на финансиските извештаи врз квалитетот на финансиските извештаи на ДОО во Косово и, како таков, е оригинален во својата целовитост. Овој труд претставува теоретски и практичен придонес од областа на ревизијата.

# ГЛАВА I

ВОВЕД

Оваа студија ја опишува важноста на независната екстерна ревизија и нејзиниот придонес за зголемувањето на квалитетот на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност (ДОО) во Косово.

Актуелно, забележливи се значајни промени коишто еволуираат во правец на создавање модерни претпријатија што се хармонизирани со промените предизвикани од глобализирањето на пазарот, интернационализацијата на бизнисот, развојот на информатичките технологии и особено конкурентското економско окружување. За да можат да се соочат со сите овие промени со цел да бидат активни учесници на пазарот, за друштвата со ограничена одговорност во Косово, несомнено, од круцијална важност е да се унифицира финансискиот систем, а со тоа и да се зголеми довербата во финансиските извештаи врз чија основа бројните корисници ги носат своите деловни одлуки. При развивањето на деловната активност на глобалниот пазар треба да се применат унифицирани критериуми и стандарди како од аспект на методологијата на составување на финансиските извештаи, јазикот на електронското комуницирање во бизнисот и финансиските податоци – JEKБ, така и во правец на унифицирање на стандардите на финансиско известување, за да се достигне соодветно ниво на доверба во финансиските извештаи и да се олесни пристапот кон значајните финансиски информации и нивната размена. Ова треба да се оствари имајќи предвид дека стандардите за финансиско известување засновани врз Меѓународните сметководствени стандарди им овозможуваат на инвеститорите, сопствениците, кредиторите и другите заинтересирани страни, да ги обезбедат потребните информации за состојбата и финансиската успешност на нивните инвестиции, капиталот чии сопственици можат да бидат, или за состојбата и подготвеноста на еден клиент од Косово за создавање доволно приходи за исплата на фактури за добра или услуги, за остварувањето добивка доколку одлучат да го инвестираат нивниот капитал и сл.

Последните истражувања (Healy и Palepu, 2001; Bushman и Smith, 2001; Lambert, Leuz и Verrecchia, 2005) укажуваат дека проширеното финансиско

известување може да има значајни економски влијанија врз ефикасноста на инвестициите. Меѓутоа, и покрај теоретската оправданост на постоењето на ваквите врски, сепак тие не се потврдени со емпириски анализи и истражувања. Според Rodrigo S. Verdi (2006), зголемениот квалитет на финансиското известување може да ја подобри ефективноста на инвестициите со намалување на асиметричноста на информациите на два начина: (1) со намалување на асиметричноста на информациите меѓу претпријатието и инвеститорот, со што се придонесува за намалување на цената при собирањето на фондовите и (2) со намалување на асиметричноста на информациите меѓу инвеститорите и менаџерите, со што се придонесува кон намалување на цената за надзор на менаџерите од страна на акционерите. Оттука, произлегува дека зголемувањето на доверливоста на финансиските извештаи е од клучна важност. Тргувам од поставката дека зголемувањето на нивото на доверливост на финансиските извештаи се достигнува со зголемување на квалитетот на финансиските извештаи.

Постојаните интеракции со случувањата како надвор, така и во рамки на претпријатието, се причина за анализа на односите и важноста на квалитетот на финансиските извештаи. Како појдовна точка при оваа анализа се факторите коишто влијаат врз менаџерското одлучување.

За да бидат сигурни во своите одлуки, менаџментот и сите останати кои се дел од донесувањето на значајните одлуки во претпријатието сакаат да го зголемат нивото на веродостојност на финансиските извештаи на претпријатието.

Една од основните функции на корпоративното управување е обезбедувањето квалитет на процесот на финансиско известување. Levitt (1999) при еден состанок на Одборот на директори има изјавено „никогаш порано врската меѓу директорите на претпријатието и системот на финансиско известување не била толку значајна“.

Иако општо прифатено е дека „доброто“ корпоративно управување придонесува за унапредување на финансиското известување, постојат несогласувања околу елементите коишто го сочинуваат „квалитетот на финансиското известување“. Во САД се истакнува дека иако БРЦ (Blue Ribbon Committee) (1999) и Актот на Сарбанес-Оксли (2002) наметнуваат барање ревизорите и да ги коментираат финансиските извештаи, сепак поимот за квалитет на финансиското известување останува неразјаснет. Jonas и Blanchet (2000) сметаат

дека ревизорите, членовите на одборот за ревизија и менаџментот вложуваат труд за да утврдат точна дефиниција за „квалитетот на финансиското известување“.

Оттука произлегува дека во мозаикот на ДОО, клучна улога игра екстерната ревизија на финансиските извештаи како еден од факторите којшто ги уверува доносителите на одлуки дека финансиските извештаи не содржат материјално погрешни прикажувања и даваат вистинска и објективна слика за финансиската состојба на друштвата со ограничена одговорност.

Барањето квалитет е врежано во свеста на човековиот род, што би значело дека квалитетот има долга историја и неговото значење има претрпено промени со текот на времето. Сосема е логично квалитетот, како поим, да се поврзе со техничките карактеристики и особини на материјалните добра коишто служат за задоволување на барањата на корисниците, купувачите односно потребите на пазарот.

Современиот пристап кон поимот квалитет подразбира мултидимезионалност, односно анализа на квалитетот како од аспект на многуте карактеристики, така и од аспект на разновидноста на барањата на потрошувачите. Заради наведеното, квалитетот треба да се анализира во перспектива. Затоа, и концепцијата на квалитет на финансиските извештаи тргнува од мултидимензионалноста на карактеристиките на нивните корисници.

Најзначајните димензии на квалитетот на финансиските извештаи произлегуваат од содржината (материјалноста), како степен на квалитет заснован врз доверливоста на финансиските извештаи со разновидни информации за потребите на новите корисници.

- а) Од аспект на содржината, квалитетот на финансиските извештаи може да се утврди според:
  - Релевантноста и
  - Веродостојноста

*Релевантноста* како димензија на квалитетот се отсликува како влијание, целовитост на финансиските извештаи за деловни одлуки заради нивните атрибути, предвидливоста и точноста. Финансиските извештаи коишто не се користат конкретно за поддршка на деловното одлучување се незначајни.

*Веродостојноста* е многу значајна општа карактеристика на квалитетот. Оваа димензија наметнува барање финансиските извештаи со соодветна содржина на информации да бидат прочистени од грешки и влијанија. Ова практично подразбира дека финансиските извештаи треба да се подготвуваат со крајна внимателност со почитување на соодветната процедура и мора да бидат неутрални.

б) Од аспект на прикажувањето и обелоденувањето, квалитетот на финансиските извештаи може да се верификува и да се следи според:

- Споредливоста и
- Разбирливоста.

*Споредливоста* како карактеристика на квалитетот се утврдува со конзистентноста при обелоденувањето на финансиските извештаи, независно од разновидноста на корисниците.

*Разбирливоста* подразбира две димензии на квалитетот на финансиските извештаи – соодветна агрегација и класификација според комуникативните вештини на корисниците, способноста на корисниците да ги разберат и да ги користат финансиските извештаи при деловното одлучување.

в) Од аспект на пречките, односно ограничувањата при утврдувањето на квалитетот на финансиските извештаи може да стане збор за:

- Благовременоста и
- Рационализирањето.

*Благовременоста* како показател на квалитетот се анализира од аспект на навремената подготовка и прикажување на финансиските извештаи коишто се наменети пред сè за менаџерите на претпријатието.

*Рационализирањето* се однесува на фактот дека квалитетот на финансиските извештаи може да зависи од односите меѓу приходите и расходите.<sup>1</sup>

Општата рамка на квалитетот на финансиските извештаи и сопствената контрола на нивниот квалитет претставува еден вид гаранција за одлучувачите (Malinić 2006).

Оттука, утврдувањето на аспектите коишто се однесуваат на зголемувањето на веродостојноста на финансиските извештаи и потпирањето на носителите на одлуки врз нив, несомнено би претставувало една добра почетна точка.

Несомнено, клучна улога во квалитетот на финансиските извештаи играат образовните институции за создавање и трансфер на нови сметководствени знаења и професионалните здруженија на сметководители и ревизори како реализатори на концептот на постојано образование и професионално оспособување на сметководителите и ревизорите.

И покрај тоа што при процесот на стандардизирање на сметководството доаѓа до стандардизирање на финансиските извештаи, квалитетот и контролата на финансиските извештаи секогаш ќе зависат од окружувањето во кое тие се создаваат.

Заради зголемување на квалитетот на финансиските извештаи, потребно е постојано надградување на сметководствените знаења, поставување стандарди за квалитет и менаџмент со целосен квалитет во согласност со соодветните Меѓународни сметководствени стандарди во оваа област.

За ефикасен и ефективен настап на пазарите на капитал, учесниците (вклучувајќи ги тука инвеститорите и кредиторите) сакаат да имаат сигурност во процесот на финансиско известување. Лажните финансиски извештаи претставени во последните неколку години, како во случаите на „Енрон“, „ВорлдКом“, „Алделфија“ и „Пармалат“, се сериозна закана за оваа сигурност. Квалитетните финансиски извештаи, опфаќајќи ги тука и веродостојните финансиски извештаи прочистени од грешки, ќе може да се составуваат доколку се добро хармонизирани со системот на корпоративно управување.

Докажаните искуства и практики од областа на корпоративното управување, како и истакнувањето на функциите на корпоративното управување, особено обезбедувањето квалитет на финансиските извештаи, се од голема значајност за зголемувањето на сметководствената култура на претпријатијата во Косово. Квалитетното финансиско известување обезбедува сигурност за надворешните и внатрешните инвеститори.

Имајќи го предвид влијанието на главните носители на корпоративното управување врз квалитетот на финансиските извештаи, ние се фокусиравме на еден од нив - надворешната ревизија и квалитетот на финансиските извештаи кај друштвата со ограничена одговорност во Косово.

Целите на истражувањето се:

## ГЛАВА I: ВОВЕД

---

- Зголемување на квалитетот на финансиските извештаи, и
- Сигурност при одлучувањето.

### ФУСНОТИ:

<sup>1</sup> Околу важноста на финансиските извештаи види: Accounting Standards 1005/96, The Institute of Chartered Accountants in England and Wels, London, 1996. Paragraphs 2.1.-2.39.



## ГЛАВА II

ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО  
КОСОВО

### **2.1 Организирање на сметководството во Косово**

Сметководството е старо колку и самата цивилизација. Сметководството отсекогаш било фактор од круцијална важност во сите значајни фази од развојот на човековото општество, една од позначајните професии во економијата и бизнисот. За време на преродбата во Италија, сметководителите имаат земено учество во развојот на градовите, трговијата и концепцијата на богатство и броеви. Сметководителите го имаат откриено ракописот, одиграле активна улога во развојот на парите и банките, го откриле двојното сметководство, а за време на индустриската револуција спасиле многу претприемачи од пропаѓање. Сметководството помогна да се изгради довербата во пазарите на капитал, како еден од позначајните фактори за развој на западниот капитализам. Тоа се наоѓа во фокусот на информациската револуција којашто ја трансформира глобалната економија.

Италијанската ренесанса ги воздигна артистичките достигнувања на човековиот род на сосема ново рамниште. Во тоа време, Венеција беше колевка на бизнисот во Европа, и токму тука од страна на трговците се откри системот на двојно книговодство.

Отец Лука Пачоли е роден во текот на 1445 во Сансеполкро, Тоскана. Тој беше математичар, пријател на Леонардо Да Винчи. Тој истражуваше повеќе области како математика, теологија, архитектура, стратегии на воените игри и трговијата. Во 1494 година, Пачоли ја објави неговата позната книга „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita“ (Збир на аритметика, геометрија, проценти и пропорционалност). Еден дел од оваа книга беше посветен на концепцијата на двоен приход. „Summa“ беше една од првите книги испечатена во Гутенберговата печатница, стана голем успех и е преведена на германски, руски, холандски и англиски јазик. „Summa“ го направи Пачоли познат мислител и му го обезбеди звањето „татко на сметководството“.

Отец Лука не го откри само двојното книговодство, тој опиша една метода користена од страна на трговците во Венеција за време на ренесансата во Италија. Неговиот систем ги содржеше најголемиот број рутински книжења во денешното книговодство, како што се користењето меморандуми, дневник и книги. Неговиот дневник ги опфаќаше средствата - наплатливи и инвентарот - обврските, капиталот (главнината), приходите и пресметката на расходите.

Тој ги опишал заклучните книжења на крајот на годината и предложил да се користи пробен биланс за да се утврди рамнотежа на сметките. Покрај ова, неговата книга се однесуваше и на сертифицирањето на сметководствените книги, етиката и сметководството.

Во 1979 година, во ракописите професорот Linda Plunkett од Чарлстон ЈК, го именува сметководството како „најстара професија“, имајќи предвид дека уште во праисториските периоди семејствата вршеле пресметки на трошоците за храна и облекување во текот на ладните сезони. Подоцна, кога луѓето почнале да се занимаваат со трговија, се појавила и концепцијата на вредноста и дошло до развој на монетарен систем. Доказите за сметководствени податоци може да се најдат во Вавилон (4500 пр. н.е.), во античкиот Египет и во Кодексот на Хамураби (2250 пр. н.е.). Со појавата на даноците, водењето евиденција се наметна како барање на времето, поради потребата за социјални трансфери.

Eldon S. Hendriksen, во својата книга „Accounting Theory“ (1991), нуди дефиниција за „теорија“ врз основа на две основни точки:

1) Кохерентен и хипотетички збир на концептуалните и прагматичките принципи, создавајќи општа рамка на реферирање за одредена област на истражување;

2) Логичко оправдување во облик на серија општи принципи, заради обезбедување широк кадар за реферирање од кој може да се проценат практиките на сметководство и што упатува кон развој на нови практики и процедури.

Тој ја дефинира теоријата како логичко расудување коешто се наоѓа во довербата на една декларација.

Општо, теоријата е прифатена зависно од тоа:

- Колку добро ја разбира и ја објаснува реалноста;

- Колку добро таа е изградена теоретски и емпириски; и
- Колку се прифатливи импликациите од теоријата за група научници, професионалци и општеството во целина.

Од клучна важност е да се разбере дека сметководствената теорија не е едноставен и апстрактен процес. Таа не е одвоена од реалноста. Всушност, нејзината главна цел е да објасни зошто и колку актуелните сметководствени политики имаат еволуирано, да предложи промени и да ги обезбеди основите за развој на овие практики. Сметководствената теорија е современа концепција кога се споредува, да кажеме, со математиката или физиката.

Во Косово треба да се прави разлика меѓу два периода во развојот и организирањето на сметководството, и тоа:

1. Периодот пред 1999 година, и
2. Периодот по 1999 година.

Оваа поделба е поврзана со промените во општествено-економскиот систем и како последица и на системот на финансиското известување и системот на сметководството.

### **2.1.1 Сметководствена професија во Косово во периодот пред 1999**

Косово беше дел од Социјалистичка Федеративна Република Југославија. Нејзината економија беше планирана економија од либерален тип и во овој правец се градеше и сметководството од страна на државата, а информациите од сметководствениот систем и во прва рака ѝ служеа на државата. Претпријатијата ги предаваа своите извештаи кај Службата за општествено книговодство (СОК), како централна институција во чии рамки се собираа сите сметководствени информации и понатаму се обработуваа за потребите на државата. Постоеше Закон за сметководство (Zakon o računovodstvu, „Službeni list SFRJ“ br. 12/89 i 35/89), којшто ја претставуваше рамката според која сите општествени и јавни претпријатија ги објавуваа своите финансиски извештаи, ги евидентираа финансиските трансакции врз пресметковна основа (случените настани) и данокот на добивка го пресметуваа

и го плаќаа врз основа на сметководствената добивка пресметана како разлика меѓу приходите и расходите коишто се прикажуваа во билансот на успех.

Според член 16 од Законот за сметководство се предвидуваше обврска сите деловни субјекти да подготвуваат периодични и годишни сметки. Ова би значело дека правните лица - претпријатијата (општествените и јавните претпријатија) се обврзани да ја прикажат состојбата на средства и обврски на 30 јуни и 31 декември.

Според член 7 од Законот за сметководство, сметководствената евиденција се врши според пристапот на двојно книговодство. Член 6 бара во сметководствената евиденција да се содржат податоци за:

- 1) Состојбата и движењето на средствата и обврските во однос на изворите на средства;
- 2) Утврдување на приходите, расходите и резултатите од деловното работење;
- 3) Распделување на позитивниот деловен резултат (приход и добивка);
- 4) Покривање на негативниот деловен резултат (загуба);
- 5) Следење на процесот на деловно работење, вклучувајќи ги расходите и ефектите;
- 6) Следење на процесот на работа и прикажување поединечни резултати на трудот и работењето на работниците;
- 7) Хармонизирање на односите во општествената репродукција, насочување на развојот и подготовката на планови;
- 8) Подготвување калкулации;
- 9) Подготовка на извештај и анализа.<sup>1</sup>

### Пресметковни податоци

Согласно со член 26 сите правни лица имаат обврска да ги подготвуваат следниве извештаи:

- 1) Биланс на состојба;
- 2) Биланс на успех; и
- 3) Дополнителен сметководствен приказ – Анекс.<sup>2</sup>

Дополнителниот сметководствен приказ се составува заедно со годишната пресметка и ги содржи следниве елементи:

1) Податоци за отстапување од правилата за проценување со причини за таквите отстапувања;

2) Податоци околу користената метода за проценување, при што за поединечни билансни позиции може да се користат повеќе методи за проценување, со образложение за нејзиното користење;

3) За причините заради кои е извршена промената на методата на проценување со квантифицирање на ефектите од промените врз имотот, финансиската состојба и резултатот на правното лице;

4) За вклучување на каматата во цената на инвестициите во процесот на изградба и во залихите на недовршено производство и готови производи со подолг циклус и кога таквите вложувања се финансираат од позајмен капитал;

5) За начинот на ревалоризација;

6) За ефектите на ревалоризацијата во текот на годината по видови ревалоризација;

7) За посебните податоци коишто се потребни за дополнителна анализа на состојбата и резултатите од работењето, како и податоците коишто се потребни согласно со членовите 2 став 3 и 4 на овој закон;

8) За барањата и обврските со податоци за роковите на достасување по поединечни видови обврски и побарувања;

9) За амортизацијата со објаснувања за применетите постапки за калкулирање на амортизацијата и промените во состојбата на исправка на вредноста во текот на годината;

10) За промените во постојаните средства со податоци за настанатите промени во текот на деловната година;

11) За намалувањето на вредноста и резервации со податоци за настанатите промени во поединечните билансни позиции во текот на деловната година;

12) За посебни податоци на големите правни лица потребни за дополнително согледување на позициите и работењето.<sup>3</sup>

Во тоа време посебна важност се придаваше на залихите на стоки, полупроизводи и готови производи, како најзначајна категорија за оценување на состојбата на претпријатието, заради фактот што нивната продажба не беше некој истакнат проблем за една економија каде што државата имаше големо влијание и ова се постигнуваше со директно влијание на државата врз трговските друштва што се обврзуваат да ги купуваат производите и да им ги нудат нив на потрошувачите на пазарот. Што се однесува до основните средства на претпријатието, тие во Билансот на состојба се евидентираа според сегашната вредност. Сегашната вредност се дефинираше како вредност којашто се состои од трошоците за набавка, зголемени или намалени за амортизираната вредност на крајот на годината, врз основа на калкулација којашто се врши на крајот на годината (периодот на известување). За утврдување на сегашната вредност на средствата прикажувани во Билансот на состојба, Државниот завод за статистика објавуваше коефициент на ревалоризација којшто сите претпријатија имаа обврска да го применат, помножувајќи го него со вредноста на средствата класифицирани според категории, при што добиениот резултат значеше зголемување или намалување на вредноста на средствата и како последица се оптоваруваа ревалоризационите резерви на основните средства. На сличен начин се постапуваше и со обртните средства, инвестициите и долгорочните кредити. На овој начин во Косово функционираше еден целокупен деловен систем до крајот на осумдесеттите години.

По донесувањето на Законот за приватизација познат како „Законот на Анте Марковиќ“ во 1989 година, и деловната структура почна да претрпува промени. Приватниот капитал и приватните инвестиции почнаа да играат сè поголема улога во економијата. Либерализацијата на обликот/структурата на капиталот и сопственоста имаше влијание и врз развојот на сметководствените услуги за приватниот сектор. Меѓутоа, државата и понатаму продолжи да влијае врз Законот за сметководство, и покрај фактот што одвреме-навреме се воведуваа правила за уредување на системот на финансиско известување, но сè ова врз основа на континенталниот систем на сметководство. Законот за сметководство го уредуваше контниот план според Уредбата за контен план (Uredba o kontnom planu, „Službeni

list SFRJ“ br. 21/89 i 36/89), вклучувајќи го и сметковниот план и тие се применуваа кај сите претпријатија што делуваа на пазарот на тогашна СФРЈ.

Контниот план беше концептиран според функционален принцип со следнава содржина на класите:

Класа 0 – Постојани деловни и вонделовни средства и загуби

Класа 1 – Парични средства, краткорочни побарувања и активни сметки

Класа 2 – Краткорочни обврски и пасивни сметки

Класа 3 – Материјал, резервни делови и ситен инвентар

Класа 4 – Трошоци

Класа 5 – Слободна (Погонска пресметка и други потреби)

Класа 6 – Производство, производи и стоки

Класа 7 – Расходи и приходи

Класа 8 – Деловни резултати

Класа 9 – Трајни и долгорочни извори на деловни средства и вонбилансни сметки.<sup>4</sup>

Најзначајната карактеристика на овој сметководствен систем беше несомнено фактот што е заснован врз правила и како последица на тоа се создаде унифициран, нумериран контен план обврзувачки за сите претпријатија. Од производствените претпријатија се бараше да состават еден посебен извештај врз основа на вонбилансните евиденции за цената на готовите производи, суровините и полупроизводите.

### **2.1.2 Сметководствена професија во Косово во периодот по 1999 година**

Овој период се карактеризира со започнувањето со организирање на сметководството со помош на меѓународните институции, посебно со помош на Светската банка и останатите донатори.

Во 2001, УНМИК го донесе Правилникот бр. 2001/30 за основање Одбор за финансиско известување во Косово, како и за начинот на финансиско известување на деловните субјекти, според кој се предвидуваат обврски за трговските друштва да водат сметководствена евиденција, како и за формите на финансиските



извештаи засновани врз принципи. Значи, основната намера и основната цел, според која сметководствениот систем по 1999 година се разликува од претходниот период, е преминот од **систем заснован врз правила кон систем заснован врз принципи.**

Според овој правилник се основа Одборот за стандарди за финансиско известување во Косово (ОСФИК). Посебниот претставник на генералниот секретар (ППГС) именува седум членови на Одборот. Од седумтемина членови на Одборот, еден член се предлага од страна на Банката за исплати на Косово (БИК) додека шесте останати членови се предлагаат од страна на Централниот фискален авторитет (ЦФА) - петмина од нив мора да бидат претставници на деловната заедница во Косово, како и професионалци од областа на сметководството и ревизијата. Членовите не може да бидат носители на која било јавна функција. Одборот мора да вклучува лица од различни етнички заедници.

Членовите на Одборот се именуваат со тригодишен мандат, со право за реизбор, но не подолго од два последователни мандата. Со правилникот е утврдено само двајца членови од првобитниот состав на Одборот да имаат тригодишен мандат, тројца со двегодишен мандат и два члена со едногодишен мандат. Членовите на Одборот секоја година од редот на своите членови избираат по еден претседавач.

Одборот е независен орган со право да донесува административни уредби или други документи од областа на неговото делување.

Одборот има овластувања да склучува договори и по потреба да донесува административни уредби за вршење на своите функции, вклучувајќи тука и договори за вработување, кирии и давање средства под закуп. Ваквите договори мора да бидат во согласност со законските прописи и уредбите на соодветниот владин орган.

Одборот донесува сметководствени стандарди во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди. Одборот одлучува кои Меѓународни сметководствени стандарди ќе се применуваат, земајќи го предвид деловното окружување во Косово. Одборот донесува стандарди за ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија.

Стандардите коишто биле донесени претходно од страна на Централниот фискален авторитет остануваат правосилни. Одборот има право тие стандарди, во рамките на своите можности, да ги објави непроменети повторно, но овојпат под свое име.

Стандардите за сметководство и ревизија издадени од страна на Одборот се објавуваат и се дистрибуираат на целата територија во Косово на англиски јазик, албански јазик и српски јазик, при што како оригинална содржина се смета таа објавена на англиски јазик.

Одборот ги поставува стандардите за техничко усовршување во врска со сертификарањето на сметководителите и ревизорите. Одборот има одговорност за лиценцирањето на ревизорите.

### **2.1.3 Деловни организации коишто треба да подготвуваат финансиски извештаи**

Според член 4, став 1 од овој правилник, корпорациите, било тоа да се корпорации со годишен обрт поголем од 200.000 марки (односно 100.000 евра откако оваа валута е влезена во употреба во Косово), или пак со вкупна сопственост од 100.000 германски марки (односно 50.000 евра откако оваа валута е влезена во употреба во Косово), треба да ги подготвуваат своите финансиски извештаи во согласност со Правилникот.

Според член 4, став 2 деловните организации коишто работат со јавни или општествени фондови ги подготвуваат своите финансиски извештаи во согласност со Правилникот. Според член 4, став 3 деловните организации во согласност со член 4 став 1 и став 2 при подготвувањето на општите финансиски извештаи треба да ги користат сметководствените стандарди објавени од страна на Централниот фискален авторитет, Одборот во согласност со член 3, став 6 и член 4, став 4. Независно од член 4, став 3, деловните организации може да ги подготват своите финансиски извештаи за општи потреби во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди.

**2.1.3.1 Деловни организации коишто подлежат на финансиска контрола**

Според член 5, став 1 на правилникот деловните организации коишто имаат годишен обрт, односно вкупен капитал поголем од 500.000 германски марки (односно 250.000 илјади евра откако оваа валута почна да се користи во Косово), нивните финансиски извештаи подлежат на финансиска контрола којашто се врши од страна на овластени ревизори во согласност со стандардите за ревизија што се во примена.

Според член 5, став 2 правосилни се стандардите објавени на англиски јазик, преведени на албански и српски. Меѓутоа, во случај на какви било недоразбирања, англиската верзија се смета како основна верзија.

Според член 5, став 3 од овој правилник, во период од шест месеци од завршувањето на фискалната година:

(а) Корпорациите предвидени со член 5, став 1 ги доставуваат до Централниот регистар на бизнисите, ревидираните финансиски извештаи за општи намени;

(б) Општествените компании коишто работат со јавни или општествени фондови опфатени со член 5, став 1, ги доставуваат своите неревидирани финансиски извештаи за општи намени на соодветниот надзорен орган и на Централниот фискален авторитет;

(в) Корпорациите согласно со член 4, став 1, но кои не се опфатени со член 5 став 1, ги доставуваат своите финансиски извештаи за општи намени во неревидирана форма до Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти, додека

(г) Општествените деловни субјекти и тие коишто работат со јавни или општествени фондови, а коишто се опфатени со Правилникот, но надвор од рамките на член 5 став 1, ги доставуваат своите финансиски извештаи за општи намени до соодветниот надзорен орган и до Централниот фискален авторитет.

Правилникот има влезено во сила на 29 октомври 2001 година, а започнал да се применува од 1 јануари 2002 година.

Значи, главната карактеристика според која системот на сметководство по 1999 година се разликува од тој пред 1999 година е преминот од **систем заснован врз правила кон систем заснован врз принципи**. Врз оваа основа функционира дуален систем на финансиско известување.

### **2.1.3.2 Карактеристики на дуалниот систем на финансиско известување**

Дуалниот систем на финансиско известување се однесува на издвојување на финансиското сметководство од сметководството на даноците. Ваквиот пристап е карактеристичен за американскиот систем на корпоративно известување. Во врска со функционирањето на овој систем во САД се објавени низа трудови како на пример „Посебниот третман на опциските акции има дадено значителен придонес кон општите разлики меѓу финансиското сметководство и сметководството на даноците“, Desai (2003) и Boynton, DeFilippes и Legel (2006).

Американските компании подготвуваат два типа на финансиски извештаи: еден финансиски извештај во кој се прикажува добивката според евиденциите и таа се претставува на пазарите на капитал (котираните компании на берзата), како и еден посебен извештај за даноци. Концептуално, разликите во добивката според финансиското сметководство и според даноците произлегуваат од различното третирање во врска со местото и времето на приходите.

Во Косово, друштвата со ограничена одговорност исто така составуваат два вида финансиски извештаи: еден извештај во кој се прикажува сметководствената добивка врз основа на Косовските сметководствени стандарди или Меѓународните сметководствени стандарди и еден извештај за добивката според даноците - годишен извештај за данокот на добивка на корпорациите.

Сметководствената евиденција според барањата на Косовските сметководствени стандарди или Меѓународните сметководствени стандарди се води согласно со Правилникот 2001/30.

Од друга страна, сметководствената евиденција според даночните барања преку кои се доаѓа до добивката според даноците се заснова на следниве правилници / закони:

- Закон бр. 2004/48 за даночна управа и процедури
- Правилник бр. 2000/2 за акцизите во Косово
- Правилник бр. 2001/17 за данок на додадена вредност
- Правилник бр. 2004/51 за данок на приходи на корпорациите и
- Правилник бр. 2004/52 за данок на личен приход.

Врз основа на ваквиот пристап, сметководственото евидентирање на извесни трансакции се разликува од евидентирањето на даноците. Како резултат на ваквите промени потребно е:

- Приспособување на сметководствениот резултат за да се стигне до оданочливи добивка.

Во минатото, вообичаениот пристап беше споредба на сметководствената добивка и оданочливата добивка и разликата помножена со даночната стапка се евидентираше како пролонгиран данок на сопственост или обврска. Фокусот се ставаше на билансот на успех.

Според сметководството засновано врз Косовските сметководствени стандарди или Меѓународните сметководствени стандарди, примарен критериум при подготовката на финансиските извештаи е вредноста на дадено средство да обезбедува идни економски придобивки. Во некои случаи, резултатот ќе значи пораст или намалување на данокот на добивка, наплатлив во периодот на реализација или во некој иден период. Фокусот во овој случај е ставен на билансот на состојба.

Во суштина, логиката е дека секое средство еден ден ќе се потроши за да се оствари добивка – значи ќе се претвори во расход. Оттука, секое средство содржи „тајни капацитети за одбиток на данок“.

Доколку ваквиот капацитет е понизок од реалната можност за одбиток на данок (средството е потрошено помалку отколку реалната можност да се користи и понатаму за обезбедување приходи), тогаш станува збор за пролонгиран данок. Еден сличен принцип важи и за обврските. Обврските за даноци се исплаќаат преку идните трансфери во случајот на користење на средствата или провизиите за услуги (кога почнуваме да добиваме – пресметковниот концепт на утврдување на профитот).

Сметководствената добивка и оданочливата добивка нема да се третираат подеднакво затоа што тие служат за различни цели:

- Целта на сметководствената добивка е да предизвика определени индикации (понекогаш усовершени) за зголемување или намалување на текот на бизнисот.

- Крајната цел на оданочливата добивка е да се обезбеди основата за собирање на владините приходи од даночните обврзници.

Оттука, распределбата на данокот на добивка е неопходна бидејќи постојат разлики помеѓу сметководствената добивка и оданочливата добивка од времето на признавање на приходите и расходите. Распределбата на данокот на добивка е техника којашто се користи во сметководството, за третирање на разликите меѓу расходите на данокот на добивка заснован врз сметководството на приходите (Косовски сметководствени стандарди / Меѓународни сметководствени стандарди) и моменталните обврски за данок на добивка врз основа на сметководството на даноци. Пролонгираните даноци се појавуваат како последица на распределбата на данокот на добивка.

*Пролонгираниот данок* е иден ефект на даноците поради временските разлики во вреднувањето на средствата, обврските, промените на главнината, приходите, расходите, добивката и загубата од даноците и стремежите на финансиските извештаи. Ова се случува поради временските разлики. Временските разлики можат да бидат:

- постојани и
- тековни / привремени.

Врз основа на КСС 12 / МСС 12 данок на добивка и објаснувањата на Косовските сметководствени стандарди – член 4, овие промени се дефинираат на следниов начин:

**Постојани промени** – една од причините за разликите меѓу оданочливите приходи и сметководствените приходи е дека некои елементи коишто се земаат предвид при првата калкулација, не се земаат предвид при втората калкулација. Пример, извесни видови расходи не може да се одземат при утврдувањето на

оданочливата добивка, меѓутоа сите видови расходи треба да се одземат при утврдување на сметководствената добивка. Ваквите промени се сметаат за постојани промени. Постојаните промени се сметаат како расходи при пресметка на нето-добивката на претпријатието, но не се користат за даночни цели. Пример, даночниот законик ја ограничува висината на расходите коишто може да се одземат како расходи за добротворни цели, додека во билансот на успех се содржи целокупноста на расходите.

### *Примери за постојани промени:*

Следниве ситуации спаѓаат во категоријата на постојани промени коишто може да се појават меѓу нето-добивката на едно претпријатие пресметани според Косовските сметководствени стандарди и оданочливата добивка на претпријатието пресметани според барањата на Законот за даноци:

- Казните се вклучени во билансот на успех, но не се дозволени како одбиток при пресметување на оданочливата добивка.
- Сите придонеси за добротворни цели се дел од билансот на успех, меѓутоа само ограничен дел од нив може да се одземе при утврдувањето на оданочливата добивка.
- Сите приходи врз основа на дивиденди се дел од билансот на успех, но и покрај тоа, Законот за даноци не бара дивидендите од определени резидентни претпријатија да бидат сметани како приходи при пресметката на оданочливата добивка.

Бидејќи законот за даноци се менува со текот на времето, може да се појават постојани промени, или може да се избришат постоечките промени, во зависност од даночната политика на владата.

**Привремени промени** – една друга причина за постоењето на разлики меѓу оданочливата добивка и сметководствената добивка е фактот дека определени елементи коишто се земаат предвид при утврдувањето на двете суми, се дел од пресметките за различни периоди. Привремените промени се последица на јазот меѓу времето на известување на сметките во билансот на успех и времето на нивното користење при пресметката на оданочливата добивка.

Вкупниот износ на ставките вклучени во сметководствената добивка и оданочливата добивка на крајот ќе биде иста, меѓутоа ќе се разликуваат периодите на известување. На пример, депрецијацијата на средствата ќе го претставува истиот општ износ кога средство ќе се депрецира целосно, меѓутоа износот на депрецијацијата може да се разликува во различните временски периоди на известување, меѓу износот претставен како расходи за депрецијација во билансот на успех и износот користен при пресметката на оданочливите приходи за истиот период. Ваквите промени се сметаат како временски промени.

### *Примери за привремени промени:*

Во продолжение се прикажани примерите за привремени промени. Овој вид временски промени може да се појави помеѓу нето-приходите на претпријатието пресметани според Косовските сметководствени стандарди и оданочливите приходи на соодветното претпријатие, пресметани според барањата на даночниот закон. Целта не е да се покријат сите потенцијални промени.

Во Косово, предвидениот износ на лошите долгови поврзани со продажба и побарувања на сметки во утврден извештаен период мора да се проценува и да се претстави во рамки на билансот на успех (според Косовските сметководствени стандарди). Меѓутоа, износот којшто може да се одземе за лошите долгови (според даночниот закон) при пресметката на оданочливите приходи е износот којшто, реално гледано, е одземен од обврската во периодот на известување. Покрај ова, во Косово, сите расходи за одржување и поправки мора да се прикажат во билансот на успех во моментот на нивното настанување, додека даночниот закон содржи една формула за капитализација на ваквите расходи до определено ниво. Притоа, билансот на успех ќе покаже пониска добивка отколку износот на оданочливите приходи за периодот на известување, бидејќи билансот на успех ќе содржи расходи коишто не може целосно да се одземат во периодот на известување. Во периодите коишто следат по периодот на известување, расходите за поправки и одржување коишто не биле веднаш одземени, ќе го намалат износот на добивка пред оданочувањето во периодот до депрецијација на капитализираниот износ.



Една друга промена ќе дојде до израз кога стапката на депрецијација којашто е користена при утврдувањето на оданочливите приходи се разликува од стапката којашто е користена при утврдувањето на сметководствените приходи.

Во Косово, депрецијацијата се пресметува според Косовските сметководствени стандарди и претставува дел од билансот на успех, додека објаснувањата за начинот на депрецијација опфатени со даночниот закон треба да се применат при пресметката на оданочливата добивка.

### **2.1.4 Идентификација на промените**

За пресметување на оданочливата добивка, потребно е претпријатијата да ги идентификуваат и ги бараат ставките што предизвикуваат постојани и привремени промени. Овие ставки не се третираат исто при подготовката на билансот на успех според Косовските сметководствени стандарди и Меѓународните сметководствени стандарди и при пресметувањето на оданочливата добивка.

Најголемиот број разлики меѓу Косовските сметководствени стандарди или Меѓународните сметководствени стандарди и даночниот закон се однесуваат на начинот на третирање на фиксниот капитал. Имајќи предвид дека ваквите промени остануваат во текот на целиот век на средството, се предлага претпријатијата да водат посебна евиденција на средствата за пресметки и прикажување во финансиските извештаи според Косовските сметководствени стандарди / Меѓународните сметководствени стандарди, како и за утврдување на депрецијацијата за пресметка на данокот на добивка.

Разликата меѓу износот на депрецијацијата во рамки на еден извештаен период е временска разлика.

### **2.1.5 Расходи на данок на добивка**

Вкупните расходи на име данок на добивка коишто се содржат во финансиските извештаи се состојат од две компоненти. Првата компонента е

актуелниот тековен износ којшто се исплаќа за годината, врз основа на даночниот закон. Втората компонента е нето одложен данок којшто претставува резултат на привремените промени (оданочливите привремени промени или тие коишто може да се одземат).

Методата којашто се користи за утврдување на разликите ги има предвид очекуваните идни наплати и фактурите што доаѓаат од разликата и тие се евидентираат или како одложени даночни обврски или како одложени даночни средства.

Привремените разлики доаѓаат до израз заради јазот меѓу времето кога ставките се прикажуваат во финансиските извештаи (според Косовските сметководствени стандарди) и времето кога тие се користат за пресметка на добивката пред оданочување (евиденција според даночниот закон). Збирот на временските разлики се множи со даночната стапка со цел да се утврди салдото на одложениот данок (средства или обврски).

Одложени даноци може да бидат средства или обврски, зависно од тоа дали добивката пресметана според даночниот закон е пониска или повисока во споредба со добивката утврдена во билансот на успех, подготвен според Косовските сметководствени стандарди.

Нето-износот на сите промени коишто се поврзани со привремените промени се множи со предвидената даночна стапка, со цел да се утврди состојбата на средствата или обврските за одложениот данок.

### **2.2 Сметководствените стандарди во Косово**

Во текот на 2001 година Централниот фискален авторитет (ЦФА) ги издаде Косовските сметководствени стандарди (во натамошен текст - КСС). Од 29 октомври 2001 година со влегувањето во сила на Правилникот 2001/30 на УНМИК, КСС се применуваат на Косово кај сите деловни субјекти чијшто годишен обрт е над 200.000 марки (100.000 евра) или вредноста на средствата е над 100.000 марки (50.000 евра), почнувајќи со примена од 1 јануари 2002 година.

Имајќи ја предвид реалноста на националната економија во Косово и потребите за утврдување на состојбата и успешноста на претпријатијата, согласно со Административната уредба бр. 2002/01 „За примена на сметководствени стандарди на Косово“, за да се увиди прогресот во образованието во областа на сметководството, како и знаењата во врска со Меѓународните сметководствени стандарди (во натамошен текст - МСС) и Меѓународните стандарди за ревизија (во натамошен текст - МСР) од страна на деловните субјекти, од февруари 2002 година се објавени 19 косовски сметководствени стандарди од кои 18 се применуваат (стандарот број 4 е на слободна примена).

Сите стандарди коишто се применливи во Косово се засновани врз Меѓународните сметководствени стандарди издадени од страна на Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди (КМСС), но приспособени според условите и потребите на националната економија во Косово. Оттука, произлегува дека финансиското известување во Косово треба да има меѓународна споредливост со финансиското известување во развиените земји.

Во тоа време, Косово немаше потреба да ги примени сите Меѓународни сметководствени стандарди, бидејќи деловното окружување не наметнуваше таква потреба. Како последица на таквите состојби, од вкупно 34 Меѓународни сметководствени стандарди, само 19 беа избрани за да се применуваат во Косово. Селектираните 19 стандарди во голема мера беа упростени. Ова би требало да послужи како гаранција дека сите компании коишто известуваат според Косовските сметководствени стандарди, истовремено известуваат и согласно со Меѓународните сметководствени стандарди. Со Правилникот 2001/30 е предвидена и една опција којашто е добредојдена за големите претпријатија што заради своите специфичности, при подготвувањето на финансиските извештаи може да ги применуваат Меѓународните сметководствени стандарди наместо Косовските сметководствени стандарди. Претпријатијата коишто одлучуваат своите финансиски извештаи да ги подготвуваат согласно со Меѓународните сметководствени стандарди, не мора да ги исполнуваат и барањата за известување според Косовските сметководствени стандарди.

Во продолжение е прикажан список на сите косовски сметководствени стандарди коишто се применуваат на Косово, како и нивната компатибилност со Меѓународните сметководствени стандарди:

## ГЛАВА II: ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО КОСОВО

<b>Tabela 2.1 Преглед на Косовски сметководствени стандарди</b>	
<b>Косовски сметководствени стандарди</b>	<b>Меѓународни сметководствени стандарди</b>
КСС - 1 Презентирање на финансиските извештаи	МСС - 1 Презентирање на финансиските извештаи
КСС - 2 Залихи	МСС - 2 Залихи
КСС - 3 Недвижности, постројки и опрема	МСС - 16 Недвижности, постројки и опрема
КСС - 5 Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки	МСС - 8 Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки
КСС - 6 Приходи	МСС - 18 Приходи
КСС - 7 Сметководство за владини поддршки и обелоденување на државна помош	МСС - 20 Сметководство за владини поддршки и обелоденување на државна помош
КСС - 8 Извештај за паричните текови	МСС - 7 Извештај за паричните текови
КСС - 9 Трошоци за позајмување	МСС - 23 Трошоци за позајмување
КСС - 10 Обелоденувања на поврзани странки	МСС - 24 Обелоденувања на поврзани странки
КСС - 11 Ефекти од промени на девизните курсеви	МСС - 21 Ефекти од промени на девизните курсеви
КСС - 12 Даноци на добивка	МСС - 12 Даноци на добивка
КСС - 13 Наеми	МСС - 17 Наеми
КСС - 14 Финансиски инструменти: признавање и мерење	МСС - 39 Финансиски инструменти: признавање и мерење
КСС - 15 Нематеријални средства	МСС - 38 Нематеријални средства
КСС - 16 Договори за изградба	МСС - 11 Договори за изградба
КСС - 17 Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства	МСС - 37 Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства
КСС - 18 Настани по датумот на билансот на состојба	МСС - 10 Настани по датумот на билансот на состојба
КСС - 19 Заработувачка по акција	МСС - 33 Заработувачка по акција
Извор: Standardet e kontabilitetit, <a href="http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx">http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx</a> , p. 3.	

### **2.2.1 Концепциска рамка**

Концепциската рамка:

- ги утврдува целите на финансиските извештаи;
- ги идентификува квалитативните карактеристики коишто ги прават корисни информациите во финансиските извештаи; и
- ги утврдува основните елементи на финансиските извештаи и концептите за нивно признавање и мерење во финансиските извештаи.<sup>5</sup>

**Општа цел на финансиските извештаи** - Концепциската рамка ја утврдува општата цел на финансиските извештаи на претпријатијата (вклучувајќи ги тука и општествените претпријатија) да подготвуваат и да прикажуваат финансиски информации за еден широк спектар на внатрешни и надворешни корисници.

**Корисниците и нивните потреби за финансиски информации** - Главните корисници на информациите од финансиските извештаи се менаџерите, инвеститорите, вработените, кредиторите, добавувачите, владата и владините агенции, како и пошироката јавност. Сите овие корисници се потпираат на информациите содржани во финансиските извештаи.

### **2.2.2 Цели на финансиските извештаи**

Целта на финансиските извештаи е да се обезбедат информации за финансиската состојба, резултатот и промените во финансиската состојба на едно претпријатие, корисни за широк спектар на корисници и носители на деловни одлуки.

**Финансиска состојба** - на дадено претпријатие, односно средствата на претпријатието, обврските и промените на главнината на конкретен датум – крајот на периодот на известување, се прикажуваат преку финансиска состојба.

**Биланс на успех** - Претставата за можноста на претпријатието да остварува добивка (неговите финансиски резултати за тој период) главно е обезбедена преку билансот на успех.

**Промените во капиталот** - Со извештајот се утврдуваат барањата за прикажување на промените во главнината на ентитетот за одреден период.

**Извештај за паричните текови** - обезбедува информации за промените во парите и паричните еквиваленти на ентитетот за периодот на известување, прикажувајќи ги одделно промените од оперативни активности, вложувачки активности и финансиски активности.

**Белешки кон финансиските извештаи** - содржат дополнителни информации кои се релевантни за потребите на корисниците во врска со ставките во билансот на состојба, и билансот на успех. Белешките обезбедуваат наративен опис или раздвојување во детали на ставките прикажани во тие извештаи и информации за ставките што не се квалификуваат за признавање во тие извештаи.

**Основни претпоставки** - Рамката утврдува некои основни претпоставки на финансиските извештаи:

**Пресметковен принцип** – Ефектите на трансакциите и други настани се евидентираат во моментот на настанување, а не при наплата на готовината или нејзин еквивалент.

**Принцип на континуитет** – Финансиските извештаи тргнуваат од претпоставката дека претпријатието ќе постои и ќе функционира на неопределено време.

### 2.2.3 Квалитативни карактеристики на информациите содржани во финансиските извештаи

Овие карактеристики се атрибути коишто ги прават информациите дадени во финансиските извештаи достапни за инвеститорите, кредиторите и други.

Рамката утврдува четири принципи на квалитетни карактеристики.<sup>6</sup>

1. Разбирливост;
2. Релевантност;
3. Веродостојност;
4. Споредливост.

**Разбирливост** - Информациите содржани во финансиските извештаи треба да се претставени на така, што ќе бидат лесно разбирливи за корисниците кои имаат разумно познавање за деловните и економските активности и за сметководството, како и желба да ги проучат информациите со разумно внимание. Сепак, потребата за разбирливост не дозволува испуштање релевантни информации, единствено заради тоа што можеби ќе бидат премногу тешки за одредени корисници да ги разберат.

**Релевантност** - За да бидат корисни информациите, мора да бидат релевантни за потребите за донесување одлуки од страна на корисниците. Информациите го поседуваат квалитетот на релевантност кога влијаат врз економските одлуки на корисниците така, што им помагаат да ги оценат минатите, сегашните или идните настани, или пак да ги потврдат или да ги коригираат своите минати оценки.

*Материјалноста* е компонента на релевантноста. Информацијата е материјална доколку нејзиното отуѓување или погрешно прикажување влијае врз економските одлуки на корисникот.

*Времето* е една друга релевантна компонента. За да биде корисна информацијата мора се обезбеди во рамки на временскиот период кога е потребна



за процесот на одлучување. Веродостојност - Информациите прикажани во финансиските извештаи мора да се веродостојни. Информациите се сметаат за веродостојни кога не содржат материјални грешки и пристрасности и кога корисниците можат да се потпрат на нив, во однос на тоа дека тие верно го претставуваат она што треба да го претстават или она што разумно може да се очекува дека ќе го претстават. Финансиските извештаи не се непристрасни (или не се неутрални) доколку, со изборот или со претставувањето на информациите, тие се наменети да влијаат врз донесувањето одлуки или расудувања, со цел да се постигне однапред смислен резултат или исход.

**Споредливост** - Корисниците треба да бидат во можност да ги споредуваат финансиските извештаи на ентитетот низ времето со цел да ги одредат трендовите во финансиската состојба и резултатот. Корисниците, исто така, треба да бидат во можност да ги споредат финансиските извештаи на различни ентитети, со цел да ја оценат нивната релативна финансиска состојба, успешноста во работењето и паричните текови. Оттаму, мерењето и прикажувањето на финансиските ефекти на слични трансакции и други настани мора да се прават на конзистентен начин, за еден ентитет во рамките на различни временски периоди, како и за различни ентитети. Дополнително, корисниците треба да бидат информирани за сметководствените политики коишто се користат во приготвувањето на финансиските извештаи, како и за сите промени на тие политики и ефектите од тие промени.

**КСС 1 – Презентирање на финансиските извештаи - (IAS 1 Presentation of Financial Statements)** - Целта на КСС 1 е да се опишат минималните барања за презентирање на финансиските извештаи за општи намени.<sup>7</sup>

### **Компонентите на финансиските извештаи**

Еден целосен збир на финансиски извештаи на ентитетот го вклучува следново:

- (а) Биланс на состојба на датумот на известување,
- (б) Биланс на успех за периодот на известување,
- (в) Извештај за промените во капиталот за периодот на известување,
- (г) Извештај за паричните текови за периодот на известување, и

(д) Белешките, составени од резиме на значителните сметководствени политики и други информации што даваат објаснување.<sup>8</sup>

**КСС 2 - Залихи (IAS 2 Inventories)** - Целта на КСС 2 е да се опише сметководствениот третман на залихите. Ентитетот ги мери залихите со пониската вредност од набавната и од нето реализациската вредност.<sup>9</sup>

**КСС 3 – Недвижности, постројки и опрема (IAS 16 Property, Plant and Equipment)** - Целта на КСС 3 е да понуди можности за сметководствениот третман на недвижностите, постројките и опремата. Ентитетот ги применува критериумите за признавање на недвижностите, постројките и опремата како средство ако, и само ако:

(а) е веројатно дека идните економски користи поврзани со ставката ќе претставуваат прилив за ентитетот, и

(б) трошокот за ставката може да се измери веродостојно.<sup>10</sup>

**КСС 5 – Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки (IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)** - Целта на КСС 5 е да ги утврдува начелата за информациите што се прикажуваат, белешките кон финансиските извештаи и како тие да се прикажуваат. Белешките содржат дополнителни информации од тие што се прикажани во извештајот за финансиската состојба, билансот на успех, извештајот за промените во капиталот и извештајот за паричните текови.<sup>11</sup>

Исто така, овој стандард обезбедува насоки за избирање и примена на сметководствените политики употребени во подготовката на финансиските извештаи. Тој, исто така, ги опфаќа промените во сметководствените проценки и исправки на грешки во финансиските извештаи од претходни периоди.

**КСС 6 – Приходи (IAS 18 Revenue)** - Целта на КСС 6 е да го пропише сметководствениот третман на приходите врз основа на различните видови трансакции и настани.<sup>12</sup>

**КСС 7 – Сметководство за владини поддршки и обелоденување на државна помош (IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of**

**Government Assistance)** - Целта на КСС 7 е да го пропише сметководствениот третман на државните поддршки и другите форми на државна помош. Овој стандард се применува во случаите на сите државни поддршки и во обелоденувањето на другите форми на државна помош.<sup>13</sup>

**КСС 8 – Извештај за паричните текови (IAS 7 Statement of Cash Flows)** - Целта на КСС 8 е да се добијат информации за промените коишто настанале во минатото во врска со парите и паричните еквиваленти на претпријатијата, со помош на извештајот за паричните текови во кој се класифицираат паричните текови во текот на периодот на оперативните, инвестициските и финансиските активности.<sup>14</sup>

**КСС 9 – Трошоци за позајмување (IAS 23 Borrowing Costs)** - Целта на КСС 9 е да го пропише сметководствениот третман на трошоците за позајмување. Овој стандард обично бара трошоците за позајмување веднаш да бидат признаени како расход во периодот во којшто настанале.<sup>15</sup>

**КСС 10 – Обелоденувања на поврзани странки (IAS 24 Related Party Disclosures)** - Целта на КСС 10 е да се специфицираат односите меѓу меѓусебно поврзаните странки и трансакциите коишто настануваат помеѓу нив. Странките се меѓусебно поврзани доколку едната странка има можност да ја контролира другата, или пак има можност да врши сериозно влијание врз нејзините финансиски и оперативни одлуки.<sup>16</sup>

**КСС 11 – Ефекти од промени на девизните курсеви (IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)** - Целта на КСС 11 е да понуди објаснувања околу начинот на евиденција на трансакциите во странска валута и конвертирањето на финансиските извештаи на операциите во домашна валута.<sup>17</sup>

**КСС 12 – Даноци на добивка (IAS 12 Income Taxes)** - Целта на КСС 12 е да понуди начин за сметководствен третман на даноците на добивка.<sup>18</sup>

**КСС 13 - Наеми (IAS 17 Leases)** - Овој стандард е еден од најтешко применливите, во една средина во која досега се применувани повеќе различни пристапи за сметководствениот третман на наемот. Треба да се понуди професионална помош при првобитното применување на стандардот.

Целта на КСС 13 е да ги пропише, за наемателите и наемодавателите, соодветните сметководствени политики и обелоденувањата коишто се применуваат во врска со финансиските и оперативните наеми.<sup>19</sup>

**КСС 14 - Финансиски инструменти: признавање и мерење (IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement)** - Целта на КСС 14 е да ги воспостави принципите за признавање, мерење и обелоденување на информациите за финансиските инструменти во финансиските изештаи на деловните претпријатија.<sup>20</sup>

**КСС 15 - Нематеријални средства (IAS 38 Intangible Assets)** - Целта на КСС 15 е да го пропише сметководствениот третман на нематеријалните средства коишто не се третираат посебно во КСС. Стандардот бара претпријатието да ги признае нематеријалните средства, само во случаите кога се исполнуваат определени предуслови. Стандардот, исто така, содржи и препораки за начинот на мерење на преносливата вредност на нематеријалните средства и бара приказ на посебните критериуми за третман на нематеријалните средства.<sup>21</sup>

**КСС 16 – Договори за изградба (IAS 11 Construction Contracts)** - Целта на КСС 16 е да се даде опис на сметководствениот третман на приходите и расходите коишто произлегуваат од договорите за изградба. Договорот за изградба е специфичен договор за изградба на објекти или група објекти.<sup>22</sup>

Согласно со КСС 16, доколку договорот покрива два или повеќе објекти, изградбата на секој објект треба да се пресмета поединечно, доколку: (а) за секој објект се претставени различни предлози, (б) деловите на договорот за секој објект биле дискутирани поединечно, и (в) расходите и приходите може да се распределат кај секој поединечен објект. Во спротивно договорот треба да се пресмета во целина.<sup>23</sup>

**КСС 17 – Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства (IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)** - Целта на КСС 17 е да се осигура дека соодветните критериуми за признавање и основите за мерење се применети за резервирањата, неизвесните обврски и неизвесните средства и дека доволно информации се обелоденети во белешките кон финансиските извештаи за да им овозможат на корисниците да ја разберат нивната природа, временскиот распоред и износот.<sup>24</sup>

**КСС 18 – Настани по датумот на билансот на состојба (IAS 10 Events After the Reporting Period)** - Целта на КСС 18 е да пропише:

(а) кога претпријатието треба да ги коригира своите финансиски извештаи за настани по датумот на билансот на состојба; и

(б) обелоденувањата коишто претпријатието треба да ги даде во врска со датумот кога било одобрено издавањето на финансиските извештаи и за настаните по датумот на билансот на состојба.<sup>25</sup>

Стандардот, исто така, бара претпријатието да не ги изготвува своите финансиски извештаи врз основа на претпоставката за континуитет, доколку настаните по датумот на билансот на состојба покажуваат дека претпоставката за континуитет не е соодветна.

**КСС 19 – Заработувачка по акција (IAS 33 Earnings Per Share)** - Целта на КСС 19 е да ги пропише принципите за определување и презентирање на заработувачката по акција, со што се подобрува споредливоста на успешноста во работењето помеѓу различни претпријатија во ист период и помеѓу различни сметководствени периоди за исто претпријатие.<sup>26</sup> Во центарот на вниманието на овај стандард е именителот во пресметката на заработувачката по акција. Иако податоците за заработувачката по акција имаат ограничувања поради различните сметководствени политики коишто се користат при определувањето на „заработувачката“, соодветно утврден именител го подобрува финансиското известување.

### **2.3. Подготвување на финансиските извештаи кај претпријатијата во Косово**

Подготвувањето на финансиските извештаи на претпријатијата (деловните субјекти) во Косово е предвидено со Правилникот 2001/30 на УНМИК.

Деловните организации, било со годишен обрт повисок од 200.000 германски марки (односно 100.000 евра откако оваа валута почна да се употребува во Косово), или пак со вкупна сопственост повисока од 100.000 марки (односно 50.000 евра), треба своите финансиски извештаи да ги подготвуваат во согласност со овој правилник.

Претпријатијата коишто работат со јавни или социјални фондови ги подготвуваат извештаите за својата финансиска состојба во согласност со овој правилник.

Наведените претпријатија, при подготвувањето на општите финансиски извештаи, треба да ги користат сметководствените стандарди издадени од страна на Централниот фискален авторитет (ЦФА). Меѓутоа, независно од споменатото, деловните организации може да ги подготвуваат своите финансиски извештаи и според Меѓународните сметководствени стандарди.

Според Косовските сметководствени стандарди претпријатијата треба да ги подготвуваат следниве финансиски извештаи:

- Биланс на состојба,
- Биланс на успех,
- Извештај на промените во главнината,
- Извештај на паричните текови, и

Врз основа на Правилникот 2001/30, сите деловни субјекти имаат обврска да ги предадат своите финансиски извештаи најдоцна до 1 април во Даночната управа во Косово, односно до 30 април до Канцеларијата за регистрирање на деловните субјекти (во натамошниот текст - КРДС) при Министерството за трговија и индустрија.

#### Деловни субјекти коишто подлежат на финансиска контрола

Финансиските извештаи за општи намени на деловните субјекти чијшто годишен обрт или вкупен капитал надминува 500.000 марки (односно 250.000 евра

откако оваа валута стапи во службена примена во Косово) ќе бидат предмет на ревизија од страна на лиценцирани ревизори, во согласност со важечките стандарди за ревизија. Притоа се применуваат и Меѓународните стандарди за ревизија (МСР).

Во период од шест месеци од завршувањето на фискална година (до 30 јуни), корпорациите согласно со член 5, став 1, ги предаваат ревидираните финансиски извештаи за општи намени на КРДС.

Општествените претпријатија коишто работат со јавни или социјални фондови ги предаваат своите неревидирани финансиски извештаи за општи намени до соодветниот надзорен орган, како и до централниот фискален авторитет.

Корпорациите ги предаваат своите ревидирани или неревидирани финансиски извештаи за општи намени, зависно од бараните критериуми, до КРДС, исто така, општествените деловни субјекти и субјектите коишто работат со јавни или општествени фондови, а коишто подлежат на овој правилник, ги предаваат своите финансиски извештаи за општи намени до КРДС.

Според член 4 од Законот за поддршка на малите и средните претпријатија бр. 02/L-5, за малите и средните претпријатија постои една класификација согласно со точка 4, став 2, според која малото претпријатие е претпријатието коешто:

- а. Вработува до девет (9) лица; и
- б. Во текот на изминатите 12 месеци има остварено вкупен обрт до 500.000 евра;<sup>27</sup>

Според точка 4, став 3, средно претпријатие е претпријатието коешто:

- а. Вработува меѓу десет (10) и четириесет и девет (49) вработени; и
- б. Во текот на изминатите 12 месеци има остварено вкупен обрт до 2.400.000 евра.<sup>28</sup>

Оваа класификација служи само за потребите на Министерството за трговија и индустрија, но не се применува за класификацијата на претпријатијата според која се предвидуваат и обврските за финансиско известување.

### **2.4 Карактеристики на финансиските извештаи**

Сите деловни субјекти коишто имаат обврска за подготвување на финансиските извештаи согласно со Правилникот 2001/30 треба да ги применуваат

Косовските сметководствени стандарди (КСС) во врска со прибирањето, евидентирањето, обработката на сметководствените финансиски податоци во системот на сметководство, во кој се подготвуваат и финансиските извештаи.

При подготвувањето на финансиските извештаи, мора да се земе предвид Концепциската рамка на КСС којашто ги утврдува квалитативните карактеристики на финансиските извештаи.

Сметководствените принципи коишто се имаат предвид при подготвувањето на финансиските извештаи се следниве:

- 1) Принцип на континуитет,
- 2) Пресметковна основа,
- 3) Разбирливост,
- 4) Релевантност,
- 5) Материјалност,
- 6) Веродостојност,
- 7) Суштина пред форма,
- 8) Претпазливост,
- 9) Комплетност,
- 10) Споредливост,
- 11) Навременост,
- 12) Рамнотежа помеѓу користите и трошоците,
- 13) Конзистентност.<sup>29</sup>

1) **Принцип на континуитет** - Според КСС - 1, финансиските извештаи треба да се подготвуваат според претпоставката за континуитет на деловниот субјект, со исклучок на случаите кога деловниот субјект се наоѓа (или ќе отиде) во ликвидација, или доколку субјектот има намера да го сопре (или е во фаза на сопирање на) своето деловно функционирање. Директорите на претпријатието имаат обврска да ѝ ги искажат на јавноста кои било сопствени сомнежи за иднината на претпријатието.

2) **Пресметковна основа** - Овој принцип подразбира дека сите приходи и расходи треба да се евидентираат во моментот на нивното настанување, а не во моментот на нивната реална наплата или исплата. Тие треба да се споредуваат



меѓусебно сè додека врската помеѓу нив е основана или разумно претпоставувана и потоа да се евидентираат како приходи и расходи за периодот на кој му припаѓаат.

3) **Разбирливост** - Информациите содржани во финансиските извештаи треба да се претставени така, што ќе бидат лесно разбирливи за корисниците кои имаат разумно познавање за деловните и економските активности и за сметководството, како и желба да ги проучат информациите со разумно внимание. Сепак, потребата за разбирливост не дозволува испуштање релевантни информации единствено заради тоа што можеби ќе бидат премногу тешки за разбирање за одредени корисници.

4) **Релевантност** - За да бидат корисни информациите мора да бидат релевантни за потребите за донесување одлуки од страна на корисниците. Информациите го поседуваат квалитетот на релевантност кога влијаат врз економските одлуки на корисниците така, што им помагаат да ги оценат минатите, сегашните или идните настани, или пак да ги потврдат или да ги коригираат своите минати оценки.

5) **Материјалност** - Информациите се материјални и поради тоа имаат значајност ако нивното испуштање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината на ставката или грешката, земајќи ги предвид конкретните околности на пропустите или погрешното прикажување. Сепак, не е соодветно да се прават, или да се оставаат некоригирани нематеријалните отстапувања од КСС за да се постигне одредено прикажување на финансиската успешност и паричните текови.

6) **Веродостојност** - Информациите прикажани во финансиските извештаи мора да се веродостојни. Информациите се сметаат за веродостојни кога не содржат материјални грешки и пристрасности и кога корисниците можат да се потпрат на нив, во однос на тоа дека тие верно го претставуваат она што треба да го претстават или она што разумно може да се очекува дека ќе го претстават. Финансиските извештаи не се непристрасни (или не се неутрални) доколку, со

изборот или со претставувањето на информациите, тие се наменети да влијаат врз донесувањето одлуки или расудувања со цел да се постигне однапред смислен резултат или исход.

7) **Суштина пред форма** - Трансакциите и другите настани и состојби треба да бидат опфатени и прикажани во согласност со нивната суштина, а не само во согласност со нивната правна форма. Со ова се зајакнува веродостојноста на финансиските извештаи.

8) **Претпазливост** - Изготвувачите на финансиските извештаи мора да се справат со неизвесностите коишто неизбежно опкружуваат многу настани и околности и се признаваат преку обелоденување на нивната природа и обем, како и со демонстрирање претпазливост при изготвувањето на финансиските извештаи. Претпазливоста претставува вклучување одреден степен на внимателност при користењето расудување коешто е потребно во услови на неизвесност, така што средствата и добивката нема да бидат преценети, а обврските и расходите нема да бидат потценети. Меѓутоа примената на претпазливост не дозволува, на пример, создавање скриени резерви или прекумерни резервирања, намерно потценување на вредноста на средствата или приходите, или пак намерно преценување на обврските и расходите. Накусо, претпазливоста не дозволува пристрасност.

9) **Комплетност** - Со цел да бидат веродостојни, информациите во финансиските извештаи мора да бидат комплетни во рамките на материјалноста и трошоците. Поради пропустите информациите може да бидат погрешни или да наведуваат на погрешни заклучоци, а со тоа да бидат неверодостојни или со недостатоци во однос на нивната релевантност.

10) **Споредливост** - Корисниците треба да бидат во можност да ги споредуваат финансиските извештаи на ентитетот низ времето со цел да ги одредат трендовите во финансиската состојба и резултатот. Корисниците, исто така, треба да бидат во можност да ги споредат финансиските извештаи на различни ентитети со цел да ја оценат нивната релативна финансиска состојба, успешноста во работењето и паричните текови. Оттаму, мерењето и прикажувањето на финансиските ефекти на слични трансакции и други настани мора да се прават на

конзистентен начин, за еден ентитет во рамките на различни временски периоди, како и за различни ентитети. Освен тоа, корисниците треба да бидат информирани за сметководствените политики коишто се користат во приготвувањето на финансиските извештаи, како и за сите промени на тие политики и ефектите од тие промени.

11) **Навременост** - Со цел да бидат релевантни, финансиските информации мора да можат да влијаат врз економските одлуки на корисниците. Навременоста значи обезбедување информации во рамки на временската рамка дадена за донесување одлуки. Доколку има неоправдано одложување во известувањето, информациите може да ја загубат својата релевантност. Може да има потреба раководството да ја балансира релативната важност на навременото известување и обезбедувањето веродостојни информации. Со цел да се постигне рамнотежа помеѓу релевантноста и веродостојноста, пресудно прашање е како најдобро да се задоволат потребите на корисниците за донесување економски одлуки.

12) **Рамнотежа помеѓу користите и трошоците** - Користа којашто произлегува од информацијата треба да го надмине трошокот за нејзиното обезбедување. Сепак проценувањето на користа и трошоците претставува процес на расудување. Трошоците не секогаш паѓаат на товар на тие што ги уживаат користите и често користите може да се ползуваат од страна на широк број други корисници.

13) **Принцип на конзистентност** - Овој принцип подразбира дека при подготвувањето на пресметките (сметководството воопшто), конзистентноста треба да дојде до израз во два правци:

а) Сличните ставки во рамки на истата група треба да добијат сличен третман,

б) Истиот третман треба да се применува одвреме-навреме при обработката на сличните ставки.

Ова овозможува да се прават споредби според средствата и временските периоди. Понекогаш се нарекува и принцип на споредливост.

## 2.5 Контрола на квалитетот на финансиските извештаи

Одборот за стандарди за финансиско известување на Косово (во натамошен текст - ОСФИК), врз основа на Правилникот 2001/30, има обврска да примени механизми за контрола на квалитетот на финансиските извештаи на претпријатијата во Косово. И покрај фактот што според Правилникот 2001/6, односно Административната уредба бр. 2001/22 од 11.10.2002 година, член 33, став 1, се бара сите деловни субјекти врз основа на обртот или вредноста на средствата да имаат обврска да подготвуваат финансиски извештаи според КСС односно МСС, треба да ги достават своите финансиски извештаи до 1 април тековната година до КРДС при Министерството за економија и трговија на Косово, во недостаток на механизми за надзор, најголемиот број деловни субјекти не се придржуваат кон оваа обврска. Многу мал е бројот на деловните субјекти коишто ги доставуваат своите финансиски извештаи во предвидениот рок.

Член 8 од Правилникот 2001/30 на УНМИК бара од ОСФИК, за да ја засили стапката на почитување согласно со барањата на сметководството, ревизијата и другите барања поставени со правилниците и административните уредби, во Работниот план за 2008 година да му даде приоритет на иницирањето на проектот за надзор на ревизорите и деловните субјекти. Имајќи го предвид недостатокот на познавања од оваа област, ОСФИК го примени проектот во соработка со Светската банка, Централната банка на Косово и Здружението на сметководители и ревизори на Косово, како и со помош на консултантите од „ХЕЛМ корпорейшн“ (HELM Corporation) финансирани од Европската агенција (AER).

Целта на ова истражување беше:

- Функционирање на деловните организации во согласност со МСС и КСС;
- Делување на ревизорите во согласност со меѓународните стандарди за ревизија и разгледување на квалитетот на процесот на ревизија.

Оценувањето на функционирањето во согласност со МСС/КСС е извршено преку анализа на финансиските извештаи на деловните организации доставени до КРДС, согласно со Правилникот 2001/6 на УНМИК.

Од Министерството за трговија и индустрија во Косово се обезбедени податоци околу финансиските извештаи предадени во КРДС според години:

<b>Табела бр. 2.2 Податоци околу финансиските извештаи предадени во КРДС 2003 – 2011 година</b>		
Бр.	Година	Извештаи
1	2003	31
2	2004	54
3	2005	37
4	2006	29
5	2007	31
6	2008	250
7	2009	313
8	2010	108
9	2011	150
Вкупно:		1.003

Извор: Министерството за трговија и индустрија на Косово – Приштина

Кон средината на септември 2008 година до 36 деловни субјекти беа пратени писма за доставување финансиски извештаи за годината којашто завршува на 31.12.2007. Деловните субјекти со кои беше воспоставен контакт, главно, беа приватни претпријатија, една комерцијална банка, едно друштво за осигурување и едно јавно претпријатие. Одговор беше доставен од 15 субјекти и за нив се обезбедија податоци од КРДС.

Исто така, за контрола на квалитетот на ревизорските фирми беше воспоставен контакт со две ревизорски фирми а ангажманот за нив беше врз основа на Меѓународните стандарди за обезбедување на квалитет (МСОК1).

И покрај малиот број субјекти коишто се вклучени во анализата, резултатите се доста репрезентативни.

Вклопеност во МСС/КСС

– Недостатокот на законски барања влијае врз ниското ниво на подготвување на финансиските извештаи согласно со МСС/КСС.

– 9 од 19 субјекти немале дополнителни објаснувања, како што се бара со МСС/КСС.

– Во примерокот од 19 презентирани финансиски извештаи, 4 биле составени согласно со МСС. Една компанија применувала и МСС и КСС, додека 14 субјекти воопшто не дале одговор на прашањето кои стандарди ги применуваат при подготвување на своите финансиски извештаи.

– Сите 19 компании ги доставиле билансот на состојба и билансот на успех, но 2 компании не доставиле извештај за паричните текови.

– Ниеден од 19 субјекти не се вклопува целосно во МСС/КСС. Забележаните недостатоци одразуваат несоодветно разбирање на сметководствените стандарди од страна на сметководителите и ревизорите.

### ФУСНОТИ:

<sup>1</sup> Zakon o računovodstvu, „Službeni list SFRJ“ br. 12/89 i 35/89, p. 25.

<sup>2</sup> Zakon o računovodstvu, „Službeni list SFRJ“ br. 12/89 i 35/89, p. 29-30.

<sup>3</sup> Zakon o računovodstvu, „Službeni list SFRJ“ br. 12/89 i 35/89, p. 30-31.

<sup>4</sup> Zakon o računovodstvu, „Službeni list SFRJ“ br. 12/89 i 35/89, p. 25.

<sup>5</sup> SKK 1 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>6</sup> Karakteristikat cilësore të pasqyrave financiare, IASCF, p. 24.

<sup>7</sup> SKK 1 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>8</sup> SKK 1 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 2.

<sup>9</sup> SKK 2 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>10</sup> SKK 3 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>11</sup> SKK 5 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>12</sup> SKK 6 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>13</sup> SKK 7 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>14</sup> SKK 8 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>15</sup> SKK 9 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>16</sup> SKK 10 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>17</sup> SKK 11 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>18</sup> SKK 12 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>19</sup> SKK 13 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>20</sup> SKK 14 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>20</sup> SKK 14 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>21</sup> SKK 15 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>22</sup> SKK 16 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>23</sup> SKK 16 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>24</sup> SKK 17 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>25</sup> SKK 18 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>26</sup> SKK 19 Prezentimi i pasqyrave financiare, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 1.

<sup>27</sup> *Ligji për mbështetjen e ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme* “Gazeta zyrtare e Republikës së Kosovës”, nr. 02/L-5, 2005, p. 3.

<sup>28</sup> *Ligji për mbështetjen e ndërmarrjeve të vogla dhe të mesme* “Gazeta zyrtare e Republikës së Kosovës”, nr. 02/L-5, 2005, p. 3.

<sup>29</sup> Parimet e kontabilitetit, <http://mf.rks-gov.net/sq-al/zyrat/sekretariatiikkrfse.aspx>, p. 3.

## ГЛАВА III

ЕКСТЕРНА РЕВИЗИЈА



### 3.1. Поим за екстерната ревизија

Терминот „ревизор“ потекнува од латинскиот јазик и во превод би значел „оној кој слуша“. Станува збор за поединци кои во Стариот Рим имале обврска да ги слушаат даночните обврзници во процесот на управување со сопственоста.

Ревизијата како активност потекнува од стариот Вавилон (околу 3000 години пр. н.е.) и била присутна и во Кина, Античка Грција и Римската Империја.

Пред 1.500 година, по раѓањето на Исус Христос, речиси сите облици на сметководство се поврзуваа со државните активности и единствената форма на ревизија беше водењето посебна евиденција (сметки) од двајца различни писари. Целта на одржувањето на таквата евиденција беше првенствено за откривање измама (на пример, да се спречи измама во рамките на трезорот), за да се минимизира погрешното евидентирање на трансакциите и да се обезбеди интегритетот на оние кои се одговорни за ресурсите. Внатрешна контрола не постоела, и покрај фактот што во периодот 1500-1850 година, постоело едно мислење (признание) дека стандардизираните сметководствени системи може да ја намалат можноста за измами.<sup>1</sup>

Првата екстерна ревизија е извршена во 1720 година од страна на еден независен јавен сметководител (независен ревизор) по име Чарлс Шнел. Оваа ревизија беше извршена за компанијата „Саут си бабл“ (South Sea Bubble, 1711-1850), којашто врз основа на еден посебен договор меѓу Англија и Шпанија имаше ексклузивно право да тргува во Јужна Америка. Во нејзините книги беа откриени фиктивни книжења.

Бидејќи пазарната вредност на „Саут си бабл“ ја надминуваше вредноста на целиот трезор на Англија, нејзиниот стечај предизвика јавен настан со поголеми последици за целата национална економија на Англија. Може да се каже дека со овој случај се направи преседан во историјата на ревизијата.

Модерната ревизија се поврзува со модерните корпорации (акционерските друштва), односно со поделбата на сопственоста од управувањето.

### ГЛАВА III : ЕКСТЕРНА РЕВИЗИЈА

---

Индустријската револуција во Англија (1750-1850) – како катализатор на еден подолг период на развој доведе до:

- Изградба на систем на фабрики финансирани од страна на акционерите, и
- Премин на управувањето од сопствениците кон професионалните менаџери.

Оваа ситуација (1850-1905) доведе до зголемување на потребата за ревизори кои би биле независни од менаџерите и тие се ангажираа не само за откривање на административните грешки и пропусти, туку и за откривање на измамите на менаџментот.

Ревизорите почнаа да доставуваат периодични извештаи до сопствениците на деловните субјекти и со тоа почнаа да се воспоставуваат рамките на тоа што денес се нарекува „извештај на независниот ревизор“.

Со цел да се заштити интересот на јавноста, во британскиот закон за трговски друштва од 1844, ревизијата се прогласи како обврска на деловните ентитети.

Во 1853 година во Шкотска се воспостави сертифицирање на сметководителите, преку ИЦАС (ICAS - The Institute of Chartered Accountants of Scotland) – денес најстариот институт во светот од областа на сметководството и ревизијата.

Индустријската револуција се одвиваше и на другата страна на Атлантикот, во САД.

Кон крајот на XIX век британските ревизори беа пратени во САД за да извршат ревизија на тамошните субјекти. Во 1887 година британската компанија „Прајс Вотерхаус“ ги испрати своите ревизори на другата страна на Атлантикот. Во Њујорк британските компании како: „Прајс Вотерхаус“, „Пит Марвик и компанијата“ и „Артур Јанг и компанијата“ воспоставија свои претставништва.

Британците се тие кои ја воспоставија инфраструктурата за професионалните ревизори во САД. Треба да се истакне случајот со 1931 година – судскиот спор на американската корпорација „Ултрамерс корпорација“ против „Туше, Нирвен и компанијата“. Во 1924 година „Ултрамерс корпорација“ им имаше дадено заем на „Фред Стерн и компанијата“ врз основа на нејзините финансиски извештаи коишто биле подготвени од страна на „Туше, Нирвен и компанијата“.

Финансиските извештаи на „Фред Стерн и компанијата“ подготвени од страна на „Туше, Нирвен и компанијата“ содржеа средства со поголема вредност од набавната и како последица на тоа „Фред Стерн и компанијата“ во 1925 година банкротира.<sup>2</sup>

Ова беше преседан поради фактот што одговорноста на „Туше, Нирвен и компанијата“ за невниманието прикажано при подготвувањето на финансиските извештаи (измамата), може да го направи ревизорот речиси бесконечно одговорен кон трети лица. Оваа обврска наиде на различни третмани на федерално ниво, во Законот за хартии од вредност од 1933 и 1934 година.

Како резултат на наведеното, ревизијата како професија почна да станува сè постандардизирана, но не би можело да се каже дека почна широко да се применува. Промената на ваквата ситуација се препишува на Ивар Кројгер, инженер со потекло од Шведска, еден од најголемите измамници во светската историја.<sup>3</sup>

За време на 1920-тите години, „Кројгер и Тол“ земале под заем стотици милиони долари во „обезвредени пари“ од европските влади за да им помогнат во изградбата на нивните економии разурнати од војната.

Заемите на „Кројгер и Тол“ за западноевропските земји беа со цел нив да не ги снајде судбината на Царска Русија, па затоа Кројгер го доби прекарот „Спасителот на Европа“. За време на 1920 година тој беше номиниран за Нобелова награда за мир.

Ивар Кројгер се застрела себеси во срцето на 12 март 1932 година. Тогашните весници известија за неговото самоубиство како за вистинска трагедија и самиот Кројгер го прогласија за еден од многуте жртви на Големата депресија. Ваквото мислење надвлдеа цел месец по неговата смрт, до моментот кога ревизорите ја открија вистинската големина на неговата измама и со тоа вистинската причина за неговото самоубиство.

Проневерата на „Кројгер и Тол“ откриена во пролетта 1932 година, помогна во изградбата на политиките за донесување на актите за хартии од вредност во САД во текот на 1933 и 1934 година.

Станува збор за два многу значајни акта според кои корпорациите имаат обврска да ги објават своите ревидирани финансиски извештаи пред да истакнат во јавна продажба свои акции и финансиските извештаи на корпорациите да бидат под надзор на Комисијата за хартии од вредност (SEC).<sup>4</sup>

### **3.1.1 Краток преглед на историјата и развојот на Меѓународните стандарди за ревизија (МСР)**

Основата за Меѓународните стандарди за ревизија се постави во 1969 година со објавувањето голем број извештаи фокусирани на меѓународната ревизија од страна на сметководители од Меѓународната истражувачка група, во чии рамки беше извршена компаративна анализа на состојбите во САД, Велика Британија и Канада. Неколку години подоцна, со создавањето на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди во 1973 година се изродија многу барања за создавање слично тело од областа на ревизијата.

Морис Муниц, директор за истражувањата за областа на сметководство во АИЦПА, во 1978 година во својата книга „Меѓународни сметководствени стандарди“ предложи создавање на Одбор за меѓународни стандарди за ревизија (IAudSC). Книгата на Муниц била корисна за компарација на состојбата во светски рамки, во времето пред да се донесат Меѓународните стандарди за ревизија.

Кон крајот на 1970-тите години Советот на Меѓународната федерација на сметководители (СМФС) го создаде Одборот за меѓународни ревизорски практики (ОМРП) којшто ќе биде постојаниот Одбор на Советот на МФС и потоа на Одборот на МФС (во мај 2000 се преименува од Совет на МФС во Одбор на МФС ).

Првиот меѓународен стандард за ревизија (МСР) е издаден во 1991 година и е во истиот облик до денес.

Роберт Руси напиша една многу корисна статија во октомври 1999 година, под наслов „Развојот на Меѓународните стандарди за ревизија во друштвата на ЦПА во државата Њујорк“.

На 19 јули 2001 година, МФС издаде соопштение за медиумите за објавување на препораките од Меѓународните стандарди за ревизија и други уредби - МСРУ, при што беше истакната потребата да се направи „појаснување на авторитетот на МСРУ, Меѓународните стандарди за ревизија и други уредби“.

Во 2002 година МСРУ се преименува во Одбор за меѓународни стандарди за ревизија и уверување - ОМСРУ (International Auditing and Assurance Standards Board -

IAASB). Членството на организацијата се прошири преку прифаќање лица кои не се ревизори.

На 1 јануари 2003 година ОМСРУ (IAASB) ја објави целокупната содржина на Меѓународните стандарди за ревизија со слободен пристап на интернет и изјави дека сите следни соопштенија исто така ќе бидат со слободен пристап преку интернет. Пристапот до публикациите на ОМСРУ е слободен за сите корисници кои се регистрирани на страницата на МФС.

На 21 мај 2003 година, Европската комисија го издаде извештајот „Зајакнување на законската ревизија во Европската Унија“ за да ги идентификува барањата за примена на Меѓународните стандарди за ревизија за сите законски ревизии во Европската Унија од 2005 година како краткорочен приоритет. Овој извештај се издаде под наслов *Ревизија на сметките на компаниите: Комисијата ги поставува десетте приоритети за подобрување на квалитетот и заштита на инвеститорите*.

На 6 мај 2004 година, Одборот за ревизорска практика (Велика Британија) одржа конференција за печатот на која ги објави своите намери за прифаќање на „Меѓународните стандарди за ревизија“ издадени од страна на Одборот за меѓународни стандарди на ревизија и уверувања.

На 22 декември 2004 година, Одборот за ревизорска практика (ОРП) (Велика Британија) ги издаде Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) за Велика Британија и Ирска. ОРП на една конференција за печатот изјави дека тие ќе се применуваат при сите ревизии на финансиските извештаи за периодот од 15 декември 2004 година. Претходните стандарди се применуваа за сите финансиски извештаи коишто биле предмет на ревизија до тој датум.

На 2 март 2009 година преку конференција за печатот ОРП ги обелодени намерите за усогласување на Стандардите за ревизија на Велика Британија и Ирска со Меѓународните стандарди за ревизија за 2010 година. На конференцијата за печатот на ОРП беше истакнато дека „новите стандарди за ревизија во Велика Британија и Ирска ќе бидат ефективни за ревидирање на финансиските извештаи коишто завршуваат на или по 15 декември 2010 година“.

### 3.1.2 Финансиска ревизија

Ревизијата е систематски процес на објективно добивање и оценување на доказите поврзани со тврдењата во врска со економските активности и настани, со цел да се утврди степенот на совпаѓање помеѓу тие тврдења и утврдените критериуми, како и доставување на резултатите до заинтересираните корисници.

Ревизијата на финансиските извештаи е обврска на ангажманот за уверување.

*Ангажман за уверување* – е ангажман во којшто практичарот изразува заклучок со кој треба да се зајакне на степенот на доверба кај корисниците за кои е наменет, освен кај странката одговорна за исходот од оценката или мерењето на предметната материја во однос на критериумите.<sup>15</sup>

Според оваа рамка, постојат два вида ангажмани за уверување за кои практичарот има дозвола да ги извршува:

- Ангажман за разумно уверување и
- Ангажман за ограничено уверување.

Целта на ангажманот за разумно уверување е намалување на ризикот на ангажманот за уверување на ниво што е прифатливо ниско во околностите на ангажманот, како основа за позитивна форма на изразување на заклучокот на практичарот.<sup>16</sup>

Целта на ангажманот за ограничено уверување е намалување на ризикот на ангажманот за уверување на ниво што е прифатливо во околностите на ангажманот, но каде што таквиот ризик е поголем отколку оној кај ангажманот за разумно уверување, како основа за негативна форма на изразување на заклучокот на практичарот.<sup>5</sup>

### 3.1.3 Цел на ревизијата

Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.<sup>6</sup>

Финансиската ревизија постои за да се зголеми довербата на акционерите и другите заинтересирани страни во тврдењата на менаџерите на деловната организација дека нивните финансиски извештаи даваат правилен, вистинит и објективен приказ на состојбата и резултатот на организацијата. Вообичаено, главни сопственици на компанијата се акционерите, меѓутоа другите заинтересирани страни како даночните власти, банките, регулаторите, добавувачите, клиентите и работниците, исто така, може да се заинтересирани за вистинит и објективен приказ на финансиските извештаи. Со ревизијата може да се намали веројатноста дека материјалната грешка ќе остане неоткриена во текот на ревизорските постапки. Едно погрешно прикажување е дефинирано како погрешна информација или изгубена информација, без разлика дали е предизвикано од измама (вклучувајќи намерно погрешно прикажување) или грешка. Материјалноста зависи од големината на ставката или грешката, земајќи ги предвид конкретните околности на пропустите или погрешното прикажување. Информациите се материјални и поради тоа имаат значајност ако нивното испуштање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи.

Ревизиите се извршуваат затоа што тие обезбедуваат додадена вредност преку намалување на трошоците на асиметричните информации, а не едноставно затоа што претставуваат законска обврска. На пример, приватна компанија којашто нема извршено емисија хартии од вредност на пазарот, може да ангажира ревизорска фирма да изврши ревизија на нејзините финансиски извештаи, со цел да добие подобри кредитни услови од извесна финансиска институција или од кредитните сметки на своите клиенти. Без ревизија, потенцијалните доверители би немале доверба во вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи на претпријатието.

### **3.1.4 Екстерен ревизор**

Поимот екстерен ревизор подразбира независен, компетентен, искусен, високообразован и стручен поединец, задолжен за испитување на прикажаните

финансиски извештаи на претпријатијата-клиенти за потребите на бројни екстерени и интерени корисници.<sup>7</sup>

Основната улога на екстерените ревизори е да дадат мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи на определена организација. Изразеното мислење не претставува мислење за апсолутна точност или гаранција за отсуство на какви било пропусти во прикажувањето на податоците. Во контекст на изнесеното, термините *вистинито и објективно прикажување на финансиските извештаи* во извештајот на ревизорот значат дека тие: (1) се засновани врз факти; (2) се ослободени од пристрасност и (3) ја одразуваат суштината на деловните трансакции.<sup>8</sup>

Доколку откријат измама, тие го информираат менаџментот на претпријатието за неа и доколку менаџментот не преземе соодветни мерки, тие се повлекуваат од ангажманот (во согласност со барањата на кодексот на професионална етика).

За јавните компании коишто се котираат на пазарите на капитал во САД, Актот на Сарбанес-Оксли (SOx) има поставено строги барања за екстерните ревизори при оценувањето на внатрешната контрола и финансиското известување за нив.

Функција на ревизорот според Зорица Божиновска-Лазаревска, *Ревизија* (2011), е специфична во смисла дека нејзиното постоење не е поврзано само и исклучиво со потребата од опслужување на сопствените клиенти, туку се надополнува и со заштита на интересите на пошироката јавност. Важноста на оваа специјална функција којашто ја вршат ревизорите, ја нагласува Ворен Бургер во своето излагање во Врховниот суд на САД во 1984 година со зборовите:

„Преку проверка на јавните извештаи, независниот ревизор се обврзува на јавна одговорност надминувајќи ја секоја релација на работен однос со клиентот. Независниот ревизор, спроведувајќи ја оваа специјална функција, се обврзува на безусловна приврзаност кон акционерите и кредиторите на компанијата, исто како и кон пошироката јавноста. Оваа функција на „куче-чувар“ бара... комплетна доследност во однос на довербата на јавноста.“<sup>9</sup>



### **3.1.5 Професионална регулатива во ревизорската професија**

МСР имаат структура во која информациите се прикажуваат по поодделни секции: вовед, цел, дефиниција, барања и примена и други објаснувачки материјали.

Воведните материјали може да опфаќаат информации во врска со целта, делокругот и содржината на меѓународните стандарди за ревизија покрај одговорноста на ревизорите и останатите во рамките на МСР.

Секој МСР содржи јасна изјава за целта на ревизорот во определената област покриена со МСР.

Секоја цел се поддржува со прецизно утврдени барања. Барањата секогаш се изразуваат преку зборовите „ревизорот ќе“.

Примената и другите објаснувачки материјали попрецизно објаснуваат што значи барањето, или за што е наменето, или пак содржат примери за барања коишто може да се применат во дадени предуслови.

МСР се напишани во контекст на ревизијата на финансиските извештаи од страна на ревизорот.<sup>10</sup>

Во продолжение е прикажана содржината на МСР:

МСР 200 - Општи цели на независниот ревизор и спроведување ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија,

МСР 210 - Услови на ревизорскиот ангажман,

МСР 220 - Контрола на квалитетот на ревизорската работа,

МСР 230 - Ревизорска документација,

МСР 240 - Одговорност на ревизорот да ја земе предвид измамата во ревизијата на финансиските извештаи,

МСР 250 - Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи,

МСР 260 – Комуницирање за ревизорски прашања со оние кои се одговорни за управувањето,

МСР 300 - Планирање на ревизијата на финансиските извештаи,

### ГЛАВА III : ЕКСТЕРНА РЕВИЗИЈА

---

- МСР 315 - Идентификување и проценување на ризиците од материјално погрешно прикажување, преку разбирање на субјектот и неговата средина,
- МСР 320 - Материјалност во планирањето и извршувањето на ревизијата,
- МСР 330 – Постапките на ревизорот како одговор на проценетите ризици,
- МСР 402 – Ревизорски разгледувања во врска со ентитети коишто користат услужни организации,
- МСР 450 - Евалуација на погрешни прикажувања идентификувани во текот на ревизијата,
- МСР 500 - Ревизорски докази,
- МСР 501 - Ревизорски докази - Дополнителни разгледувања за специфични ставки,
- МСР 505 - Надворешни докази (екстерни конфирмации),
- МСР 510 - Привични ангажмани – почетни салда,
- МСР 520 - Аналитички постапки,
- МСР 530 - Метода на примерок во ревизијата и други постапки за тестирање,
- МСР 540 - Ревизија на сметководствените проценки,
- МСР 545 - Ревизија на мерењето и обелоденувањата, според објективна вредност,
- МСР 550 - Поврзани странки,
- МСР 560 - Последователни настани,
- МСР 570 - Континуитет,
- МСР 580 - Изјави на менаџментот,
- МСР 600 - Користење на работата на друг ревизор,
- МСР 610 - Користење на работата на интерниот ревизор,
- МСР 620 - Користење на работата на експерт,
- МСР 700 - Ревизорски извештај за финансиските извештаи,
- МСР 705 - Модификации на извештајот на независниот ревизор,
- МСР 710 - Компаративи,
- МСР 720 - Други информации во документи коишто содржат ревидирани финансиски извештаи,
- МСР 800 - Ревизорски извештај за ревизорските ангажмани со посебна намена.<sup>11</sup>

Покрај техничките стандарди (МСР), ревизорите мора да ги почитуваат и етичките стандарди, стандардите на професионалната етика (*Code of Ethics for Professional Accountants - IFAC*).<sup>12</sup>

Професионалниот сметководител (ревизорот) треба да ги исполнува следниве основни принципи на кодексот на професионална етика:

*Интегритет* - Принципот на интегритет на сите професионални сметководители им ја наметнува обврската да бидат праведни и чесни во сите професионални и деловни односи. Интегритетот, исто така, укажува на објективно работење и вистинитост.<sup>13</sup>

*Објективност* - Принципот на објективност на сите професионални сметководители им ја наметнува обврската да не го копромитираат нивното професионално или деловно расудување заради непристрасност, конфликт на интереси или несоодветно влијание од страна на други.<sup>14</sup>

*Професионална компетентност и должно внимание* - Принципот на професионална компетентност и должно внимание на сите професионални сметководители им ги наметнува следните обврски: (а) да го одржуваат професионалното знаење и вештина на потребното ниво за да се осигури дека клиентите или работодавачите ќе примат компетентна професионална услуга; и (б) кога обезбедуваат професионални услуги, да дејствуваат вредно, во согласност со применливите стручни и професионални стандарди.<sup>15</sup>

*Доверливост* - Принципот на доверливост на сите професионални сметководители им наметнува обврска да се воздржуваат од: (а) обелоденување, надвор од фирмата или организацијата којашто вработува, доверливи информации коишто се стекнати како резултат на професионален и деловен однос, без правилно и конкретно овластување, или освен доколку не постои законско или професионално право или должност да обелодени; (б) користење на доверливите информации стекнати како резултат на професионален или деловен однос со лична корист или во корист на трети страни.<sup>16</sup>

*Професионално однесување* - Принципот на професионално однесување на сите професионални сметководители им ја наметнува обврската да ги прочитуваат релевантните закони и прописи и да избегнуваат дејствие за кое професионалниот сметководител знае или треба да знае дека може да ја дискредитира професијата. Ова вклучува дејствија за кои разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите

конкретни факти и околности коишо на професионалниот сметководител му се достапни во тоа време, вејоратно ќе заклучи дека негативно влијаат на добриот углед на професијата.<sup>17</sup>

Покрај наведеното, ревизорските фирми мора да го почитуваат и стандардот за контрола на квалитетот на ревизијата (МСКК 1).

Целта на овој меѓународен стандард за контрола на квалитетот (МСКК) е да воспостави стандарди и да обезбеди упатство за одговорноста на фирмата за нејзиниот систем на контрола на квалитетот на ревизиите и проверките на историски финансиски информации и на други ангажмани за уверување и поврзани услуги.<sup>18</sup>

Елементи на системот на контрола на квалитетот се:

- (а) Одговорности на лидерите за квалитет во рамките на фирмата;
- (б) Етички барања;
- (в) Прифаќање и продолжување на односот со клиентот и специфични ангажмани;
- (г) Човечки ресурси;
- (д) Извршување ангажман;
- (е) Следење.<sup>19</sup>

### **3.2. Екстерната ревизија како професија во Косово**

Екстерната ревизија како професија во Косово е строго поврзана со рамките на системот на финансиско известување, којшто исто така се дели во два периоди:

1. Периодот до 1999 година и
2. Периодот по 1999 година.

**1. Периодот до 1999 година** се поврзува со општествено-економското уредување на земјата, според кое беше изграден и системот на финансиско известување заснован врз континенталниот модел на сметководство, значи формално-правната форма на сметководството и паралелно со ова, и системот на екстерната ревизија којшто во тоа време се нарекуваше ревизија на финансиските извештаи се градеше на сличен начин за да овозможи исполнување на барањата на државата. Во рамките на Службата за

општествено книговодство (СОК) постоеја организациски структури на оваа професија, коишто се занимаваа со оспособување на персоналот и негово лицензирање врз основа на правила претходно утврдени од страна на експертите од оваа област. Овие критериуми претставуваа законска обврска и нивната примена беше строго надгледувана (Закон о računovodstvu i reviziji finansiskih izveštaja „Službeni list SRJ“ 30/96, 46/96 i 74/99).

Во рамки на сите единици на СОК коишто беа распространети низ целата земја, постоеја департмани - сектори за ревизија коишто се занимаваа со надгледување и контрола на финансиските извештаи и даваа извештаи во редовни временски интервали.

Ваквите контроли се карактеризираа со предолгото траење, не се користеше систем на статистички примерок, туку се контролираа сите финансиски документи опфатени со сметководствениот систем, вклучувајќи ја тука нивната валидност, целовитост, сопственост, како и начин на книжење. Во случаи кога ревизорите откриваа случаи на намерни отстапки, тие имаа право и обврска директно преку директорот на СОК да ги пријават таквите случаи во Јавното обвинителство за понатамошна обработка. Во случаи кога стануваше збор за посериозни прекршоци, со барање на обвинителот се повикуваше и полицијата при што се вршеше притворање на прекршителите на самото место.

Значи, суштествена карактеристика на ревизијата во овој период беше настојувањето по секоја цена да се зачува редот и финансиската дисциплина кај сите претпријатија, како и строгото казнување на лицата кои не ги почитуваа финансиските правила.

По 1989 година, со донесувањето на Законот за приватизација, функциите и улогата на СОК и Секторот за ревизија почнаа да избледуваат. Иако и понатаму Законот за ревизија остана на сила, начинот на неговото применување почна да се менува поради влезот на странскиот капитал, којшто ја наметна и потребата за нови правила и начини на однесување на пазарот.

**2. Периодот по 1999 година** се карактеризира со изградбата на нов општествено-економски систем, со изградба на механизми за премин кон пазарната економија. Меѓутоа, периодот на транзиција се карактеризираше и со низа проблеми и неподготвеност за прифаќање на промените. Практиките градени и одржувани со години

### **ГЛАВА III : ЕКСТЕРНА РЕВИЗИЈА**

---

тешко се надминуваа, а примената на барањата на пазарната економија бараше време, напор, како и обука на што е можно поголем број луѓе кои се дел од таквата пазарна економија. Значи, започна да се создава еден нов амбиент на односи на пазарната економија.

Несомнено, помошта и поддршката на меѓународните организации на чело со Светската банка, УСАИД и Европската агенција за обнова и развој, беа од клучна важност во процесот на транзиција.

Во соработка со домашните актери, во 2001 година УНМИК го донесе Правилникот бр. 2001/30 за основање на Одборот за стандарди за финансиско известување во Косово. Меѓу другото, една од обврските на Одборот беше и лиценцирањето на здруженијата на сметководители. Во 2001 година беше основано Здружението на сметководители и ревизори во Косово (ЗСРК), чија мисија беше развојот и унапредувањето на сметководствената професија во Косово. Под лиценца на Одборот и под негов постојан надзор, ЗСРК го започна и процесот на сертифицирање на сметководителите и лиценцирање на ревизорите.

На овој начин, на 28 октомври 2002 година беа лиценцирани првите 11 ревизори во новата историја во Косово, меѓу кои и авторот на оваа дисертација и може да се каже дека ова е датумот кога ревизорската професија почна да функционира. Потоа, овие ревизори основаа сопствени ревизорски фирми и почнаа да вршат ревизија на финансиските извештаи на претпријатијата, невладините организации, разните проекти на Европската агенција и сл. Овластените ревизори ја засноваа својата работа врз Меѓународните стандарди за ревизија коишто беа применливи во Косово врз основа на одлука на Одборот за стандарди за финансиско известување на Косово (ОСФИК).

Во јавниот сектор во Косово функционира Канцеларијата на генералниот ревизор (КГР). Основана е како независна институција согласно со член 11 став 1 од Правилникот бр. 2022/18 на УНМИК.

Според законската регулатива, КГР одговара директно пред посебниот пратеник на Обединетите нации. Во ноември 2003 година беше назначен генералниот ревизор.

Со донесувањето на Уставот на Република Косово (член 136), КГР се усвојува како Независна уставна институција за економска и финансиска контрола на јавните институции и одговара исклучиво пред Собранието на Република Косово.

Правната положба, функционирањето и делувањето на КГР сега е регулирано со Законот бр. 03/L-075 усвоен од страна на Собранието на Република Косово на 16 јуни 2008 година.

Според член 157 од Уставот, како и член 8 од Законот за основање на КГР, до завршувањето на процесот на меѓународен надзор на примената на Сеопфатниот план за решавање на Статусот во Косово, генералниот ревизор ќе биде претставник на меѓународната заедница.

Канцеларијата на генералниот ревизор во Косово (КГР) е највисоката институција за економска и финансиска контрола во Косово.

КГР, на годишна основа, врши ревизија на регуларноста на Консолидираниот буџет во Косово, буџетските организации, опфаќајќи ги тука и Собранието на Република Косово, Канцеларијата на Претседателот на Република Косово, сите министерства и извршни агенции, општини, независни органи, Централната банка на Република Косово, како и други субјекти чиј капитал е повеќе од 60% во јавна сопственост или земаат финансиски средства од Консолидираниот буџет на Република Косово, обезбедуваат дивиденда или недвижности за него, опфаќајќи ги тука и Царинската управа на Република Косово, Косовската агенција за приватизација како и народниот правобранител во Косово.

КГР во рамки на своите должности ги има предвид и ги почитува и Меѓународните стандарди за ревизија на јавниот сектор (ИНТОСАИ).

КГР го известува Собранието на Република Косово за извршената ревизија на Консолидираниот буџет, како и за секоја институција или субјект во кој е извршена ревизија најдоцна до 31 август во годината откако е извршен ангажманот.

### **3.3. Функционирањето на екстерната ревизија во Косово**

Одборот за стандарди на финансиско известување во Косово (ОСФИК), основан според Правилникот бр. 2001/30 на УНМИК, ја има издадено Административната уредба бр. 3/2005 со која се регулира функционирањето на екстерната ревизија во Косово.

Врз основа на оваа административна уредба како и Осмата директива на Европската Унија за екстерната ревизија, во Косово постои функцијата на законски ревизор (*statutory auditor*). Законски ревизори се лица кои претходно поседуваат

сертификат за сметководител и сертификат за ревизор. Процесот на стекнување статус на овластен сметководител се состои од две фази со по четири професионални модули/предмети. По завршувањето на првата фаза од четири модули се добива сертификат за техничар по сметководство. Второто ниво исто така се состои од четири модули и по неговото завршување се добива звањето овластен сметководител. Дури по добивање на ова звање, лицето може да премине кон третото ниво, составено од четири модули и по чие завршување се стекнува со звањето овластен ревизор. Овластениот ревизор треба да работи две години под надзор на законскиот ревизор или во ревизорска фирма, во тој период да заврши 40 ефективни работни недели. Откако ќе се исполни овој предуслов, се доставува барање до ОСФИК за добивање сертификат за практикување. По стекнувањето на сертификатот за практикување, лицето го има стекнато статусот на законски ревизор и може независно да врши ревизија.

Заклучно со 31.12.2010 година, врз основа на евиденцијата на ОСФИК<sup>11</sup> на Косово, статусот на законски ревизор го поседувале 36 лица од Косово и 7 лица од странски држави. Активноста на законски ревизор ја вршат 7 домашни и 4 странски ревизорски фирми од кои 3 (Deloitte & Touche, PricewaterhouseCoopers и KPMG) се од Големата четворка (Big four).

За да функционира како компанија законски ревизор во Косово, според Административната уредба 3/2005 потребно е фирмата да вработи најмалку двајца законски ревизори и да ги исполни останатите критериуми за функционирање. ОСФИК на овие компании им издава едногодишен сертификат за вршење на дејноста и тој треба да се обновува секоја година.

### **3.4 Ревизија на финансиските извештаи на претпријатијата во Косово**

Според Правилникот бр. 2001/30 на УНМИК, се предвидува според износот на годишен обрт да се утврди кои организации се предмет на финансиска контрола. Деловните организации коишто имаат годишен обрт или основен капитал од 500.000 германски марки (односно 250.000 евра откако започна да се применува оваа валута), нивните финансиски извештаи за општа намена се контролираат од овластениот ревизор во согласност со Меѓународните стандардите за ревизија коишто се на сила.



Во рок од шест месеци од завршувањето на финансиската година (до 30 јуни):

– Корпорациите предвидени со точка 5 став 1 од Правилникот бр. 2001/30 на УНМИК ги доставуваат ревидираните финансиски извештаи за општи намени до Централниот регистар на бизнисите;

– Општествените компании коишто работат со јавни или општествени фондови опфатени со член 5, став 1 ги доставуваат своите неревидирани финансиски извештаи за општи намени до соодветниот надзорен орган и до Централниот фискален авторитет;

– Корпорациите согласно со член 4, став 1, но кои не се опфатени со член 5 став 1 ги доставуваат своите финансиски извештаи за општи намени во неревидирана форма до Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти.

Во Косово сè уште не постои соодветна институција којашто би ја вршела функцијата на евиденција и обработка на финансиските извештаи и ревизорските извештаи и според ова, и контрола на квалитетот кај нив, како и нивната усогласеност со соодветните Меѓународни или Национални стандарди за сметководство, финансиско известување, ревизија, контрола на квалитетот, професионална етика и др. Во отсуство на овие институции во врска со овие прашања, тешко е да се излезе со заклучок околу тоа колку од економските субјекти ги подготвуваат своите финансиски извештаи согласно со Правилникот 2001/30.

Едно заедничко истражување на Светската банка, Централната банка на Косово и Здружението на сметководители и ревизори на Косово, а со поддршка на „ХЕЛМ корпорейшн“, финансирано од Европската агенција (АЕР), спроведено на Косово во 2008 година, *Quality Assurance Review: IFRS/KAS and ISA compliance (2008)*, имаше за цел да увиди два аспекта, и тоа:

- Стапката на усогласеност на деловните субјекти со МСС и КСС; и
- Стапката на усогласеност на ревизорите со МСР и квалитет на процесот на ревизија.

Наведеното истражување укажа на фактот дека локалните ревизорски фирми не делуваат во согласност со МСКК1 и затоа за нив се предложи план за акција којшто би им помогнал во зголемувањето на квалитетот и усогласеноста со стандардите за квалитет (МСКК1).

Исто така, се дојде до заклучок дека недостатокот на интерна ревизија кај претпријатијата предизвикува неможност екстерната ревизија да ја поддржи и да ѝ помогне на интерната ревизија со цел да се зголеми ефикасноста и ефективноста на екстерната ревизија, како и да придонесе за намалување на надоместокот на екстерните ревизори.

Практиката ревизорските услуги да се обезбедуваат преку едногодишни тендери довела до фокусирање на ревизорите кон стекнување клиенти преку намалување на ревизорските надоместоци, наместо преку подобро запознавање на клиентите и преку обезбедување придобивки преку понуда на неревизорски услуги за клиентите.

Имајќи го предвид сегашното ниво на развој на ревизијата на Косово, на регулаторите им се предлага да подготват правилник за уверување во квалитетот, утврдувајќи ги минималните барања коишто компаниите мора да ги исполнуваат, да ги поттикнуваат претпријатијата да применуваат интерна ревизија и да применуваат тригодишни тендери за ревизорски услуги.

### 3.5 Придобивки од ревизијата на финансиските извештаи

Според Rachel Simon, извршен потпретседател на *Гамбинер Совет инк.* (Gumbiner Savett Inc),<sup>20</sup> низа придобивки може да се остварат од ревизијата на финансиските извештаи, дури и во случаите кога тие не се побарани од трети лица. Добрите ревизори се запознаваат со дејноста на дадено претпријатие и ќе бидат во состојба да даваат значајни совети коишто може да придонесат за подобрување на начинот на работа со пониски трошоци.

Преку сознанијата до кои се доаѓа во рамки на процесот на ревизија, ревизорот може на менаџментот да му даде предлози за подобрување на интерната контрола, уверување во точното известување и заштита од измами.

„Доколку ревизорот открие измама во финансиското известување, тогаш тој ќе го извести менаџментот за неа”, вели Rachel Simon.

Според неа, од посебна важност за претпријатијата е да имаат екстерната ревизија на финансиските извештаи, заради повеќе причини. Ревизијата може да биде побарана од државните регулатори, како што се Комисијата за хартии од вредност за компаниите со чии акции се тргува јавно.

Ревидираните финансиски извештаи може да се бараат од страна на кредиторите како што се банките или сегашните и идните инвеститори. Понекогаш и сопственикот може да побара ревизија на финансиските извештаи за да обезбеди кредибилитет и да ги тестира своите вработени.

### **3.5.1 Кои се придобивките од ревизијата на финансиските извештаи?**

Освен извештајот на ревизорот, низа други придобивки може да се остварат преку ревизијата на финансиските извештаи. Ревизорот треба да ја разбере активноста на компанијата, бидејќи само на тој начин може да даде препораки за начинот на кој деловниот субјект може да ја подобри интерната контрола за финансиско известување. Ревизорот може да помогне да се воспостават политики и процедури за спречување и откривање на измами. Покрај наведеното, при вршењето на ревизијата, ревизорот може да утврди и начини за даночни заштеди.

Финансиската ревизија постои за да се зголеми довербата во тврдењата на менаџерите на деловната организација дека нејзините финансиски извештаи даваат правилен приказ на состојбата и резултатот на организацијата. Вообичаено, главни сопственици на компанијата се акционерите, меѓутоа другите заинтересирани страни како даночните власти, банките, регулаторите, добавувачите, клиентите и работниците исто така може да се заинтересирани за точноста на финансиските извештаи.

Од една друга дефиниција на придобивките од ревизијата на финансиските извештаи произлегува дека ревизијата на финансиските извештаи може да доведе до подобрување на угледот на претпријатието.<sup>21</sup> Таа може да им обезбеди на вработените, акционерите и пошироката јавност едно чувство на сигурност, како резултат на хармонизацијата на финансиските извештаи со ревизорскиот извештај. Владата бара транспарентност на јавните претпријатија, но таа може да биде добредојдена и за

приватните претпријатија. Ова може да придонесе за зголемување на интегритетот во рамките на претпријатието, за да ги увери вработените дека нивните финансии ќе бидат контролирани.

### 3.6 Примена на стандардите за екстерната ревизија на Косово

Во Косово Меѓународните стандарди за ревизија се применуваат во рамки на сите ангажмани за ревизија на финансиските извештаи на приватните компании и јавните претпријатија (Правилник 2011/30).

Одборот за стандарди за финансиско известување на Косово (ОСФИК) ги обврзува сите ревизори и ревизорски фирми при ревизијата на финансиските извештаи целосно да ги применуваат Меѓународните стандарди за ревизија (МСР). ОСФИК ја набљудува нивната примена одвреме-навреме преку Секторот за контрола на квалитетот и хармонизирањето на финансиската ревизија со Меѓународните стандарди за ревизија. Меѓутоа, досега, освен еден извештај објавен во 2008 година како резултат на заедничката студија на Светската банка, ОСФИК и Асоцијацијата на сметководители и ревизори во Косово (АСРК), којашто делумно ја објаснивме во погорниот текст, сè уште нема примена на процедурите за утврдување на усогласеноста со МСС и МСКК1 за ревизорите и ревизорските фирми коишто делуваат во Косово.

За ревизија на финансиските извештаи за општинските буџети, министерствата, канцеларијата на претседателот и Собранието во Косово се применуваат Меѓународните стандарди за ревизија во јавниот сектор (ИНТОСАИ).

Овие ревизии се вршат од страна на ревизорите на Канцеларијата на генералниот ревизор во Косово.

Ревизорските извештаи изработени од страна на Канцеларијата на генералниот ревизор редовно се објавуваат на нејзината службена страница [www.ks-gov.net/oag](http://www.ks-gov.net/oag).

#### ФУСНОТИ:

<sup>1</sup>Brown, R.G. 1962, Changing audit objectives and techniques, *The Accounting Review*, August, 696-702.

<sup>2</sup><http://books.google.com/books?id=QCzRHFYJabcC&pg=PR14&lpg=PR14&dq=Ultramares+corporation+scandal&source=bl&ots=JU0unaSM5q&sig=5L->

### ГЛАВА III : ЕКСТЕРНА РЕВИЗИЈА

---

pks\_ije7KkiDrqUJofTmssc&hl=en&ei=nBB2TM6YH4PKswaEjqSUBg&sa=X&oi=book\_result&ct=result&resnum=1&ved=0CBIQ6AEwAA#v=onepage&q=Ultramares%20corporation%20scandal&f=false.

<sup>3</sup> Robert Shaplen: *KREUGER-GENIUS AND SWINDLER*, New York, March 1960, p. 21-24.

<sup>4</sup> Paul M. Clikeman, Ph.D., CPA Robins School of Business University of Richmond Richmond, VA 3173 pclikema@richmond.edu (804)287-6575.

<sup>5</sup> ACCA, Paper F8: Audit and Assurance (International), BPP Learning Media, London 2007, p. 4.

<sup>6</sup> *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IFAC, New York, 2012, p. 73.

<sup>7</sup> Зорица Б. Лазаревска: *Ревизија 2и*, Скопје, 2011, стр. 23.

<sup>8</sup> ACCA, Paper F8: Audit and Assurance (International), BPP Learning Media, London 2007, p. 9.

<sup>9</sup> Зорица Б. Лазаревска: *Ревизија 2и*, Скопје, 2011, стр. 54.

<sup>10</sup> *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IFAC, New York, 2012, p. 72.

<sup>11</sup> *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IFAC, New York, 2012, p. 749.

<sup>12</sup> *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, New York, 2012, p. 14.

<sup>13</sup> *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, New York, 2012, p. 19.

<sup>14</sup> *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, New York, 2012, p. 20.

<sup>15</sup> *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, New York, 2012, p. 21.

<sup>16</sup> *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, New York, 2012, p. 22.

<sup>17</sup> *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, New York, 2012, p. 24.

<sup>18</sup> *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IFAC, New York, 2012, p. 39.

<sup>19</sup> *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IFAC, New York, 2012, p. 43.

<sup>20</sup> <http://www.sbsonline.com/2008/08/financial-statement-audits-how-businesses-can-benefit-from-a-well-managed-audit/>.

<sup>21</sup> <http://www.sbsonline.com/2008/08/financial-statement-audits-how-businesses-can-benefit-from-a-well-managed-audit/>.

## ГЛАВА IV

КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И  
КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ  
ИЗВЕШТАИ

#### 4.1. Вовед

Терминот *корпорација* потекнува од латинскиот збор *corpus* со значење тело, значи *ентитет којшто претставува група луѓе*. Со други зборови една група луѓе овластени да делуваат како поединец (*Oxford English Dictionary*). Во Велика Британија терминот *корпорација* се користел и за органите на локалната самоуправа коишто покриваат мала изборна зона/мал град. Овој термин во Велика Британија беше заменет со терминот *совет* во 1973 година, и во северна Ирска во 2001 година. Исклучок од тоа направи само корпорацијата на Лондон којашто сè уште го чува старото име.

Концептот на корпорацијата во својата првична форма е со векови стар. Корпорациите во стара Индија и Рим постоеја во различни форми. Иако им недостигаа низа карактеристики од денешна гледна точка, сепак тие беа претпријатија со акционери коишто го инвестираа својот капитал за остварување определени цели. Таквите корпорации во Римската Империја беа одобрени од страна на државата (значи функционираа под закрилата и сопственоста на државата), додека во империјата Маурја, тие вообичаено беа приватни деловни ентитети.

Германските племиња укажуваа на тоа дека ентитетот на една група треба да има идентитет различен од идентитетот на нејзините членови.

Ваквите концепции се обединија под еден заеднички именител во форма на црковен закон составен од гледна точка на црквата како корпорација. Различните теории за црквата како корпорација беа поддржани од разни поединци, но сите се согласија околу два клучни елемента: дека црквата е повеќе од нејзините членови и дека таа ќе постои засекогаш, независно од смртта на кој било нејзин поединечен член.

Ова, заедно со дискусиите за односите меѓу првиот човек на корпорацијата и нејзините членови, придонесе не само за развојот на модерните

корпорации и теоријата за корпорациите, туку исто така ја воспостави основата за многу идеи коишто се остварија подоцна.

Првите корпорации од комерцијален тип беа формирани во рамки на законските регулативи на владите на поединечните земји со цел тие (корпорациите) да преземаат одговорност за активности коишто или беа со превисока стапка на ризик за поединците, или пак беа прескапи за да може нивниот трошок да се покрие од поединци, па дури и од целата влада.

Се смета дека најстарата деловна корпорација во светот е „Стора Копарберг мајнинг комјунити“ (Stora Kopparberg mining community) во Фалун, Шведска, којашто доби дозвола за создавање од кралот Магнус Ериксон во 1347 година. Голем број европски држави дозволија создавање корпорации за спроведување на своите колонизаторски планови. Корпорациите од типот на „Дач Ист Индија компани“ (Dutch East India Company), одиграа значајна улога во *колонизацијата преку корпорации* (corporate colonialism).<sup>1</sup>

Основањето на корпорации во Америка стана масовна активност кон средината на 1800 година. Законот за корпорации во тоа време беше фокусиран кон заштита на интересот на јавноста, а не кон заштита на интересите на акционерите. Создавањето на корпорациите се уредуваше од страна на државата. Создавањето на корпорациите вообичаено бараше законски акт. Инвеститорите имаа подеднакви права во управувањето со корпорацијата и самите корпорации требаше да дејствуваат согласно со целите изразени во актот на нивно основање.

Полека стануваше очигледно дека доколку сакаат да остваруваат поголеми приходи, деловните субјекти треба да се регистрираат како корпорации. Во тоа време Ендрју Карнеги го основаше својот бизнис со челик во форма на ограничено партнерство, додека Џон Рокфелер ја основаше „Стандард оил“ како труст. Меѓутоа ова бараше потолерантен закон за корпорации.

Њу Џерси беше првата држава којашто донесе стимулативен закон со цел да привлече повеќе корпорации.

XX век беше векот на „експлозија“ на низа закони коишто го стимулираа развојот на корпорациите, закони коишто според многу аналитичари дадоа голем придонес за економскиот развој на многу држави пред и по Втората светска војна.<sup>2</sup>



Во 1776 година Адам Смит ја објавил неговата книга „The wealth of Nations“ во која тој, помеѓу другото, ќе ги изрази своите негативни ставови кон корпорациите коишто ги смета како негативна појава, како монополи што само ги оштетуваат граѓаните. Ова најдобро може да се забележи од следниве негови размислувања:

*„Директорите на таквите компании, кои се менаџери на туѓите пари а не на сопствените пари, не може да се очекува дека ќе внимаваат на нив со истата внимателност со која партнерите кај партнерствата внимаваат над сопствените пари. Како сервис на богатите луѓе, тие се склони кон разгледување на малите работи во чест на нивните господари и лесно се ослободуваат себеси од нивното исполнување. Невнимателноста и изобилството, повеќе или помалку, мора секогаш да доминираат при менаџирањето на таквите компании“.*

Сечиј обид да се даде конечна дефиниција за корпорација би бил како случајот со слепиот човек кој се обидува да даде опис на слон, па при допирањето на неговата опашката го опишува како змија, при допирањето на ногата му изгледа како дрво, додека при допирот на неговите страни му изгледа како сид.

Многу автори се имаат обидено да дадат дефиниција за корпорацијата како: Melvin Aron Eisenberg, American Heritage Dictionary, Chief Justice John Marshall, Black's law dictionary, 6<sup>th</sup> edition 1990, Blackstone, Ambrose Bierce, The devil's dictionary, Burton S.Kaliski, MacMillan Publishing, и др. Но вреди да се истакне дефиницијата на Х. Форд според кого: *Еден голем бизнис реално е преголем за да биде човечко суштество.*

Според нашето мислење, корпорацијата е механизам создаден со цел да овозможи сите делови да придонесат со капитал, експертиза и труд за да се достигнат максимални придобивки за сите.

Бизнисите во поединечна сопственост и партнерство, и покрај предностите што ги имаат, сепак не се соодветни форми за големи претпријатија коишто имаат потреба за значителен капитал. Од друга страна, инвеститорите и кредиторите бараат гаранција дека нивниот капитал е посигурен со пониска стапка на ризик. На овој начин се родија и се развија корпорациите во кои тие можеа да ги инвестираат своите парични средства, без притоа да се вклучат лично во управувањето со

бизнисот со ограничена финансиска одговорност во случаи на неуспешност и пропаѓање на бизнисот.

Корпорацијата претставува највисока форма на организирање на бизнисот и нејзиното функционирање се регулира со посебен закон. Сопственици на корпорациите се две или повеќе лица, додека самите корпорации претставуваат законски субјекти. Сопствениците на корпорациите се нарекуваат акционери бидејќи нивните удели во капиталот се наречени акции. Акционерите имаат ограничена одговорност во случај на банкротирање на корпорацијата. Всушност тие одговараат за обврските на корпорацијата до износот на нивниот вложен капитал. Акционерите немаат право да го извлечат вложениот капитал од корпорацијата, меѓутоа го поседуваат правото за продажба на акциите во нивна сопственост. Пет вида деловни субјекти имаат карактеристики слични на корпорациите, и тоа:

1. Професионални корпорации,
2. Непрофитни корпорации (non-for-profit corporations),
3. Затворени корпорации (closed corporations),
4. Корпорации со ограничена одговорност,
5. Корпорации С.<sup>3</sup>

Во Косово корпорациите делуваат согласно со Законот за трговски друштва бр. 02/L-123 од 2008 година.

Освен исклучоците предвидени со член 3 став 1 и член 37 од овој закон, деловна активност на територијата во Косово може да вршат само косовските трговски друштва или странските трговски друштва коишто се евидентирани во Централниот регистар на бизнисите.

Според член 3 став 2, лицето или друштвото кое не е регистрирано може да врши трговска дејност во Косово само до дозволената граница, односно авторизацијата утврдена со друг нормативен акт. Доколку нерегистрирано лице или друштво врши трговска дејност на Косово, во тој случај тоа лице или друштво го има прекршено законот и се обврзува да исплати административна казна

изразена во парични средства во согласност со подзаконски акт донесен од страна на министерот за трговија и индустрија, согласно со член 3 став 4 од овој закон.

### **Видови трговски друштва во Косово**

Според член 4 став 1, едно трговско друштво може да се основа во Косово како:

1. Бизнис во поединечна сопственост,
2. Партнерство,
3. Командитно друштво,
4. Друштво со ограничена одговорност, или
5. Акционерско друштво.<sup>4</sup>

Бизнис во поединечна сопственост и партнерство може да се основаат или: (1) по завршувањето на процедурата за регистрирање во Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти, согласно со законски предвидените предуслови, или (2) по вршењето дејност на трговско друштво во Косово без регистрирање, согласно со член 4 став 4 и 5 од овој закон.

Командитно друштво, друштвото со ограничена одговорност и акционерско друштво може да се основаат само по завршувањето на процедурата на регистрирање во Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти под условите утврдени со овој закон.

### **Дозволени цели**

Трговско друштво може да се основа и да се регистрира за која било законска активност и може да врши каква било активност дозволена со закон. Секој поединец, друштво или група составена од две или повеќе лица и/или друштво може да основа и да регистрира трговско друштво.

Доколку трговското друштво се основа и се регистрира за вршење дејност за која е потребна посебна лиценца или дозвола согласно со нормативен акт за основање, актот на регистрација на таквото трговско друштво не се смета за овластување на друштвото за вршење на соодветната дејност. Одговорноста на самото трговско друштво е по регистрацијата, да идентификува, аплицира и да

добие дозвола или соодветна лиценца од соодветниот јавен авторитет, пред да започне со вршење на соодветната дејност.

**Регистрирање и основање друштво со ограничена одговорност (ДОО)**

Со цел да се регистрира и да се основа друштво со ограничена одговорност, основачот треба да потпише и да предаде во Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти, статут на друштвото со ограничена одговорност, којшто треба да ги содржи следниве елементи:

а) Службено име на друштвото на чиј крај треба да стои кратенката ДОО или еквивалент на еден од јазиците согласно со член 13 став 5 од Законот;

б) Адреса во Косово на која друштвото ја врши својата основна дејност;

в) Адреса на седиштето на друштвото, како и име на нејзиниот службен претставник регистриран на таа адреса;

г) Деловна цел на друштвото којашто може да се евидентира како „законска деловна цел“;

д) Име и адреса на секој поединечен основач на друштвото, доколку еден основач претставува физичко лице, во тој случај треба да се запише неговото полно име, како и местото на постојано живеење коешто може да биде или во Косово или надвор од него. Доколку основач е трговско друштво од Косово - име и адреса на канцеларијата регистрирана во Косово, доколку основач е странско трговско друштво - име и службена адреса на главната локација во која се врши основната дејност надвор од Косово;

е) Број на лица кои ќе бидат директори на друштвото, како и име и адреса на сите лица кои ќе бидат иницијални директори на друштвото. Доколку директорот има постојано место на живеење во Косово, во тој случај се запишува таа адреса. Доколку лицето нема постојано место на живеење во Косово, во тој случај се запишува неговата адреса надвор од територијата во Косово;

ж) Краен датум на кој друштвото ќе престане со вршење на својата дејност, доколку таквиот датум е однапред познат;

з) Износ на основачкиот капитал на друштвото, којшто не смее да биде помал од 1000 евра;

с) Износ на основачкиот капитал на друштвото којшто е исплатен во моментот на запишувањето на друштвото;

и) Износ (доколку постои) на основачкиот капитал на друштвото којшто е ветен, но не е исплатен во моментот на запишувањето на друштвото;

ј) Име и адреси на сопствениците, како и нивното учество во главнината на друштвото; и

к) Изјава со која се потврдува дека лицето кое го потпишува и го предава статутот е „авторизирано лице“ во законска смисла на зборот и дека е авторизирано за потпишување и предавање на статутот во Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти.<sup>4</sup>

Лицето кое го има потпишано и предадено статутот треба кон него да приложи и копија на договорот на друштвото со ограничена одговорност, согласно со член 86 од Законот за трговски друштва бр. 02/L-123 од 2008 година, потпишан од сите регистрирани сопственици во оригиналниот статут. Како и да е, од клучна значајност е: (1) барањата содржани во овој член да послужат само за информирање на општата јавност, (2) Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти не е овластен да ги анализира законските недостатоци или формалните недостатоци на друштвото, (3) Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти нема овластување за одбивање на друштвото со ограничена одговорност заради формата, содржината или условите предвидени со овој закон, (4) регистрирањето на договорот за основање на друштвото не подразбира дека договорот или кој било негов дел се во согласност со статутот или законските барања.<sup>6</sup>

#### **4.2. Друштво со ограничена одговорност (ДОО)**

Друштвото со ограничена одговорност претставува правно лице кое од правен аспект е поделено и се разликува од сопствениците. Сопственикот на друштвото со ограничена одговорност не се смета како партнер и не располага со пренослив капитал во сопственоста на друштвото со ограничена одговорност.

Сопственичките удели во друштвото со ограничена одговорност се основниот елемент според кој се врши поделбата на сопственоста на друштвото.

Сопственичкиот удел во друштво со ограничена одговорност е лична сопственост на сопственикот и може да се пренесе делумно или целосно, зависно ограничувањата предвидени со закон и другите ограничувања предвидени со договорот за основање на друштвото.

Сопственичкиот удел може, но не мора, да се докаже со сертификат и може да се нарече „акција“. Во статутот или договорот за основање на друштвото може да се предвиди сопственичките удели или акциите во друштвото да се докажуваат преку сертификати издадени од страна на друштвото.

**Основачки капитал** - Основачкиот капитал на друштвото со ограничена одговорност не може да биде помал од 1.000 евра.

Основачкиот капитал треба да му се исплати на друштвото во рок не подолг од четиринаесет дена од денот на регистрацијата. Друштвото треба да достави соодветни докази за исплатата во период не подолг од четиринаесет дена до Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти.

За оваа намена доволно е да се достави банкарска гаранција, додека во случај на нематеријален придонес треба да се даде доказ за пренос на средството како што е договор за пренос на средството (сопственоста).

Доколку друштвото не достави доволно докази до Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти во предвидениот рок, во тој случај оваа канцеларија го задржува правото за покренување постапка за отпишување на друштвото и има обврска да го извести друштвото за спроведеното отпишување. Во вакви случаи Централниот регистар на бизнисите не му ги враќа исплатените средства за регистрација на друштвото.

До доставувањето доказ до Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти за извршената исплата, друштвото не може да започне со извршување на трговска дејност во Косово. Лицето кое го претставува друштвото, по регистрацијата, но пред предавањето на соодветните докази при Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти сноси лична и колективна одговорност,

со исклучок на случаите кога е утврдено спротивното од трети страни. Откако доказите за извршената исплата се доставени до Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти, друштвото може да ја преземе одговорноста и станува единствената одговорна страна за сопствените побарувања и одговорности.

Предлозите за зголемување или намалување на основачкиот капитал не стапуваат на сила додека промените на статутот на друштвото не се архивираат во Централниот регистар на бизнисите на деловни субјекти и додека не се проследат со докази за уплата на зголемениот износ на основачкиот капитал.

**Принцип на одговорност** - Друштвото со ограничена одговорност е одговорно за сите обврски и долгови со целокупноста на своите средства, опфаќајќи го тука и основачкиот капитал.

Сопственикот на друштвото со ограничена одговорност не е одговорен за долговите и обврските на друштво само затоа што е сопственик.

Ако еден или повеќе основачи и/или други лица преземат акција во име на друштвото со ограничена одговорност пред неговата регистрација, лицата се заеднички и поединечно одговорни за побарувањата и обврските коишто произлегуваат од таквите акции.

**Сопственици** - Друштвото со ограничена одговорност може да има еден или повеќе сопственици, поединци и/или трговски друштва.

**Статут** - Друштвото со ограничена одговорност се смета како основано само доколку се изврши регистрација на неговиот статут согласно со член 33 од Законот. Статутот претставува основачки и конститутивен документ на друштвото со ограничена одговорност. Пред друштвото да може да се регистрира, овој документ треба да се предаде до Канцеларијата за регистрација согласно со Законот. Никакви промени и дополнувања на статутот немаат обврзувачко дејство врз третите страни до доследното доставување на таквите измени и дополнувања во Централниот регистар на бизнисите.

**Договор за основање на друштвото** - Секое друштво со ограничена одговорност треба да поседува договор за основање на друштвото, потпишан од сопствениците, којшто содржи уредби за регулирање на менаџирањето и дејноста на друштвото, доколку таквите уредби се во согласност со член 86 став 2 на Законот за трговски друштва бр. 02/L-123 од 2008 година, односно не се забранети согласно со став 3 на овој член.

Договорот на друштвото може да содржи уредби коишто утврдуваат дека:

- а) друштвото ќе биде управувано од страна на еден или повеќе менаџери;
- б) ќе постојат специфични правила во однос на времето, местото, целта и процедурата за гласање на сопствениците во рамки на собранието на сопственици;
- в) ќе има различни категории на сопственици со различни гласачки права, различни преференции за одење на друштвото под стечај, или други права и предности при разгледувањето на различни други прашања;
- г) гласовите на сопствениците или нивните акции при распределбата ќе бидат еднакви или во согласност со депонираниот капитал, или ќе бидат во согласност со усогласени методи или формули;
- д) за одредени активности на друштвото потребно е посебно мнозинство или апсолутно мнозинство на гласовите на сопствениците на капиталот, како на пример двотретинско мнозинство или тричетвртинско мнозинство, или пак може да се преземаат од страна на извршниот директор и без гласање на сопствениците;
- е) во случај на недоразбирање меѓу сопствениците, тоа ќе биде разрешено од трето лице или пак случајот ќе се предаде на арбитража;
- ж) во случај на неможност сопствениците да донесат одлука за определено прашање, друштвото му дозволува на еден од сопствениците да ги продаде неговите удели на еден или повеќе сопственици врз основа на претходно договорени предуслови;
- з) определени менаџери ќе имаат специфични звања, обврски и авторитет;
- с) сопственичките удели може слободно да се пренесуваат или да подлежат на определени ограничувања, согласно со член 97 и 98 од Законот или на други начини, под услов ниедна уредба од овој тип да не биде во конфликт со Законот за уредување на трансакции со хартии од вредност.<sup>7</sup>



Договорот на друштвото не може да содржи уредби коишто:

а) не се во согласност со статутот на друштвото;

б) го ограничуваат пристапот на определен сопственик кон информации согласно со член 88 од Законот;

в) ги елиминираат или ги намалуваат обврските за заштита, доверба, лојалност и неконкурентност согласно со членовите 112, 113 и 114 од овој закон;

г) ги елиминираат или ги намалуваат ограничувањата на дистрибуциите за акционерите согласно со член 93, или личната одговорност за прекршување на ограничувањата предвидени со член 94 од овој закон;

д) на кој било начин, според овој закон, ги ограничуваат правата на кредиторите или третите лица; или

е) ги елиминираат или ги намалуваат барањата на овој закон, со исклучок на случаите кога: (1) соодветната уредба на договорот на друштвото е дозволена според став 2 на овој член, или (2) таа диспозиција ги содржи зборовите „со исклучок на случаите кога е поинаку определено со договорот на друштвото“ или слични формулации.<sup>8</sup>

#### **4.3. Корпоративно управување**

По скандалите со „Енрон“ и „Ворлдком“ во 2001 и 2002 година, корпоративното управување повторно се претвори во еден од главните фокуси на академскиот свет. Ова за последен пат се имаше случено во 1997 година кога големата финансиска криза којашто започна во Азија му се препиша на лошото корпоративно управување во Кореја и Јапонија. Всушност терминот „корпоративно управување“ не е постар од 25 години. Аналитичарите на англосаксонскиот печат истакнуваат дека терминот *корпоративно управување* за првпат е користен за време на аферата „Вотергејт“. По средината на седумдесеттите години на општата јавност ѝ стана јасно дека најголемите американски корпорации беа вплеткани во корупциски афери како во земјата, така и надвор.

Пред скандалот „Вотергејт“, конкурентските пазари и доброто управување со компаниите се сметаа како две страни на истата паричка. Постоеше општа согласност дека добро управуваните компании истовремено се и чесно управувани компании. Неочекувано дојде до промена на овој став. Од тоа време литературата во подем од областа на корпоративното управување содржи и морален елемент.

Историски гледано, се имаат развиено два различни пристапа кон корпоративното управување и односите меѓу управувањето и менаџментот:

1. Англосаксонски модел (надворешен систем) и
2. Германски модел (континентално европски) и јапонски (внатрешен систем).

Главните парадигми се:

**Надворешен систем** (заснован врз /АРМ должина /пазарот/ акции/), којшто функционира во САД и Англија.

Карактеристики на надворешниот систем:

- Распространета сопственост;
- Независен одбор, транспарентност;
- Ликвидни пазари на капитал, контрола над активниот пазар за контрола на корпорациите;
- Ниско ниво на мешани акции.<sup>9</sup>

**Внатрешен систем** (ориентиран /кон контролата /заснован врз семејни врски / врз основа на банките/), актуелен е во Централна Европа, Јапонија и економиите во развој.

Карактеристики на внатрешниот систем:

- Концентрирана сопственост;
- Внатрешен одбор / ограничена транспарентност;
- Неликвидни пазари на капитал, потпирање на семејни финансии или на банкарскиот систем;
- Високо ниво на мешани акции.<sup>10</sup>

Академските истражувања покажуваат несогласности околу тоа кој од моделите е подобар зависно од предностите коишто и двата ги поседуваат.<sup>11</sup>

Најопшто прифатени и познати принципи на корпоративното управување се:

- Правата на акционерите,
- Праведниот и еднаков третман на акционерите,
- Интересите на акционерите,
- Улогата и одговорноста на одборот,
- Интегритетот и етичкото однесување, и
- Транспарентноста и пристапот кон информации.<sup>12</sup>

Моментално постојат повеќе теории за корпоративно управување, но како најзначајни би се истакнале:

- Теоријата на администрирање<sup>13</sup>,
- Организациската теорија,
- Теоријата на акционери, и
- Теоријата на претставител.

Во Косово системот на управување со друштвата со ограничена одговорност (ДОО) е предвиден со Законот за трговски друштва бр. 02/L-123 под наслов: **Управување и менаџмент.**

Имајќи ја предвид реалноста на националната економија во Косово, Владата во Косово има избрано една комбинирана и помека форма на управување со овие претпријатија, предвидувајќи некои обврски до кои треба да се придржуваат ДОО.

Во продолжение е прикажан делот за управувањето и менаџментот на ДОО според Законот за трговски друштва:

**Гласање на сопствениците** - Согласно со договорот на друштвото:

- а) Сите сопственици имаат подеднакви гласачки права; и
- б) За сите прашања потребно е просто мнозинство со исклучок на случаите кога е поинаку определено со член 107 на овој закон.

**Кога едногласно е потребно?** - Секое прашање наведено подолу мора да биде усвоено од сите сопственици:

- а) Промена и дополнување на статутот или договорот на друштвото;
  - б) Авторизирање или ратификација на трансакција којашто содржи конфликт на интерес согласно со член 113 став 3 на овој закон;
  - в) Намалување или целосно елиминирање на обврската на определен сопственик за целосна исплата на придонеси согласно со член 90 од овој закон;
  - г) Распределба, опфаќајќи тука купување или повторно купување на сопственички удел на еден сопственик од страна на друштвото;
  - д) Намалување или елиминирање на обврската на сопственик за враќање на распределените средства или други износи коишто му се нему исплатени спротивно на член 94 од овој закон;
  - е) Прифаќање нов сопственик;
  - ж) Одлука за престанок со работа на друштвото;
  - з) Одлука за спојување на друштвото согласно со член 120 од овој закон;
- или
- с) Продажба, изнајмување, обезбедување, хипотека, или други распределби или располагање со сите средства или значителен дел од нив.<sup>14</sup>

Со договорот на друштвото може да се предвиди определено прашање опфатено со член 107 став 1 да се одлучува со друга форма на гласање, под услов договорот на друштвото да не:

- а) Дозволи одлучување за прашање коешто бара најмалку прифаќање од страна на просто мнозинство на ненаплатените сопственичките удели на друштвото;
- б) Дозволи или авторизира донесување промена во статутот или договорот на друштвото со која се зголемуваат обврските на еден сопственик или ги ограничува или ги елиминира неговите права, со исклучок на случаите кога самиот сопственик со своерачен потпис потврдува дека се сложува со таква промена.<sup>15</sup>

**Активности без одржување состанок** - Која било активност за чие преземање е потребно гласање на сопствениците, може да се преземе без да се

одржи формален состанок на сопствениците, доколку: (1) секој сопственик поединечно, писмено, биде известен за прашањето, и (2) секој сопственик има на располагање најмалку три работни дена по добивањето на известувањето за да го достави својот глас во пишана форма или пак тој писмено изјавува дека се согласува да има на располагање пократок рок за одлучување.<sup>16</sup>

**Именување и разрешување на менаџерите** - Сопствениците на претпријатието утврдуваат во статутот, или во промена на статутот или во промена и надополнување на договорот, лице или лица кои ќе управуваат со друштвото. Лицето/лицата ги имаат овластувањата утврдени со член 110 од овој закон. Кога има повеќе од еден менаџер, со договорот на друштвото може да се определат различни звања, обврски и одговорности за секој поодделен менаџер и менаџерот може да биде определен, разрешен или сменет само врз основа на гласање на сопствениците. Менаџерот не мора да биде сопственик. Менаџерот мора да биде физичко лице.

Избраниот менаџер останува во должност до неговото разрешување или заменување од страна на сопствениците, или додека не поднесе оставка.

Менаџерот се разрешува со гласање на сопствениците. Сопствениците немаат обврска да ги искажат причините за разрешувањето на менаџерот и разрешеното лице нема право да побара објаснување од сопствениците за причините за неговото/нејзиното разрешување.

**Овластување на менаџерот да делува во име на друштвото** - Менаџерот е овластен да го претставува друштвото при вршењето на трговската дејност, опфаќајќи тука и овластување: (1) за управување со секојдневната активност на претпријатието и (2) за потпишување договори или други документи коишто се потребни за вршење трговска дејност од име на друштвото, доколку таквите документи во голема мера се однесуваат на секојдневното вршење на дејноста од страна на друштвото.<sup>17</sup> Ваквите активности на менаџерот мора да се почитуваат од страна на друштвото со исклучок на случаите кога: (1) активноста ги надминува овластувањата на менаџерот согласно со договорот на друштвото и (2)

лицето или друштвото со кое менаџерот соработувал биле свесни дека менаџерот нема овластување да дејствува во име на друштвото.<sup>18</sup>

Друштвото има обврска да ги примени одлуките на менаџерот коишто не се однесуваат на секојдневното вршење на трговската дејност од негова страна, доколку таквите активности: (1) се дозволени со договорот на друштвото или (2) постои посебно одобрение од страна на сопствениците на друштвото изразено преку нивно гласање.<sup>19</sup>

Кое било лице, вклучувајќи го тука и менаџерот, кое свесно се преправа дека делува со овластување на друштвото, сноси лична одговорност за кои било штети коишто може да му бидат нанесени на друштвото како последица на таквите дејствија.

Во случаите кога друштвото има двајца или повеќе менаџери, секој менаџер ги поседува истите овластувања при управувањето со друштвото.

**Обврска за водење книговодство, одржување архива и обезбедување пристап до нив** - Менаџерите на друштвото имаат обврска: (1) да подготват и да одржуваат книговодствена евиденција и архива на друштвото, согласно со законот и правилниците, (2) да подготват годишен финансиски извештај, да известуваат за управувањето со општеството и да им го претстават на сопствениците на крајот на секоја финансиска година, и (3) во текот на работното време, да им овозможат на сопствениците пристап до архивата, книгите и извештаите на друштвото за нивен увид и/или копирање.<sup>20</sup>

**Принцип на внимателност и деловно оценување** - Менаџерот на друштвото има обврска секогаш да постапува: (1) во доверба, (2) со верување дека дејствува во најдобар интерес на друштвото, и (2) со внимателност и посветеност кон неговите обврски.<sup>21</sup>

Лицето кое постапува согласно со член 110 став 1 на овој закон и кој презема определена деловна активност со добри намери и во рамки на неговите должности и овластувања, не сноси лична одговорност за последиците коишто може да настанат како резултат на таквата активност, освен доколку се заклучи

дека тој/таа ја има прекршено обврската за лојалност или имал личен интерес во конкретниот случај, како што е определено со член 113 од Законот за трговски друштва бр. 02/L-123.

**Обврска за лојалност** - Менаџерот на друштвото кој има личен интерес за некое прашање поврзано со друштвото строго е обврзан: (1) веднаш да ги извести сопствениците за таквиот интерес и (2) да постапи праведно и во најдобар интерес на друштвото.<sup>22</sup> Оваа обврска опфаќа, но не е ограничена само на некористење на имотот на друштвото за остварување сопствена корист, некористење на доверливите информации за друштвото со цел да оствари сопствени придобивки, некористење на деловните можности на друштвото за остварување сопствена корист, односно тој треба постојано и во сите ситуации и трансакции од кои тој има личен интерес да постапи во најдобар интерес на друштвото.

Се смета дека менаџерот има личен интерес за одредена дејност и трансакција доколку:

а) Тој лично или член на неговото семејство остварува лични придобивки директно или индиректно од соодветната трансакција или дејност;

б) тој/таа има финансиски или семејни врски со странка која има интерес за соодветната дејност, одлука или трансакција; или

в) тој/таа е под контрола или влијание на странка која има интерес за соодветната дејност, одлука или трансакција и за која може да се очекува дека ќе има негативно влијание врз друштвото.<sup>23</sup>

Менаџерот кој склучува или има намера да склучи договор со друштвото, се смета дека нема направено прекршок на наведените обврски и не сноси лична одговорност за штетите коишто може да настанат како последица на неговиот конфликт на интереси, доколку: (1) сите материјални факти во врска со неговиот личен интерес се откријат и станат достапни за сите сопственици на друштвото (како соодветни за одлучување) и (2) договорот или трансакцијата е прифатена во меѓусебна доверба од страна на сите сопственици (или друг облик на мнозинско гласање коешто се бара со договорот на друштвото) на состанокот или состаноците

што се одржуваат од страна на сопствениците или директорите за разгледување на договорот или трансакцијата.

**Обврска за неконкурентност** - Менаџерот на друштвото не може да биде ангажиран директно или индиректно или да има каков било друг интерес во дејност којашто е конкурентска на друштвото. Погорната забрана го опфаќа, но не се ограничува на менаџерот како вработено лице, консултант, договорна страна, општ партнер, менаџер, директор, контролен партнер или акционер во трговско друштво коешто врши дејност што претставува конкуренција на друштвото.

**Одговорни лица** - Сите други лица кои извршуваат менаџерска дејност при управувањето со претпријатието се сметаат како „менаџери на друштвото“ според член 112-114 од овој закон, независно фактот дека тие не се и официјално избрани како менаџери согласно со член 109 на законот.

#### 4.4. Одборот на директори и одборот за ревизија

Одборот на директори претставува орган на избрани или именувани членови кои заедно вршат надзор над активностите на дадена компанија односно организација. Ова тело понекогаш се нарекува и одбор на гувернери, одбор на директори, одбор на доверители, одбор на посетители или извршен одбор. Често се нарекува едноставно *одбор*.

*Компанијата* претставува облик на деловен субјект (деловна организација). Таа претставува збор на индивидуалци и физички средства со заедничка цел, *остварување профит*. Овој збир постои во рамки на законот и заради тоа компанијата претставува „правно лице“.

*Организацијата* претставува општествен договор за распределба на обврските за остварување една заедничка цел. Самиот збор „организација“ потекнува од грчкиот поим *organon*, што пак потекнува од зборот *ergon* односно орган, со значење *поделба на работата*.



Постојат различни законски форми на организации опфаќајќи ги тука: корпорациите, владите, невладините организации, меѓународните организации, вооружените сили, добротворните организации, непрофитните корпорации, партнерствата, кооперативите и универзитетите.

Активностите на одборот се утврдуваат со надлежностите, обврските и одговорностите што му се доделени од страна на некој надворешен авторитет. Овие прашања се типично детализирани со подзаконски акти. Со подзаконските акти вообичаено се утврдува и големината на одборот на директори, како и начинот на нивен избор и времетраење на мандатот.

Во организацијата во која членовите гласаат, вообичаено, одборот дејствува како претставник и зависи од собранието на организацијата коешто вообичаено го именува самиот одбор. Кај акционерските друштва одборот се бира од страна на акционерите и претставува највисок орган во корпоративното управување. Во јавните корпорации, како што се универзитетите, одборот претставува највисок орган на управување со институцијата<sup>24</sup>, па понекогаш дури и самите членови на институцијата се избираат од страна на одборот.

Како типични должности на одборот на директори вообичаено се набројуваат:

- Управување со организацијата преку утврдување на општите политики и цели;
- Избор, именување, поддршка и разгледување на успешноста во работата на главниот извршен директор (CEO);
- Обезбедување на потребните финансиски ресурси;
- Донесување годишен буџет;
- Сметководствени податоци за акционерите околу успешноста на организацијата
- Зголемување на платите и надоместоците.<sup>25</sup>

Законските одговорности на одборите се менуваат зависно од природата на организацијата и јурисдикцијата во која таа функционира. Кај јавните корпорации вообичаено ваквите барања се многу построги во однос на останатите форми на организација.

Одборот именува свој претседател од членови, согласно со подзаконските акти.

Од теоретски аспект гледано, контролата над компанијата е поделена меѓу две тела, и тоа: одборот на директори и акционерите. Во практиката, влијанието на одборот зависи од типот на компанијата. Кај малите компании, реално гледано, функциите на менаџер и сопственик се поистоветуваат, па затоа не може да стане збор за издвојување на сопственоста од управувањето. Кај големите јавни компании, одборот вообичаено настојува да врши надзорна функција, додека индивидуалната одговорност и менаџирањето се ориентираат, односно им се доделуваат на пониските нивоа, т.е. на професионалните извршни менаџери (како финансиски директор, директор за маркетинг, производство) кои покриваат специфични области од дејноста на компанијата.

Во Косово, најголемиот број компании - друштва со ограничена одговорност, немаат одбори на директори заради фактот што нивните сопственици-акционери се роднини кои го предаваат менаџментот во доверба на еден од членовите на семејството, и покрај фактот што одлуките ги носат заеднички. Меѓутоа, овој пристап не функционира како формален систем преку свикување службени состаноци, водење записник за тие состаноци, испитување прашања и донесување пишани одлуки коишто во наредната фаза се архивираат и се применуваат.

Ова е заради фактот што ваквите компании се мали како според бројот на вработените, така и според вредноста на средствата, структурата на капиталот, бројот на акционерите и нивниот состав и др. Ниедна компанија од овој вид нема капитал со кој се тргува на пазарите на капитал и ова има последици врз нивната структура на корпоративно управување. Сево ова има влијание и врз квалитетот на финансиското известување, па оттука произлегува дека структурата на корпоративното управување има големо влијание врз квалитетот на финансиското известување.<sup>26</sup>

Законот на Сербанес-Оксли (СОКС) има воведено нови стандарди за одговорност на одборите на директори на компаниите во САД и особено компаниите со кои се тргува на берзите во таа земја. Согласно со овој закон,

предвидени се строги казни, почнувајќи од парични па сè до затворски казни за директорите кои ризикуваат да станат дел од сметководствената измама. Интерната контрола е сега директна одговорност на директорите. Најголемиот број компании за да се осигурат дека функционираат согласно со актите на СОКС имаат вработено интерни ревизори што ќе потврдат дека се придржуваат до највисоките стандарди на интерна контрола. Според законот, интерните ревизори носат одговорност пред одборот за ревизија составен од извесен број директори, при што најмалку една половина треба да бидат надворешни директори, од кои еден мора да биде и експерт по сметководство. Вообичаено, директорите се делат на извршни и неизвршни директори.

*Извршните директори* се директори кои истовремено се и носители на менаџерски функции во компанијата како главен извршен директор (CEO), главен финансиски директор (CFO) и др. Нивната работа се однесува како на секојдневното управување со компанијата, така и на развојот на среднорочната и долгорочната стратегија на фирмата.

Неизвршните директори немаат менаџерски позиции во рамки на компанијата. Тие често се избираат заради знаењата коишто ги поседуваат за различни аспекти на менаџментот и се смета дека тие нудат нова пообјективна перспектива за политиката на деловниот субјект и долгорочната стратегија за негов развој.

#### **4.4.1 Одбор за ревизија**

Кај американските компании, одборот за ревизија претставува оперативен одбор на директори којшто има обврска да врши надзор над финансиското известување и прикажување информации. Членовите на одборот за ревизија се избираат од членовите на одборот на директори и тие го избираат претседателот на одборот за ревизија.

Улогата на одборот за ревизија продолжува да се развива и да се менува заради барањата наметнати од Сарбанес-Оксли (СОКС) од 2002 година. Во многу

случаи, одборот за ревизија врши и надзор на усогласеноста со регулаторите и врши активности за управување со ризикот.

Институтот за интерни ревизори на САД ја дава следнава дефиниција: „Одборот за ревизија се однесува на управното тело што е задолжено за надгледување на ревизијата на организацијата и функциите на контролата на повереничките должности. Иако овие поверенички должности често му се доделени одборот за ревизија од одборот на директори(...), практиката покажува дека може да се вршат и од страна на други надзорни групи со еквивалентни овластувања и одговорности, како што се доверителите, законодавните органи, сопствениците на деловниот субјект, одборите за интерна контрола или одборите на директори“ (IA Practice Advisory 2060-2 of 2004).

Во Нигерија, одборот за ревизија се дефинира како *„одбор на директори и претставник на акционерите на друштвото којшто е одговорен за анализа на годишните финансиски извештаи пред тие да му се предадат на одборот на директори“*. Погорните дефиниции се однесуваат главно на приватниот сектор. Слична дефиниција беше развиена од страна на владините ревизори во стандардите за интерна контрола ИНТОСАИ:

„Одборот за ревизија обично се фокусира на аспекти на финансиското известување и процесите на деловната единица за управување со деловни и финансиски ризици и за усогласување со соодветните барања на законите во сила, етиката и регулаторите. Одборот за ревизија вообичаено му помага на одборот на директори во надгледувањето на: (а) интегритетот на финансиските извештаи на деловниот субјект, (б) усогласеноста на деловниот субјект со законските барања и регулативи, (в) квалификациите на независните ревизори и независноста на ревизорите, (г) вршењето на функцијата на интерна ревизија на субјектот и успешноста на независните ревизори и (д) надоместот на менаџерите на компанијата (доколку не постои одборот за надомест)“ (Standard INTOSAI влада # 9100: Стандарди за интерна контрола на јавниот сектор, анекс 2).<sup>27</sup>

#### 4.4.2 Состав на одборот за ревизија

Вообичаено одборот за ревизија е составен од шест члена.

Во САД компаниите со чии хартии од вредност се тргува на пазарите на хартии од вредност мора да имаат одбор за ревизија. Ваквите одбори во рамките на својот состав мора да содржат надворешни и независни директори како и најмалку еден финансиски експерт.

Во осмата директива на Европската Унија 2006/43/ЕС, се истакнува: *„Секоја единица од јавен интерес треба да има одбор за ревизија. Земјата-членка утврдува дали одборите за ревизија ќе се состојат од неизвршни членови на административниот орган и/или од членовите на надзорниот орган на ревидираниот субјект и/или од членовите именувани од страна на генералното собрание на акционери на субјектот врз кој се врши ревизија. Најмалку еден член на одборот за ревизија треба да биде независен и да има овластувања од областа на сметководството и/или ревизијата“*.<sup>28</sup>

Институтот за интерни ревизори и најдобри практики нагласува дека: *„Одборот за ревизија треба да има најмалку три, но не повеќе од шест члена... Секој член на одборот треба да биде образован и финансиски независен. Најмалку еден член треба да биде финансиски експерт како што е утврдено со правилниците и законите“*.<sup>29</sup>

Во Косово, одборот за ревизија за ДОО е пропишан со Законот за трговски друштва бр. 02/L-123. Според член 181, одборот на директори може да го формира одборот за ревизија, којшто треба да биде составен од внатрешни членови со неизвршни функции, надворешни членови и други членови.

Додека во јавниот сектор, одборот за ревизија е пропишан со Законот на интерна ревизија бр. 03/L-128.

Според член 6, одборот за ревизија е независно, советодавно тело на повисокото раководство на субјектот од јавниот сектор и им дава поддршка на интерните ревизори, преку: 1. обезбедување надзор на плановите и резултатите на ревизијата; 2. обезбедување независност на интерната ревизија; 3. проценување на

соодветноста на ресурсите на ревизија; 4. осигурување дека ревизорските препораки се прифатени и спроведени; 5. советување во врска со прашањата поврзани со ризиците, системите на интерна контрола и ревизија.<sup>30</sup>

#### **4.4.3 Одговорности на одборот за ревизија**

Одборот на директори и неговите комисии се потпираат на управувањето и водењето на секојдневното деловно работење.

Како одговорности на одборот за ревизија вообичаено се набројуваат:

- Надзорот над процесот на финансиско известување и обелоденувањата;
- Надзорот на сметководствените политики и принципите на сметководство;
- Следењето на ангажирањето, ефикасноста и независноста на надворешните ревизори;
- Следењето на усогласеноста со регулаторите, етиката и информациите;
- Надзорот на процесот на интерна контрола;
- Надзорот над процесот на функционирање на интерната ревизија;
- Разгледување на политиките за управување со ризикот и практиките на менаџментот.<sup>31</sup>

Задачите на одборот за ревизија се опишани во правилникот на одборот и вообичаено се истакнуваат на службената страница на деловниот субјект.<sup>32</sup>

**Европска Унија:** Директива 2006/43/ЕС, член 41 ста 2в: (...) одборот за ревизија покрај другото: (а) врши надзор над процесот на финансиско известување; (б) ја набљудува ефикасноста на интерната контрола на компанијата, интерната ревизија, каде што може да се применат системите за управување со ризиците; (в) врши надзор над ревизијата на годишните сметки и консолидираните сметки; (г) ја разгледува и ја набљудува независноста на законскиот ревизор или ревизорската фирма и нуди дополнителни услуги за деловниот субјект врз кој е извршена ревизија.<sup>33</sup>

#### **4.4.4 Улогата во надзорот над финансиското известување и сметководството**

Одборите за ревизија вообичаено ги разгледуваат тримесечните и годишните извештаи на компаниите коишто учествуваат во пазарите на капитал. Покрај ова, тие често ги разгледуваат комплексните сметководствени проценки и одлуките на менаџерите во врска со примената на новите принципи и правила на сметководството. Одборите за ревизија се во постојан контакт со врвните финансиски директори и се во состојба да ги оценат нивните менаџерски способности. Значајните проблеми во врска со практиките на сметководството или персоналот може да се анализираат од страна на одборот преку спроведување посебна проверка, користејќи по потреба и надворешни консултанти.

**Историски развој** - Во продолжение следуваат неколку точки преку кои може да се објасни еволуцијата на Одборот за ревизија<sup>34</sup>:

– 1939 г.: Њујоршката берза (NYSE) за првпат ја прифати концепцијата на одборот за ревизија.

– 1972 г.: Комисијата за тргување со хартии од вредност на САД прва излезе со препорака дека компаниите со чии хартии од вредност јавно се тргува треба да основаат одбори за ревизија составени од надворешни директори на компанијата.

– 1977 г.: Њујоршката берза прифаќа барање одборите за ревизија да бидат составени исклучиво од независни директори.

– 1988 г.: АИЦПА го издава САС 61 „Комуницирање со одборот за ревизија“, што се однесува на комуницирањето меѓу екстерниот ревизор, одборот за ревизија и менаџментот на компаниите коишто се регистрирани во одборот на пазарите на капитал (SEC).

– 1999 г.: Њујоршката берза, Националната асоцијација на дилерите на хартии од вредности (NASD), Американ експрес (AMEX) и Американскиот институт на сертифициран јавен сметководител (AICPA), утврдија големи промени

врз основа на Комисијата за подобрување на ефективностa на одборот за ревизија кај корпорациите (Blue Ribbon).

– 2002 г.: Сарбанес-Окли е донесен во време на скандалите на корпорациите и покрива информации и барања за обелоденување од одборите за ревизија.

#### **4.5 Интерна ревизија**

Потребата за интерна и екстерна ревизија е заснована врз потребата за постоење на повеќе нивоа на независни контроли, со цел да се намалат грешките при водење на евиденцијата, злоупотреба на средствата и проневера во рамки на бизнисот и надвор од него. Историскиот развој на ревизијата е опишан од страна на историчарот Brown Richard (1905, цитирано од Mautz & Sharaf, 1961), како што следи:

„Ревизијата се појавува веднаш по појавата на сметководството. Како што се развива цивилизацијата се зголемува потребата човекот да му го довери своето богатство на друг човек, со што се развива потребата за повеќе видови контрола на лојалноста“.

Околу 4.000 години пр. н.е. историчарите веруваат дека постоеле системи на официјално чување на податоците, создадени од страна на деловните организации и владите на Блискиот Исток за да ги намалат нивните грижи околу точноста на сметководството при собирањето даноци и вршењето исплати. Слични случување се среќаваат и за време на династијата Жао во Кина (1122-256 пр. н.е.).

Потребата за функционален систем на ревизија постоела и во старите цивилизации како Вавилон, Грција, Рим, градовите-држави на Италија и др. Кај сите нив се создал еден детален систем на контрола и контраконтрола. Владите на државите биле особено загрижени за службениците кои често правеле сметководствени грешки и пропусти, како и корумпираните службеници кои ја користеле можноста за правење измама секојпат кога ќе им се укажела. Дури и Библијата (упатувајќи на периодот 1.800 пр. н.е. и 95 од н.е.) нуди објаснување за



започнувањето со функционални системи на контрола: „доколку на вработените им се укаже можност за кражба може да се случи тие да ја искористат таквата можност“. Библијата исто така содржи примери за интерни контроли како што се ризиците на двојната контрола над средствата, потребата за компетентни и чесни вработени, ограничениот пристап и поделба на задачите (O'Reilly et al., 1998). Историски гледано, во времето кога се појавува двојното сметководство (околу 1494 година) можел да се примени еден директен систем на контрола. Во текот на целокупната европска историја, на пример, измамите како што се „меурот на Јужното Море“ (South Sea bubble) во 18 век и скандалот „тулипан“, послужија како причина за воведување построга контрола над менаџерите.

Во период од неколку векови, европските системи на сметководство беа ставени под капата на американскиот систем на сметководство и ревизија. Со зголемувањето на деловните активности, дојде до зголемување и на областа на делување, големината и комплексноста и се појави изразена потреба за интерна контрола којашто ќе врши верификација на (сметководствените) податоци што се користат при одлучување од страна на менаџментот.

На менаџментот му требаат алатки не само за оценување на ефикасноста на извршената работа, туку и за чесноста на вработените. За 20-ог век, создавањето еден формален систем на интерна ревизија којшто ќе ја преземе таквата одговорност е логичен начин на пристапување. Функцијата на интерна ревизија е одговорна за „внимателното собирање и интерпретирање на фактите за соодветниот деловен субјект“ за да се овозможи управување во правец на развој на бизнисот, активностите и резултатите на обемните трансакции (Mautz, 1964).

Слично на ова, канцеларијата на американскиот генерален ревизор (Gao), традиционално вработува голем број интерни ревизори.

Во врска со професионалните стандарди и професионалните одговорности, двајца поединци со најголемо влијание во историјата на Институтот за интерна ревизија (IIA) се Виктор З. Бринк и Лоренс Б. Сојер.

Виктор З. Бринк како прв истражувачки директор на ИИА даде голем придонес за издавањето на Изјавата за одговорностите на интерниот ревизор (*Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*) во 1947 година. Според оваа

## **ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ**

---

изјава за одговорностите, од интерните ревизори се бара да ги третираат финансиските прашања, сметководството и операциите во рамките на нивниот делокруг на активности.

Од 1957 година, изјавата за одговорностите на интерните ревизори се прошири за да опфати низа менаџерски услуги, како што се:

1. Анализа и проценување на соодветноста и примената на сметководството, финансиската контрола и оперативната контрола.
2. Определување на стапката на усогласување со воспоставените политики и процедури.
3. Утврдување на степенот до кој средствата на компанијата се заштитени од загуби на сите видови.
4. Обезбедување на веродостојноста на сметководството и другите податоци развиени во рамки на организацијата.
5. Оценување на квалитетот на успешноста во извршувањето на соодветните одговорности.<sup>35</sup>

Во 1978 година, ИИА официјално ги прифати Стандардите за професионална практика во интерната ревизија и беше насочен кон следниве цели:

1. Помош при објаснувањето на улогата, делокругот на активностите, работата и целите на интерната ревизија.
2. Унифицирање на интерната ревизија во светски рамки.
3. Поттикнување на подобрувањето на интерната ревизија.
4. Воспоставување основа за одржливо мерење на интерната ревизија.
5. Осигурување начин за општо признавање на интерната ревизија како професија.<sup>36</sup>

Извештаите за стандардите за интерна ревизија (SIAS) ја содржат следнава дефиниција за интерната ревизија и нејзините цели:

„Интерната ревизија претставува независна дејност којашто функционира во рамки на организацијата како една од нејзините служби. Станува збор за контрола којашто функционира преку анализа и оценување на соодветноста и ефективноста на другите облици на контрола. Целта на интерната ревизија е да им се помогне на членовите на организацијата за ефективно исполнување на нивните

одговорности. За оваа цел, интерната ревизија ги снабдува нив со анализи, оценки, препораки и информации во врска со активностите на ревизијата. Целта на ревизијата е извршување ефективна контрола по прифатливи трошоци.“

Ratliff и Reding (2002, стр. xi) ги опишуваат следниве одговорности и способности на ревизорите од 21 век:

- Аналитичка способност и критичко размислување,
- Ефикасна метода за создавање соодветно мислење за секој клиент на ревизијата, организација или систем,
- Нови концепции, принципи и техники на интерна контрола,
- Самоосвестување и разбирање на ризикот од страна на ревизорот и клиентот,
- Развој на општи и специфични цели на ревизијата за секој проект на ревизија,
- Селектирање, собирање (користејќи широк спектар на ревизорски процедури), оценување и документирање на ревизорските докази, опфаќајќи тука користење статистички и нестатистички податоци,
- Известување за резултатите на ревизијата во различни облици за различни корисници,
- Последователна контрола,
- Професионална етика,
- Технологија на ревизија применлива во различни видови ревизорски извештаи.<sup>37</sup>

Интерната ревизија е востановена како сервисна служба на корпорацијата за оценување или надзор којшто се основа во рамки на еден деловен субјект и нуди услуги за самиот деловен субјект. Покрај останатото таа функционира за да изврши контрола и проценка на соодветноста и ефективноста на елементите на системот на сметководство и системот на интерна контрола и околу тоа да ги извести менаџерите и директорите. Во делокругот на активностите на интерната ревизија спаѓа и давањето поддршка за организациите при остварувањето на нивните цели. Ревизијата го прави ова преку користење системска методологија за анализа на деловните процеси, процедури и активности за истакнување на организациските

проблеми и изнаоѓање решенија за нив. Со цел да се изврши интерна ревизија организациите вработуваат професионални ревизори.

Делокругот на интерната ревизија во рамки на организациите е широк и може да опфати активности како што се ефикасноста на операциите, веродостојноста на финансиското известување, превенцијата и откривањето измами, заштитата на средствата и обезбедувањето усогласеност со законите и правилниците.

Интерните ревизори не носат одговорност за извршувањето на активностите на компанијата, тие го советуваат менаџментот и одборот на директори (или сличен надзорен орган) во врска со најдобриот начин на извршување на нивните одговорности. Како резултат на општото подрачје на делување, интерните ревизори може да имаат различна образовна и професионална позадина.

Јавните корпорации чии акции се на јавно тргување имаат сектор за интерна ревизија којшто е раководен од страна на главниот извршен ревизор (ГИР), кој сноси одговорност пред одборот за ревизија.

Постојат низа меѓународни тела за поставување стандарди за интерна ревизија, како што е Институтот на интерни ревизори (ИИР). ИИР ги има создадено Меѓународните стандарди за професионална практика на интерна ревизија и има преку 150.000 членови од 165 земји, вклучувајќи тука и 65.000 овластени интерни ревизори.<sup>38</sup>

Интерната ревизија како професија има еволуирано паралелно со развојот на науката за менаџмент по Втората светска војна. Таа е концептуално слична со финансиската ревизија и јавното сметководство, за обезбедување квалитет и усогласеност. Со примената на Сарбанес-Оксли (2002) во САД се забележува забрзан раст на оваа професија, проследен со потребата интерните ревизори да се стекнат со соодветни знаења за поддршка на компаниите при исполнувањето на нивните законски обврски.

#### **4.5.1 Активности на интерната ревизија**

Интерната ревизија е насочена кон подобрување на интерниот квалитет. Според Одборот за спонзорирање организации на комисијата Тредвеј (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO), интерната контрола е дефинирана општо како процес воден од страна на одборот на директори на даден економски субјект, менаџментот и останатиот кадар, проектиран за да обезбеди уверување во остварување на целите во следниве категории на интерната контрола:

- Ефективност и ефикасност на работењето,
- Веродостојност на финансиското известување,
- Усогласеност со законите и правилниците.

Менаџментот носи одговорност за интерната контрола. Менаџерите создаваат политики и процеси за поддржување на организацијата за остварување на целите во наведените категории. Интерните ревизори вршат контрола за да оценат дали политиките и процесите се осмислени и функционираат ефективно и даваат препораки за нивно подобрување.

Во Косово функционирањето на интерната ревизија за јавниот сектор е регулирано со Законот за интерна ревизија бр. 02/L-74 којшто има за цел да воспостави институционализиран систем, како и овластување лица одговорни за редовна примена на интерната ревизија во единиците на јавниот сектор, заради контрола на нивните внатрешни активности, процедури и системи во правец на утврдување на ефикасноста и обезбедување усогласеност и почитување на законите и правилниците во сила.

Сите единици за интерна ревизија и интерните ревизори во јавниот сектор треба да ја вршат интерната ревизија согласно со следниве принципи:

- (а) Законитост,
- (б) Интегритет,
- (в) Непристрасност,
- (г) Доверливост,

- (д) Компетентност,
- (е) Независност.<sup>39</sup>

Секој субјект од јавниот сектор мора да се осигура дека активностите, системите на сметководство и системи за менаџирање подлежат систематски, најмалку еднаш годишно, на сеопфатна интерна ревизија, согласно со овој закон, од:

(а) Единицата на интерна ревизија, којашто е овластена да изврши ревизија на соодветниот субјект, во случаите кога таква единица постои; или

(б) Доколку не постои единица за интерна ревизија, во тој случај од страна на интерниот ревизор.<sup>40</sup>

Ваквата ревизија се спроведува за да се види нивото на усогласеност со Законот за менаџмент на јавни финансии и одговорности, Внатрешната јавна финансиска контрола (ВЈФК) и нејзините правила, Законот за јавни набавки, законодавството за јавно делување, како и законите и другите подзаконски акти од областа на фискалната политика, за оценување на економичноста и ефикасноста на системите на менаџмент и контрола на деловниот субјект, како и заради подигање на вредноста на субјектите и подобрување на услугите коишто им се нудат.

Ревизијата треба да се врши во согласност со правилата, политиките, упатствата, како и професионалните стандарди создадени од страна на Централната единица за хармонизирање (ЦЕХ) и објавени од страна на министерот.

Во рамки на секоја буџетска единица и автономно јавно претпријатие треба да се основа комисија за ревизија којашто е составена од Канцеларијата на комисијата за ревизија (ККР) и најмалку три члена од редовите на раководството на буџетската единица или автономното јавно претпријатие. Комисијата за ревизија на буџетската организација или автономното јавно претпријатие служи како комисија за ревизија за:

- (1) Буџетската организација или автономното јавно претпријатие,
- (2) Компонентите, поединиците и нивните подружници, и
- (3) Кое било контролирано јавно претпријатие или субјект од јавниот сектор под нивна контрола.<sup>41</sup>

Во рамки на Министерството за економија и финансии се основа Централната единица за хармонизирање на внатрешна интерната ревизија (ЦЕХ). ЦЕХ има статус на посебна единица во рамки на Министерството за економија и финансии. Вкупниот број на вработени на ЦЕХ не смее да биде повисок од пет. Сите вработени во овој сектор се јавни службеници ангажирани по препорака на директорот од страна на министерот за давање консултантски услуги. Вработените во ЦЕХ се одговорни пред директорот за своите професионални и административни активности. ЦЕХ врши годишно оценување на работата на сите интерни ревизори и единици за интерна ревизија (ЕИР).

ЦЕХ издава лиценца за интерните ревизори доколку експертите за интерна ревизија, согласно со член 6 став 7 Законот за интерна ревизија бр. 02/L-74, имаат дадено писмена препорака со која се докажува дека лицето успешно го завршило процесот на обука и тестирање и според нивно мислење има покажано професионална етика, дисциплина и интегритет којшто се бара од интерниот ревизор. ЦЕХ не е овластена да даде лиценца на кое било лице без претходна писмена препорака од експертите за интерна ревизија.

Интерниот ревизор или единицата за интерна ревизија коишто вршат интерна ревизија согласно со овој закон се овластени и се одговорни:

(а) Да вршат интерна ревизија во согласност со правилата, политиките, прирачниците и професионалните стандарди издадени од страна на Министерството;

(б) Да обезбедат постојан и непречен пристап до техничките, економските и финансиските податоци, како и информациите и документите во сопственост или под контрола над јавниот сектор во кој се врши ревизија;

(в) Да ги копираат податоците, информациите или документите коишто се потребни за интерната ревизија, како и да се осигураат дека таквите документи се или оригинали или копии заведени кај нотар. Оригиналните документи по користењето му се враќаат на деловниот субјект;

(г) Да побараат од кој било службеник, вработен, советник или договорна страна на субјектот да понуди физички докази, белешки и/или усни докази или

други информации за прашања поврзани со ревизијата или со активностите за кои се врши ревизијата;

(д) Да имаат пристап до просториите на јавниот субјект во кој се врши ревизијата и да ги верификуваат и оценат материјалните вредности и монетарните вредности на субјектот согласно со правилата и законодавството;

(е) Да предложат мерки коишто треба да се преземат од страна на субјектот;

(ж) Да добијат потврдени информации од Трезорот, Банката за платен промет на Косово и која било јавна или приватна организација во врска со актуелната жиро-сметка или затворена жиро-сметка и/или трансакциите на/или субјектот на ревизија врз кој единицата за интерна ревизија има надлежност; и

(з) Веднаш да дадат извештај за сите пречки и одбивања или спротивставувања од страна на кое било лице пред одборот за ревизија. Соодветната комисија за обврска треба да спроведе истрага за таквите случаи и доколку тие се потврдат, комисијата ги презема соодветните законски мерки.<sup>42</sup>

Лицата кои сакаат да се стекнат со статус на овластен интерен ревизор, треба:

(а) Да поседуваат најмалку: (1) универзитетска диплома од областа на јавната администрација, јавните финансии, сметководството или правото; или (2) полноважечка лиценца издадена од надворешно тело, но во согласност со стандардите на Институтот на интерни ревизори.

(б) Да ги исполнуваат останатите услови предвидени од страна на ЦЕХ, по предлог и прифаќање на експертите за интерна ревизија за обезбедување компетентност, чесност, интегритет и објективност на кандидатот.

(в) Успешно да ја имаат поминато обуката, тестирањето и лиценцирањето во согласност со член 6 став 7 и став 8 на Законот.

(г) За причините наведени во член 12 став 2, да не бидат неприфатливи.<sup>43</sup>



#### **4.6. Екстерна ревизија**

Екстерната ревизија игра значајна улога за обезбедување и промовирање на квалитетот на финансиското известување. Според Сарбанес-Оксли (2002), ревизорите треба да бидат подготвени со одборот за ревизија да дискутираат не само за прифатливоста на финансиските извештаи, туку и за нивниот квалитет. Односите меѓу учесниците во корпоративното управување и екстерниот ревизор може да се однесуваат на:

- Селекција на ревизор и прифаќање на клиентот;
- Квалитет на ревизијата и надоместок за неа; и
- Мислење на ревизорот и процес на ревизија.

Преку поодделна анализа на секоја од наведените теми, ќе направиме увид во значајноста на коректното и одговорно третирање на активностите коишто се однесуваат на изборот на екстерниот ревизор, како влијае надоместокот за ревизијата врз квалитетот на ревизијата и видот на ревизорското мислење за прифатливоста на менаџментот.

##### **4.6.1. Избор на ревизор и прифаќање на клиентот**

Зголемувањето на улогата на одборот на директори и особено одборот за ревизија во изборот на екстерни ревизор е од големо значење за ревизорите и останатите странки. Abbot и Parker (2000) укажуваат на фактот дека независните и активни одбори бараат многу повисок квалитет на екстерната ревизија и од оваа гледна точка поголеми се можностите дека тие ќе ангажираат професионален ревизор од областа на индустријата во која делува субјектот. Овој пристап е во согласност со претходно спроведените истражувања на односите меѓу факторите на управување и квалитетот на добивката (Klein 2002a и 2002b) коишто укажуваат на фактот дека посилните одбори може да побараат повисоко ниво на ревизија за да се намали можноста менаџментот да се впушти во активности коишто може да предизвикаат штети за компанијата.

Beasley и Petroni (2001) ја имаат истражувано поврзаноста меѓу надворешните членови на одборот и изборот на екстерни ревизор кај компаниите за обезбедување имот. Тие дошле до заклучок дека одборите со поголемо учество на надворешни директори во поголема мера се заинтересирани за поквалитетна екстерна ревизија со цел да се обезбеди поефективен надзор над корпоративното управување.

Составот на одборот на директори е поврзан со изборот на ревизор кој е специјализиран за соодветната индустрија. Споменатите истражувања укажуваат дека поактивните структури на корпоративно управување имаат повисоки барања за квалитетот на ревизијата, како и барања за ревизори специјализирани за соодветната индустрија.

Акционерите играат сè поактивна улога во одлуките за ангажирање на екстерните ревизори и задржување на постоечките (Clapman 2000). Raghunandan (2003) има спроведено истражување на стапката на прифаќање на изборот на екстерниот ревизор, одбран од страна на менаџерите, и степенот до кој оваа одлука зависи од висината на надоместокот за неревизорски активности што му се исплаќа на ревизорот. Врз анализа на само еден акционер од 1000 најбогати компании (Fortune 1000), Raghunandan ја поставува хипотезата дека висината на надоместокот за неревизорски услуги (коишто се поврзани со надоместокот за ревизија) има негативно влијание врз процентот на акционери кои гласаат за прифаќање на избраниот екстерен ревизор.

Иако резултатите до кои е дојдено со совпаѓаат со очекувањата, сепак тие треба да се разгледуваат со крајна внимателност, бидејќи според резултатите произлегува дека околу 97% од акционерите вообичаено ги прифаќаат изборите на менаџментот, дури и во случаите кога голем дел од вкупните плаќања коишто се извршуваат кон ревизорите се прават за неревизорски активности.

Raghunandan и Rama (2003) го имаат истражувано истото прашање и имаат дојдено до заклучок дека можностите акционерите да не ја прифатат одлуката на менаџментот се многу мали и во случаите кога надоместокот на ревизорите е доста висок, доколку експертизата (присуството на најмалку еден член со искуство во

областа на финансиите и сметководството) не се одобри со гласањето на акционерите за прифаќање на изборот за ревизор.

Од аспект на екстерниот ревизор, корпоративното управување и факторите на одборот за ревизија може да влијаат врз прифаќањето на клиентот. Овие фактори влијаат и врз квалитетот на процесот на финансиско известување, бидејќи во периодот по Енрон, ревизорските фирми се внимателни во односите со клиентите, особено во случаите кога постои можност менаџерите целосно да не се придржуваат кон правилата на финансиско известување.

Општо гледано, истражувањата за селекцијата на ревизорите укажуваат дека моќното управување и различните структури може да влијаат да се изберат ревизори со многу повисок квалитет. Покрај ова, истражувањата покажуваат дека и покрај фактот дека прифаќањето на акционерите во голема мера зависи од надоместокот којшто го наплаќа ревизорот, моќните одбори за ревизија може да послужат како еден вид ефективен гарант за акционерите дека квалитетот на ревизијата нема да се компромитира заради надоместокот на ревизорите.

Останува фактот дека Актот на Сарбанес-Оксли наметнува барање екстерниот ревизор да биде избран од страна на одборот за ревизија, но останува потребата за спроведување дополнителни истражувања за утврдување на факторите коишто влијаат врз нивната одлука.

Citron и Manalis (2000) доаѓаат до заклучок дека клиентот кој има странски акционери со цел да обезбедат кредибилитет на ревизијата, им дава предност на ревизорите од Големата четворка во споредба со останатите ревизори.

И во Косово, големите јавни компании како што се КЕК (Korporata Energjetike e Kosovës - КЕК), ПТК (Post Telekomit i Kosovës - РТК), АНП (Aeroporti Ndërkombëtarë i Prishtinës - АНП) и др., при изборот на екстерниот ревизор им даваат предност на меѓународните и реномирани ревизорски фирми, и покрај нивните повисоки цени, затоа што сакаат да осигурат повисок уверување во квалитетот на нивните на финансиски извештаи. Ова се докажува со фактот дека овие компании поставуваат многу високи стандарди при изборот на ревизор, како што е барањето ревизорот да има годишен обрт над 2,5 милиони, голем број

вработени, значи предуслови коишто реално гледано може да ги исполнат само големите ревизорски фирми.

#### **4.6.2. Влијанието на ревизорскиот надомест врз квалитетот на ревизијата**

Одборот за ревизија може да игра значајна улога при донесувањето одлука за избор на ревизор, па затоа ставовите на членовите на одборот за ревизија се значаен фактор којшто секогаш мора да се има предвид. Голем број истражувања насочени кон откривање на влијанието на надоместокот на ревизорите врз квалитетот на ревизија се извршени од страна на еминентни истражувачи од оваа област. Во продолжение се прикажани само некои од нив.

Кларп (1991) има спроведено истражување за влијанието на големината на ревизорската фирма (Big Eight versus local CPA firm), времетраењето на работата на ревизорот и општата стратегија на ревизија (структурирана наспроти неструктурирана) врз членовите на одборот за ревизија и проценките за квалитетот на ревизијата.

Квалитетот на ревизијата е операционализиран и постои можност дека ревизорот: (а) ќе ги открие (детектира) материјално погрешните прикажувања, и (б) откриените погрешни прикажувања ќе ги претстави во рамки на ревизорскиот извештај (DeAngelo 1981). Резултатите укажуваат дека времетраењето на ревизорската работа влијае врз согледувањата за откривање на материјално погрешните прикажувања и дека поголеми се можностите дека тие ќе бидат прикажани во рамките на ревизорските извештаи на Големата осумка (Big Eight). Додека степенот на структура за ревизорската фирма немаше влијание, членовите на одборот за ревизија укажуваат на позитивен однос помеѓу ревизорскиот мандат и откривањето на материјално погрешните прикажувања за раните години на ревизорскиот мандат, а за подоцнежните години укажуваат на негативен однос. Затоа членовите на одборот за ревизија сметаат дека вршењето на ревизијата од

страна на поголемите ревизорски фирми има позитивно влијание врз квалитетот на финансиските извештаи, бидејќи поголемите ревизорски фирми повеќе ги истакнуваат односно ги објавуваат пронајдените грешки и пропусти. Доколку клиентот ги користи услугите на иста ревизорска фирма во подолг временски период, може да се намали квалитетот на финансиските извештаи бидејќи ревизорот заради односите коишто се создаваат во меѓувреме може да изгради позитивни ставови за клиентот, што би довело до опаѓање на квалитетот на ревизијата.

#### **4.6.3. Ревизорското мислење и процесот на ревизија**

Факторите на корпоративното управување може да имаат значително влијание врз одлуките на ревизорот околу процесот на ревизија, вклучувајќи го тука и ревизорското мислење. Покрај ова треба да се истакне дека истражувањата покажуваат дека одборот за ревизија треба да игра клучна улога во случај на потенцијални недоразбирања меѓу ревизорот и менаџментот. Во продолжение се објаснети некои од истражувањата коишто се однесуваат на овие односи.

Cohen и Hanno (2000) имаат откриено дека филозофијата на контрола на менаџментот и моќната структурата на корпоративно управување играат значајна улога при оценката на контролата на ризикот на ревизорот и опфатот на суштинските тестови. Нивното истражување покажува дека ревизорите треба да ја имаат предвид општата рамка на корпоративното управување во текот на целокупниот процес на ревизија. Од аспект на квалитетот на финансиските извештаи, ова би значело дека ревизорите треба да ги имаат предвид клиентите со моќен одбор и ова се смета како многу моќен надзор со помала стапка на ризик дека менаџментот ќе ги надмине границите на прифатливата агресивност околу прашања поврзани со компонентите на финансиските извештаи.

Преку користење полуструктурирано интервју, Cohen, Krishnamoorthy и Wright (2002) имаат спроведено истражување на влијанието на многуте фактори од

областа на корпоративното управување, како што се одборот на директори и одборот за ревизија врз спроведувањето на самиот процес на ревизија.

Ревизорите од сите нивоа (ревизори-сениори, менаџери, партнери), коишто ја претставувале Големата петорка од тоа време, покажале еден широк спектар на ставови околу елементите на концепцијата на корпоративно управување. Како што беше претходно истакнато, ревизорите гледаат на менаџментот како на основен двигател на корпоративното управување, што не е случај со одборот и останатите механизми коишто вршат независен надзор над активностите на менаџментот со цел да обезбедат соодветна заштита на сопственици на капиталот. Ревизорите ги сметаат и факторите на корпоративното управување како исклучително значајни при прифаќањето клиенти, особено кога станува збор за мултинационални клиенти.

Многу ревизори истакнуваат дека нивните искуства со клиенти укажуваат на тоа дека одборот за ревизија е неефективен и не располага со доволно јаки капацитети и механизми за управување.

Меѓутоа истражувањата се спроведени пред донесувањето на Актот на Сарбанес-Оксли (2002) и можеби по донесувањето на Сарбанес-Оксли. Одборот за ревизија може да послужи како механизам за ефективен надзор над активностите на менаџментот.

Carcello и Neal (2000) ја имаат анализирано поврзаноста меѓу независноста на одборот за ревизија и можноста дека клиентот ќе го прифати ревизорското мислење. Преку користење примерок составен од нефинансиски компании коишто имаат искуство со различни финансиски ситуации, покажано е дека големото учество на внатрешни директори во составот на одборот за ревизија ја намалува можноста за објавување извештај или мислење што содржи сомнежи за точноста на финансиските извештаи.

При едно истражување, Carcello и Neal (2003) ги имаат анализирано составот и карактеристиките на одборот за ревизија и нивното влијание врз заминувањето на ревизорите, откако дале мислење без резерва со пасус за нагласување на прашањето за принципот на континуитет - продолжување на активноста. Тие очекувале дека еден независен и моќен одбор за ревизија ќе има

повеќе можности за продолжување на ангажманот на даден ревизор кој дал мислење без резерва со пасус за нагласување на прашањето за принципот на континуитет, и покрај потенцијалните спротивставувања од менаџментот. Се смета дека фирмите коишто имаат проблем со континуитетот, најверојатно ќе го отстранат ревизорот и ова може да се случи ако одборот за ревизија е помалку независен.

Можностите за престанок на соработката со ревизорот се помали во случаите кога во рамки на одборот за ревизија членуваат повеќе лица со експертиза во областа на управувањето.

Carcello и Neal укажуваат на тоа дека одборите за ревизија треба да бидат независни, бидејќи менаџментот може да има повеќе можности за вршење притисок врз ревизорите за тие да издадат мислење без резерва и доколку ревизорите издадат мислење со пасус за нагласување на прашањето за принципот на континуитет, во тој случај, поголеми се можностите дека менаџментот ќе ја сопре соработката со ревизорот. Гледано од аспект на финансиското известување независноста на одборот за ревизија може да создаде поголеми можности за повисока агресивност, со цел да се намали лошото однесување од страна на менаџментот.

Меѓутоа, бидејќи нивното истражување се заснова врз архивски податоци, Carcello и Neal не биле во состојба да идентификуваат поединечни случаи и примери. Во периодот по Сарбанес-Оксли Акт, ќе биде интересно да се види дали поекстензивните ревизорски извештаи ќе доведат до зголемување на бројот на прекинати соработки со ревизорите од страна на компаниите.

Одборот за ревизија може да игра значајна улога во разрешувањето на потенцијалните недоразбирања меѓу менаџментот и екстерниот ревизор.

Кларп (1987) има спроведено истражување насочено кон утврдување на факторите коишто придонесуваат одборот за ревизија да ги поддржи ревизорите во случаите кога тие имаат недоразбирања со менаџментот.

Од наведеното може да се дојде до заклучок дека постои врска меѓу факторите на управување и способноста на ревизорот за разрешување на неусогласеностите со менаџментот. Одборите за ревизија може да послужат како

сојузник за ревизорот, особено во случаите кога членовите на одборот за ревизија располагаат со соодветни знаења и искуство. Меѓутоа како што се докажува со едно истражување спроведено од страна на Cohen et al. (2002), потенцијалите на одборот за ревизија за подобрување на квалитетот на финансиските извештаи не се целосно разјаснети.

#### **4.6.4 Подготвување на ревизорскиот извештај**

Пред да премине кон подготвување на ревизорскиот извештај, ревизорот треба да следи низа процедури.

Процедурите за разгледување на ревизијата во завршната фаза се предвидени со Меѓународните стандарди за ревизија и тие треба да се применуваат доследно, поради сериозните последици коишто може да произлезат од нивното непочитување и непримена.

Двете главни ревизорски процедури коишто се спроведуваат пред нејзиното заклучување се:

1. Хипотезата на континуитет и
2. Послебилансните настани.

Покрај нив, треба секогаш да се имаат предвид и корисноста и веродостојноста на изјавите на менаџментот, како и ревизорските докази за факти коишто може да му бидат достапни само на менаџментот.

**Хипотеза на континуитет** - Според концепцијата на хипотезата на континуитет,<sup>44</sup> се тргува од претпоставката дека деловниот субјект ќе продолжи да функционира во неограничен период. Ревизорите имаат одговорност да водат сметка за идните планови на директорите, како и за сите потенцијални сигнали на предупредување во однос на хипотезата на континуитет, бидејќи ваквите аспекти може да имаат влијание врз нивното мислење за финансиските извештаи.



**Постбилансни настани (Настани по датумот на билансот на состојба)** - претставуваат настани коишто се случуваат по датумот на билансот на состојба, но пред датумот на објавување на финансиските извештаи, а во исто време се факти откриени по извештајот на ревизорот. Ревизорите треба да го имаат предвид влијанието на таквите настани врз финансиските извештаи, како и врз нивните ревизорски мислења.

Како за специфичните прашања, така и за прашањата коишто се материјални за финансиските извештаи, треба да се имаат на располагање писмени изјави од менаџментот, особено во случаите кога со причина не се очекува да постојат други соодветни ревизорски докази.

Ревизорите треба да извршат и да обезбедат докази за сеопфатен преглед на финансиските извештаи, пред да го дадат своето мислење за нив.

#### **4.6.4.1 Ревизорски извештај**

Ревизорскиот извештај претставува независно екстерно мислење, или воздржување на мислење издадено од страна на екстерен или интерен ревизор како резултат на спроведена екстерна или интерна ревизија, или на оценување извршено над едно правно лице или еден негов дел (т.н. субјект на ревизија). Извештајот му се доставува на „корисникот“ (поединец, група луѓе, компанија, влада па дури и пошироката јавност), како краен производ на една услуга којашто овозможува поголема стапка на уверување при донесувањето деловни одлуки.

Ревизорскиот извештај се смета како основно средство кога се известуваат корисниците на финансиските извештаи за нивната вистинитост и објективност, особено во деловниот свет. Ревизијата се претпочита и од третите страни кои бараат финансиски информации од независниот екстерен ревизор. Преку извештајот за извршената ревизија, ревидираните фирми привлекуваат инвеститори, добиваат кредити и го подобруваат нивниот имиџ во јавноста. Некои од нив дури и изјавуваат дека финансиските информации без ревизорски извештај се некорисни за инвестициски цели.<sup>45</sup>

Треба да се истакне дека ревизорските извештаи за финансиските извештаи не се ни оценки, ниту нешто слично за проценување на субјектот при донесувањето на деловните одлуки. Ревизорскиот извештај содржи само мислење за вистинитоста и објективноста на прикажаните информации, додека сите останати активности се одлука на корисниците.

#### **4.6.4.2 Форма на мислење**

Ревизорот треба да изрази мислење *без резерва* врз основа на прибавените докази за финансиските извештаи подготвени од сите материјални аспекти согласно со применливата рамка за финансиско известување.

Доколку пак ревизорот (а) утврди, врз основа на прибавените докази, дека финансиските извештаи земени како целина не се ослободени од материјално погрешно прикажување или (б) не е во можност да прибави достатно соодветни ревизорски докази за да заклучи дека извештаите, земени како целина, се ослободени од материјално погрешно прикажување, согласно со МСР 705 треба да го модифицира мислење во ревизорскиот извештај.

Под *модифицирано мислење*, според МСР 705, се подразбира изразување:

- (а) Мислење со резерва,
- (б) Неповолно мислење, или
- (в) Воздржување од давање мислење.<sup>46</sup>

#### **4.6.4.3 Мислење без резерва**

Во случај кога ревизорот ќе утврди дека финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување, ревизорот ќе изрази мислење без резерва.

Мислењето без резерва најчесто се идентификува со објавување стандарден извештај.

Во својата книга *Ревизија* (2011), Зорица Божиновска-Лазаревска вели дека специфичната содржина на стандардната форма на извештајот за извршена ревизија, примарно е условена од обемот на ангажманот на ревизорот и од резултатите добиени по завршувањето на активностите од доменот на ревизијата на финансиските извештаи на деловните ентитети.

Според МСР 700, стандардниот ревизорски извештај ги содржи следниве елементи:

(1) **Наслов** - насловот на ревизорскиот извештај треба јасно да укаже на тоа дека се работи за извештај на независниот ревизор.

(2) **Примател на извештајот** – се упатува до оние лица за кои се подготвува извештајот, честопати тоа се акционерите или менаџментот.

(3) **Воведен пасус** – тука се наведува дека е спроведена ревизија од страна на ревизорот, со јасно конкретизирање на финансиските извештаи коишто биле предмет на ревизорското испитување (најчесто тоа се билансот на состојбата, билансот на успех и извештајот за паричните текови).

Согласно со МСР 700, во воведниот пасус ревизорот треба:

(а) Да го идентификува ентитетот чишто финансиски извештаи биле предмет на ревизија;

(б) Да наведе дека финансиските извештаи биле ревидирани;

(в) Да го наведе насловот на секој од извештаите што ги сочинуваат финансиските извештаи;

(г) Да посочи на прегледот на значајни сметководствени политики и други објаснувачки белешки;

(д) Да го определи датумот или периодот покриен со секој финансиски извештај којшто е составен дел на финансиските извештаи.<sup>47</sup>

(4) **Пасус со припишување на одговорноста за финансиските извештаи** - овој сегмент од ревизорскиот извештај се издвојува со посебен поднаслов „Одговорност на раководството за финансиските извештаи“. Ревизорот треба да објасни дека раководство е одговорно за подготвувањето на

#### ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

---

финансиските извештаи во согласност со прифатливата рамка за финансиско известување, како и за интерна контрола релевантна за подготвувањето на финансиските извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

Во посебниот поднаслов од извештајот „*Одговорност на ревизорот*“, ревизорот треба да наведе дека ревизијата била спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Со MCP 700 се бара во опишувањето на ревизијата во ревизорскиот извештај да се наведе дека:

(а) Ревизијата вклучува ревизорски постапки за прибавување ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи;

(б) Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и процената на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие процени, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното прикажување на финансиските извештаи на ентитетот, за да осмисли ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот. Во околностите каде што ревизорот исто така има одговорност да изрази мислење и за ефективноста на интерната контрола, заедно со ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот треба да ја испушти фразата дека разгледувањето на интерната контрола од страна на ревизорот нема за цел да се изрази мислење за ефективноста на интерната контрола.

(в) Ревизијата, исто така, вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики, на разумноста на сметководствените процени направени од страна на раководството, како и на севкупното прикажување на финансиските извештаи.<sup>48</sup>

Овој дел од извештајот завршува со фразата во која ревизорот изразува верување дека ревизорскиот доказ, прибавен за време на ангажманот, е доволен и соодветен за да понуди разумна основа за оформување и изразување независно и објективно мислење за ревидираните финансиски извештаи.

(5) **Пасус со изразено мислење** - за читателите и корисниците на ревизорскиот извештај од исклучително значење е каква порака им пренесува ревизорот преку формата на изразеното мислење токму во овој дел од извештајот. Овој пасус во ревизорскиот извештај е насловен како „Мислење“. Кога врз основа на прибавените ревизорски докази, ревизорот оформил мислење без резерва за финансиските извештаи подготвени во согласност со рамката за објективно прикажување, согласно со МСР 700, пожелно е да користи една од следниве фрази коишто се сметаат за соодветни:

(а) Финансиските извештаи се подготвени објективно, од сите материјални аспекти, во согласност со „применливата рамка за финансиско известување“.

(б) Финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика на ... во согласност со „применливата рамка за финансиско известување“.<sup>49</sup>

(6) **Потпис** - на крајот, ревизорскиот извештај треба да биде потпишан. Кога станува збор за потписот на ревизорот, МСР 700 нуди неколку алтернативи, а тие се: потписот на ревизорот да биде во името на ревизорската фирма, во личното име на ревизорот или и двете, во зависност од барањата на конкретно законодавство.

(7) **Датум** - по потписот следи датумот на ревизорскиот извештај, којшто не треба да му претходи на датумот на кој ревизорот прибавил достатно соодветни докази врз кои го заснова мислењето за финансиските извештаи, вклучително и доказ дека:

(а) Сите изјави коишто ги сочинуваат финансиските извештаи, вклучително и поврзаните белешки, се подготвени.

(б) Лицата со признаено овластување потврдиле дека преземаат одговорност за финансиските извештаи.

Со датумот на ревизорскиот извештај се информира читателот дека ревизорот ги зел предвид ефектите на настаните и трансакциите коишто се случиле до тој датум.<sup>50</sup>

(8) **Адреса** - последниот елемент од ревизорскиот извештај е адреса на ревизорот. Ревизорскиот извештај, според МСР 700, треба да ја именува

#### **ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ**

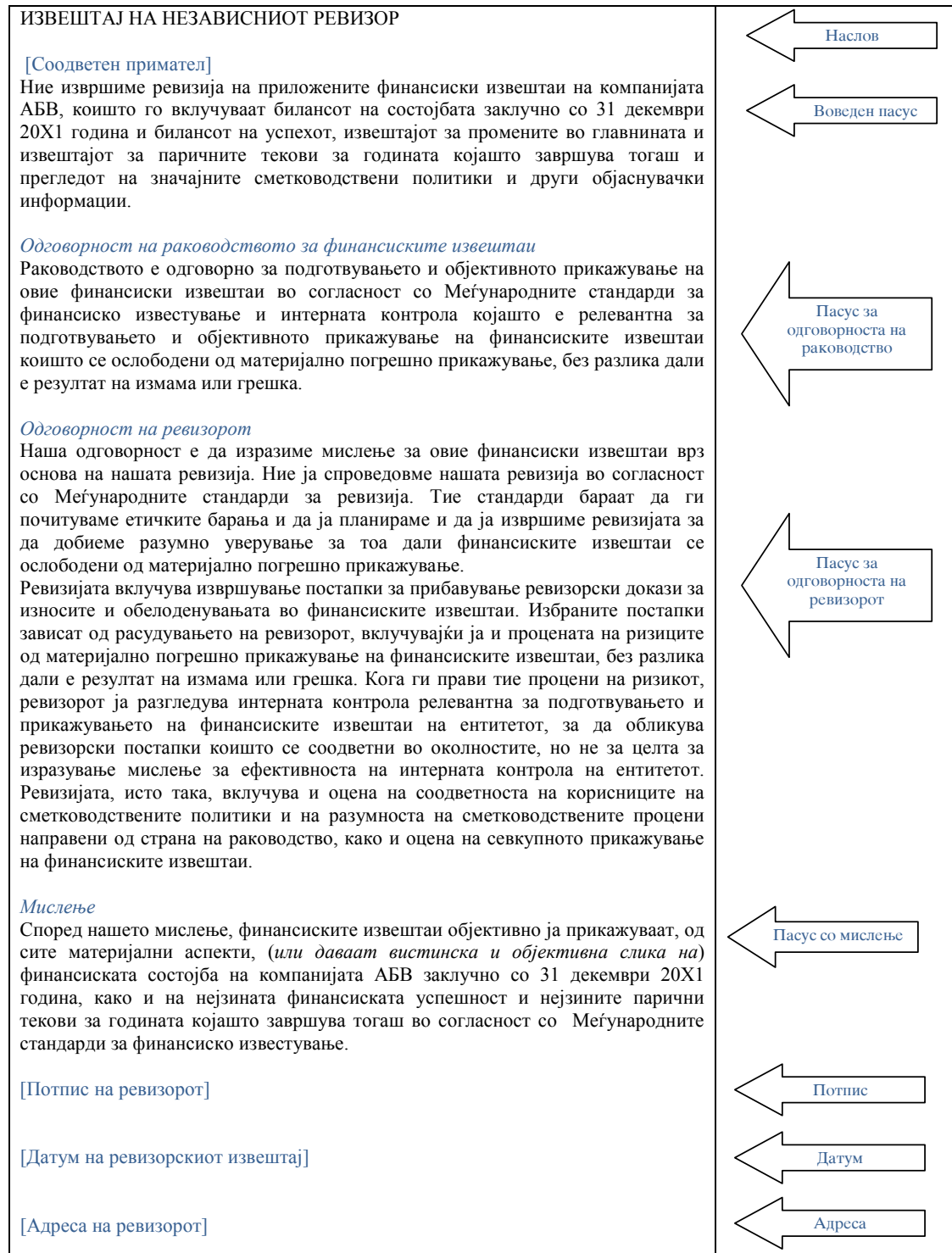
---

местоположбата во јурисдикцијата во којашто ревизорот ја практикува својата дејност.<sup>51</sup>

Во продолжение е прикажан пример за стандарден извештај на ревизорот:

## ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Слика 4.1. Стандарден извештај на ревизорот



Клучни елементи од стандардниот ревизорски извештај.

Извор: Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 575.

Под влијание на одредени околности, ревизорот, дури и во случај на изразено мислење без резерва, може да додаде посебен осврт кон стандардниот извештај – *пасус за нагласување прашање*. Согласно со МСР 706, доколку ревизорот смета дека е потребно да го привлече вниманието на корисниците на извештајот кон прашање коешто е прикажано или обелоденето во финансиските извештаи што, според расудувањето на ревизорот, е од фундаментална важност за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците, ревизорот треба да вклучи пасус за нагласување прашање во ревизорскиот извештај. Секако, на одлуката за додавање пасус за нагласување прашање треба да ѝ претходи прибавување доволно соодветни ревизорски докази од страна на ревизорот со кои ќе се поткрепи заклучокот дека прашањето не е материјално погрешно прикажано во финансиските извештаи. Таквиот пасус треба да се однесува само на информациите прикажани или обелоденети во финансиските извештаи. Согласно со МСР 706, ревизорот кога вклучува пасус за нагласување прашање во ревизорскиот извештај треба:

- а) Да го вклучи веднаш по пасусот за мислењето во извештајот на ревизорот;
- б) Да го користи насловот „Нагласување прашање“, или друг соодветен наслов;
- в) Да вклучи во пасусот јасно посочување на прашањето коешто се нагласува и на тоа каде во финансиските извештаи може да се најдат релевантните обелоденувања коишто целосно го опишуваат прашањето; и
- г) Да укаже на тоа дека ревизорското мислење не е модифицирано во однос на прашањата коишто се нагласени.<sup>52</sup>

#### **4.6.4.4 Мислење со резерва**

Ова е во основа поволно мислење. Од аспект на ревизорската теорија и практика, преземениот чекор од страна на ревизорот во насока на изразување мислење со резерва може да се оцени како наполно оправдан, доколку е задоволен еден од критериумите:



#### **ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ**

---

- Ревизорот, имајќи прибавено достатни и соодветни ревизорски докази, заклучува дека погрешните прикажувања поединечно и збирно се материјални, но не се распространети во финансиските извештаи.

- Ревизорот не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази врз кои ќе го заснова мислењето, но ревизорот заклучил дека можните ефекти од неоткриените погрешни прикажувања, доколку постојат такви, врз финансиските извештаи се материјални, но не се распространети.<sup>53</sup>

Материјално погрешните прикажувања можат да произлезат од:

(а) соодветноста на избраните сметководствени политики; (б) примената на избраните сметководствени политики или (в) соодветноста на обелоденувањата во финансиските извештаи.<sup>54</sup> Сознанијата за пројавените отстапувања ревизорот ги внесува во извештајот, во посебен пасус што му претходи на пасусот со изразеното мислење, по што следува модифицираниот пасус со изразеното мислење.

Кога ревизорот изразува мислење со резерва поради погрешно прикажување во финансиските извештаи, ревизорот во пасусот со мислење со резерва се повикува на пасусот за основата за мислење со резерва. Потоа, продолжува со фразата „со исклучок на ефектот на прашањето/а“ опишани во пасусот за основата за мислење со резерва:

(а) Финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика (или ја прикажуваат објективно, од сите материјални аспекти), во согласност со применливата рамка за финансиско известување во согласност со рамката за објективно прикажување.

(б) Финансиските извештаи се подговетни од сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување, кога се известува во согласност со рамката за објективно прикажување.

Во случај на можност на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, како последица на што се јавува модификација на мислењето, ревизорот треба да

ја користи соодветната фраза „освен за можните ефекти на прашањето/а...“ со продолжување на претходно наведените формулации под (а) и (б).<sup>55</sup>

#### **4.6.4.5 Неповолно мислење**

Тоа е спротивно на мислењето без резерва и со него се оценува дека финансиските извештаи на претпријатијето-клиент *не се прикажани вистинито и објективно*, во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Доколку во текот на спроведувањето на ангажманот кај конкретен клиент, ревизорот врз основа на прибавените достатни и соодветни ревизорски докази, заклучи дека погрешните прикажувања, поединечно или збирно, се и материјални и распространети во финансиските извештаи, согласно со МСР 706, мора да се определи за изразување неповолно мислење во извештајот за спроведената ревизија.

Согласно со професионалните стандарди, мотивите на ревизорот за изразување неповолно мислење треба да бидат поткрепени со собраните релевантни докази, подетално образложени во засебен пасус од извештајот за извршената ревизија, поточно во пасусот за основата за неповолно мислење.

Во следниот пасус од ревизорскиот извештај, „Неповолно мислење“, ревизорот треба да ја нагласи основата за модификацијата од претходниот пасус и да продолжи со формулацијата дека, според неговото мислење поради значењето на прашањето/а:

(а) Финансиските извештаи не даваат вистинска и објективна слика (или не ја прикажуваат објективно), во согласност со применливата рамка за финансиско известување, кога се известува во согласност со рамката за објективно прикажување.

(б) Финансиските извештаи не се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување, кога се известува во согласност со рамката за објективно прикажување.<sup>56</sup>

#### 4.6.4.6 Воздржување од давање мислење

Во случај ревизорот, при спроведувањето на постапките на ревизија, да оцени дека нема доволно елементи врз основа на кои може да даде веродостојна оценка за вистинитоста и објективноста на прикажаните финансиски извештаи, може да одлучи да се *воздржи од мислење*. Согласно со МСР 705, ревизорот може да се воздржи од мислење доколку:

(1) Не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази врз кои ќе го заснова мислењето и воедно, ревизорот заклучува дека можните ефекти на неоткриените погрешни прикажувања, доколку постојат такви, може да бидат и материјални и распространети, и

(2) Потојат екстремно ретки околности коишто вклучуваат повеќекратни неизвесности и го наведуваат да заклучи дека, без оглед на тоа што има прибавено достатни и соодветни ревизорски докази во врска со секоја од поединечните неизвесности, не е во можност да формира мислење за финансиските извештаи поради потенцијално содејство на неизвесностите и нивниот вкупен ефект врз финансиските извештаи.<sup>57</sup>

Ревизорот има право да се воздржи од мислење доколку утврди дека потенцијалните ефекти од ограничувањата во делокругот (без оглед на тоа дали ограничувањата се надвор од контрола на ревизорот, или пак, се наметнати од страна на клиентот) се материјално значајни, на што се должи и неможноста за извлекување и давање валиден заклучок за вистинитоста и објективноста на финансиски извештаи.

Доколку ревизорот се одлучи да се воздржи од мислење поради неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, ревизорот ќе го промени воведниот пасус од ревизорскиот извештај. Ревизорот, исто така, ќе го промени пасусот со опис на одговорноста на ревизорот, како и описот на делокругот на ревизијата така, што ќе го сведе на следнава формулација: „Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на ревизијата спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Меѓутоа, заради прашањето/та опишани во пасусот „Основа за воздржување од мислење“, ние не бевме во можност да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата“.

## ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

---

Кога ревизорот се воздржува од мислење поради неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, во пасусот со мислење ревизорот ќе искаже дека:

(а) Поради значењето на прашањето во пасусот „Основа за воздржување од мислење“, ревизорот не бил во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата.

(б) Ревизорот не изразува мислење за ревизорските извештаи.<sup>58</sup>

### ФУСНОТИ:

<sup>1</sup> „Ист Индија компани“ беше основана во 1600 година. Таа имаше монопол во трговијата меѓу Кина и Индија. Членовите тргуваа како трговци-поединци, но можеа своите акции да ги обединуваат во форма на заедничко вложување. Од 1614 година акционерскиот капитал и профитот можеа да се распределат само по поминувањето на извесен број години. Во 1692 година се забрани приватното тргување меѓу поединците. Во 1694 година оваа компанија со одлука на Парламентот го изгуби монополот за трговија меѓу Кина и Индија.

<sup>2</sup> Пошироко за историскиот развој на корпорациите види: John Micklethwait dhe Adrian Wooldridge, *The company: A short history of a revolutionary idea* (New York: Modern Library 2003), и Joel Bakan, *The corporation, the pathological pursuit of profit and power* (Toronto: Viking Canada 2004).

<sup>3</sup> Prof. Dr. Shyqri LLACI, Jorida TABAKU, MA, *Qeverisja e korporatave*, shkurt 2008 Tiranë.

<sup>4</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 16.

<sup>5</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 34.

<sup>6</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 35.

<sup>7</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 63.

<sup>8</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 64.

<sup>9</sup> Prof. Dr. Shyqri LLACI, Jorida TABAKU, MA, *Qeverisja e korporatave*, shkurt 2008 Tiranë, p. 335.

<sup>10</sup> Prof. Dr. Shyqri LLACI, Jorida TABAKU, MA, *Qeverisja e korporatave*, shkurt 2008 Tiranë, p. 336.

<sup>11</sup> Black, Bernard S., Jang, Hasung, and Kim, Woonchan. 2003. *Does Corporate Governance Affect Firm Value? Evidence from Korea*, John M. Olin Program in Law and Economics, p. 237.

<sup>12</sup> Prof. Dr. Shyqri LLACI, Jorida TABAKU, MA, *Qeverisja e korporatave*, shkurt 2008 Tiranë, p. 53-54.

<sup>13</sup> Во економската литература оваа теорија се именува „*Stewardship theory*“.

<sup>14</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 73.

<sup>15</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 73.

<sup>16</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 74.

<sup>17</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 74.

<sup>18</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 75.

<sup>19</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 75.

<sup>20</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 75.

<sup>21</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 75.

<sup>22</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 75.

<sup>23</sup> Законот за трговски друштва бр. 02/L-123, Приштина, 2008 год., стр. 76.

<sup>24</sup> Commonwealth of Virginia, State Corporation Commission, Business FAQs.

<http://www.scc.virginia.gov/clk/befaq/vanon.aspx#a4>. Retrieved 2011-04-08

<sup>25</sup> McNamara, C. *Overview of Roles and Responsibilities of Corporate Board of Directors* 2012, p. 1-4.

<sup>26</sup> *THE CORPORATE GOVERNANCE MOSAIC AND FINANCIAL REPORTING QUALITY*

Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, Arnie Wright *Journal of Accounting Literature*, 2004, pp. 87-152.

<sup>27</sup> "INTOSAI definition". *INTOSAI definition*. INTOSAI.

[http://www.issai.org/media\(891,1033\)/Internal\\_Control\\_Standards.pdf](http://www.issai.org/media(891,1033)/Internal_Control_Standards.pdf). Retrieved 1 April 2011.

#### ГЛАВА IV: КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ И КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

---

- <sup>28</sup> "European Directive 2006/43/EC of 17 May 2006". European Commission. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:EN:PDF>. Retrieved 12 April 2011.
- <sup>29</sup> "European Directive 2006/43/EC of 17 May 2006". European Commission. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:EN:PDF>. Retrieved 12 April 2011.
- <sup>30</sup> Законот на интерна ревизија бр. 03/L-128, Приштина, 2009 год., стр. 6.
- <sup>31</sup> AICPA "The Audit Committee Toolkit" New York; 2004, p. 95.
- <sup>32</sup> "Benchmarking exercise on Financial Governance". eca.europa.eu. [http://eca.europa.eu/products/3RDCONTCONF\\_EUROCONTROL3](http://eca.europa.eu/products/3RDCONTCONF_EUROCONTROL3). Retrieved 11 April 2011.
- <sup>33</sup> "European Directive 2006/43/EC of 17 May 2006". European Commission. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:EN:PDF>. Retrieved 12 April 2011, p. 26.
- <sup>34</sup> "KPMG AC Journey 2005-2006". Kpmg.com. Retrieved 2011-10-22, p. 6.
- <sup>35</sup> Sridhar Ramamoorti, INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS Florida, 2003, p. 6.
- <sup>36</sup> Sridhar Ramamoorti, INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS Florida, 2003, p. 7.
- <sup>37</sup> Ratliff, R.L., and K.F. Reding, *Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002).
- <sup>38</sup> <http://www.issai.org/composite-194.htm> INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV), GOV9140 Internal Audit Independence in the Public Sector.
- <sup>39</sup> Законот на интерна ревизија бр. 03/L-128, Приштина, 2009 год., стр. 3.
- <sup>40</sup> Законот на интерна ревизија бр. 03/L-128, Приштина, 2009 год., стр. 4.
- <sup>41</sup> Законот на интерна ревизија бр. 03/L-128, Приштина, 2009 год., стр. 9.
- <sup>42</sup> Законот за интерна ревизија бр. 02/L-74, Приштина, 2006 год., стр. 12-13.
- <sup>43</sup> Законот за интерна ревизија бр. 02/L-74, Приштина, 2006 год., стр. 13.
- <sup>44</sup> ISA 570, *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IFAC, New York, 2012, p. 543.
- <sup>45</sup> *Auditing & Assurance Services: A systematic approach*. Messier, W and C. Emby. McGraw-Hill Ryerson Limited, 2005, p. 2
- <sup>46</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 569–574.
- <sup>47</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 569–579.
- <sup>48</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 569–579.
- <sup>49</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 569–579.
- <sup>50</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 569–579.
- <sup>51</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 578-579.
- <sup>52</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 577-578.
- <sup>53</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 581-582.
- <sup>54</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 581-585.
- <sup>55</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 582-583.
- <sup>56</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 585-587.
- <sup>57</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 589.
- <sup>58</sup> Зорица Божиновска-Лазаревска: *Ревизија*, 2и, Скопје, Македонија, 2011, стр. 590.

## ГЛАВА V

ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА  
РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА  
ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА

### **5.1. Собирање на податоците за целта на истражувањето**

Поради неизвесноста на факторите коишто влијаат врз квалитетот на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност во Косово, со цел да се стекнат потребните информации за емпириската анализа, беше применет пристап на конкретно истражување.

Придржувајќи се кон еден од основните принципи на Кодексот на професионална етика – доверливоста, ние немавме пристап до архивски информации, односно извештаи од финансиската ревизија на друштвата со ограничена одговорност, особено до извештајот за менаџментот (извештај во слободна форма), каде што се опишуваат слабостите на системот на сметководство и интерна контрола. Имајќи предвид дека нашето истражување се заснова врз анализа квантитативните вредности на независните варијабли – *видот на мислење и препораките*, содржани во рамки на ревизорскиот извештај и извештајот за менаџментот (извештај во слободна форма), истовремено внимавајќи на почитувањето на етичките принципи на ревизорите, со цел да се обезбеди квалитет на податоците, ние ја имаме применето методата на критични инциденти - МКИ (*Critical Incident Technique - CIT*). Користењето на методата на критични инциденти за обезбедување податоци и доверливи информации може да содржи и примеси на субјективизам, поради фактот дека пренесувањето на информациите од страна на испитаниците врз основа на ревизорските извештаи може да се неточни. Меѓутоа, една потенцијална позитивна страна на овој пристап е фактот дека може да предизвика постапување согласно со етичките стандарди, поради свесноста дека од добиените изјави зависи квалитетот на ова истражување и заклучоците коишто произлегуваат од него.

Користењето на МКИ овозможи проширување на бројот на области поврзани со влијанието на соодветните фактори врз квалитетот на финансиските извештаи. Идентификуваните области овозможија солидна основа за утврдување две основни

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

димензии за оценување на квалитетот на финансиските извештаи преку споредба - *видот на мислењето и препораките*.

Прашалникот беше искористен како средство за создавање база на податоци за разрешување на практичниот проблем и развој на концептуална рамка. Прашалникот беше користен како метода заради неговите предности во добивањето податоци и тој беше подготвен согласно со потребите на нашето истражување. Користени беа прашања од отворен тип, разбврливи и без предрасуди, со што се отстрани можноста за двосмислени интерпретации.

Сите интервјуирани лица беа замолени да дадат одговор на следново прашање:

*„Ние вршиме анализа на влијанието на екстерната ревизија врз квалитетот на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност во Косово, и Вие може да ни помогнете со Вашиот придонес. Ве молиме да се потсетите за видот на даденото мислење и препораките за интерна контрола и останатите корекции во финансиските извештаи на Ваш клиент“.*

Ние собравме вкупно 117 критични случаи коишто беа разгледувани и класифицирани во дванаесет области на зависни варијабли (димензии што влијаат врз квалитетот на финансиските извештаи) и две области коишто се однесуваат на независната варијабла (видот на ревизорското мислење и препораките на ревизорот).

Мерните единици имаат послужено како основа за составување на истражувачкиот прашалник.

Цел на прашалникот беше да се обезбедат квантитативни (количествени) показатели коишто би овозможиле мерење на независната варијабла – **видот на мислењето и препораките** дадени од страна на ревизорот.

Ние сметаме дека податоците собрани од испитаниците нудат веродостојни информации бидејќи сите испитаници своите одговори ги дадоа по разгледувањето на ревизорските извештаи дадени за нивните клиенти, од кои може и да се потврди



## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

веродостојноста на дадените одговори како алтернативна метода за зголемување на нивото на квалитет на прашалниците и самиот процес на обезбедување релевантни информации за нашето истражување.

Нашето истражување е засновано врз интервјуа со 17 испитаници во Косово кои имаат спроведено 117 ревизии на финансиски извештаи за 58 друштва со ограничена одговорност .

Од вкупниот број на 17 испитаници, 4 имаат извршено ревизија на финансиските извештаи на само едно друштво со ограничена одговорност, додека останатите 13 имаат извршено ревизија на финансиските извештаи на повеќе од едно друштво со ограничена одговорност.

Од вкупно 58 ДОО, кај 25 друштва е извршена ревизија само еднаш од страна на десет испитаници, од кои тројца имаат извршено по само една ревизија, четворица по две ревизии, еден со три ревизии, еден со пет ревизии и еден испитаник имаше извршено шест ревизии. Изразено во проценти, произлегува дека 21% од сите ревизии (117), односно 25 ревизии се извршени само еднаш од страна на 10 ревизори.

Од друга страна 92 ревизии, односно 79% од сите ревизии (117) се извршени од страна на 7 ревизори повеќе од еднаш.

Затоа, нашето истражување е засновано врз анализа на 92 примероци групирани според видот на мислењето и препораките изразени во бројки и проценти.

Во табелата бр. 2 - Преглед на видовите на мислењето и препораките, се претставени 58 единици, односно 117 ревизии структурирани по години, според видот на изразеното мислење за финансиските извештаи во текот на периодот 2004 - 2008 година, како и процентуалното учество според години за секој вид мислење и препорака, како и бројот на препораките.

### **5.2 Теоретска рамка на истражувањето**

Процесот на извршување на истражувањето започнува со анализа на литературата којашто овозможува стекнување општи информации за истражувањето.

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВО**

Анализирани се странски искуства, односно истражувања за утврдување на факторите коишто влијаат врз квалитетот на финансиските извештаи што се објавени како истражувања во реномирани светски научни списанија, но истовремено се земени предвид и искуствата на домашните ревизори со цел да се утврди кои фактори повеќе влијаат конкретно врз квалитетот на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност во Косово.

Подготвен е посебен прашалник којшто е користен за анкетирање на испитаниците од кои се обезбедени веродостојни информации што служат како основа за извлекување соодветни заклучоци.

Цели на истражувањето:

1. Зголемување на квалитетот на финансиските извештаи, со што ќе се откријат и потребите за редовна ревизија на финансиските извештаи и доследно применување на препораките на ревизорите, и
2. Обезбедување сигурност при одлучувањето - преку редовната ревизија на финансиските извештаи, се обезбедува учесниците во пазарната економија да имаат поголема сигурност и доверливост во процесот на финансиско известување.

### **5.3 Формулирање хипотези**

Главни хипотези на студијата се:

X-1 = Колку поредовни се ревизиите на финансиските извештаи, толку поголеми се можностите за добивање мислење без резерва за финансиските извештаи,

X-2 = Колку поредовни се ревизиите на финансиските извештаи, толку помали ќе бидат препораките за корекции, и

X-3 = Со редовноста на ревизиите на финансиските извештаи се зголемува квалитетот и веродостојноста на финансиските извештаи.

#### **5.4 Мислењето на ревизорот како независна варијабла**

Финален резултат на ревизорската работа е составувањето на ревизорскиот извештај со изразено мислење за финансиските извештаи на претпријатието-клиент.

Зависно од обезбедените достатни и соодветни ревизорски докази, врз основа на сопственото професионално расудување, ревизорот одлучува дали е во состојба да даде мислење за финансиските извештаи коишто се предмет на ревизија. Во основа, ревизорот изразува сопствено мислење во врска со ревидираните финансиски извештаи.

Во рамките на нашето истражување се опфатени сите форми на мислење коишто ревизорот може да ги даде во врска со неговиот ревизорски ангажман, утврдени со Меѓународните стандарди за ревизија (МСР), односно стандардот МСР 700 - Извештај на независниот ревизор за финансиските извештаи за општа намена. Формите на мислење за финансиските извештаи се поделени во две основни групи, и тоа:

1. Мислење без резерва, и
2. Модифицирано мислење.

Мислење без резерва - Се дава во случаите кога ревизорот ќе утврди дека финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

Во случај на изразено мислење без резерва, ревизорот може да додаде посебен прилог кон стандардниот извештај – *пасус за нагласување прашање*.

Нагласувањето прашање коешто нема влијание врз мислењето претставува вид мислење без резерва во чии рамки извесно прашање се нагласува во наредниот пасус, веднаш по пасусот во кој се содржи ревизорското мислење. Ваквите аспекти вообичаено се истакнуваат заради:

- Работењето на друг ревизор на еден дел од финансиските извештаи,
- Принципот на континуитет,

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

- Излегувањето од рамките на Косовските сметководствени стандарди / Меѓународните сметководствени стандарди,
- Недостаток на конзистентност, и
- Нагласување прашање.<sup>1</sup>

*Модифицирано мислење* - се издава во случаите кога ревизорот (а) констатира, врз основа на прибавените докази, дека финансиските извештаи земени како целина не се ослободени од материјално погрешно прикажување или (б) не е во можност да прибави достатно соодветни ревизорски докази за да заклучи дека извештаите земени како целина се ослободени од материјално погрешно прикажување. Под *модифицирано мислење*, според МСР 705, се подразбира изразување:

- (а) Мислење со резерва,
- (б) Неповолно мислење, или
- (в) Воздржување од давање мислење.

### **5.5 Препораките како независна варијабла**

Зависно од типот на ангажман и нивото на уверување, ревизорите вообичаено во рамки на ангажманот за вршење ревизија на финансиските извештаи, покрај ревизорскиот извештај во чии рамки се дава и ревизорското мислење, даваат исто така и извештај за менаџментот (извештај во слободна форма), во чии рамки се дава објаснување за резултатите на спроведените тестови за системот на сметководство и интерната контрола.

Заклучоците во врска со ефективноста и ефикасноста на системот на сметководство и интерната контрола за спречување, откривање и коригирање на погрешните ставови – грешките или измамите, понекогаш може да создадат потреба од соодветни и потребни корекции заради зголемување на нивото на ефективноста и ефикасноста на сметководствениот систем и системот на интерна контрола. Имајќи предвид дека одговорност на менаџментот е да создаде соодветен сметководствен систем

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

и систем на интерна контрола за остварување на целите коишто се однесуваат на уверувањето за имотот со кој управуваат, обезбедување финансиски информации во рамки на сметководствениот систем, како и создавање квалитетни и доверливи извештаи како информации за носителите на одлуки, ревизорите даваат препораки и нудат начини за вршење на соодветните корекции со кои менаџментот може да се согласи или да не се согласи. Менаџментот треба да се изјасни за прифаќањето или одбивањето на ваквите препораки во пишана форма, во рамки на нацрт-извештајот за менаџментот. Доколку менаџментот не се изјасни во пишана форма, во тој случај ревизорот преминува кон примена на Меѓународните сметководствени стандарди според кои тој во рамки на идната ревизија ќе тргне од претпоставката дека менаџментот ги има прифатено, односно применето претходните препораки.

Како независна варијабла којашто има влијание врз зависната варијабла – во квалитетот на финансиските извештаи, препораките ги имаме групирани во две категории од чие идентификување може да се извлече заклучок во однос на квалитетот на финансиските извештаи, и тоа:

(а) Слабости на интерната контрола – коишто доаѓаат до израз заради:

- Недостиг на интерна контрола,
- Непостоење на интерна контрола, но примена на определени процедури за внатрешна контрола од страна на компанијата,
- Постојење на интерна контрола, но неприменување на процедурите за интерна контрола, и
- Постои интерна контрола, но таа не е ефикасна кога станува збор за спречување, откривање и коригирање на грешките.

(б) Бројот на препораки – претставува релативна категорија, но може да послужи како показател за квалитетот во случаите кога се споредува со предходните години и видот на ревизорското мислење.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.6 Анализа**

**5.6.1 Краток преглед на студијата за екстерната ревизија**

Во табелата бр. 5.1 - Даден е преглед на видовите мислење и препораките, при што се претставени 58 единици, односно 117 ревизии структурирани по години според видот на изразеното мислење за финансиските извештаи во текот на периодот 2004 - 2008 година, како и процентуалното учество според години за секој вид мислење и препорака, како и бројот на препораките.

Табела бр.5.1 Преглед на видовите на мислења и препораки

ПРЕГЛЕД НА РЕЗУЛТАТИ												
Опис	КОЛИЧИНА					Вкупно	%					Вкупно
	2004	2005	2006	2007	2008		2004	2005	2006	2007	2008	
Мислење без резерва	2	6	8	13	17	46	4%	13%	17%	28%	37%	100%
а) Нагласување прашања без влијание во мислење												
- Другите ревизори	0	0	0	2	1	3				67%	33%	100%
- Принципот на континуитет	1	1	0	0	0	2	50%	50%				100%
- Отстапувања од КСС/МСС	0	0	1	1	0	2			50%	50%		100%
- Недостатокот на конзистентност	0	0	0	0	0	0						0%
- Нагласување на прашање	1	3	1	3	0	8	13%	38%	13%	38%		100%
б) Ограничување во обем												
- Мислење со резерва	8	14	17	8	6	53	15%	26%	32%	15%	11%	100%
- Воздржување од мислење	0	0	2	0	1	3			67%		33%	100%
в) Несогласувањата со менаџментот												
- Мислење со резерва	0	0	0	0	0	0						
- Неповоли мислење	0	0	0	0	0	0						
<b>Вкупно:</b>	<b>12</b>	<b>24</b>	<b>29</b>	<b>27</b>	<b>25</b>	<b>117</b>	<b>10%</b>	<b>21%</b>	<b>25%</b>	<b>23%</b>	<b>21%</b>	<b>100%</b>
Препораки:												
а) Недостиг на интерна контрола	14	5	7	3	4	33	42%	15%	21%	9%	12%	100%
б) Спроведува постапките	7	16	18	21	16	78	9%	21%	23%	27%	21%	100%
в) Не спроведува постапките	0	1	0	1	1	3	0%	33%	0%	33%	33%	100%
г) Нефикасна	2	1	0	0	0	3	67%	33%	0%	0%	0%	100%
<b>Вкупно препораки</b>	<b>138</b>	<b>235</b>	<b>299</b>	<b>180</b>	<b>136</b>	<b>988</b>	<b>14%</b>	<b>24%</b>	<b>30%</b>	<b>18%</b>	<b>14%</b>	<b>100%</b>

Извор: Краток преглед на резултатите од прашалниците – авторот.

**5.7 Заклучоци од истражувањето во врска со влијанието на екстерната ревизија врз квалитетот на финансиските извештаи**

**5.7.1 Според видот на мислењето**

Врз основа на резултатите од интервјутото со испитаниците кои се прикажани во рамки на табелата бр. 5.2 - Видови ревизорско мислење, може да се забележи дека:

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

Во првата година се извршени 12 ревизии или 10%, во втората година - 24 или 21%, во третата година - 29 или 25%, четвртата година - 27 или 23% и петтата година - 25 или 21%, односно вкупно се извршени 117 ревизии.

– Мислење без резерва имаат добиено: во првата година - 4 или 7%, во втората година - 10 или 16%, во третата година - 10 или 16%, во четвртата година - 19 или 31% и во петтата година - 18 или 30% од друштвата со ограничена одговорност.

– Мислење со резерва имаат добиено: во првата година - 8 или 15%, во втората година - 14 или 26%, во третата година - 17 или 32%, во четвртата година - 8 или 15% и во петтата година - 6 или 11% од друштвата со ограничена одговорност.

– Воздржување од мислење имаат добиено: во третата година - 2 или 67%, и во петтата година - 1 или 33% од друштвата со ограничена одговорност.

Табела бр. 5.2 Видови ревизорско мислење

Опис	КОЛИЧИНА					Вкупно	%					Вкупно
	2004	2005	2006	2007	2008		2004	2005	2006	2007	2008	
Мислење без резерва	4	10	10	19	18	61	7%	16%	16%	31%	30%	100%
Мислење со резерва	8	14	17	8	6	53	15%	26%	32%	15%	11%	100%
Воздржување од мислење	0	0	2	0	1	3	0%	0%	67%	0%	33%	100%
Неповолно мислење												
<b>Вкупно:</b>	<b>12</b>	<b>24</b>	<b>29</b>	<b>27</b>	<b>25</b>	<b>117</b>	<b>10%</b>	<b>21%</b>	<b>25%</b>	<b>23%</b>	<b>21%</b>	<b>100%</b>

Извор: Табела бр. 5.1 Преглед на видовите ревизорско мислење и препораки

Со цел графички да се прикажат видовите мислење според години, видовите мислења ги имаме групирани во четири основни групи прикажани на сликата бр. 5.1 - Видови мислење.

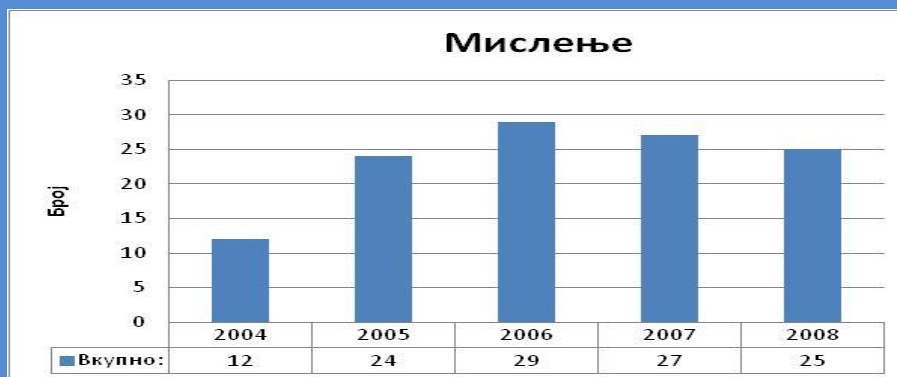
**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

Слика бр. 5.1 Видови мислење



Извор: Табела бр. 5.2 Видови мислење

Слика бр. 5.2 Вкупно мислење



Извор: Табела бр. 5.2 Видови мислење

### 5.7.2 Според препораките

Врз основа на резултатите од интервјуирањата на испитаниците кои се прикажани во табелата 5.1, чии детали се содржани во табелата 5.3, може да се забележи дека:



**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

– Интерната контрола во првата година недостига кај 14 случаи или 42%, во втората година - кај 5 случаи или 15%, во третата година - кај 7 случаи или 21%, во четвртата година - кај 3 случаи или 9% и во петата година - кај 4 случаи или 12%.

– Во недостиг на интерната контрола се применуваат процедури на контрола – во првата година недостига кај 7 случаи или 9%, во втората година - кај 16 случаи или 21%, во третата година - кај 18 случаи или 21%, во четвртата година - кај 21 случај или 27% и во петата година - кај 16 случаи или 21%.

– Интерната контрола постои, но не се применуваат процедури на контрола – во втората година - 1 односно 33%, во четвртата година - 1 или 33% и во петата година - 1 или 33%.

Интерната контрола постои, но не е ефикасна - во првата година - 2 случаи или 67%, во втората година - 1 или 33%.

Табела бр. 5.3 Препораки

Опис	КОЛИЧИНА					Вкупно	%					Вкупно
	2004	2005	2006	2007	2008		2004	2005	2006	2007	2008	
Недостиг на интерна контрола	14	5	7	3	4	33	42%	15%	21%	9%	12%	100%
Спроведува постапките	7	16	18	21	16	78	9%	21%	23%	27%	21%	100%
Не спроведува постапките	0	1	0	1	1	3	0%	33%	0%	33%	33%	100%
Неефикасна	2	1	0	0	0	3	67%	33%	0%	0%	0%	100%
Вкупно препораки	138	235	299	180	136	988	14%	24%	30%	18%	14%	100%

Извор: Краток преглед на резултатите од прашалниците – авторот.

Со цел графички да се прикажат препораките според години, ги имаме групирано во пет четири групи прикажани на сликата бр. 5.3 - Препораки.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

Слика бр. 5.3 Препораки



Извор: Табела бр. 5.3 Препораки

Слика бр. 5.4 Вкупно препораки



Извор: Табела бр. 5.3 Препораки

**5.7.3 Зависни варијабли (димензии коишто влијаат врз квалитетот  
на финансиските извештаи)**

Преку прашалници добивме евиденција за други области како фактори коишто може да влијаат врз квалитетот на финансиските извештаи (зависни варијабли). Од дванаесетте области, испитаници одговориле само на шест од нив. Мерењето на нивното влијание го направивме со ставање во форма на мислење во однос на овие области за да се утврди дали тие влијаат врз видот на мислењето:

1. Одбор на директори,
2. Состав на одборот на директори,
3. Корисници на ревизорскиот извештај,
4. Активност на ДОО,
5. Големина на ДОО,
6. Структура на капиталот.

За обработка на статистичките податоци се користи СПСС (Statistical Package for the Social Sciences).

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.4 Споредба на видот на мислењето со бројот на препораките**

Видот на мислење	Препо_04	Препо_05	Препо_06	Препо_07	Препо_08
Минимум	.	.	12	6	3
Максимум	.	.	12	6	2
N	0	0	1	2	4
1	6	5	6	6	4
Минимум	4	3	3	2	2
Максимум	8	8	14	11	9
N	4	9	10	17	13
1, 2	8	4	14	7	3
Минимум	8	4	14	4	1
Максимум	8	4	14	11	6
N	1	1	1	3	3
2	14	13	12	11	9
Минимум	9	6	5	7	6
Максимум	18	22	22	19	14
N	7	14	14	6	6
3	.	.	21	.	12
Минимум	.	.	21	.	12
Максимум	.	.	21	.	12
N	0	0	2	0	1
Вкупно					
Значи	11	10	11	7	6

Статистика

Вид мислење

Број	Валидни	58
	Погрешно	0

Вид мислење

Вид мислење	Фреквенција	Процент	Валиден процент	Збирен процент
Валидни	2	3.4	3.4	3.4
1	27	46.6	46.6	50.0
1,2	4	6.9	6.9	56.9
2	22	37.9	37.9	94.8
3	3	5.2	5.2	100.0
Вкупно	58	100.0	100.0	

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

---

### ***Појаснување:***

1 = Мислење без резерва

1,2 = Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање

2 = Мислење со резерва

3 = Воздржување од мислење

### ***Заклучок:***

Споредбата меѓу видот на мислењето со бројот на препораките во текот на годините покажува дека 37.9% од ДОО во раните години на ревизијата на финансиските извештаи имаат мислење со резерва, додека поголем процент или 46,6% имаат мислење без резерва. Според овој заклучок, бројот на препораките за ДОО со мислење со резерва има тенденција кон намалување од 14 во 2004 година на 9 во 2008 година. Или, за ДОО коишто имаат мислење со резерва просечниот број на препораки е 11,8, додека за ДОО со мислење без резерва е 5,4.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.4.1 Споредба на видовите мислење со одборот на директори**

Резиме на обработката на случајот

	Случаи					
	Валидни		Погрешно		Вкупно	
	Број	Процент	Број	Процент	Број	Процент
Вид мислење / Одбор на директори	58	100.0%	0	.0%	58	100.0%

Вид мислење / Одбор на директори – Вкрстена табела

Вид мислење		Одбор на директори		Вкупно
		0	1	
	Број	0	2	2
	% Вид мислење со Одбор на директори	.0%	100.0%	100.0%
1	Број	8	19	27
	% Мислење без резерва со Одбор на директори	29.6%	70.4%	100.0%
1,2	Број	2	2	4
	% Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање со Одбор на директори	50.0%	50.0%	100.0%
2	Број	8	14	22
	% Мислење со резерва со Одбор на директори	36.4%	63.6%	100.0%
3	Број	0	3	3
	% Воздржување од мислење со Одбор на директори	.0%	100.0%	100.0%
Вкупно	Број	18	40	58
	% Вид мислење со Одбор на директори	31.0%	69.0%	100.0%

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**Чи-сквер-тест**

	Вредност	ДФ	Знач. Сигнификантност (двострано)
Пирсонов Чи-сквер	3.239 <sup>a</sup>	4	.519
Сооднос на веројатност	4.646	4	.326
Број на валидни случаи	58		

а. 6 клетки (60.0%) се очекува да изнесува помалку од 5. Минималниот очекуван износ е .62.

***Појаснување:***

**Видови мислење:**

1 = Мислење без резерва

1,2 = Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање

2 = Мислење со резерва

3 = Воздржување од мислење

**Одбор на директори:**

0 = Нема одбор на директори

1 = Има одбор на директори

***Заклучок:***

Една од клучните функции на корпоративното управување е да се обезбедат квалитетни финансиски извештаи. Од табелата погоре може да се види дека ДОО коишто добиле мислење без резерва во 8 случаи или 29,6% немаат одбор на директори, додека 19 или 70,4% имаат одбор на директори во структурата на управување, додека ДОО коишто имаат мислење со резерва во 8 случаи или 36,4% немаат одбор на директори, додека во 14 случаи или 63,6% имаат одбор на директори во структурата на управување.

Чи-сквер-тестот (0.519 >0.10) не покажува статистички значајна разлика меѓу ДОО коишто имаат одбор на директори и оние коишто немаат одбор на директори, што се однесува до видот на мислењето.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.4.2 Споредба меѓу видовите мислење и составот на одборот на директори (СОД)**

Резиме на обработката на случајот

	Случаи					
	Валидни		Погрешно		Вкупно	
	Број	Процент	Број	Процент	Број	Процент
Вид мислење / СОД	58	100.0%	0	.0%	58	100.0%

Вид мислење / СОД – Вкрстена табела

Вид мислење	СОД			Вкупно
	0	1	2	
Број	2	0	0	2
% Вид мислење со СОД	100.0%	.0%	.0%	100.0%
% of Total	3.4%	.0%	.0%	3.4%
1 Број	13	9	5	27
% Мислење без резерва со СОД	48.1%	33.3%	18.5%	100.0%
% of Total	22.4%	15.5%	8.6%	46.6%
1,2 Број	3	1	0	4
% Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање со СОД	75.0%	25.0%	.0%	100.0%
% of Total	5.2%	1.7%	.0%	6.9%
2 Број	14	8	0	22
% Мислење со резерва со СОД	63.6%	36.4%	.0%	100.0%
% of Total	24.1%	13.8%	.0%	37.9%
3 Број	3	0	0	3
% Воздржување од мислење со СОД	100.0%	.0%	.0%	100.0%
% of Total	5.2%	.0%	.0%	5.2%
Вкупно Број	35	18	5	58
% Вид мислење со СОД	60.3%	31.0%	8.6%	100.0%
% Вкупно	60.3%	31.0%	8.6%	100.0%



**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**Чи-сквер-тест**

	Вреднос т	дф	Знач. Сигнификантн (двострано)
Пирсонов Чи-сквер	9.737 <sup>a</sup>	8	.284
Сооднос на веројатност	13.007	8	.112
Број на валидни случаи	58		

а. 11 клетки (73.3%) се очекува да изнесува помалку од 5.

Минималниот очекуван износ е .17

***Појаснување:***

**Видови мислење:**

1 = Мислење без резерва

1,2 = Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање

2 = Мислење со резерва

3 = Воздржување од мислење

**Состав на одборот на директори (СОД)**

0 = Внатрешни членови

1 = И надворешни членови

2 = Членови со искуство во индустријата на клиентот

***Заклучок:***

Од табелата погоре може да се види дека ДОО коишто за своите финансиски извештаи имаат добиено мислење без резерва, во составот на одборот на директори имаат внатрешни членови во 13 случаи или 48,1%; во 9 случаи или 33,3% имаат и надворешни членови; во 5 случаи или 18,5% и имаат и членови со искуство во индустријата на клиентот. Кај ДОО кои имаат добиено мислење со резерва, во 14 случаи или 63,6% членовите на одборот се составени од внатрешните членови; во 8 случаи или 36,4% имаат и надворешни членови.

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

---

Важно е во составот на одборот на директори да се вклучат надворешните членови без извршни функции на ДОО, бидејќи нивното присуство придонесува за подобрување на квалитетот на финансиските извештаи и за добивање подобра форма на мислење од екстерната ревизија.

### ***Препорака:***

Со зголемување на бројот на надворешните членови во составот на одборот на директори ќе се подобри видот на мислењето од ревизијата на финансиските извештаи на ДОО.

Чи-сквер-тестот ( $0.284 > 0.10$ ) не покажува статистички значајна разлика меѓу ДОО коишто имаат различен состав на одборот на директори што се однесува до видот на мислењето.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.4.3 Споредба помеѓу видот на мислењето со корисниците на ревизорските извештај (КРИ)**

Резиме на обработката на случајот

	Случаи					
	Валидни		Погрешно		Вкупно	
	Број	Процент	Број	Процент	Број	Процент
Вид мислење / КРИ	58	100.0%	0	.0%	58	100.0%

Вид мислење / КРИ - Вкрстена табела

Вид мислење	Корисници на ревизорскиот извештај (КРИ)						Вкупно
	1	2	3	4	5	6	
Број	0	0	0	1	1	0	2
% Вид мислење со КРИ	.0%	.0%	.0%	50.0%	50.0%	.0%	100.0%
% Вкупно	.0%	.0%	.0%	1.7%	1.7%	.0%	3.4%
1 Број	3	5	2	7	9	1	27
% Мислење без резерва со КРИ	11.1%	18.5%	7.4%	25.9%	33.3%	3.7%	100.0%
% Вкупно	5.2%	8.6%	3.4%	12.1%	15.5%	1.7%	46.6%
1,2 Број	1	0	0	2	1	0	4
% Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање со КРИ	25.0%	.0%	.0%	50.0%	25.0%	.0%	100.0%
% Вкупно	1.7%	.0%	.0%	3.4%	1.7%	.0%	6.9%
2 Број	1	2	1	9	7	2	22
% Мислење со резерва со КРИ	4.5%	9.1%	4.5%	40.9%	31.8%	9.1%	100.0%
% Вкупно	1.7%	3.4%	1.7%	15.5%	12.1%	3.4%	37.9%
3 Број	0	0	0	0	3	0	3
% Воздржување од мислење со КРИ	.0%	.0%	.0%	.0%	100.0%	.0%	100.0%
% Вкупно	.0%	.0%	.0%	.0%	5.2%	.0%	5.2%
Вкупно Број	5	7	3	19	21	3	58
% Вид мислење со КРИ	8.6%	12.1%	5.2%	32.8%	36.2%	5.2%	100.0%
% Вкупно	8.6%	12.1%	5.2%	32.8%	36.2%	5.2%	100.0%

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**Чи-сквер-тест**

	Вреднос т	дф	Знач. Сигнификантн (двострано)
Пирсонов Чи-сквер	12.599 <sup>a</sup>	20	.894
Сооднос на веројатност	14.250	20	.818
Број на валидни случаи	58		

а. 26 клетки (86.7%) се очекува да изнесува помалку од 5.

Минималниот очекуван износ е .10.

***Појаснување:***

Видови мислење:

- 1 = Мислење без резерва
- 1,2 = Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање
- 2 = Мислење со резерва
- 3 = Воздржување од мислење

Корисници на ревизорскиот извештај:

- 1 = Сопственици
- 2 = Одбор на директори
- 3 = Регистар на бизниси
- 4 = Тендерска комисија
- 5 = Банка - кредити
- 6 = Други

Од 27 ДОО со мислење без резерва, извештајот се користи од:

- 1. Сопствениците - 3 случаја или 5,2%;
- 2. Одборот на директори - 5 случаја или 8,6%;
- 3. Регистарот на бизниси - 2 случаја или 3,4%;
- 4. Тендерската комисија - 7 случаја или 12,1%;
- 5. Банка – кредити - 9 случаја или 15,5%;
- 6. За други намени - 1 случај или 1,7%.

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

---

Од 22 ДОО со мислење со резерва, извештајот се користи од:

1. Сопствениците - 1 случај или 1,7%;
2. Одборот на директори - 2 случаја или 3,4%;
3. Регистарот на бизниси - 1 случај или 1,7%;
4. Тендерската комисија - 9 случаја или 15,5%;
5. Банка – кредити - 7 случаја или 12,1%;
6. За други намени - 2 случај или 3,4%.

### ***Заклучок:***

Надворешните ревизии на ДОО за периодот 2004 - 2008 година беа спроведени на формален начин и служеа главно за учества на тендери, каде што еден од условите на тендерската комисија врз основа на Законот за јавни набавки во Косово е извештајот за извршената ревизија, и за добивање банкарски кредити.

Затоа препорачуваме Законот за јавни набавки да обезбеди дополнителни критериуми во однос на ревизорскиот извештај и да им даде приоритет само на оние ДОО што имаат форма на мислење без резерва или со резерва, а не само формален ревизорски извештај.

Исто така, банките да ги почитуваат критериумите за оценување на кредитната способност на клиенти не само врз основа на формалниот ревизорски извештај, туку и врз основа на на видот на мислењето.

Чи-сквер-тестот ( $0.894 > 0.10$ ) не покажува статистички значајна разлика меѓу ДОО во зависност од корисниците на ревизорскиот извештајот и видовите на мислење.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.4.4 Споредба помеѓу активностите на ДОО со видот на мислењето**

Резиме на обработката на случајот

	Случаи					
	Валидни		Погрешно		Вкупно	
	Број	Процент	Број	Процент	Број	Процент
Активности / Вид мислење	58	100.0%	0	.0%	58	100.0%

Активности / Вид мислење - Вкрстена табела

Активности		Вид мислење					Вкупно
			1	1,2	2	3	
1	Број	0	6	1	6	0	13
	% Производство со Вид мислење	.0%	46.2%	7.7%	46.2%	.0%	100.0%
	% Вкупно	.0%	10.3%	1.7%	10.3%	.0%	22.4%
2	Број	0	8	1	12	2	23
	% Трговија со Вид мислење	.0%	34.8%	4.3%	52.2%	8.7%	100.0%
	% Вкупно	.0%	13.8%	1.7%	20.7%	3.4%	39.7%
3	Број	1	4	1	2	1	9
	% Градежништво со Вид мислење	11.1%	44.4%	11.1%	22.2%	11.1%	100.0%
	% Вкупно	1.7%	6.9%	1.7%	3.4%	1.7%	15.5%
4	Број	1	9	1	2	0	13
	% Услуги со Вид мислење	7.7%	69.2%	7.7%	15.4%	.0%	100.0%
	% Вкупно	1.7%	15.5%	1.7%	3.4%	.0%	22.4%
Вкупно	Број	2	27	4	22	3	58
	% Активности / Вид мислење	3.4%	46.6%	6.9%	37.9%	5.2%	100.0%
	% Вкупно	3.4%	46.6%	6.9%	37.9%	5.2%	100.0%

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**Чи-сквер-тест**

	Вредност	ДФ	Знач. Сигнификантн (двострано)
Пирсонов Чи-сквер	12.355 <sup>a</sup>	12	.418
Сооднос на веројатност	14.285	12	.283
Број на валидни случаи	58		

а. 16 клетки (80.0%) се очекува да изнесува помалку од 5.

Минималниот очекуван износ е .31.

***Појаснување:***

**Активности на ДОО:**

1 = Производство

2 = Трговија

3 = Градежништво

4 = Услуги

**Видови мислење:**

1 = Мислење без резерва

1,2 = Мислење без резерва со пасус за нагласување прашање

2 = Мислење со резерва

3 = Воздржување од мислење

***Заклучок:***

Од 13 ДОО за производство, мислење без резерва имаат 6 или 46,2%; мислење со резерва имаат 6 или 46,2%. Од 23 трговски ДОО мислење без резерва имаат 8 или 34,8%, додека, мислење со резерва имаат 12 или 52,2% и воздржување од мислење имаат 2 или 8.7%. Од 9 ДОО на градежништво мислење без резерва имаат 4 или 44,4%, додека мислење со резерва имаат 2 или 22,2%. Од 13 ДОО на услуги мислење без резерва имаат 9 или 69,2%, додека мислење со резерва имаат 2 или 15,4%.

Чи-сквер-тестот ( $0.418 > 0.10$ ) не покажува статистички значајна разлика меѓу ДОО во зависност од јавната дејност и видовите мислење.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.4.5 Споредба помеѓу големината на ДОО според бројот на вработени со видот на мислењето**

Резиме на обработката на случајот

	Случаи					
	Валидни		Погрешно		Вкупно	
	Број	Процент	Број	Процент	Број	Процент
Број на вработени / Вид мислење	57	98.3%	1	1.7%	58	100.0%

Број на вработени / Вид мислење - Вкрстена табела

Број на вработени	Вид мислење					Вкупно
	1	1,2	2	3		
1 Број	1	12	2	10	3	28
% Вработени со Вид мислење	3.6%	42.9%	7.1%	35.7%	10.7%	100.0%
% Вкупно	1.8%	21.1%	3.5%	17.5%	5.3%	49.1%
2 Број	1	1	0	3	0	5
% Вработени со Вид мислење	20.0%	20.0%	.0%	60.0%	.0%	100.0%
% Вкупно	1.8%	1.8%	.0%	5.3%	.0%	8.8%
3 Број	0	5	0	2	0	7
% Вработени со Вид мислење	.0%	71.4%	.0%	28.6%	.0%	100.0%
% Вкупно	.0%	8.8%	.0%	3.5%	.0%	12.3%
4 Број	0	9	2	6	0	17
% Вработени со Вид мислење	.0%	52.9%	11.8%	35.3%	.0%	100.0%
% Вкупно	.0%	15.8%	3.5%	10.5%	.0%	29.8%
Вкупно Број	2	27	4	21	3	57
% Број на вработени / Вид мислење	3.5%	47.4%	7.0%	36.8%	5.3%	100.0%
% Вкупно	3.5%	47.4%	7.0%	36.8%	5.3%	100.0%



**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**Чи-сквер-тест**

	Вредност	ДФ	Знач. Сигнификантн (двострано)
Пирсонов Чи-сквер	11.970 <sup>a</sup>	12	.448
Сооднос на веројатност	12.674	12	.393
Број на валидни случаи	57		

a. 16 клетки (80.0%) се очекува да изнесува помалку од 5.

Минималниот очекуван износ е .18.

**Појаснување:**

1 = 1 – 9 вработени

2 = 10 – 29 вработени

3 = 30 – 49 вработени

4 = > 50 вработени

**Заклучок:**

ДОО коишто имаат од 1 до 9 вработени се 28, од кои мислење без резерва имаат 12 или 42,9%, додека мислење со резерва имаат 10 или 35,7%.

ДОО коишто имаат од 10 до 29 вработени се 5, од кои 1 или 20% имаат мислење без резерва, додека мислење со резерва имаат 3 или 60%.

ДОО коишто имаат од 30 до 49 вработени се 7, од кои 5 или 71,4% имаат мислење без резерва, додека мислење со резерва имаат 2 или 28,6%.

ДОО коишто имаат над 50 вработени се 17, од кои 9 или 52,9% имаат мислење без резерва, додека 6 или 35,3% имаат мислење со резерва.

Чи-сквер-тестот ( $0.448 > 0.10$ ) не покажува статистички значајна разлика меѓу ДОО во зависност од бројот на вработените и видовите мислење.

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**5.4.6 Споредба помеѓу структурата на капиталот со видот на мислењето**

Резиме на обработката на случајот

	Случаи					
	Валидни		Погрешно		Вкупно	
	Број	Процент	Број	Процент	Број	Процент
Структурата на капиталот / Вид мислење	58	100.0%	0	.0%	58	100.0%

Структурата на капиталот / Вид мислење - Вкрстена табела

Структурата на капиталот		Вид мислење					Вкупно
			1	1,2	2	3	
1	Број	2	19	2	14	3	40
	% Акционери со Вид мислење	5.0%	47.5%	5.0%	35.0%	7.5%	100.0%
	% Вкупно	3.4%	32.8%	3.4%	24.1%	5.2%	69.0%
2	Број	0	8	2	8	0	18
	% Акционери со Вид мислење	.0%	44.4%	11.1%	44.4%	.0%	100.0%
	% Вкупно	.0%	13.8%	3.4%	13.8%	.0%	31.0%
Вкупно	Count	2	27	4	22	3	58
	% Акционери со Вид мислење	3.4%	46.6%	6.9%	37.9%	5.2%	100.0%
	% Вкупно	3.4%	46.6%	6.9%	37.9%	5.2%	100.0%

**ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВ**

**Чи-сквер-тест**

	Вредност	ДФ	Знач. Сигнификантн (двострано)
Пирсонов Чи-сквер	3.239 <sup>a</sup>	4	.519
Сооднос на веројатност	4.646	4	.326
Број на валидни случаи	58		

а. 6 клетки (60.0%) се очекува да изнесува помалку од 5.

Минималниот очекуван износ е .62.

***Појаснување:***

1 = 2 акционери

2 = > од 2 акционери

***Заклучок:***

Од 40 ДОО со двајца акционери, 19 или 47,5% имаат мислење без резерва, додека 14 или 35,0% имаат мислење со резерва.

Од 18 ДОО со повеќе од двајца акционери, 8 или 44,4% имаат мислење без резерва, додека 8 или 44,4% имаат мислење со резерва.

Чи-сквер-тестот ( $0.519 > 0.10$ ) не покажува статистички значајна разлика меѓу ДОО во зависност од структурата на капиталот и видовите мислење.

## **5.8 Приказ на резултатите**

### **5.8.1 Според видот на мислењето**

Од анализата на податоците може да се види дека, во последниве години, формата на ревизорско мислење за финансиските извештаи на ДОО се подобри во споредба со формата на ревизорско мислење во раните години. ДОО коишто редовно ги ревидираат своите финансиски извештаи имаат реална шанса да добијат подобро ревизорско мислење,

## **ГЛАВА V: ВЛИЈАНИЕТО НА ЕКСТЕРНАТА РЕВИЗИЈА ВРЗ КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА ДРУШТВАТА СО ОГРАНИЧЕНА ОДГОВОРНОСТ ВО КОСОВО**

во споредба со оние ДОО коишто не вршат редовна ревизија на своите финансиски извештаи.

Редовното вршење екстерни ревизии на финансиските извештаи на ДОО во Косово е фактор што придонесува да се подобри видот на ревизорското мислење на нивните финансиски извештаи.

### **5.8.2 Според препораките**

Од анализата на податоците може да се види дека, во последниве години, бројот на ревизорските препораки за сметководствениот систем и интерната контрола е помал од бројот на ревизорските препораки до првата година на ревизија на финансиските извештаи. Редовното вршење екстерни ревизии на финансиските извештаи на ДОО во Косово придонесува за намалување на бројот на ревизорските препораки за корекции и на тој начин, исто така, влијае врз формата на ревизорско мислење за финансиските извештаи на ДОО.

Ревидираните финансиски извештаи со помалку препораки за слабости на сметководствениот систем и интерната контрола може да придонесат за подобри форми на ревизорско мислење за финансиските извештаи на ДОО и како резултат на тоа, доаѓа до зголемување на нивото на квалитетот и доверливоста на финансиските извештаи.

ФУСНОТИ:

<sup>1</sup> *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, IFAC, New York, 2012, p. 712-713.

## ГЛАВА VI

ЗАКЛУЧОЦИ ОД СПРОВЕДЕНОТО  
ИСТРАЖУВАЊЕ

### 6.1. Препораки за идни истражувања на ревизијата

За зголемување на квалитетот на финансиските извештаи, исто така, во Косово треба да се пристапи со разбирање и суштинско утврдување на квалитетот, од перспектива на разновидноста на карактеристиките и разновидноста на барањата на корисниците на финансиските извештаи.

Од перспектива на очекувањата на корисниците на финансиските извештаи, треба да се утврди квалитетот со почитување на утврдените вредности, или воспоставување нови референтни вредности, како што се соодветните признаени стандарди, резултатите од посебните истражувања, хармонизираните критериуми и сл.

Недвосмислено, обезбедувањето квалитет на финансиските извештаи треба да се заснова врз корпоративното управување.

Многу друштва со ограничена одговорност во Косово немаат воспоставено соодветно структура на корпоративно управување.

Недостатокот на функционирањето на корпоративното управување на ДОО во Косово, како и спроведувањето на законите коишто го регулираат ова прашање, значително влијае врз квалитетот на финансиските извештаи на ДОО.

Истражувањето јасно докажува дека голем дел од друштвата со ограничена одговорност во Косово немаат одбор на директори. Иако најголемиот број друштва со ограничена одговорност се мали од аспект на обртот, капиталот и бројот на вработени, одборите коишто постојат кај некои од нив се главно од внатрешен тип и се составени од членови на исто семејство.

Иако кај некои друштва се одржуваат состаноци на одборот, сепак во рамки на тие состаноци не се води записник околу аспектите за кои се дискутира. Покрај тоа се среќава недостиг од свесност дека управувањето носи одговорност за квалитетот на финансиските извештаи. Согласно со ова, и преземањето активности за создавање соодветни системи и механизми во процесот на финансиско известување, како една од основните функции на друштвата со ограничена одговорност, не постои во соодветна форма.

Како последица на ваквите недостатоци, произлегува и недостигот на одборот за ревизија кај овие друштва со ограничена одговорност, како и функцијата на интерен ревизор.

Иако од анализираниот примерок, друштвата со ограничена одговорност коишто имаат поголем годишен обрт од 250.000 евра, односно вредност на средствата над 125.000 евра вршат ревизија на своите финансиски извештаи, занемарлив е бројот на друштва коишто редовно вршат ревизија на своите финансиски извештаи. Останатите друштва вршат ревизија на своите финансиски извештаи само бидејќи тоа се наметнува како барање за учество на тендери, за аплицирање за банкарски кредит или за отворање заедничко претставништво со некоја друга компанија.

Меѓутоа, резултатите од спроведеното истражување укажуваат на фактот дека редовноста на ревизијата на финансиските извештаи придонесуваат за намалување на прифатливо ниво на погрешни прикажувања во финансиските извештаи, зголемување на можноста за добивање мислење без резерва и согласно со ова, зголемување на нивото на веродостојност во финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност. Затоа и „квалитетот“ на финансиските извештаи се потпира на екстерната ревизија.

### **6.2. Препораки за идни истражувања во врска со улогата на одборот на директорите во изборот на ревизорот**

Идните истражувања треба да се фокусираат на истражувањето на перспективите на корпоративното управување. Треба да се спроведат истражувања за влијанието на останатите носители на корпоративното управување како што се одборот на директори, одборот за ревизија и интерниот ревизор врз квалитетот на финансиско известување на друштвата со ограничена одговорност во Косово. Исто така, потребен е еден поголем опфат на истражувањето за да се анализира влијанието на ревизорите кои се специјализирани за одредени области од индустријата врз квалитетот на финансиските извештаи на друштвата со ограничена одговорност и дали специјализацијата на ревизорот може да се смета како показател за квалитетот. Дали поголемото учество на надворешните членови во одборот на директори придонесува за поголема ефикасност при

## **ГЛАВА VI: ЗАКЛУЧОЦИ ОД СПРОВЕДЕНОТО ИСТРАЖУВАЊЕ**

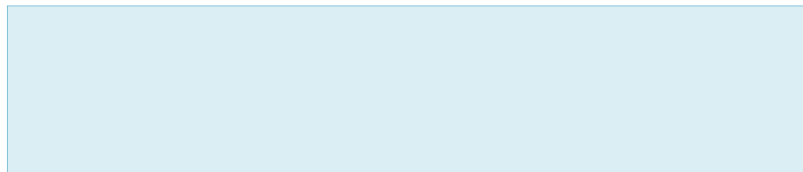
---

изборот на ревизор, во споредба со одборите во кои доминираат внатрешните членови и чии дискусии и препораки при избор на ревизор се поприфатливи.

Истражувањата од оваа област би придонеле за една поцеловита анализа на влијанијата врз квалитетот на финансиските извештаи, гледано од аспект на косовската реалност и би придонеле за зголемување на довербата во квалитетни финансиски извештаи во иднина.



**ЛИТЕРАТУРА**



1. An analysis of U.S. public companies. Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission.
2. Agim Binaj, Flutura Kalemi, „Kontabiliteti“ 2005 Botimi i parë.
3. Abbott, L. J., Y. Park, and S. Parker. 2000. The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance* 26: 55-67.
4. Abbott, L. J. and S. Parker. 2000. Auditor selection and audit committee characteristics. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (Fall): 47-66.
5. Abbott, L. J., S. Parker, G. F. Peters. 2001. The effectiveness of blue ribbon recommendations in mitigating financial misstatements: an empirical study. *Auditing Mid-year Conference*. Houston, Texas.
6. Abbot, L.J., S. Parker, G.F. Peters, and K. Raghunandan. 2003a. The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (September): 17-32.
7. T. DeZoort, and S. Salterio. 2001. The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (September): 31-47.
8. Lawrence J. Abbott<sup>1</sup>, Susan Parker<sup>2</sup>, Gary F. Peters<sup>3</sup>, K. Raghunandan<sup>4</sup>. 2003. An empirical investigation of audit fees, nonaudit fees, and audit committees. *Contemporary Accounting Research* (Summer): 215-234.
9. April Klein. 2002. Audit committees, board of director characteristics and earnings management. *Journal of Accounting and Economics* (33): 375-400.
10. Beasley, M.S. 1996. An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review* (October): 443-466.
11. Beasley, M., J. Carcello and D. Hermanson. 1999. Fraudulent financial reporting: 1987-1997.
12. Beasley, M., J. Carcello, D. Hermanson and P. D. Lapidés. 2000. Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons* (December): 441-454.
13. Beasley, M., and K. Petroni. 2001. Board independence and audit firm type. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (March): 97-114.

14. Beasley, M., and S. Salterio. 2001. The relationship between board characteristics and voluntary improvements in the capability of audit committees to monitor. *Contemporary Accounting Research* (18): 539-570.
15. Beatty and Zajac. 1994. Managerial incentives, monitoring, and risk bearing: A study of executive compensation, ownership, and board structure in initial public offerings. *Administrative Science Quarterly* (39): 313-335.
16. Bebchuck and Cohen. 2004. The costs of entrenched boards. Working Paper. Harvard Law School.
17. Bedard, J. and K. Johnstone. 2004. Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review* (April): 277-304.
18. Blue Ribbon Committee. 1999. Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. New York: New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
19. Bradbury, M. E. 1990. The incentives for voluntary audit committee formation. *Journal of Accounting and Public Policy* (9): 19-36.
20. Carcello, J., D. R. Hermanson, T.L. Neal and R. Riley, Jr. 2002. Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research* (Fall): 365-384.
21. Carcello, J., and T.L. Neal. 2000. Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review* (October): 453-468.
22. Carcello, J., and T.L. Neal. 2003. Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" going concern reports. *The Accounting Review* (January): 453-468.
23. Clapman, P. 2000. Letter of Peter C. Clapman, Senior Vice President and Chief Counsel, Investments. TIAA-CREF. September 21, 2000. Available at <http://www.sec.gov/rules/proposed/s71300/clapman1.htm>.
24. Cohen, J., and D. Hanno. 2000. Auditors' consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments. *A Journal of Practice and Theory* (Fall): 133-146.
25. Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. Wright. 2002. Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research* (Winter): 573-594.

26. Cohen, J., L. Pant, and D. Sharp. 1995. An exploratory examination of international differences in auditors' ethical perceptions. *Behavioral Research in Accounting* (7): 37-64.
27. Cohen, J., L. Pant, and D. Sharp. 1993. Culture-based ethical conflicts confronting multinational accounting firms. *Accounting Horizons* (September): 1-13.
28. Collier, P., and A. Gregory. 1999. Audit committee activity and agency costs. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, 311-332.
29. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992). *Internal Control-Integrated Framework*. Jersey City, NJ: AICPA.
30. DeAngelo, L. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* (August): 183-99.
31. Dechow, P.M. R.G. Sloan, and A.P. Sweeney 1996. Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 1-36.
32. DeZoort, F. T. 1997. An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *Abacus* (September): 208-227.
33. DeZoort, F. T. 1998. . An analysis of experience effects on audit committee members' oversight judgments. *Accounting, Organizations and Society* 23(1): 1-21.
34. D.R. Hermanson, and R.W. Houston. 2003. Audit committee member support for proposed audit adjustments: A source credibility perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (September): 189-205.
35. D.R. Hermanson, D.S. Archambeault, and S. Reed. 2002. Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature. *Journal of Accounting Literature* 21, 38-75.
36. Epstein, M. J. and K. G.Palepeau. 1999. What financialanalysts want. *Strategic Finance* (80, no. 10): 48-52.
37. April, K. 2002. Economic determinants of audit committee independence. *The Accounting Review* (April): 435-452.
38. Knapp, M. 1991. Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (Spring): 35-52.

39. Fogarty, J., and L. Kalbers. 1998. Organizational and economic explanations of audit committee oversight. *Journal of Managerial Issues* 10(2): 129-150.
40. Geiger, M. and P. Taylor. 2003. CEO and CFO certifications of financial information. *Accounting Horizons* 17 (December): 357-368.
41. Gendron, Y. and J. Bedard. 2004. The Construction of Audit Committee Effectiveness: A Field Study in Canadian Public Corporations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Forthcoming).
42. Goodwin, J. 2003. The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*. v 7, no. 3: 263-276.
43. Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A., and Church, B. 2004. "Consideration of the Internal Audit Function as a Component of Corporate Governance." Working Paper, Georgia State University (February).
44. H. Xhafa, B. Ciceri. „Drejtimi financiar“ 2006 Botimi i tretë
45. Haka, S. and P. Chalos. 1990. Evidence of agency conflict among management, auditors, and the audit committee chair. *Journal of Accounting & Public Policy* (Winter): 271-292.
46. Hofstede, G. 1991. *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. New York: McGraw Hill.
47. James, K. 2003. The effects of internal audit structure and perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons* (December): 315-327.
48. Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, Arnie Wright. 2004. THE CORPORATE GOVERNANCE MOSAIC AND FINANCIAL REPORTING QUALITY *Journal of Accounting Literature* (2004, pp. 87-152).
49. Johnstone, K. and J. Bedard. 2003. Risk management in client acceptance decisions. *The Accounting Review* (October): 1003-1025.
50. Jonas, G. J, and J. Blanchot. 2000. Assessing quality of financial reporting. *Accounting Horizons* (September): 353-363.
51. Kalbers, L. P. and T. J. Fogarty. 1993. Audit committee effectiveness: An empirical investigation of the contribution of power. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Spring): 24-49.

52. Kerlinger, F. and H. Lee. 2000. Foundations of Behavioral Research. Harcourt Brace: New York.
53. Klein, A. 1998. Firm performance and board committee structure. *The Journal of Law and Economics* 41: 275-303.
54. Knapp, M. C. 1987. An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management. *The Accounting Review* 62 (July): 578-588.
55. Krishnamoorthy, G. 2002. A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (March): 95-121.
56. Krishnamoorthy, G., A. Wright and J. Cohen. 2002a. Audit committee effectiveness and financial reporting quality: Implications for auditor independence. *Australian Accounting Review*(November): 3-13.
57. Krishnamoorthy, G., A. Wright and J. Cohen. 2002b. Auditors' views on audit committees and financial reporting quality. *The CPA Journal* (October): 56-57.
58. Krishnan, J. 2001. Corporate governance and internal control: An empirical analysis. American Accounting Association Annual Meeting. Atlanta, Georgia.
59. Krugman, P. 2002. The insider game. *New York Times* (July 12).
60. Klein, A. 2003. Likely effects of stock exchange governance proposals and Sarbanes-Oxley on corporate boards. *Accounting Horizons* 17 (December): 343-355.
61. Larcker, D., S. Richardson and I. Tuna. 2004. Does corporate governance really matter? Working paper, The Wharton School.
62. Levitt, A. 1998. The numbers game. <http://www.rutgers.edu/accounting/raw/aa/newsarc/pr101898.htm>
63. Levitt, A. 2000. Renewing the Covenant with Investors. Speech at New York University Center for Law and Business. <http://www.sec.gov/news/speeches/spch370.htm>
64. Loomis, C.J. 1999. Lies, damned lies, and managed earnings. *Fortune* (August 2).
65. Maletta, M. J. 1993. An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk. *Contemporary Accounting Research* (9): 509–525.
66. McDaniel, L., R. D. Martin and L. A. Maines. 2002. Evaluating financial reporting quality: The effects of financial expertise versus financial literacy. *The Accounting Review* (Supplement): 139-167.

66. McMullen, D.A. 1996. Audit committee performance: An investigation of the consequences associated with audit committees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Fall): 1-28.
67. Melville, R. 2003. The contribution internal auditors make to strategic management. *International Journal of Auditing*. v. 7, no. 3: 209-222.
68. Menon, K., and J.D. Williams. 1994. The use of audit committees for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13, 121-139.
69. Mine, A., Turka, O., and Kemal, S. 2007.
70. Nelson, M., J. Elliot and R. Tarpley. 2002. Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review* (Supplement): 175-202.
71. New York Stock Exchange Corporate Accountability and Listing Standards Committee. 2002. *The Report of the New York Stock Exchange Corporate Accountability and Listing Standards Committee*
72. Ng, B.T., and H.T. Tan. 2003. Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in an Auditor-Client Negotiation Context. *The Accounting Review* (July): 801-818.
73. O. Ray Whittington, CIA, CMA, CPA, „Principles of Auditing and Other Assurance Services“ Fourteenth Edition 2003.
74. O'Sullivan, N. and P. Wong. 1999. Board composition, ownership structure and hostile takeovers: Some UK evidence. *Accounting and Business Research* (Spring): 139-156.
75. Palmrose, Z. and S. Scholz. 2002. The accounting causes and legal consequences of non-GAAP Reporting: Evidence from restatements. *Contemporary Accounting Research Conference*. (November).
76. Patton, A., and J. C. Baker. 1987. Why don't directors rock the boat? *Harvard Business Review* 65: 10-18.
77. Public Oversight Board (POB). 1993. *Issues Confronting the Accounting Profession*. Stamford, CT.
78. Raghundan, K., W. Read and D. Rama. 2001. Audit committee composition, „gray directors“ and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons* (June): 105-118.

79. Ramsay, I. 2001. Ramsay Report. Independence of Australian company auditors: Review of current Australian requirements and proposals for reform. <http://www.treasury.gov.au>.
80. Sarbanes, P., and M. Oxley. 2002. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Washington, DC : U.S. Congress.
81. Scarborough, P., D. V. Rama, and K. Raghunandan. 1998. Audit committee composition and interaction with internal auditing: Canadian evidence. *Accounting Horizons* 12 (March): 51-
82. Securities and Exchange Commission. 2002. Pitt seeks review of corporate governance, conduct codes. Press release. February 13. Washington, D. C.: SEC.
83. Spangler and Braiotta 1990. Leadership and Corporate Audit Committee Effectiveness. *Group and Organization Studies*, Vol. 15, No. 2, 134-157.
84. The Business Roundtable. 2002. Principles of Corporate Governance. Washington, D.C., [www.brt.org](http://www.brt.org).
85. Trompeter, G. 1994. The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Fall): 56-68.
86. J. Goodwin and T. Y. Yeo. 2001. Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*. v. 5, no. 2: 107-125.
87. Vafeas, N. 2001. On audit committee appointments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (March): 197-207.
88. Vicknair, D., K. Hickman, and K. C. Carnes. 1993. A note on audit committee independence: Evidence from the NYSE on grey area directors. *Accounting Horizons* 7 (March), 53-57.
89. Wild, J. J. 1996. The audit committee and earnings quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 11: 247-276.
90. Wolnizer, P. W. 1995. Are audit committees red herrings? *Abacus* 31: 45-66.
91. Wright, A., G. Krishnamoorthy and J. Cohen. 2004. The impact of corporate board focus on auditors' program planning judgments. Working paper. Boston College.
92. Wu, M. 2002. Earnings restatements: A capital market perspective. Working paper, New York University.



# ПРИЛОГ

АНКЕТЕН ПРАШАЛНИК

**АНКЕТЕН ПРАШАЛНИК**  
**Екстерна ревизија и квалитет на финансиските извештаи**  
**на ДОО во Косово**

Ова истражување има за цел да го одреди влијанието на екстерната ревизија на квалитетот на финансиските извештаи на ДОО во Косово. Вашиите информации ќе се третираат како доверливи, па нема да се откријат во никаква форма пред Вашиите клиенти.

За да дадете придонес кон нашето истражување, Ве молиме изразете го Вашето мислење за ревизијата одговарајќи на следниве прашања:

**Податоци за ревизорот**

(бележете)

1. Од која година вршите ревизија на финансиски извештаи \_\_\_\_\_
2. Дали е вршена контрола на квалитетот на вашата работа \_\_\_\_\_
3. Ако да, која година е вршена \_\_\_\_\_

**Податоци за ДОО**

1. Дејноста на ДОО е: (бележете)

- а) Производство \_\_\_\_\_
- б) Трговија \_\_\_\_\_
- в) Градежништво \_\_\_\_\_
- г) Услуги \_\_\_\_\_

2. Број на вработени (означете со „X“ во полето)

	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>
а) 1 – 9	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
б) 10 – 29	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
в) 30 – 49	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
г) > 50	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Профит (во илјади-000 евра)

(бележете)

- а) 2004 г. \_\_\_\_\_
- б) 2005 г. \_\_\_\_\_
- в) 2006 г. \_\_\_\_\_
- г) 2007 г. \_\_\_\_\_
- д) 2008 г. \_\_\_\_\_

4. Капиталот на ДОО се состои од:

## АНКЕТЕН ПРАШАЛНИК

---

а) Два акционери (означете со „X“ во полето)

б) Повеќе од два акционери (не бројот на акционерите)

На следниве прашања одговорете со да или не ставајќи го знакот „X“ во соодветното поле.

**1. За време на ревизијата на финансиските извештаи, дали сте дошле до сознание дека Вашиот клиент ја има следнава структура на управување:**

- |                        |    |                          |    |                          |
|------------------------|----|--------------------------|----|--------------------------|
| а) Одбор на директори  | Да | <input type="checkbox"/> | Не | <input type="checkbox"/> |
| б) Комитет за ревизија | Да | <input type="checkbox"/> | Не | <input type="checkbox"/> |
| в) Интерен ревизор     | Да | <input type="checkbox"/> | Не | <input type="checkbox"/> |
| г) Екстерен ревизор    | Да | <input type="checkbox"/> | Не | <input type="checkbox"/> |

**2. Каква е структурата и улогата на Одборот на директори:**

Одборот на директори се состои од:

- а) Екстерни членови
- б) Интерни членови
- в) Комбинирани членови
- г) Друго

Одборот на директори е одговорен за:

- а) Доследно спроведување на регулаторните барања
- б) Давање помош на менаџментот при управувањето
- в) Надзор на активностите на претпријатието
- г) Друго

**3. Избирањето на екстерниот ревизор се врши преку:**

- а) Конкурс / тендер
- б) Со три понуди
- в) Друго

**4. Дали Комитетот за ревизија:**

- а) Има пишани политики
- б) Го избира екстерниот ревизор
- в) Врши надзор над процесот на ревизија
- г) Ефективно е вклучен во вршењето на своите функции

**5. Дали интерниот ревизор:**

- а) Го оценува вршењето на интерната контрола доследно пријавена од Одборот на директори
- б) Врши физички проверки
- в) Препорачува промени во регулативата за интерна контрола
- г) Го следи спроведувањето на препораките

**6. Цел на вашите задолженија биле:**

- а) Само изразување мислење за финансиските извештаи

**АНКЕТЕН ПРАШАЛНИК**

- б) Оценување и интерна контрола
- в) Разговарање со менаџментот за квалитетот на финансиските извештаи

**7. Ве молиме сетете се кој се јавил како корисник на ревизорскиот извештај:**

- а) Одбор на директори
- б) Канцеларија за регистрација на дејности
- в) Комисија за набавки
- г) Банки
- д) Друго

**8. Ве молиме потсетете се на видот на ревизорското мислење издадено за Ваш клиент со означување со „X“ во следнава табела 1:**

Табела 1.

Година на ревизија на ДОО	Мислење без резерва	Мислење со резерва								
		Нагласување прашање што нема влијание врз мислењето					Ограничување извршување активности		Несогласување со менаџментот	
		Други ревизори	Принцип от на континуитет	Отстапување од КСС/МС С	Недостаток на конзистентност	Нагласување прашање	Мислење со резерва	Воздржување од мислење	Мислење со резерва	Неповољно мислење
2004										
2005										
2006										
2007										
2008										

**9. Дали на одредено мислење му се спротивставил менаџментот?**

Ако „да“, дали сте го смениле мислењето?

Ако „да“, тоа сте го направиле поради:

- а) Притисок од менаџментот
- б) За да прибавите дополнителни докази што ќе влијаат врз мислењето
- в) Недостаток на искуство во обезбедувањето ревизорски докази
- г) Други причини - (наведете ги)

**10. Ве молиме потсетете се на препораките за интерна контрола и други приспособувања во финансиските извештаи за Вашите клиенти и дадете одговори во табелата 2 со означување со „X“ во сите колони, освен во колоната „вкупно препораки“ каде што треба да се внесе број.**

Табела 2

Година на ревизија на ДОО	Слабости на интерната контрола				Вкупен број на препораки
	Отсуство на ИК	Отсуство, но слабо спроведување на некои процедури	Постои/не се применуваат процедурите	Постои/недоволна ИК	
2004					
2005					
2006					
2007					
2008					

**11. Дали се одбиени некои препораки од страна на менаџментот?**

**12. Ако „да“, како се приспособени од страна на ревизорот (наведете бројка)**

**13. Дали се повторени некои препораки од минатата година?**

**14. Ако „да“, колку вкупно препораки се повторени:**

Во 2005 \_\_\_\_\_

Во 2006 \_\_\_\_\_

Во 2007 \_\_\_\_\_

Во 2008 \_\_\_\_\_

Искрено Ви благодариме за придонесот во подготовката на ова истражување.