

# СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ, ПРОЦЕНКИ И ГРЕШКИ ОДДЕЛ 10 ОД МСФИ ЗА МСЕ

Елизабета Рибарова, консултант

## 1. Делокруг на овој оддел

Сметководствените политики се специфични принципи, конвенции, правила и практики усвоени од друштвата при подготвување на своите финансиски извештаи, преку сметководствените политики и проценки, менаџментот на друштвото користи свои расудувања во однос на развивање на сметководствена политика која треба да им обезбеди најкорисни информации за финансиските извештаи на друштвото.

Овој оддел обезбедува насоки за избирање и примена на **сметководствените политики** употреба во подготовката на финансиските извештаи. Тој исто така ги опфаќа **промените во сметководствените проценки** и исправки на **грешки** во финансиските извештаи од претходни периоди.

## 2. Избирање и примена на сметководствени политики

Сметководствените политики се специфичните начела, основи, конвенции, правила и пракси што применуваат од страна на ентитетот при подготовката и презентирањето на финансиските извештаи.

Доколку овој МСФИ конкретно се однесува на трансакција, друг настан или состојба, друштвото го применува овој МСФИ, но друштвото не мора да го следи барањето од овој МСФИ доколку ефектот на истото не е **материјален**.

Доколку овој оддел 10 од МСФИ за МСЕ, не се однесува конкретно на трансакција, друг настан или состојба, раководството на друштвото го користи сопственото мислење во развивањето и примената на сметководствената политика што резултира во информација којашто е:

- (а) **релевантна** за потребите на корисниците во економскиот процес на одлучување, и
- (б) **веродостојна**, така што финансиските извештаи:

- верно ја претставуваат финансиската состојба, финансиските резултати и паричните текови на друштвото
- се неутрални, односно непристрасни,
- се внимателно подготвени, и

- се целосни во сите материјални аспекти.

При донесувањето на одлуката опишана во став 1 применливоста на следниве барања по опаѓачки редослед:

(а) барањата и насоките во овој МСФИ што се однесуваат на слични и поврзани прашања и

(б) дефинициите, критериумите за **признавање** и концептите за **мерење** на средствата, обврските, приходите и расходите и севкупните принципи од Оддел 2 *Концепти и преовладувачки принципи*.

При донесувањето на одлуката од страна на менаџментот, раководството може исто така да ги земе предвид , и барањата и насоките од **целосните МСФИ** што се однесува на слични и поврзани прашања.

### 3. Конзистентност на сметководствените политики

Друштвото ги избира и применува неговите сметководствени политики конзистентно за слични трансакции, други настани и состојби, освен кога овој МСФИ конкретно бара или дозволува категоризација на ставките за кои се соодветни различни политики. Доколку овој МСФИ бара или дозволува таква категоризација, се избира и применува соодветна сметководствена политика конзистентно за секоја категорија.

### 4. Промени во сметководствените политики

Ентитетот ја менува сметководствената политика само ако промената:

(а) ја бараат измените во овој МСФИ, или

(б) резултира во финансиски извештаи кои обезбедуваат веродостојни и порелевантни информации за ефектите на трансакциите, другите настани или услови на финансиската состојба, финансиските резултати и парични текови на ентитетот.

Следново не е промена во сметководствените политики:

(а) примената на сметководствена политика за трансакции, други настани или состојби што во суштина се разликуваат од оние што претходно се појавиле,

(б) примената на нова сметководствена политика за трансакции, други настани или состојби што претходно не се појавиле или не биле материјални,

(в) промена во моделот на набавна вредност кога повеќе не е достапна веродостојна мерка за објективната вредност (или обратно) за средство за коешто овој МСФИ бара или дозволува да се мери по објективна вредност.

Доколку овој МСФИ дозволува избор на сметководствен третман (вклучувајќи основа за мерење) за одредена трансакција или друг настан или услов и ентитетот го промени

неговиот избор, тоа е **промена во сметководствената политика**.

## 5. Примена на промените во сметководствените политики

Ентитетот ги евидентира промените во сметководствената политика како што следува:

(а) ентитетот ја евидентира промената во сметководствената политика што резултира од промена во барањата од овој МСФИ во согласност со преодните одредби, доколку постојат, утврдени во таа промена,

(б) кога ентитетот избрал да го следи МСС 39 *Финансиски инструменти: Признавање и мерење* наместо следење на Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти* како што е дозволено со став 11.2 и се променат барањата од МСС 39, ентитетот ја евидентира таа промена во сметководствената политика во согласност со преодните одредби, доколку постојат, наведени и ревидирани во МСС 39, и

(в) ентитетот ги евидентира сите останати промени во сметководствената политика **ретроспективно** (види став 10.12).

## 6. Ретроспективна примена

Кога се прави ретроспективна промена во сметководствена политика согласно став 10.11, ентитетот ја применува новата сметководствена политика на компаративните информации за претходните периоди до најраниот датум кога тоа е изводливо, исто како новата сметководствена политика да била применета отсекогаш. Кога е **непрактично** да се одредат ефектите на поединечните периоди на промена во сметководствената политика на компаративните информации за еден или повеќе презентирани периоди, ентитетот ја применува новата сметководствена политика на сметководствените вредности за средствата и обврските на почетокот на најраниот период за кој е изводлива ретроспективна примена, што пак може да биде тековниот период и ги прави соодветните корекции на почетното салдо на секоја засегната компонента на главнината за тој период.

## 7. Обелоденување на промена во сметководствената политика

Кога промена на овој МСФИ има влијание на тековниот период или секој претходен период или пак може да има влијание на идните периоди, ентитетот го обелоденува следново:

(а) природата на промената во сметководствената политика,

(б) за тековниот период и секој претходно презентираниот период, колку што е тоа изводливо, износите на корекциите за секоја засегната ставка од финансискиот извештај,

(в) износот на корекцијата поврзана со периодите пред оние што биле презентирани, колку што е тоа изводливо,

(г) објаснување кога е непрактично да се одредат износите што се обелоденуваат во

(б) или (в) погоре.

Финансиските извештаи за наредните периоди не мора да ги повторуваат овие обелоденувања.

Кога доброволна промена во сметководствената политика влијае на тековниот период или сите претходни периоди, ентитетот го обелоденува следново:

- (а) природата на промената во сметководствената политика,
- (б) причините зошто примената на новата сметководствена политика обезбедува веродостојни и порелевантни информации,
- (в) колку што е тоа изводливо, износот на корекциите за секоја засегната ставка од финансискиот извештај, прикажани одделно:
  - (а) за тековниот период,
  - (б) за секој претходно презентирани период, и
  - (в) збирно за периодите пред оние што биле презентирани,
- (г) објаснување дали е изводливо одредувањето на износите што се обелоденуваат

Финансиските извештаи за наредните периоди не мора да ги повторуваат овие обелоденувања.

## 8. Промена во сметководствените проценки

Промената во сметководствените проценки е корекција на сметководствената вредност на средството или обврската, или пак износот на периодичната потрошувачка на средството, што резултира од оценка на тековната состојба и очекуваните идни користи и обврски поврзани со средствата и обврските. Промените во сметководствените проценки резултираат од новите информации или развојот и соодветно не се корекции на грешки. Кога е тешко да се направи разлика меѓу промена во сметководствената политика и промена во сметководствената проценка, промената се третира како промена во сметководствената проценка.

Ентитетот го признава ефектот на промената во сметководствената проценка, освен промената за која се применува став 10.17, вклучувајќи ја во **иднина** во добивката или загубата во:

- (а) периодот на промената, доколку промената влијае само на тој период, или
- (б) периодот на промената и идните периоди, доколку промената влијае на двата.

Се додека промената во сметководствената проценка што предизвикува промени во средствата и обврските, или се однесува на ставка од главнината, ентитетот ја признава преку корекција на сметководствената вредност на ставките за поврзаното средство, обврска или главнина во периодот на промената.

## 9. Доброволни промени на сметководствените политики

Стандардот бара ретроактивна примена на доброволните промени на сметководствените политики и ретроактивноповторно прикажување при корекција на грешки од претходен период. Тој ја укинува дозволената алтернатива во претходната верзија на МСС 8:

- (а) Резултирачката корекција од промена на сметководствената политика или износот кој произлегува како резултат на корекција на грешка од претходен период, да се вклучи во билансот на успех во тековниот период.
- (б) Да се презентираат непроменети споредбени информации од финансиските извештаи од претходните периоди.

Како резултат на укинувањето на дозволената алтернатива, споредбените информации за претходните периоди се презентираат како одсекогаш да била применувана новата сметководствена политика и како грешките од претходните периоди никогаш да не се случиле.

Стандардот го задржува критериумот за “непрактичност” за исклучување од промена на споредбените информации кога промените на сметководствените политики се применуваат ретроактивно и кога грешките од претходните период се корегирани. Сега стандардот вклучува дефиниција за “непрактичност” и упатство за неговото толкување. Стандардот исто така наведува дека кога е непрактично да се утврди кумулативниот ефект, на почетокот на тековниот период, од:

- (в) Примената на новата сметководствена политика на сите претходни периоди, или Грешка на сите претходни периоди, ентитетот ги менува споредбените информации како новата сметководствена политика да била применувана, или како грешките од претходните период да биле корегирани, перспективно од најраната дата која е практична.

## 10. Практична примена на промена на сметководствени политики

При промена на сметководствени политики ентитетот донесува Одлука за промена на сметководствената политика од предходниот период во наредниот најбрз рок ,која Одлука ја донесува менаџментот на ентитетот

Во праксата постојат многу различни сметководствени политики во употреба, па затоа е неопходно менаџментот на деловниот субјект да ги има предвид следниве начела:

1. Претпазливост.

2. При изготвувањето на финансиските извештаи неизбежно постојат многу неизвесности. Но, сепак, претпазливоста не го оправдува создавањето латентни и сокриени загуби;
3. Суштината поважна од формата.
4. Трансакциите се пресметуваат и презентираат во согласност со нивната суштина и финансиска реалност, што е поважно од нивната законска, т.е правна форма;
5. Значајност. Во финансиските извештаи се презентираат сите ставки коишто се значајни и влијаат врз донесувањето на одлуките од страна на крајните корисници.

Колкаво ќе биде влијанието на избраните сметководствени политики врз финансиските извештаи зависи од неколку фактори, и тоа :

1. Учеството на одделните позиции во вкупната структура на средствата, обврските, приходите или расходите. Различните сметководствени политики имаат влијание врз финансиската состојба и успешноста на определен деловен субјект, меѓутоа немаат идентично влијание врз финансиската состојба и успешноста на другите деловни субјекти. Тоа значи дека сметководствените политики се различни и се разликуваат од еден до друг деловен субјект, во рамките на одделна земја или меѓу различните земји.

### **11.Обелоденување на промена во проценката**

Ентитетот ја обелоденува природата на секоја промена во сметководствената проценка и ефектите на промената врз средствата, обврските, приходите и расходите за тековниот период. Доколку тоа е изводливо, ентитетот го проценува ефектот на промената во еден или повеќе идни периоди, ентитетот ги обелоденува тие проценки.

### **12.Исправки на грешки во претходни периоди**

Грешките во претходниот период се пропусти и погрешни прикази во финансиските извештаи на ентитетот за еден или повеќе претходни периоди што настануваат заради неупотребување или злоупотребување на веродостојните информации коишто:

- (а) биле достапни кога финансиските извештаи за тие периоди биле одобрени за објавување, и
- (б) може реално да се очекува дека биле добиени и земени предвид во подготовката и презентирањето на тие финансиски извештаи.

Таквите грешки ги вклучуваат ефектите на математички грешки, грешки во примена на сметководствените политики, превиди или погрешни толкувања на фактите, како и измама.

Колку што е тоа изводливо, ентитетот ретроспективно ја исправа материјалната грешка од претходен период во првиот финансиски извештај одобрен за објавување, откако истата била откриена, така што:

- (а) повторно ги прикажува компаративните износи за претходниот презентирани период(и) кога грешката се појавила, или
- (б) доколку грешката се појавила пред да биде презентирани најраниот претходен период, повторно ги прикажува почетните салда на средствата, обврските и главнината за најраниот претходно презентирани период.

Кога е непрактично да се одредат ефектите на грешката за специфичен период врз компаративните информации за еден или повеќе претходно презентирани периоди, ентитетот повторно ги прикажува почетните салда за средствата, обврските и главнината за најраниот период за кој е изводливо ретроспективно повторно прикажување (што може да биде и тековниот период).

### 13. Обелоденување на грешки во претходни периоди

Ентитетот го обелоденува следново за грешки во претходните периоди:

- (а) природата на грешката во претходниот период,
- (б) за секој претходно презентирани период, колку што е тоа изводливо, износите на корекциите за секоја засегната ставка од финансискиот извештај,
- (в) колку што е тоа изводливо, износот на корекциите на почетокот на најраниот претходно презентирани период,
- (г) објаснување кога е непрактично да се одредат износите што се обелоденуваат во (б) и (в) погоре.

Финансиските извештаи за наредните периоди не мора да ги повторуваат овие обелоденувања.

#### *Основни грешки*

Стандардот го елиминира концептот на основна грешка и според тоа разликувањето помеѓу основни грешки и други материјални грешки. Стандардот дефинира само грешки од претходни периоди.

### 14. Обелоденувања

Стандардот сега бара, наместо да поттикнува, обелоденување на претстоечка промена на сметководствена политика кога претпријатието се уште треба да имплементира нов МСФИ кој е издаден но се уште не стапил на сила. Во дополние, тој бара обелоденување на позната или информација која може да се процени со разумна точност, а која е релевантна за оценување на можното влијание кое ќе го има примената на новиот МСФИ врз финансиските извештаи на претпријатието во периодот на првичната примена.

Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ) се стандарди и толкувања прифатени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС). Тие ги вклучуваат:

- (а)** Меѓународни стандарди за финансиско известување
- (б)** Меѓународни сметководствени стандарди.
- (в)** Толкувања развиени од страна на Комитетот за толкување на меѓународното финансиско известување (КТМФИ) или претходно Постојниот комитет за толкувања (ПКТ).

Материјални испуштања или погрешни прикажувања на ставки се материјални доколку тие би можеле, индивидуално или заедно, да влијаат на економските одлуки кои ги донесуваат корисниците врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината и природата на ставката за која се расудува во околностите на опкружувањето. Големината или природата на ставката, или комбинација од двете, може да претставува одлучувачки фактор.

Грешки од изминатиот период се пропусти од и грешки во финансиските извештаи на ентитетот за еден или повеќе претходни периоди настанати поради недостатокот од користење, или погрешно користење, на веродостојни информации кои:

**(а)** Биле на располагање кога финансиските извештаи за тие периоди биле одобрени за издавање.

**(б)** Би било разумно да се очекува дека тие би биле обезбедени и земени во предвид во подготовката и презентирањето на тие финансиски извештаи.

Таквите грешки ги вклучуваат ефектите од математички грешки, грешки во примената на сметководствените политики, превиди или погрешно толкување на факти, и измами.

Ретроактивна примена е примена на новата сметководствена политика на трансакции, останати настани и услови, како истата отсекогаш да била применувана.

Ретроактивно повторно прикажување исправка на признавањето, мерењето и обелоденувањето на износите на елементите на финансиските извештаи како да грешката од претходните периоди никогаш не настанала.



*Непрактично.*

Примената на некое барање станува непрактична доколку ентитетот и покрај направените разумни напори сепак не успева да го примени тоа барање. За одреден претходен период, не е практично да се примени промена на сметководствена политика ретроактивно или да се направи ретроактивно повторно прикажување за да се корегира грешка доколку:

**(а)** Ефектите од ретроактивната примена или ретроактивното повторно прикажување не можат да се утврдат.

**(б)** Ретроактивната примена или ретроактивното прикажување бараат проценки на намерите на раководството во тој период.

Ретроактивната примена или ретроактивното повторно прикажување бараат значителни проценки на износи и не е возможно објективно да се разграничат информациите во врска со тие проценки кои обезбедуваат докази за околностите кои постоеле на датата (датумите) на кои тие износи треба да се признаат, измерат и обелоденат.

Би биле на располагање кога финансиските извештаи за тој претходен период биле одобрени за издавање од другите информации.

Како идна примена на промена во сметководствената политика и признавање на ефектот од промена во сметководствената проценка, се сметаат:

Примена на новата сметководствена политика на трансакции, други настани и услови кои се случуваат по датумот на промена на политиката.

Признавање на ефектот на промена во сметководствената проценка во тековните и идни периоди на кои влијае промената.

Оценката на тоа дали испуштањето или погрешното прикажување би можеле да влијаат на економските одлуки на тие корисници и како такви да бидат материјални, бара да се земат во предвид карактеристиките на корисниците. Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи во точка 25 наведува дека “се претпоставува дека корисниците имаат разумно знаење за деловните и економските активности и за сметководството, како и желба да ги проучат информациите со разумно внимание“. Според тоа оценката треба да земе во предвид како корисниците со такви карактеристики може разумно да се очекува да бидат под влијание во донесувањето на економски одлуки.

## **15. Промени на сметководствени проценки**

Како резултат на неизвесностите вградени во деловните активности, голем број на ставки во финансиските извештаи неможат прецизно да се измерат, туку можат само да се проценат.

Процесот на проценување вклучува расудувања засновани на последните расположиви информации.

Проценките можат да бидат потребни, на пример, за:

- (а) Ненаплативите побарувања.
- (б) Застареноста на залихите.
- (в) Објективната вредност на финансиските средства или финансиските обврски.
- (г) Корисниот век на употреба или очекуваниот модел на трошење на економските користи на средствата кои се амортизираат
- (д) Гаранциските обврски.

Користењето на разумни проценки претставува основен дел од подготвувањето на финансиските извештаи и не ја намалува нивната веродостојност.

Може да биде потребно да се ревидира дадената проценка доколку се случат промени во врска со околностите на коишто била заснована проценка или како резултат на нови информации или поголемо искуство. По својата природа, ревидирањето на проценките не се однесува на претходни периоди и не претставува исправка на грешка.

Промена во применетата основа за мерење претставува промена на сметководствена политика, и не претставува промена на сметководствена проценка. Кога е тешко да се разликува промена на сметководствена политика од промена на сметководствена проценка, промената има третман на промена на сметководствена проценка.

Ефектот од промена на сметководствена проценка, освен промена на која се однесува на **признаена** перспективно со нејзино вклучување во утврдувањето на добивката или загубата во:

- (а) Периодот на промената, доколку промената влијае само врз тој период.
- (б) Периодот на промената и идните периоди, доколку промената влијае и врз двете.

До степенот до кој промената на сметководствена проценка влијае на зголемувањето на промената на средствата и обврските, или се однесува на одредена ставка од главнината на ентитетот, таа треба да биде признаена со исправка на сметководствената вредност на поврзаното средство, обврска или ставка од главнината во периодот на промената.

Перспективно признавање на ефектот од промената на сметководствената проценка значи дека промената применува врз трансакции, други настани и услови од датата на промената на проценката.

Промената на сметководствена проценка може да влијае само врз добивката или загубата од тековниот период, или пак добивката или загубата од тековниот и од идните периоди. На пример, промена на проценката на износот на ненаплатливи побарувања влијае само врз тековниот период и, според тоа, се признава во тековниот период. Меѓутоа, промената на проценетиот корисен век на употреба или наочекуваниот модел на трошење на економските користи на средство кое се амортизира влијае врз расходот за амортизација во тековниот период и во секој нареден период во текот на останатиот корисен век на употреба на средството. И во двата случаи, ефектот на промената кој се однесува на тековниот период се признава како приход или расход во тековниот период. Ефектите, доколку ги има врз идните периоди се признаваат како приход или расход во идните периоди.

Сметководствените политики се применуваат конзистентно додека не се донесе друг акт за измена на сметководствената применета политика.

### 16. Политика на искажување на материјални средства

Недвижности, постројки и опрема се евидентираат по нивната набавна вредност, а се ревалоризираат на крајот на годината доколку има значителни отстапувања од објективната вредност. Ефектот од ревалоризацијата се евидентира како ревалоризациона резерва, која што преставува дел од капиталот на друштвото. Амортизацијата се пресметува врз основа на праволиниската метода, со цел да се отпише од набавната вредност на средството до нејзината преостаната вредност во текот на нивниот проценет век на употреба.

#### ПРИМЕР ЗА ПРОМЕНА НА СМЕТКОВОДСТВЕНА ПОЛИТИКА

Пример за промена на сметководствена политика кај друштвото за производство, промет и услуги АА ДООЕЛ Скопје (технолошка застареност)

Со 2022 година друштвото амортизира опрема за производство на апарати по праволиниска метода и тоа:

- Набавна вредност на опремата за производство на апарати е во износ од 1.300.000 ден,
- Рок на користење на средството е 10 години (стапка на амортизација 10%),
- Пресметана исправка на вредноста на средството (амортизација) е во износ од 130.000 ден.

Менаџментот на друштвото АА ДООЕЛ Скопје на своја редовна седница на ден 30.10.2022 година констатирале дека оваа опрема за производство на алати

заради брзиот технолошки и економски развој на пазарот ќе има век на употреба за 4 години (корисен век) и истото средство ќе мора да се замени со ново технолошки попродуктивно и поекономски исплатливо средство, од таа причина донесе одлука да стапката за амортизација на средството се врши по метода на опаѓачко салдо за 2023 година, Набавна вредност на опремата е на износ од 1.300.000 ден.

Образложението и обелоденувањето на овој настан се темели врз основа на понуди за посовремена опрема за производство на апарати на пазарот и добиените понуди од страна на разни добавувачи, врз основа на кои и донесе одлука за промена на сметководствената политика и тоа –метода на опаѓачко салдо и прецизно ја мери состобата на расходите со годините на употреба во сооднос со произведени единици:

- 2022 година ќе се амортизира со 40% во износ од 520.000 ден
- 2023 година ќе се амортизира со 30% износ од 390.000 ден
- 2024 година ќе се амортизира со 20 % износ од 260.000 ден
- 2025 година ќе се амортизира со 10% износ од 130.000 ден .

Од причина што технолошки опремата за производство која е набавена на 18.12.2022 година најпродуктивно ќе се користи во првата година од употреба (2023) од таа причина менаџментот на друштвото одлучило да се промени предходно применетата сметководствена метода за пресметка на амортизација по праволиниска метода, да се замени со метода на опаѓачко салдо.

Во рамките на сметководствената евиденција во текот на 2023 година, ќе се рефлектира на финансиските извештаи за 2023 со завршна сметка 31.12.2023 година ќе се пушти книжење односно докнижување на исправка на вредноста за 2022 година на сметките:

4300 - Амортизација на опрема за производство на алати(депресијација) износ на докнижување за 2023 на износ од 390.000 денари на дебитната страна а на 0190 - Акумулирана амортизација на материјални средства (исправка на вредноста) на побарувачката страна на износ од 390.000 ден

Според планот на менаџментот производствени единици кои ќе се произведат за 4 години корисен рок на употреба на опремата за производство на алати се вкупно 2.000.000 парчиња.

По бизнис планот на менаџментот на друштвото ќе се произведат распоредено по години и тоа:

- За 2022 година вкупно 40% односно 800.000 парчиња
- За 2023 година вкупно 30% односно 600.000 парчиња

- За 2024 година вкупно 20% односно 400.000 парчиња
- За 2025 година вкупно 10% односно 200.000 парчиња.

Методата која се користи за определено средство се избира врз основа на очекуваниот модел на економски користи и се применува конзистентно од период во период освен доколку се јави промена во очекуваниот модел на економски користи од тоа средство.

### **17. Политика на искажување на нематеријални средства**

Сметководствената политика за искажување на нематеријалните средства се води од начело по нивната набавна вредност, која по почетното признавање се намалува со акумулираната амортизација и загубите кои настануваат поради нивно оштетување или обзвреднување. Начелно амортизацијата кај нематеријалните средства се пресметува по праволиниска метода но во одредени случаи и настани кои ги следат овие средства можат да доведат до промена на методата односно на сметководствената политика.

#### **ПРИМЕР:**

На друштвото за транспорт и услуги Интернационал транспорт ДООЕЛ Штип, лиценцата издадена од страна на Министерството за транспорт и врски со важност од 5 години, во 2022 година истата е преименувана со важност до 2026 година.

Интернационал транспорт во согласност со предходно издадената лиценца за обавување на внатрешен и меѓународен транспорт пресметува амортизација во висина од 20%, но од 01.01.2022 година до 31.12.2026 година ќе пресметува амортизација на 25% за секоја година и со тоа врши промена на сметководствената политика.

### **18. Политика на искажување на вложувања во хартии од вредност**

Согласно меѓународните сметководствени стандарди вложувањата во хартии од вредност со почетното мерење се признаваат по нивната набавна вредност, а последователно се мерат според објективна (пазарна) вредност. Секоја промена на нивната објективна вредност при нереализирани добивки или загуби кои се јавуваат од промената на вредноста се рефлектираат во билансот на успехот како признати приходи или расходи. Во случај да хартиите од вредност од било која причина немаат објективна вредност согласно со сметководствените стандарди се признаваат по набавна вредност намалена за загуби од оштетувањето. Кога хартиите од вредност се отуѓуваат соодветните корекции на

објективната вредност се вклучуваат во билансот на успехот како добивки или загуби од вложувања во хартии од вредност.

### 19. Политика на искажување на залихите

Залихите се мерат според набавната вредност, односно цена на чинење на готовите производи, кај производството во тек се состои од трошокот за суровини, директниот труд и други директни и индиректни трошоци. Методите за мерење на набавната вредност се по просечни цени кај искажувањето на залихите, кој конзистентно се применува во периодот, но во одредени случаеви мерењето на залихите може да се врши и по методот на ФИФО (прв влезен, прв излезен).

#### ПРИМЕР ЗА ПРОМЕНА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ КАЈ ЗАЛИХИТЕ

Друштвото АДЕЛА ДОО од Гостивар се трговци со нафтени деривати, кои во 2022 година го применувале пондерираниот метод односно набавната вредност на залихите ја воделе по просечни цени, менаџментот на друштвото на своја седница констатирал дека овој метод не ја отсликува реално финансиската состојба на залихите поради вртоглавото менување на цената на дериватите на активниот пазар, па затоа одлучиле да ја променат методата на искажување на набавната вредност на залихите согласно со методата ФИФО како би можеле да ги следат финансиските користи и ефекти од набавките на залихите.

Во овој случај станува збор за промена на сметководствена политика врз основа на предходно направена сметководствена проценка.

### 20. Политика на искажување на побарувања од купувачи и останати побарувања

Побарувањата од купувачи и останатите побарувања се водат по нивната номинална вредност намалена за исправка на вредноста на побарувањата кои не можат да се наплатат. Но исправка на вредноста се врши кога друштвото нема објективен доказ дека ќе може да ги наплати своите побарувања.

#### Пример за проценка и промена на сметководствени политики кај искажувањето на побарувања од купувачи и останати побарувања

Друштво за трговија МЕРИМА Тетово е увозник на детергенти од Хрватска и по тој основ има побарување за повеќе платен ДДВ по општа стапка од 18% износ од 2.850.000 денари кои датираат од првиот квартал на 2022 година. До денот на последната завршна сметка за 2022 година истиот не е вратен повеќе

платениот ДДВ од страна на надлежните државни органи а во своите финансиски извештаи и во извештајот за парични текови ги водат како активни очекувани приливи . Менаџментот на друштвото согледувајќи ги финансиските состојби во друштвото и анализирајќи ги своите обврски кон добавувачите, врз основа на сметководствена проценка донесува одлука со која ова свое побарување го преостапува на фирма добавувач на кого му должи 2.500.000,00 денари и на тој начин своето побарување од повеќе платен ДДВ кое е ризично за да застари и се отпише по истекот од 5 години (со 31.03.2027) година од страна на надлежниот државен орган , го преостапува за обврска која е со валута на доспеаност на истата дата и со тоа го намалува ризикот на неликвидност на друштвото, но истотака одбегнува трошоци кои дополнително би настанале по основ на неплатената обврска кон добавувачот.

Во овој случај навремената проценка за неплатени останати побарувања директно ја менува и сметководствената политика во позитивна конотација.

### **21. Политика на искажување на пари и парични еквиваленти**

Парите и паричните еквиваленти се евидентираат во извештајот за финансиската состојба-Биланс на состојбата во својата номинална вредност. За целите на извештајот за паричните текови, парите и паричните еквиваленти вклучуваат денарски и странски валути на сметки во банки како и готовината во благајната. Кај овој вид на искажување се прави сметководствена проценка и промена на сметководствената политика во случај кога истите по својата номинална вредност ќе се вложат во недвижен или движен имот, вложувања во хартии од вредност и слични останати вложувања кои ќе донесат економски користи во наредниот период.

### **22. Политика на искажување на обврски кон добавувачи и останати обврски**

Обврските кон добавувачите и останатите обврски се евидентираат со својата номинална вредност во финансиските извештаи. Проценка на обврските кон добавувачите и останати обврски се врши редовно за секој извештаен период, како на предходниот извештаен период така и за наредните извештајни периоди. Во случај друштвото да има објективен доказ дека некоја од овие обврски треба да се отпишат од застареност или неможност да се плати на добавувачот на кој му должи (стечај, ликвидација и сл) тогаш тој врз основа на проценката и доказите со кои располага користејќи ја веродостојноста на документите кои му се докаазен материјал ја менува сметководствената политика во корист на приходите од отпис на обврски.

### **23. Политика на искажување на кредити и позајмици**

Тековните и нетековните кредити од банки, се искажуваат и признаваат иницијално според примените приливи, додека пак позајмиците се водат последователно со номинална вредност и дополнителни направени трошоци за трансакцијата.

Проценка и промена на сметководствените политики кај овој вид на обврски се прави кога одреден кредит во изминатиот извештаен период со определени трошоци на име камати се затвара целосно и се зема истиот номинален износ со помали трошоци и по поволни кредитни услови.

### **24. Политика за искажување на дивиденди**

Во Извештајот за финансиска состојба-Биланс на состојбата дивидендите се искажуваат како обврска во периодот во кои се евидентирани. Нивната исплата не може да биде поголема од остварената добивка искажана со годишната сметка и со финансиските извештаи за пресметковниот период.

### **25. Политика на искажување на данокот од добивка**

Врз основа на Законот за данок од добивка, искажувањето на данокот од добивка се пресметува и плаќа во висина од 10% од остварената бруто добивка на годишно ниво искажана преку Билансот на успехот, а пресметан на Даночниот биланс како збир на остварената добивка и непризнати ставки од расходи, намалени за даночни олеснувања и ослободувања.

### **26. Политика на искажување на приходите**

Приходите се искажуваат по фактурната вредност на продадени производи и стоки, намалена за данокот на додадена вредност и одредени комерцијални попусти. Приходите се признаваат во моментот на испораката и кога е завршен трансферот на ризици. Приходот од каматата се евидентира пропорционално на времето што го рефлектира ефективниот принос на средствата.

Приходите од услуги се признаваат во Биланс на успехот до степенот на завршеност на услугата на денот на билансирање.

Проценка и промена на сметководствената политика кај приходите може да има и тоа е најчест случај кај Договорите за изградба каде што времените ситуации во градежништвото можат да се евидентираат и водат на сметката 29- Однапред платени приходи за идни периоди .



## 27. Политика на искажување на странски валути

Трансакциите деноминирани во странска валута се искажуваат во денари со примена на среден курс на денот на трансакцијата. Средствата и обврските деноминирани во странска валута се искажуваат во денари по средниот курс на НБРМ на последниот ден од пресметковниот период. Сите добивки и загуби кои произлегуваат од курсни разлики прикажани се во Билансот на успехот(Извештајот за приходи и расходи) како приходи и расходи од финансирање во периодот на нивното настанување.

## 28. Политика на искажување на расходите

Расходите се спротивставуваат со приходите според местото и времето во кое се случиле ,тие се искажуваат како: расходи од редовно работење и од вонредни активности.

Кај расходите секогаш има можност врз основа на темелна проценка од страна на менаџментот на ентитетот одредени расходи да се променат со тоа да се промени и сметководствената политика.

## 28. Политика за искажување на капиталот

Капиталот на друштвото ги покрива следните ставки:

- основен капитал
- премии на емитирани акции
- ревалоризациона резерва
- законски резерви
- статутарни резерви
- акумилирани добивки
- загуби од минати години
- добивка/загуба за тековна година

Кај капиталот може да се случи врз основа на донесена одлука од страна на менаџментот на ентитетот и согласно пазарните трендови да се процени дека мора да дојде до промена на сметководствената политика користена во предходниот период.

Врз основа на проценка од страна на менаџментот на друштвото, се врши и промена на сметководствените политики кај основниот запишан влог со докапитализација на главнината, кај законските резерви со зголемен процент на резервирање, кај нераспоредената добивка,реинвестирање на добивката и сл.

## Примери за сметководствени грешки и нивно признавање

Сметководствените грешки можат да се класифицираат во две групи и тоа:

1. Грешки за кои законската регулатива дозволува исправка за време на пресметковниот период а и после тој период, во текот на првиот нареден најкраток период ,во оваа група спагаат сметководствените грешки на билансните позиции(краткорочни и долгорочни средства,обврски и капитал),како и на пресметковни искажани приходи и расходи.
2. Грешки кои според законот преставуваат незаконски наплатени приходи,ненаменски прикажани расходи во работењето на субјектот,за кои нема можност за корекција.

**Друштвото МИРНА** од Скопје на ден 26.12.2022 година направило промена на капиталот кој предходно изнесувал 310.000,00 денари, односно истиот преку ЦРМ внел непаричен влог од 250.000,00 денари и за тоа на одговорниот сметководител не му доставил соодветна документација (тековна состојба и проценка од овластен проценител) со тоа што во финансиските извештаи не е искажано ова зголемување на капиталот од страна на сметководителот со крајниот извештаен период. Ова спага во грешки кои законската регулатива дозволува докнижување на промената во наредниот најкраток рок во идните финансиски извештаи.