



УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ
Финансиско известување и ревизија
Штип

Марија Стевковиќ Арсова

**СМЕТКОВОДСТВЕНАТА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ФУНКЦИЈА НА
ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ, АНАЛИЗАТА И КОНТРОЛАТА
НА ДЕЛОВНОТО РАБОТЕЊЕ НА ПРЕТПРИЈАТИЈАТА**

-МАГИСТЕРСКИ ТРУД-

Штип, декември 2019



УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ
Финансиско известување и ревизија
Штип

Марија Стевковиќ Арсова

СМЕТКОВОДСТВЕНАТА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ФУНКЦИЈА НА
ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ, АНАЛИЗАТА И КОНТРОЛАТА
НА ДЕЛОВНОТО РАБОТЕЊЕ НА ПРЕТПРИЈАТИЈАТА

-МАГИСТЕРСКИ ТРУД-

Штип, декември 2019

Комисија за оценка и одбрана

Ментор: проф. д-р Оливера Ѓоргиева -Трајковска

Член: проф. д-р Илија Груевски

Член: проф. д-р Благица Колева

Датум на одбрана: 30.12.2019

**Посветено на моите родители,
сопругот Александар и синот Теодор,
со голема благодарност за искажаната помош,
поддршка и трпение.**

BE САКАМ!!!

ОБЈАВЕНИ ТРУДОВИ

1. Стевковиќ, М. и Костадиновски, А. (2014); „БЕНЕФЕЦИИТЕ ОД ЗАКОНОТ ЗА ФИНАНСИСКА ДИСЦИПЛИНА ВРЗ ЛИКВИДНОСТА НА ПРЕТПРИЈАТИЈАТА“; Зборник на трудови од Прва интернационална научна конференција „Општествените промени во глобалниот свет“; Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип, 2014.

СМЕТКОВОДСТВЕНАТА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ФУНКЦИЈА НА ФИНАНСИКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ, АНАЛИЗАТА И КОНТРОЛАТА НА ДЕЛОВНОТО РАБОТЕЊЕ НА ПРЕТПРИЈАТИЈАТА

Краток извадок

Во трудот теоретски и практично ќе биде разработена сметководствената функција во друштвата, односно нејзините задачи и цели. Во понатамошните излагања ќе биде објаснет процесот на сметководствена евиденција со дефинирање на неговите принципи, категории и фази. Посебен осврт ќе има и на сметководствените грешки и начинот на нивно исправање. Наредна фаза во сметководствената функција е сметководственото известување, односно изготвувањето на финансиските извештаи. Тука ќе биде објаснет процесот до подготовка на истите и различните типови финансиски извештаи. Корисниците на финансиските информации не можат истите целосно да ги добијат од извештаите затоа се пристапува кон анализа на истите. Математички ќе биде прикажано добивање на коефициентите од рацио анализата и нивното значење за субјектите заинтересирани за друштвото. За да бидат сигурни во ефикасноста на своето работење друштвата инкорпорираат контрола во работните процеси, но доколку истата не дава резултати или постои сомнеж се пристапува кон екстерна контрола. Поголема доверба во финансиските извештаи постои доколку истите се ревидирани и е даден позитивен ревизорски извештај. Понатаму, ќе се даде приказ на законските и професионалните акти според кои се водат книговодителите и ревизорите при извршување на нивните задачи. На крај поважните теоретски излагања ќе бидат обработени преку практичен пример за производствено друштво и ќе биде даден целокупен заклучок.

Клучни зборови: сметководство, попис, извештаи, рацио анализа, ревизија

“THE ACCOUNTING RECORDS IN THE FUNCTION OF FINANCIAL REPORTING, ANALYSIS AND CONTROL OF THE BUSINESS OF ENTERPRISES”

Abstract

The paper will theoretically and practically elaborate the accounting function of the companies, i.e. its tasks and goals. Following it will explain the accounting record process by defining its principles, categories and phases. Accounting errors and the way they will be corrected will also be addressed. The next stage in the accounting function is accounting reporting, i.e. the preparation of financial statements. This will explain the process of their preparation and the different types of financial statements. Users of financial information cannot obtain the full information from the reports and therefore their analysis is approached. Mathematically we will obtain the coefficients of the ratio analysis and their significance for the entities interested in the company. To ensure the efficiency of their operations, companies incorporate control over work processes, but if it does not work or is suspected, external control is undertaken. There is greater confidence in the financial statements if they are audited and a positive audit report is issued. Furthermore, it will first provide an overview of the legal and professional acts that guide bookkeepers and auditors in the performance of their duties. Finally, the more important theoretical presentations will be elaborated through a practical example of a manufacturing company and an overall conclusion will be given.

Keywords: accounting, inventory, reports, ratio analysis, audit

СОДРЖИНА

| | |
|---|----|
| 1. ВОВЕД | 1 |
| 1.1. Предмет на истражувањето..... | 2 |
| 1.2. Цели на истражувањето..... | 3 |
| 1.3. Методи на истражувањето..... | 3 |
| 2. СМЕТКОВОДСТВЕНА ЕВИДЕНЦИЈА | 5 |
| 2.1. Поим и видови на евиденција | 5 |
| 2.2. Начела и принципи на сметководствена евиденција | 7 |
| 2.3. Дефинирање на основните сметководствени категории..... | 20 |
| 2.4. Фази во сметководствена евиденција | 23 |
| 2.5. Исправање на грешки во сметководствената евиденција | 28 |
| 3. ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ | 33 |
| 3.1. Финансиски извештаи – поим, значење и корисници | 33 |
| 3.2. Пописна листа и бруто-биланс..... | 36 |
| 3.3. Биланс на состојба | 43 |
| 3.4. Биланс на успех..... | 44 |
| 3.5. Извештај за парични текови | 46 |
| 3.6. Останати финансиски извештаи | 48 |
| 3.7. Значење на планските финансиски извештаи | 53 |
| 4. АНАЛИЗА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ | 55 |
| 4.1. Поим и видови анализа..... | 55 |
| 4.2. Коефициенти на профитабилност | 59 |
| 4.3. Коефициенти на долг и задолженост | 61 |
| 4.4. Коефициенти на ликвидности ефикасност | 65 |
| 4.5. Коефициенти на акционерскиот капитал..... | 69 |
| 4.6. Значењето на споредбените показатели во деловното работење | 72 |
| 5. КОНТРОЛА НА ДЕЛОВНОТО РАБОТЕЊЕ | 75 |
| 5.1. Поим и видови контрола | 75 |
| 5.1.1. Интерна контрола | 76 |
| 5.1.2. Екстерна контрола | 80 |
| 5.2. Принципи и начела на контролата | 81 |

| | | |
|--------|--|-----|
| 5.3. | Сметководството како контролен систем во претпријатието..... | 83 |
| 5.4. | Контрола на сметководствената функција | 87 |
| 5.4.1. | Фази на ревизијата | 87 |
| 5.4.2. | Ревизија на финансиските извештаи | 91 |
| 5.4.3. | Ревизорски извештај | 95 |
| 5.5. | Интерна ревизија во функција на интерната контрола на претпријатието | 97 |
| 6. | ЗАКОНСКА И ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА ВО ОБЛАСТА НА СМЕТКОВОДСТВОТО И РЕВИЗИЈАТА | 99 |
| 6.1. | Законска регулатива во Република Северна Македонија во областа на сметководството | 99 |
| 6.2. | Законска регулатива во Република Северна Македонија во областа на ревизијата..... | 103 |
| 6.3. | Професионална регулатива во Република Северна Македонија во областа на сметководството и ревизијата..... | 107 |
| 7. | СМЕТКОВОДСТВЕНАТА ФУНКЦИЈА ВО ПРЕТПРИЈАТИЕТО „X“ | 116 |
| 7.1. | Сметководствената евиденција во друштвото | 116 |
| 7.2. | Подготовка на финансиските извештаи на друштвото..... | 128 |
| 7.3. | Анализа на финансиските извештаи на друштвото..... | 131 |
| 7.4. | Ревизија на финансиските извештаи на друштвото | 139 |
| 7.5. | Интерна контрола на другите функции во друштвото | 145 |
| 8. | ЗАКЛУЧОК | 149 |
| | КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА..... | 153 |

1. ВОВЕД

Глобализацијата, развојот на информатичките и комуникациските технологии и останатите трендови во новиот милениум го менуваат пристапот кон сметководството и ревизијата.

Постојат податоци дека еден вид на сметководители и ревизори постоеле уште во времето на Вавилон, Стара Грција и Римското Царство. Тоа укажува на големата потреба од контрола на работењето на трети лица. Во денешницата, сметководството и ревизијата заземаат важна улога во деловниот свет, но исто така е актуелна темата и желбата за создавање на универзални правила и прописи по кои ќе се спроведуваат овие две дејности.

Така, во минатото сите пресметки биле вршени рачно од страна на книговодителите, притоа запазувајќи го принципот на двојно книговодство. Тогаш најголемите грешки се јавувале во пресметките и затоа се јавувало потреба од контрола. Но, како што знаеме, повеќето луѓе се водени од желбата за сопствен успех и богатство, па затоа контролата се обидува да ги пронајде и спречи сите злоупотреби и лаги од нивна страна. Тука спаѓаат и сопствениците на бизнисите чија основна цел е максимизирање на добивката по секоја цена.

Во денешно време, сите пресметки се вршат во специјални компјутерски сметководствени програми. Ова не ги намалува основните грешки кои се јавуваат во сметководствената евиденцијата, но сепак ја олеснува работата на ревизорите кои имаат значајна улога во општеството. Тие со својата работа одговараат пред властите, пред акционерите, пред јавноста и други институции. Токму затоа се посветува големо внимание на правилата за однесување и работење на ревизорите. Исто така, извештаите што ги изготвуваат ревизорите претставуваат водич за одлуките на заинтересираните страни, кои повеќе доверба имаат во ревидираните сметки, отколку во оние изготвени од сметководителите.

Сметководството претставува битен сегмент од економијата, односно од економската наука бидејќи преку него се олеснува комуникацијата помеѓу економските субјекти. Современиот тренд на глобализацијата претставува предизвик и за креаторите на деловната политика и за сметководството. Но, со развојот на светското стопанство се наложуваат низа промени и адаптирање на

одделни економии во различни области од стопанскиот и општествениот живот, а сè со цел да се забрза меѓусебната стопанска, културна, политичка, па и секој друг вид на соработка. Тоа значи дека сметководството обезбедува глобални податоци што се од финансиски карактер, а се однесуваат на деловните субјекти, како специфична целина. Сметководството треба да се сфати како организиран, контролен информациски систем кај сите земји во светот, што има за цел адаптација во насока на единствен начин на евидентирање на деловните настани, изготвување на билансите и информирање за партнерите од земјите со различни говорни подрачја да можат меѓусебно да комуницираат на сметководствен јазик, односно на недвосмислен начин да ги протолкуваат деловните настани и резултати од работењето. Од друга страна, во зависност од релевантноста на информациите, тие исто така да можат самостојно и одговорно да донесуваат одлуки за деловното и развојното работење.

Оваа проблематика има голема актуелност во сегашноста. Тоа се гледа од големата застапеност на сметководството и ревизијата во сите сфери од животот. Без разлика дали се работи за јавна, приватна, финансиска или непрофитна организација, сите имаат потреба од уредно евидентирање на настаните и проверка на сработеното. Таква слична потреба се јавува и во личниот живот на луѓето. Всушност, ревизорите, со својата работа, придонесуваат за подобрување на деловното работење, не само преку откривање на грешките и измамите, туку и преку анализи на работните процеси, согледување на проблемите и изнаоѓање на адекватни решенија.

Анализата на работењето на претпријатијата исто така е значајна бидејќи им помага на потенцијалните инвеститори да го направат вистинскиот избор при инвестирање, а преку пресметаните финансиски показатели се добиваат важни информации за сите заинтересирани страни (стејкхолдери).

1.1. Предмет на истражувањето

Предмет на истражување на овој магистерски труд е функцијата и важноста што сметководствената евиденција, анализата на финансиското известување и контролата ја имаат во деловното работење на компаниите. Секој ентитет има

законска обврска да води финансиска евиденција за настаните и на крајот на пресметковниот период да издаде сет од финансиски извештаи кои ќе ја отсликаат неговата финансиска состојба и успешност во тој период. Но не секогаш, тие ја отсликуваат вистинската финансиска состојба и успешност во ентитетот. За тоа има повеќе причини: ненамерни грешки во пресметките, пермутирање на броеви, погрешно двојно книжење, измами и лаги и слично. Затоа се јавува потреба од ревизија и уверување. Дополнително, погрешните информации презентирани во финансиските извештаи ќе доведат до пресметка на погрешни финансиски коефициенти при анализа на работењето на компаниите, што понатаму ќе има за резултат донесување на погрешни, неефикасни економски одлуки од страна на стејхолдерите.

1.2. Цели на истражувањето

Во рамките на овој труд секоја проблематика ќе биде прво теоретски разработена, а потоа поткрепена со практичен пример, кој ќе придонесе за нејзино полесно разбирање, што всушност претставува и главната цел на истражувањето. Мојата желба за усовршување во оваа област исто така ме мотивираше да навлезам подлабоко во анализа на финансиското известување и контрола на работењето на еден ентитет.

1.3. Методи на истражувањето

Имајќи ги во предвид предностите и слабостите на методите на истражување, при изработка на магистерскиот труд ќе се користат разни методи на истражување, а подоцна резултатите ќе се обработат за да се добијат финалните заклучоци.

Некои од методите кои ќе бидат користени се: анализа; интервју; набљудување; компарација и статистика.

Анализата ќе се врши врз основа на претходно проучувана теоретска содржина што вклучува консултирање на сите достапни материјали кои се однесуваат на анализа на сметководствената евиденција, финансиското известување и ревизијата. Овие материјали вклучуваат широка домашна и странска литература, стручни списанија, извештаи, on-line бази на податоци и слично.

Заради добивање на појасна претстава за состојбата во истражуваната организација се планира да биде спроведено и **интервју** со вработените, сметководителот и менаџерот на организацијата. Интервјуата во голема мера ќе бидат структурирани, но доколку се јави потреба може да има и отстапки.

Набљудување на испитаниците ќе се спроведе врз сметководителот и менаџерот, заради објективно согледување на проблематиката предмет на истражување и добивање на комплетна слика за состојбата во моментот на истражување.

Споредбена анализа – **компарација** ќе се користи за да се направи споредба помеѓу сегашната и посакуваната состојба во анализираната организација, помеѓу претходниот и сегашниот период и така натаму.

Собраните податоци ќе бидат **статистички** обработени, заради изведување на заклучоци. Притоа, поради недостиг на вистински сметководствен софтвер, ќе се користат компјутерските програми Microsoft Office Excel и Microsoft Office Word.

2. СМЕТКОВОДСТВЕНА ЕВИДЕНЦИЈА

Ова поглавје ќе го започнам со едноставна дефиниција за сметководството. Сметководството се дефинира како евидентирање на економски трансакции на еден ентитет и изработка на финансиски извештаи. Во првиот дел од дефиницијата всушност е определено книговодството, коешто претставува само еден дел од сметководството. Оваа дисциплина го добила своето име уште во минатото, кога, како што споменав во воведот, деловните трансакции се евидентирале рачно во книги.

2.1. Поим и видови на евиденција

Сметководствената евиденција претставува обработка на податоци за настани кои предизвикуваат промени во состојбата на средствата и нивните извори и коишто можат да се искажат во пари. Предмет на евиденција во сметководството се трансакциите коишто предизвикуваат промени во финансиската состојба на ентитетот, кои се евидентираат според соодветни правила за начинот на евидентирање, временскиот период, износот и сметководственото konto.

Во зависност од видот на ентитетот, сметководствената евиденција е различна. Па така, **ентитетите со услужна дејност** имаат наједноставна сметководствена евиденција. Единствениот извор на приходи кај овие претпријатија е услугата, додека единствениот директен трошок е платата на вработените кои ја даваат услугата. Исто така, услугите не се водат на залиха, што дополнително ја олеснува евиденцијата. Главниот дел од книжењата кај овие ентитети се водат на сметките побарувања од купувачи, обврски кон добавувачи, приходи од извршени услуги, трошоци за енергија, комуналии и слично.

Кај **трговските претпријатија** сметководствената евиденција е за извесен степен покомплексна од онаа кај услужните. Ова се должи на потребата од набавка на стока која се евидентира на залиха по набавната цена и зависните трошоци за набавка. Исто така, се зголемуваат и трошоците коишто ентитетот ги прави, па затоа се користат и поразновидни сметки во сметководствената евиденција.

Производните претпријатија имаат далеку посложена сметководствена евиденција, што произлегува од сложеноста во работењето. Тука имаме залиха на сировини и материјали и залиха на готови производи. Со ова е поврзано и прашањето за обезвреднување на залихите и различните видови на евиденција на залихите. Овде се јавуваат и трошоци за постројки и опрема кои се користат во производството, па така цената на чинење на готовиот производ е покомплексна категорија, составена од производни и непроизводни трошоци. Во овој труд повеќе ќе се задржам на последниот вид на евиденција бидејќи ентитетот кој ќе биде предмет на евиденција е производно претпријатие.

Сметководствената евиденција се разликува и кога ентитетите имаат различен облик на организирање. Така е бидејќи **трговците поединци** и **партнерствата** не се одвоени од нивните сопственици кои одговараат со целиот свој имот, додека **друштвата со ограничена одговорност** се самостојни ентитети и одговараат само со имотот на друштвото. Ентитетот кој ќе биде предмет на анализа понатаму е друштво со ограничена одговорност со еден сопственик или ДООЕЛ.

Постои уште една поделба на сметководството според тоа на кој му се потребни информациите содржани во финансиските извештаи. Доколку информациите се однесуваат за широк круг на корисници, кои не се вклучени во управувањето на ентитетот, станува збор за **финансиско сметководство**. Ваквиот вид на корисници мора да се задоволат со информациите кои се објавени за оваа намена и не се во состојба да бараат специјално изготвени извештаи. Всушност, овој вид на сметководство е општоприфатен како дефиниција на сметководството, а се дефинира како известување за финансиската состојба на друштвото и резултатите од работењето. Неговата цел е да обезбеди историски информации за ентитетот, а не да помогне во неговото раководење. Во вториот случај станува збор за управувачко сметководство и негова главна цел е да обезбеди специфични информации кои ќе му помогнат на раководството во донесувањето на правилни одлуки поврзани со работењето на ентитетот. Па така, **управувачкото или трошочно сметководство** се дефинира како информациона систем на раководството којшто анализира податоци и

обезбедува информации кои претставуваат основа за дејствување на раководството. Тие информации му помагаат на менаџментот во ефикасно управување со ресурсите кои му се доверени, со цел максимизација на профитот. Трошочното сметководство обезбедува категоризација, следење и собирање на информации за трошоците на еден ентитет и овие информации се користат за планирање и контрола од страна на менаџментот. Освен овие два вида постои и **даночно сметководство**. Тука корисници се даночните власти кои добиваат информации за оданочивата добивка и други финасиски информации кои ги бараат даночните закони и прописи на земјата. Даночното сметководство е важно и за менаџерите бидејќи даноците обично имаат значително влијание на очекуваните исходи од предложените решенија.¹

Финансиската евиденција се однесува на финансиските книжења, додека **материјалната евиденција** се однесува на книжењата поврзани со залихите на претпријатијата. За да се добијат резултатите од книжењата, односно финансиските извештаи, потребно е да се водат и двата вида на евиденција. Тоа е така бидејќи залихите во ентитетот се една од ставките кои се вклучуваат во еден од основните финансиски извештаи – билансот на состојба. Во финансиската евиденција се користат изворни документи како фактура, сметкопотврда, извод, налог и слично, а во материјалната евиденција се користат испратници, нарачки, налози за работа, составници за производи и слични документи, кои даваат информации не за финансиската, туку за материјалната состојба на ентитетот.

2.2. Начела и принципи на сметководствена евиденција

Сметководствените принципи претставуваа концепти кои се општоприфатени во практиката и се применуваат при изготвување на финансиските извештаи. Според тоа и сметководствените информации кои се дел од извештаите ги имаат истите карактеристики бидејќи сметководителите при книжењата ги следат истите фундаментални концепти.

¹ Accounting for management.org; Types or Branches of Accounting; Преземено на 21.05.2017 година; <https://www.accountingformanagement.org/types-branches-of-accounting/>

Постојат два вида на сметководствени принципи: општи и специфични. Општите или генерални принципи претставуваат основни претпоставки, концепти и водич за подготовка на финансиските извештаи, а се познати под името GAAP (General accepted accounting principles) што во превод значи „генерално прифатени сметководствени принципи“. Тие произлегуваат од одамна користените сметководствени практики. Специфичните принципи се детални правила користени во известувачки трансакции и настани и најчесто произлегуваат од правилата на авторитетни групи. Во продолжение следува детална разработка на принципите.

1. Општи принципи

➤ *Принцип на објективност (објективно презентирање - Objectivity principle)*

Првичната особина на финансиските извештаи е дека тие треба објективно да ја презентираат финансиската состојба, успешноста и паричните текови на друштвото. Ова подразбира дека сметководствената информација содржана во финансиските извештаи мора да е поддржана од независен и непристрасен доказ. Тука не е доволно мислењето само на одредена личност и информацијата не е сигурна ако е базирана само на тоа што таа личност мисли дека може да е вистина, бидејќи во суштина секој може да биде премногу песимист или премногу оптимист за одредена работа. Целта на овој принцип е да ги направи финансиските извештаи корисни и да гарантира дека тие известуваат сигурни и верификувани информации.

Во практиката е прифатено дека доколку финансиските извештаи се составени во согласност со МСС или МСФИ, тие даваат објективен приказ за едно друштво. Но, некогаш, раководството или управата може да одлучат финансиските извештаи да отстапуваат од некое барање од стандардите за да истите не би довеле до погрешни заклучоци што понатаму подразбира дополнителни обелоденувања. Според МСС 1 – Презентирање на финансиски извештаи, за објективно презентирање на информациите во финансиските извештаи друштвото треба да избере и примени соодветни сметководствени политики кои ќе овозможат презентираниите информации да се релевантни,

веродостојни и споредливи и по потреба да обезбеди и дополнителни обелоденувања.

➤ *Принцип на трошоци (Cost principle)*

Принципот на трошоци, кој со друго име се нарекува и принцип на историски трошоци, подразбира дека сметководствените информации се базираат на вистински настанатите трошоци. Трошоците се мерат во пари или во единица еднаква на пари. Ова значи дека доколку за некој производ или услуга се дадени пари, нивниот трошок се мери во износ на платеното. Доколку, пак, се работи за размена во која не се вклучени парични средства, трошокот се мери како парична вредност на тоа што е дадено или примено при размената. Принципот на трошоци дава еден вид на сигурност и информацијата базирана на трошоци се смета за објективна.

➤ *Принцип на континуитет (Going concern principle)*

На еден ентитет вообичаено се гледа како на континуитет, што подразбира дека ентитетот ќе постои неограничено време во нормални услови за работа. Финансиските извештаи исто така се базираат и на принципот на континуитет, па така при нивна подготовка менаџментот треба да процени дали ентитетот е способен да продолжи со своето работење. Ентитетот има континуитет доколку менаџментот нема намера да го ликвидира ентитетот или не постои опасност дека е потребна ликвидација. Постои сомнеж во овој принцип и кога се гледа потребата од значително намалување на обемот на работењето, но тој може да се запази и кога ентитетот е во финансиски потешкотии, со соодветно обелоденување на информациите за истите.

При спроведување на проценката, менаџментот се базира на сите познати информации за иднината за период подолг од 12 месеци од известувачкиот датум. За да се задоволи овој принцип, сметководствените информации треба да упатуваат на заклучок дека ентитетот ќе продолжи со своето деловно работење користејќи ги постоечките ресурси за таа намена, наместо да биде продаден или затворен. Доколку е исполнет принципот на континуитет, постојаните средства се

евидентираат според историскиот трошок, односно набавната вредност, а не според нивната вредност при престанок, што директно би асоцирало на можно затворање на ентитетот. Обврските, пак, се евидентираат според износот што треба да се плати на денот на достасување на истите. Доколку се појават индикатори дека на ентитетот му се заканува опасност од затворање, менаџментот треба да ги направи сите тестови и да ги преземе мерките потребни за враќање на ентитетот во колосек.

➤ *Принцип на парична единица (Monetary unit principle)*

Принципот на парична единица значи дека трансакциите и настаните се изразуваат во парични единици или пари. Паричната единица е основно средство за мерење на средствата, обврските и капиталот, а парите претставуваат заеднички именител во деловното работење. Целата евиденција, класификации, пресметки и известувања од страна на сметководителите се прави во парични единици.

➤ *Принцип на реализација (признавање на приходи - Revenue recognition principle)*

Овој принцип помага да се разбере кога еден приход треба да се признае, односно кажано со сметководствен речник, кога една трансакција треба да се прокнижи како приход. Притоа, треба да се внимава на тоа дека доколку приходот се признае прерано, ќе изгледа дека ентитетот е попрофитабилен, отколку што навистина е, а доколку приходот се признае подоцна, води до заклучок дека ентитетот е помалку профитабилен отколку што е. За да не се случи ниту еден од двата случаи, принципот нуди три битни концепти кои треба да се следат при признавање на приходот. Првиот концепт упатува на тоа дека приходот треба да се признае кога истиот е заработен, т.е. кога е пазарно верификуван. Приходот вообичаено се смета за заработен кога ќе се изврши услуга или кога продавачот ќе го продаде правото на сопственост на производот на купувачот. Според вториот концепт, приливот од продажба на производи или услуги не мора да биде во готово. Вообичаен безготовински прилив е продажбата преку фактура, која

уште се нарекува и продажба на кредит, бидејќи купувачот му ветува на продавачот дека ќе плати на некој датум во иднина. Третиот концепт всушност претставува дефиниција за тоа како приходот треба да се мери и, според него, приходот се мери во парични средства кои се примени плус паричната вредност на кој било примен објект.

➤ *Принцип на деловен ентитет (Business entity principle)*

Овој општоприфатен принцип го дефинира ентитетот како деловна организација или дел од организација која економски функционира како посебна единица и постои независно од останатите ентитети, вклучувајќи го и неговиот сопственик. Причината за постоењето на овој принцип е тоа што за донесување на добра одлука е потребно да се земат во предвид одделни информации за секој бизнис. Сметководството на еден ентитет претставува еден вид обрач кој помага неговите активности да не се мешаат со активностите на некој друг ентитет. Ова значи дека секоја трансакција што настанала во/од или директно е поврзана со ентитетот се евидентира во сметководството на ентитетот, додека секоја трансакција што е поврзана со некој друг ентитет, вклучувајќи го и сопственикот, не претставува трансакција на тој ентитет.

➤ *Принцип на значајност или материјалност (Materiality principle)*

Принципот на значајност, односно материјалност укажува на тоа дека погрешни прикажувања или испуштања на ставки се значајни доколку тие можат да влијаат индивидуално или колективно на одлуките на корисниците кои се базирани на финансиските извештаи. Ова е наведено и во Рамката за подготовка и презентирање на финансиски извештаи, цитирам: „Информациите се материјални доколку нивното пропуштање или погрешно прикажување би можело да влијае на економските одлуки на корисниците кои ги прават врз основа на финансиските извештаи“. Големината и природата на испуштањето или погрешното прикажување кои се оценети во дадена околност влијаат врз материјалноста. Големината, односно вредноста или природата, односно контекстот на ставката, или комбинација од двете може да се сметаат за

одлучувачки фактори за материјалноста на ставката. При одредување дали ставката е материјална или не е значајна е потребно претпазливо расудување и проучување на информациите со должно внимание. Доколку информацијата не е значајна, ентитетот не треба да прави обелоденување, но и доколку непримената на сметководствените политики нема значаен ефект, ентитетот не треба да ги применува истите. За утврдување дали информацијата е значајна или не, најчесто се користи правилото на „палецот“, според кое информацијата се смета за материјална доколку има вредност поголема од пет проценти од вредноста на нето добивката, но и другите претходно споменати показатели треба да се земат во предвид. Доколку информацијата се смета за значајна, а не е обелоденета, станува збор за материјална грешка, на што поопширно ќе се задржиме понатаму.

➤ *Принцип на конзистентност (Consistency principle)*

За да се запази овој принцип, односно конзистентноста на финансиските извештаи, информациите мора да се презентираат и класифицираат исто во последователните периоди. Тоа значи дека треба да се користат истите методи и стандарди за мерење на податоците, што овозможува нивна споредба во различни периоди. Од ова може да постои исклучок во три случаи:

- кога некој стандард бара различно презентирање;
- кога природата на работењето е променета и
- кога проверката на извештаите укажува на посоодветно презентирање.

➤ *Принцип на целосно обелоденување (Full disclosure principle)*

Принципот на целосно обелоденување бара компанијата да ги обезбеди потребните информации, така што луѓето кои ги читаат финансиските извештаи може да донесат одлуки во врска со компанијата базирани на информациите кои ги добиваат од истите.² Бараните обелоденувања може да се најдат на голем број места, вклучувајќи ги следниве:

² Accounting coach; What is the full disclosure principle; Преземено на 02.05.2017 година; <https://www.accountingcoach.com/blog/what-is-the-full-disclosure-principle>

- финансиските извештаи на компанијата, вклучувајќи и дополнителни белешки и забелешки или фусноти;
- дискусии и анализи на менаџментот кои се вклучени во јавно достапни годишни извештаи;
- квартални извештаи за приходот, печатени и други медиуми.

Првата белешка во финансиските извештаи на ентитетот ќе ги открие значајните сметководствени политики, како што се: како и кога се признаваат приходите, како се амортизираат средствата (имотот), како се книжат пописите и данокот на добивка и слично. Останатите обелоденувања во белешките кон финансиските извештаи ги покажуваат ефектите од странските валути, неизвесните обврски, договорите за закуп, трансакциите со поврзани страни, опциите на акции и многу други.

Расудувањето на сметководителот се користи во одлучувањето за квантитетот на информации кои ќе бидат обелоденети, ако се земе во предвид дека информациите кои може да се обелоденат се многубројни. Овој принцип вели дека во финансиските извештаи на ентитетот треба да се вклучат сите информации кои ќе влијаат на разбирањето на читателот на соодветните извештаи. За да се намали бројот на обелоденувања, вообичаено е да се обелоденат само информации за настаните кои имаат материјална значајност за финасиската состојба или финансискиот резултат на ентитетот.³ Ова обелоденување може да вклучува елементи кои во тоа време не може прецизно да се измерат, како што се разни спорови со државата во врска со данокот или исходот од постоечка тужба. Целосно обелоденување, исто така, значи дека секогаш треба да се обелоденат постоечките сметководствени политики, како и било какви промени во политиките кои се наведени во претходниот период.

Примери за целосно обелоденување се: природата и оправданоста на промена во сметковствено начело, природата на непарична трансакција, природата на односот со поврзани субјекти со кои ентитетот има значителен обем на трансакции, износот на оптоварениот имот, опис на било какви обврски за

³ Accounting Tools, Accounting CPE Courses & Books; Преземено на 02.05.2017 година; <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/14/the-full-disclosure-principle>

отпишување на средства, фактите и околностите кои предизвикуваат оштетување на гудвилот, значајни настани кои се случиле по датумот на финансиските извештаи, но пред издавање на истите и многу други. Овие информации може да се вклучат на различни места во финансиските извештаи, односно во рамките на описот на ставките во билансот на состојба или билансот на успех или во придружните обелоденувања.

➤ *Принцип на претпазливост или конзервативност (Conservatism principle)*

Понекогаш кога треба да се евидентира некоја трансакција во книгите на ентитетот, без разлика дали е тоа заработен трошок или приход, се појавува одредена несигурност во врска со износот на тоа што треба да се евидентира. Можеби не е сигурно дали плаќање ќе има во целост или колку всушност може да чини предвиден трошок. Принципот на претпазливост помага да се донесе одлука за износот на евидентирање во неизвесни случаи. Основната идеја за овој принцип е дека кога ќе се соочиме со две разумни можности за книжење на трансакцијата, треба да бидеме конзервативни. Ова значи дека може да се книжат неизвесни загуби, но треба да се воздржи од книжење неизвесни добивки, така што средствата и приходите не се преценети, а обврските и расходите не се потценети. Општо земено, кога се следи принципот на конзервативност крајниот резултат е евидентирање на пониски износи на средства во билансот на состојба и пониски износи на нето приход во билансот на успех. Генерално, почитувањето на овој принцип доведува до евидентирање на пониска (поконзервативна) добивка во финансиските извештаи.

Но, треба да се запрашаме зошто треба да бидеме претпазливи и што се крие во позадина на тоа да се биде претпазлив во евиденцијата на добивките и загубите на ентитетот. Секогаш треба да имаме на ум дека претходно споменатото не значи тежнеење кон тоа да ги евидентираме заработките што е можно пониско. Тој се користи за да ја надминеме неизвесноста кога се среќаваме со повеќе подеднакво веројатни резултати за една трансакција.

Кога заинтересираните страни ги гледаат финансиските извештаи на еден ентитет, тие сакаат да се уверат дека тој не го преценува профитот што му го носи

бизнисот. Доколку тоа се случува, оние што имаат удел во ентитетот може да добијат лажна слика. За разлика од ова, кога се следи принципот на претпазливост, заинтересираните страни, како на пример даночните власти или потенцијалните партнери, може да добијат пореална слика за финансиската состојба и можната патека на ентитетот во иднина.⁴ Од сметководствените стандарди и општоприфатените сметководствени принципи се гледа дека многу големо внимание се посветува на корисноста на финансиските податоци за корисниците на финансиските извештаи и може да се разбере зошто Одборот за сметководствени стандарди не сака финансиските информации да се преценети. Тоа би ги разнишало одлуките на корисниците.

Наједноставно речено, принципот на претпазливост го насочува сметководителот кој се соочува со две алтернативи. Истото ќе го илустрирам преку пример.

Пример:

Еден ентитет има средства по попис во вредност од 15.000 денари. Но, пазарот драматично се менува и сега средствата може да бидат продадени само за 14.000 денари, ако ентитетот потроши дополнителни 2.000 денари за да се спакуваат и испратат добрата. Сметководителот се соочува со две можности за евидентирање во наредниот биланс на состојба: да продолжи да ја евидентира залихата по нејзината вредност од 15.000 денари или да ја евидентира залихата по нејзината нето реализациона вредност од 12.000 денари која е еднаква на проценетата продажна вредност минус трошоците кои се потребни за да се дојде до таа продажба.

Од друга страна, во евиденцијата во наредниот биланс на успех, сметководителот се соочува исто така со две опции: да ја игнорира загубата во вредноста на залихата се додека добрата не се продадат или да ја евидентира загубата веднаш. Принципот на конзервативност го насочува сметководителот да ја евидентира залихата по пониската нето реализациона вредност од 12.000

⁴ Kashoo; What is the Conservatism Principle; Преземено на 07.05.2017 година; <https://kashoo.com/blog/what-is-the-conservatism-principle>

денари и да евидентира помал нето приход поради намалувањето на вредноста за 3.000 денари.

Но, и ова не значи дека принципот на конзервативност вели дека сметководителите мора да бидат премногу конзервативни. Тие само треба да бидат фер и објективни. Доколку постои сомнение помеѓу две алтернативи, сметководителот треба да се одлучи за онаа која пријавува помала вредност на средства или поголема вредност на обврски и помала вредност на нето приход.⁵

➤ *Принцип на временски период (Time period principle)*

Редовното финансиско известување игра важна улога во сметководствената индустрија. Бидејќи сите финансиски извештаи ја кажуваат финасиската приказна на еден ентитет во одреден момент и време, важно е тие редовно да се достапни на заемодавачите и инвеститорите. Иако ентитетите имаат намера да продолжат со работењето на долг рок, секогаш е корисно да известуваат за своите перформанси и финансиска состојба во согласност со одредени временски периоди, со што би обезбедиле навремени повратни информации и би помогнале во донесувањето на навремени одлуки. Но, овие информации им се потребни и на самите бизнис организации за да увидат колку биле успешни во постигнувањето на своите цели за одреден временски период и каде постои простор за подобрување. Затоа можеме да заклучиме дека овие информации се многу важни како за интерниот менаџмент, така и за актуелните и потенцијални инвеститори, кредитори, владини агенции и други корисници на финансиските извештаи кои врз база на нив можат да одлучат што да прават, а што да не прават во иднина.

Принципот на временски период е финасиско сметководствен принцип кој претпоставува дека сите компании и организации можат да ги поделат своите активности по временски периоди. Според овој принцип, финасиските извештаи треба да се подготвуваат во стандардни временски периоди кои се нарекуваат сметководствени или известувачки временски периоди, и тоа е најчесто

⁵ My Accounting course, accounting education for the rest of us; Conservatism Principle; Преземено на 07.05.2017 година;

<https://www.myaccountingcourse.com/accounting-principles/conservatism-principle>

квартално, полугодишно и годишно, а може да биде и кој било друг временски период. На пример, билансот на успех дава увид во перформансите на ентитетот за одреден временски период, додека билансот на состојба дава слика за финансиската состојба на ентитетот на крајот на периодот. Од друга страна, извештајот за парични текови и извештајот за промени во главнината (капиталот) обезбедуваат детали за тоа како финансиската состојба на ентитетот се менува во подолг временски период. Во заглавието на финансиските извештаи мора да се прецизира временскиот период опфатен со извештајот. Една од импликациите на овој принцип е дека сами треба да направиме проценки и расудувања на крајот на периодот за да се одлучи правилно кои настани треба да бидат обелоденети во тековниот период, а кои во наредниот.⁶

Јавните претпријатија, на пример, најчесто креираат квартални финансиски извештаи, а некои дури и на неделно или месечно ниво. Приватните компании немаат обврска да издаваат финансиски извештаи квартално, и тие обично користат една година како нивен известувачки период. Во повеќето случаи, сметководствената и известувачка година се совпаѓа со даночната година, но не секогаш се совпаѓа со календарската година. Принципот на временски период им дозволува на ентитетите сами да ја изберат својата природна година. Исто така, тој им овозможува на сметководителите да ја измерат ефикасноста на претпријатијата и другите економски ентитети.⁷ Ако времето не е поделено во различни периоди сметководителот не може да евидентира одделни трансакции во одделни временски периоди, а доколку трансакциите не се евидентирани во одделни временски периоди, тој не може да ги собере и да ги спореди трансакциите една со друга за мерење на различни аспекти од активностите на бизнисот.

⁶ XPLAIND; Time Period Principle; Преземено на 21.05.2017 година;
<https://xplained.com/605604/time-period>

⁷ Chron; What Is Time Period Assumption in Accounting; Преземено на 21.05.2017 година;
<https://smallbusiness.chron.com/time-period-assumption-accounting-24295.html>

➤ *Принцип на спротивставување, усогласеност (Matching principle)*

Принципот на спротивставување наведува на тоа дека сите трошоци мора да бидат спротивставени на приходите кои тие помогнале да се заработат во истиот сметководствен период, најчесто квартално, полугодишно или годишно. Во практиката, спротивставеноста е комбинација од трошочно сметководство и принципот на признавање на приходи, кои го детерминираат сметководствениот период во кој приходите и трошоците ќе бидат признаени. Како еден од основните сметководствени принципи, тој се следи за да создаде конзистентност во финансиските извештаи бидејќи нивниот квалитет може да биде значително нарушен, доколку трошоците се признаат порано отколку што треба и обратно, со што создаваат нефер претставување на финансиската состојба на ентитетот. Принципот на спротивставување не се користи во готовинското сметководство каде што паричните приливи и одливи (не приходи и расходи) се евидентираат само кога парите преминуваат од едни во други раце.⁸

Секој биланс на успех започнува со продажба. Кога бизнисот им доставува производи или услуги на клиентите, сметководителите велат дека е извршена продажба. Не е важно ако клиентот уште го нема платено производот или услугата, сепак бизнисот може да смета на износот на продажба како билансна позиција за периодот за којшто станува збор, иако не дошло до никаква размена на пари. Од друга страна, не мора секогаш да значи дека трошоците и расходите за кои компанијата известува се оние за кои е извршено плаќање во тој период. Трошоците и расходите во билансот на состојба се оние коишто настанале при генерирање на продажбите евидентирани во тој временски период. Затоа велите дека принципот на спротивставување е клуч за тоа како се утврдува добивката или профитот.

Одредени финансиски елементи на бизнисот имаат корист од употребата на принципот на спротивставување. Кај средствата, особено долгорочните средства, се пресметува амортизација и употребата на овој принцип гарантира дека спротивставувањето е направено соодветно, за да се избалансираат

⁸ Debitoor; Matching principle – What is the matching principle; Преземено на 22.05.2017 година; <https://debitoor.com/dictionary/matching-principle>

парични приливи. Принципот овозможува вредноста на средствата да биде распределена и усогласена во текот на нивниот корисен век, со цел да се балансираат трошоците во текот на зададен период.

Пример:

За илустрирање на принципот на спротивставување да претпоставиме дека компанијата ги продала сите добра произведени во декември до крајот на истиот месец и остварила приход од 50.000 денари. Трошоците за материјали и сировини за производство на истите производи изнесуваат 20.000 денари и треба да се платат најдоцна до 15-ти наредниот месец. Истите трошоци треба да се евидентираат во декември и да се обелоденат во билансот на успех на 31-ви декември, заедно со приходите за чие остварени се направени. Без користење на овој принцип, трошоците можат да бидат евидентирани во јануари, кога истите ќе бидат платени.

Доколку пак, на пример, се воведо одреден систем за производство со вредност од 180.000 денари и се очекуваат користи од истиот во наредните 60 месеци, се обелоденуваат по 3.000 денари трошок во месечниот биланс на успех или 36.000 денари годишен трошок.

2. Специфични принципи

Суштина поважна од формата – овој принцип се користи за посложени трансакции и упатува на тоа дека тие се евидентираат и презентираат според нивната суштина и економска реалност, а не само според нивната правна форма.

Споредливост – овој принцип упатува на тоа дека сите информации се обелоденуваат нумерички, доколку не се бара поинаку и дека тие треба да бидат споредливи сами со себе низ времето и со истите информации на други ентитети.

Веродостојност – според овој принцип информациите се веродостојни кога се ослободени од пристрасност и грешки и кога за корисниците верно го претставуваат она што имаат за цел да го претстават.

Разбирливост – ова е карактеристика на финансиските извештаи според која корисниците мора да ги разбираат финансиските извештаи и да имаат

соодветно економско знаење кое ќе го применат при проучување на истите, дури и ако се работи за тешки и сложени информации.

Релевантност – се работи за квалитативна карактеристика на информациите според која тие се релевантни доколку влијаат на економските одлуки на корисниците и им помагаат да донесат соодветна оценка.

Неутралност – според овој принцип информациите треба да бидат ослободени од пристрасност и тие не треба да влијаат на корисникот со цел тој да се наведе во донесување определена одлука или расудување.

Потполност – информациите исто така мора да бидат потполни за да бидат веродостојни, а испуштањето може да доведе до погрешен заклучок или одлука.

Пресметковна основа во сметководството – ова упатува на тоа дека ентитетот треба да ги подготвува своите извештаи, освен извештајот за парични текови, врз пресметковна основа и доколку ги задоволуваат дефинициите и критериумите, ставките се признаваат како средства, обврски, главнина, приходи и расходи и се евидентираат кога истите се заработени или настанати, иако не е извршено плаќање.

Готовинска основа во сметководството – според овој принцип, ставките се признаваат како средства, обврски, главнина, приходи или расходи тогаш кога парите ќе бидат примени или платени.

Како што беше споменато претходно, за да финансиските извештаи придонесат за донесување на соодветни одлуки и нивните информации да бидат корисни, мора да бидат изготвени и презентирани со следење и на генералните (општите) и на специфичните сметководствени принципи.

2.3. Дефинирање на основните сметководствени категории

Од елементарно значење е поимите коишто се употребуваат во сметководството, а кои се чести во овој труд, да се разберат правилно. Доколку тие не се употребуваат соодветно може да се јават суштински недоразбирања. Затоа, во продолжение следи објаснување за одделни ставки кои се содржани во

финансиските извештаи, со цел да се обезбеди подобро разбирање на понатамошната разработка на трудот.

Почетниот принцип кој се користи при сметководствената евиденција е **принципот на двојно книговодство**. Овој принцип подразбира дека секоја трансакција влијае најмалку врз две сметки (конта) и се евидентира на две страни – на позитивната (лева или дебитна) и негативната (десна или кредитна) страна. Секоја трансакција предизвикува промена во средствата, обврските и капиталот, односно и во активата и во пасивата на билансот на состојба. Промената го има истото влијание и на двете страни, односно кога средствата или капиталот се зголемуваат и обврските се зголемуваат и обратно. Исто така, една трансакција може да влијае на две сметки од иста страна на билансот, но тука ефектот е различен од претходниот случај, односно кога една сметка се зголемува другата се намалува за да се задржи правилото за еднаквост помеѓу активата и пасивата. Откако една трансакција ќе се случи, таа треба да се анализира за да се утврди на кои сметки влијае и дали салдото на сметките се зголемува или намалува и за кој износ. Во текот на евиденцијата, различните трансакции се евидентираат на соодветни сметки кои во сметководството се познати како **T сметки**. Разликата помеѓу позитивната и негативната страна на сметката покажува дали таа има позитивно или негативно салдо. T сметките се внесуваат во **главната книга**, која претставува еден вид на колекција од истоимените сметки.

За да некоја трансакција се евидентира во сметководството таа мора да претставува сметководствен настан. **Сметководствен настан** е деловна трансакција којашто доведува до промена на средствата, обврските, главнината, приходите или расходите на некој ентитет. Тоа значи дека не секоја деловна трансакција е сметководствен настан, како на пример, склучен, а нереализиран договор, одобрен, но неискористен кредит и слично, тие не предизвикуваат промени во горенаведените ставки кај ентитетот.

Исто така важно е да се воочи разликата меѓу поимите трошок, расход и издаток. **Трошок** претставува ставка од билансот на состојба и кога некое средство се признава според неговиот трошок тогаш истото е вреднувано според неговата цена на чинење. Но, не секој трошок претставува расход веднаш по

неговото настанување, со што нема влијание врз финасискиот резултат во периодот во кој е настанат доколку не го исполнува условот за капитализација. **Расходот** е елемент на билансот на успех и секој трошок со текот на времето станува расход, без разлика дали се работи за набавната вредност на постојаните средства која се претвора во расход во текот на корисниот век на средството, за трошокот на залихите кои се продадени и слично. Друга важна разлика помеѓу трошокот и расходот е тоа што од трошокот се очекуваат идни економски користи, а од расходот не, бидејќи тој е еден вид угасен трошок. Третиот поим чиешто значење често се меша со првите две категории е издаток. **Издатокот** најчесто го покажува трошењето на пари за одредена намена при готовински плаќања и може да биде или трошок или расход.

Постои разлика и меѓу поимите примање и приход. Погрешно е доколку се мисли дека секое парично **примање** е приход. Доколку **приходот** е мерлив, постојат два критериума за тој да биде признаен како таков: тој мора да биде заработен, што се манифестира доколку сите услови од договорот се исполнети од страна на продавачот и мора да е реализиран, што се манифестира доколку истиот е остварен во пазарна трансакција со трето лице. Па така, доколку една компанија прими авансно плаќање на 31.12., а стоките треба да бидат испорачани на 10.01. следната година, имаме примање, но немаме приход бидејќи не е исполнет условот за испорака од договорот. Исто така, не постојат приходи при **употреба на сопствени добра и услуги** за деловна намена, бидејќи не постои реализиран приход. Во сметководствениот план постои сметка за евидентирање на вакви приходи, но во практиката не треба да се користи и да се евидентираат ставки кои би влегле во финансиските извештаи. Значи, доколку се даде сопствено добро како подарок на некој деловен партнер или вработен или пак се користи сопствено добро како алатка, истото не се книжи како приход.

Финансискиот резултат на еден ентитет ја претставува разликата помеѓу вкупните приходи и расходи за еден пресметковен период. Доколку приходите се поголеми од расходите се остварува **добивка или профит** за деловниот период, а доколку приходите се помали од расходите се јавува **загуба** за истиот период. Многу ретко во практиката може да се појави случај каде приходите и расходите

се еднакви, односно нивната разлика на крајот на пресметковниот период е еднаква на нула. **Пресметковниот период** пак, претставува временски интервал за кој се подготвуваат финансиските извештаи, најчесто една година, а последниот ден на тој период се нарекува **известувачки датум**.

За крај на овој дел следи објаснување за значењето на ставките во билансот на состојба. **Средство** е ресурс контролиран од ентитетот како резултат на минати настани од кој се очекува прилив на идни економски користи во ентитетот. Притоа средството немора да е во сопственост на ентитетот за да се евидентира како такво, на пример опрема на лизинг. Постојат **материјални и нематеријални** средства, како и **тековни (краткорочни) и постојани (долгорочни)** средства. Од друга страна, **обврска** претставува сегашна облигација на ентитетот како резултат на минати настани за чие измирување се очекува одлив на ресурси или економски користи. Обврските можат да бидат **тековни (краткорочни) и нетековни (долгорочни)**, како и **законски и конструктивни (изведени)** обврски. **Главнината или капиталот** го претставува резидуалот (остатокот) на признаените средства минус признаените обврски. Тука се содржани основачкиот влог, резервите, акумулираната добивка и слично. Според равенката за еднаквост во сметководството, средствата треба да се еднакви на збирот на главнината и обврските, односно активата да е еднаква со пасивата, каде што **активата** ја претставуваат вкупните средства, а **пасивата** ја претставуваат вкупните обврски + капиталот.

2.4. Фази во сметководствена евиденција

За да се добие крајниот резултат од сметководствената евиденција, односно финансиските извештаи, истата мора да помине низ неколку фази. Всушност, поминувајќи низ фазите на сметководствената евиденција, финансиските информации стануваат сметководствените податоци кои се однесуваат на тој настан. Основни фази во сметководствената евиденција се:

- a) Анализа на трансакцијата врз основа на изворната (оригиналната) документација;
- b) Евидентирање на трансакцијата во Дневник;

- c) Евидентирање на трансакцијата во Главна книга;
- d) Изготвување на бруто-биланс;
- e) Изготвување на финансиски извештаи и
- f) Изготвување на заклучен лист.

Процесот на евидентирање започнува со оригиналните документи кои претставуваат изворни записи за трансакциите. Секоја деловна трансакција е поткрепена со документација (извод, фактура, испратница и многу други) која претставува доказ дека самата трансакција воопшто се случила. Прво што треба да се увиде од анализата на изворната документација е дали деловната трансакција претставува сметководствен настан и дали истиот е мерлив за да може да се продолжи со евидентирање или неевидентирање на истата. Овие изворни документи ентитетите ги чуваат во својата документација за да доколку се јави потреба се искористат за докажување на точноста на трансакцијата, како и за анализирање на деталите на истата.

Втората фаза во сметководствената евиденција е евидентирање на трансакцијата во книгата за првично евидентирање која се нарекува Општ дневник или само Дневник. Дневникот претставува формална, хронолошка евиденција на трансакциите и таа влијае врз салдата на одделните сметки.⁹ Тука, всушност се евидентираат сите настани од животниот век на ентитетот. Оваа фаза го материјализира признавањето на деловната трансакција како сметководствен настан и во неа посебно треба да се внимава на тоа промените кои ги предизвикува настанот да бидат правилно измерени и класифицирани на правилните сметки. Книжењето во Дневникот претставува анализирање на ефектите од трансакцијата врз различните сметки, обично придружено со соодветен опис. Анализирање значи одредување на која сметка треба да се евидентира со должи, а на која со побарува. На пример, кога станува збор за продажна фактура, се признава и евидентира дека таа довела до зголемување на побарувањата од купувачите на страната должи, и зголемување на приходите и обврските за ДДВ на страната побарува. Во сметководствената практика се

⁹ Хорнгрен, Т. Ч., Сандем, Л. Г., Елиот, А. Џ. и Филбрик, Р. Д.; „Вовед во финансиско сметководство“, превод на деветто издание; Магор, 2010, стр. 97.

среќава документ кој се нарекува налог за книжење, кој всушност претставува дел или извод од Дневникот за одреден временски период или одредени типови документи. Или поинаку кажано, земени заедно, сите налози за книжење во рамките на одреден период го претставуваат Дневникот. За полесно книжење на трансакциите, како и за да се обезбеди конзистентност при истото, создаден е унифициран Контен (сметководствен) план, кој претставува нумерирана или кодифицирана листа на сите сметки кои се користат во сметководството. Притоа, трансакциите во Дневникот може да се евидентираат со шифрата на сметката и нејзиниот назив или пак преку скратено книжење само со шифрите, без називите. Најчесто, трансакциите се евидентираат во Дневникот со следниве информации и формат: датум и реден број за секој став како први две колони, назив на сметките кои претрпеле измени и опис на ефектот што нивната промена го има, колона со шифрата на сметката и како последни колоните за износот на должи и побарува. Разбирањето на последните две колони е многу важно, бидејќи тие, метафорички речено, ја раскажуваат целата приказна во процесот на евидентирање.

Пример:

| Датум | Реден Број | Опис | Сметка | Должи | Побарува |
|------------|------------|---|-------------------|-----------------------|-----------|
| 02.01.2017 | 1. | Аванси за набавка на материјални средства Трансакциска сметка - Платена профактура за набавка на материјали | 017 100 | 1.000,00 | 1.000,00 |
| 05.06.2017 | 121. | Побарувања од купувачи во странство Приходи од продажба на добра и услуги во странство - Издадена фактура | 121 742 | 50.000,00 | 50.000,00 |
| 28.11.2017 | 364. | Надворешни услуги Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Добиена фактура | 412 130 220 | 10.000,00 1.800,00 | 11.800,00 |

Третиот чекор претставува внесување на трансакциите во Главната книга, што подразбира внесување на секоја од трансакциите на левата или десната

страна од соодветните сметки. Разликата меѓу Дневникот и Главната книга е во тоа што Дневникот претставува листа на трансакции по датум, додека Главната книга претставува колекција на сите сметки на ентитетот.¹⁰ Притоа, класичните едноставни Т-сметки само со колони должи и побарува не се единствените начини за евидентирање во Главната книга. Левата и десната страна исто така може да содржат и колони за датум, опис и референци кон Дневникот за полесно вкрстено референцирање во Дневникот и Главната книга. Вкрстеното референцирање, пак, претставува процес на нумерирање, користење датуми или некој друг начин на идентификација за поврзување на секое пренесување во Главната книга со соодветното книжење во Дневникот. Една трансакција може да биде пренесена на повеќе различни сметки во Главната книга, а вкрстеното референцирање помага да се пронајдат сите компоненти на трансакцијата во неа, без разлика од каде започнува. Тоа исто така им помага и на ревизорите при откривање и корегирање на грешките, а овозможува и намалување на интерните грешки. Во денешната практика оваа фаза скоро во сите случаи се одвива автоматски преку сметководствени софтвери, при што кога сметководствениот настан ќе биде евидентиран во Дневникот, тој автоматски се распоредува и на соодветните сметки во Главната книга.

Изготвување на пробен бруто-биланс претставува четврта фаза која најчесто се прави на крајот на пресметковниот период. Бруто-билансот е листа или преглед на сите сметки од Главната книга најчесто придружена со нивните салда, но може да содржи и дополнителни колони за почетна состојба, долговен тековен промет и побарувачки тековен промет. Овој листинг придонесува за верифицирање на точноста на книжењата и помага при изготвување на финасиските извештаи. Па така, може да се каже дека тој се подготвува како тест или проверка за да докаже дали вкупните износи на Должи се еднакви со вкупните износи на Побарува и да воспостави соодветно сумирање на салдата на сите сметки, што ќе овозможи полесно изготвување на официјалните финансиски извештаи. Бруто-билансот најчесто се изготвува прво со впишување на сметките

¹⁰ AccountingEdu; Accounting Records; Преземено на 20.07.2016 година;
<http://www.accountingedu.org/accounting-records.html>

коишто се содржат во билансот на состојба, а потоа со впишување на сметките од билансот на успех. Откако ќе се изготви пробниот бруто-биланс од истиот може да се востанови дека при евидентирање на некои од трансакциите се направени грешки, но некогаш тој може да биде во рамнотежа, а сепак да постојат грешки. Доколку се увиди постоење на грешки треба да се пронајдат изворите на истите и да се направи корегирање или аџустирање на сметките. По извршување на оваа постапка се изготвува корегирани бруто-биланс. Доколку тој дава информации дека сите книжења се во ред, се преминува кон изготвување на финансиските извештаи.

Претпоследната фаза од сметководствениот циклус е изготвувањето на финансиските извештаи. Овде следи кратко објаснување на оваа фаза бидејќи во наредната глава детално е обработено изготвувањето на секој извештај посебно. Финансиските извештаи претставуваат краен производ од процесот на финансиско известување. Нивната подготовка се врши врз основа на износите од бруто-билансот. Секој ентитет ги подготвува своите финансиски извештаи во обем и структура која е најсоодветна за него, во зависност од околностите, но доколку поинаку не е пропишано според законот. Рамката за финансиско известување пак пропишува кои информации треба да се обелоденат во финансиските извештаи и на кој начин треба да се направи тоа.

На крај, во последната фаза, се спроведуваат затворања на сметките и се подготвува заклучен лист којшто претставува преглед само на состојбените (вклучувајќи ги и корективните) сметки, односно само на оние сметки чиешто салдо се пренесува како почетно во наредниот пресметковен период. Успешните сметки не пренесуваат салдо, што значи дека треба да имаат салдо нула на крајот на тековниот пресметковен период. Од тие причини, преку спроведување на заклучни книжења, салдата на овие сметки се пренесуваат на преодната сметка финансиски резултат за тековниот пресметковен период, која ако остане со пасивно салдо значи дека е остварена добивка, а ако остане со активно салдо станува збор за загуба. Салдото од оваа сметка се пренесува на состојбената сметка добивка или загуба за финансиската година, со што се извршува пренесување на финансискиот резултат од билансот на успех во билансот на

состојба. Заклучниот лист претставува важен документ за корисниците на финансиските извештаи, посебно за кредиторите.

2.5. Исправање на грешки во сметководствената евиденција

Сметководствени грешки во двојното книговодство може да се појават од повеќе причини. Тие не се исти како измамата бидејќи сметководствените грешки се прават ненамерно, а измамата е намерен обид за фалсификување на сметководствените записи. Искрено кажано, не може да се знаат сите грешки коишто постојат и коишто допрва ќе се случат во сметководството. Колку и да внимава некој да не погреша, многу е веројатно да се појави барем една грешка во евиденцијата. Како што беше споменато, бруто-билансот претставува аритметички доказ за точноста на двојното книжење на трансакциите. Се претпоставува дека збиравите на дебитната и кредитната страна на бруто-билансот нема да се поклопат доколку постои сметководствена грешка и таквата грешка е многу лесно да се открие. Но, всушност постојат и некои грешки кои не влијаат на еднаквоста на збиравите на бруто-билансот и кои е многу тешко да се идентификуваат. Па така, грешките може да се поделат во две општи групи:¹¹

- грешки што имаат влијание на збиравите на бруто-билансот и
- грешки што немаат влијание на збиравите на бруто-билансот.

Грешките кои влијаат на пробниот (бруто) биланс обично се резултат на едностран влез за една трансакција или погрешни дополнителни книжења. Како привремена мерка, за да се изедначи бруто-билансот, разликата што се јавува се распределува на временна сметка и нејзиното затворање се врши во подоцнежна фаза. Времена сметка претставува сметка во книгите на еден ентитет на која се спроведуваат привремени книжења, пред алокација на истите на точна или финална сметка. Од самата дефиниција се гледа дека намената на времената сметка не е само за исправање на сметководствени грешки, туку таа се користи и доколку не спостои сигурност на која сметка да се книжи одредена трансакција. Евидентирањето на времената сметка служи за две цели: да не се заборави

¹¹ Wizznotes; Types of Accounting Errors; Преземено на 01.06.2017 година
<http://wizznotes.com/accounts/control-systems/types-of-accounting-errors>

постоењето на грешката и да се доведе во привремена рамнотежа бруто-билансот. На пример, доколку дебитната страна е поголема за 10.000 денари од кредитната, на кредитната страна на времената сметка се книжи 10.000 денари. Во процесот на откривање на грешката, на пример, може да се увиди дека е направена грешка при дополнително книжење на сметката за кирија, па така при корективното книжење ќе се книжи на дебитната страна на времената сметка 10.000 денари и кредитната страна на сметката за кирија 10.000 денари. Времената сметка не се употребува за други намени и не се употребува, доколку тоа не е потребно. Доколку се појават грешки, тие мора да бидат корегирани за да се затворат времените сметки. Треба да се запамети дека времените сметки се само привремени сметки, како што кажува и нивното име, и на крајот на сметководствениот период не треба да постои ниту една временна сметка. Грешките кои можат да се откријат преку бруто-билансот се грешки поради пермутирање на броеви (доколку е направена грешка само на едната страна), грешки поради испуштање (доколку е испуштено книжење само на една страна) и грешки при работа (доколку грешката е направена само на едната страна).

Грешките коишто не влијаат на збиравите на бруто-билансот и кои се откриваат преку друг вид на контрола можат да се поделат во следниве категории:¹²

1. Грешки во принципите на сметководството – Овој вид на грешка се јавува кога некоја трансакција при двојната евиденција се евидентира на погрешна сметка, притоа кршејќи некој од сметководствените принципи. Така на пример, доколку продажба од 1.000 денари се евидентира на кредитната страна на сметката за останати трошоци е направена грешка во принципите. Истата се исправа доколку се направи корективно книжење од 1.000 денари на дебитната страна на сметката за останати трошоци и книжење од 1.000 денари на кредитната страна на сметката за приходи од продажба.

¹² Double Entry Bookkeeping, Learn bookkeeping online for free; Accounting Errors and Corrections; Преземено на 01.06.2017 година;
<https://www.double-entry-bookkeeping.com/bookkeeping-basics/accounting-errors/>

Пример:

| Датум | Реден број | Опис | Сметка | Должи | Побарува |
|------------|------------|---|------------|----------|----------|
| 06.07.2017 | 1. | Побарувања од купувачи Останати трошоци -Издадена фактура за купувач | 120 449 | 1.000,00 | 1.000,00 |
| 09.07.2017 | 1a. | Останати трошоци Приходи од продажба -Исправка на книжење за издадена фактура | 449 740 | 1.000,00 | 1.000,00 |

2. Грешки поради испуштање во сметководството – Овој тип на грешка не влијае на збиравите во бруто-билансот, доколку се направи целосно испуштање на евиденцијата на одредена трансакција. На пример, може да се испушти да се евидентира одредено плаќање на добавувачите во износ од 1.000 денари. Исправка на ваквата грешка се прави со книжење на 1.000 денари на кредитната страна од сметката трансакциска сметка и книжење од 1.000 денари на дебитната страна на сметката обврски кон добавувачи.

Пример:

| Датум | Реден број | Опис | Сметка | Должи | Побарува |
|------------|------------|--|------------|----------|----------|
| 15.05.2017 | 3. | Обврски кон добавувачи Трансакциска сметка -Платена фактура на добавувач | 220 100 | 1.000,00 | 1.000,00 |

3. Грешки при работа – Ваквата грешка се појавува кога самиот сметководител греша во текот на евиденцијата и може да се јави во повеќе различни случаи. На пример, може погрешно да се евидентира плаќање од купувач во износ од 1.000 денари, со тоа што ќе се книжи 1.000 денари на кредитната страна од точната сметка за побарувања од купувачи, но на сметка на погрешен купувач. Корективното книжење се прави со евиденција на 1.000 денари на дебитната страна на истиот купувач и евиденција на 1.000 денари на кредитната страна на точниот купувач.
4. Компензирачки грешки – Ова е грешка кога билансот на некоја сметка е неточен и еднаков, но спротивен со билансот на друга сметка. Па така,

доколку на сметката на постојани средства се јавува кредитен износ од 1.000 денари за којшто се смета дека не е точен, а на сметката за кирија постои дебитен износ од 1.000 денари за којшто се смета дека не е точен, се прави обратно корективно книжење за да се изедначат сметките – се книжат 1.000 денари на дебитната страна од сметката на постојани средства и 1.000 денари на кредитната страна на сметката за кирија.

Пример:

| Датум | Реден број | Опис | Сметка | Должи | Побарува |
|------------|------------|--|------------|----------|----------|
| 18.04.2017 | 26. | Постројки и опрема Трошоци за наем -Корективно книжење | 012 414 | 1.000,00 | 1.000,00 |

5. Грешки поради пермутирање на броеви – Овие грешки се јавуваат кога книжењето е извршено на точните сметки, но е направено пермутирање на броевите. Па така, доколку купувањето на алат во износ од 3.410 денари е прокнижен на износ од 3.140 денари на дебитната страна на сметката трошоци за ситен инвентар и кредитната страна на сметката благајна, корективното книжење се прави со книжење на разликата од 270 денари исто така на дебитната страна на сметката трошоци за ситен инвентар и кредитната страна на сметката благајна.

Пример:

| Датум | Реден број | Опис | Сметка | Должи | Побарува |
|------------|------------|--|------------|----------|----------|
| 30.06.2017 | 49. | Трошоци за ситен инвентар Благајна -Набавен ситен инвентар за 3.410,00 денари | 407 102 | 3.140,00 | 3.140,00 |
| 01.08.2017 | 65. | Трошоци за ситен инвентар Благајна -Корективно книжење поради грешка | 407 102 | 270,00 | 270,00 |

6. Комплетно пермутирање на книжењата – Оваа категорија на грешка се јавува кога се книжи точен износ на точните сметки, но на погрешната страна од сметките. Типичен пример е книжење на пресметка за плата од

20.000 денари на дебитната страна на сметката обврски за плата и на кредитната страна на сметката плати и надоместоци. Грешката се исправа со обратно книжење со двоен износ на следниот начин: на дебитната страна на сметката плати и надоместоци се книжи износ од 40.000 илјади денари, кој исто така се книжи и на кредитната страна на сметката обврски за плата.

Пример:

| Датум | Реден број | Опис | Сметка | Должи | Побарува |
|------------|------------|---|------------|-----------|-----------|
| 30.11.2017 | 298. | Обврски за плата и надоместоци Плата и надоместоци -Пресметана плата за 11/2017 | 240 420 | 20.000,00 | 20.000,00 |
| 06.12.2017 | 312. | Плата и надоместоци Обврски за плата и надоместоци -Исправка на книжење за плата за 11/2017 | 420 240 | 40.000,00 | 40.000,00 |

Како посебна категорија може да се споменат и материјалните грешки. Како што е дефинирано во МСС 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки, тие настануваат доколку е направено испуштање или погрешно презентирање на материјални ставки кои влијаат на економските одлуки на корисниците на финансиските извештаи. Материјалните, како и другите видови грешки можат да бидат откриени во тековниот, а да се однесуваат на претходниот период и тоа најчесто се математички грешки, грешки при применување на сметководствените политики, погрешно интерпретирање на факти, превиди, измами и слично. Доколку грешката не е материјална таа може да се корегира преку нето добивката или загубата за тековниот период, но доколку таа е материјална се корегира преку почетното салдо на акумулираната добивка. Оваа постапка упатува на тоа дека финансиските извештаи се сочинети како материјалната грешка да е корегирана во периодот во кој била направена. Тука, компаративните информации мора да бидат повторно прикажани, освен доколку не постои некоја пречка за да се направи истото.

3. ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Како што беше споменато во разработката на претходниот дел од трудот, сметководството претставува систем за евидентирање на информации за деловните трансакции, за да се обезбедат збирни извештаи за финансиската состојба и перформансите на ентитетот за корисниците кои имаат потреба од такви информации.¹³ Ова упатува на тоа дека целокупната сметководствена евиденција на крајот се сведува на финансиско известување бидејќи самите финансиски извештаи се општоприфатено средство за анализа на работењето на еден деловен ентитет, што ќе биде разработено понатаму во трудот. Финансиското известување го вклучува следново:

- подготовка и презентација на финансиски извештаи за екстерно известување (биланс на состојба, биланс на успех, извештај за готовински текови, извештај за промена на капиталот, кои подетално се обработуваат во продолжение);
- изготвување на белешки кон финансиските извештаи;
- соопштенија за медиуми во врска со полугодишни, квартални, месечни приходи и слични информации;
- квартални годишни извештаи за акционерите;
- финансиски информации објавени на веб-страницата на ентитетот;
- финансиски извештаи до владините агенции;
- проспекти за издавање на акции и други хартии од вредност и слично.

3.1. Финансиски извештаи – поим, значење и корисници

Финансиските извештаи претставуваат формална евиденција на финансиските активности и состојба на еден бизнис или деловен ентитет, или пак една личност. Тие претставуваат збир на информации за финансиската состојба, успешност, промената на капиталот и паричните текови на една деловен ентитет, а истовремено и функционална и временска заокружена целина на деловните

¹³ Coursera; 1.1.1. Financial Reporting Overview; Преземено на 25.06.2017 година;
<https://www.coursera.org/lecture/wharton-accounting/1-1-1-financial-reporting-overview-Ewa0O>

процеси кои се случиле во ентитетот и како такви, претставуваат основа за секоја рационална анализа¹⁴.

Финансиските извештаи, поради својата намена, често се предмет на ревизија од страна на владините агенции, сметководителите, останати компании и сл., за да се потврди нивната објективност и веродостојност за даночни, финансиски, инвестициони и останати цели. Финансиските аналитичари се потпираат на податоците од финансиските извештаи за да се анализира ефикасноста на ентитетот и да се прават предвидувања за идната финансиски текови. Еден од најважните извори на сигурни и ревидирани податоци е годишната сметка, која покрај останатото, ги содржи и самите финансиски извештаи на ентитетот.

Целта на финансиските извештаи е да се обезбедат информации за финансиската состојба, перформансите и промените во финансиската состојба на ентитетот кои се корисни за широк спектар на корисници во донесувањето на економски одлуки. За да се постигне оваа цел, самите финансиски извештаи мора да бидат разбирливи, релевантни, веродостојни и споредливи, односно да бидат изготвени во согласност со сметководствените стандарди и принципи. Презентираните средства, обврски, капиталот и расходите се директно поврзани со финансиската состојба на организацијата. Тие се главен извор на финансиски информации за повеќето носители на одлуки. Тука се крие причината зошто финансиското сметководство и ревизија ставаат толку висок акцент на точноста, веродостојноста и релевантноста на овие информации.

Финансиските извештаи можат да им служат на корисниците за различни намени:

- Сопствениците и менаџерите имаат потреба од финансиски извештаи за да донесат важни деловни одлуки кои влијаат на континуираните активности на ентитетот. Финансиската анализа на извештаите е неопходна, со цел да му се обезбедат на менаџментот подетални информации за перформансите на деловниот ентитет. Овие извештаи се исто така

¹⁴ Ѓоргиева Трајковска, О., Колева, Б. (2017); „Анализа на финансиски извештаи“; Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип.

составен дел од годишниот извештај на менаџментот за акционерите. Иако и менаџментот и сопствениците имаат за цел максимизација на профитот, преку финансиските извештаи сопствениците можат да ја проценат успешноста на работењето на раководството, односно менаџерите.

- Вработените исто така имаат потреба од овие финансиски извештаи при склучување на колективни договори со менаџментот (collective bargaining agreements – CBA), при формирање на синдикати или при дискусии на поединци со менаџментот во врска со нивната можна промоција и висината на надоместокот кој го примаат.
- Потенцијалните инвеститори ги користат финансиските извештаи за проценка на исплатливоста на инвестирање во бизнисот. Тие често користат финансиски анализи кои се подготвени од страна на професионалци (финансиски аналитичари), што им обезбедува основа за донесување одлуки поврзани со инвестициите.
- Финансиските институции (банки и други фирми за кредитирање), извештаите ги користат за да одлучат дали на еден ентитет да му обезбедат работен капитал или долгорочен кредит за финансирање на експанзија или други значајни трошоци. Пред да донесат одлука, тие сакаат да се осигураат во способноста на ентитетот навремено да ги подмирува обврските за исплаќање на главнината и каматата.
- На поврзаните субјекти – добавувачите и купувачите им се потребни информации од финансиските извештаи за да утврдат дали ентитетот е сигурен и способен за исплаќање на своите долгови и испорачување на производите и услугите и не му прети опасност од затворање.
- Широката јавност обезбедува информации поврзани со влијанието на ентитетот врз локалната економија, врз животната средина и врз други сфери од секојдневниот живот.
- Даночните власти и други владини агенции имаат потреба од информации поврзани со добивката, распределбата на ресурсите и финансиските активности на ентитетот.

Секој од финансиските извештаи има различно значење и намена за одделните корисници. Годишната сметка на ентитетите во приватна сопственост се состои од следниве основни финансиски извештаи:¹⁵ биланс на состојба кој ги покажува средствата, обврските и нето вредноста (капиталот) на ентитетот на наведениот датум; биланс на успех кој го покажува остварениот нето приход на ентитетот за пресметковниот период и извештај за парични текови кој ги покажува приливите и одливите на парични средства предизвикани од активностите на ентитетот во пресметковниот период. Овие ентитети се обврзани со закон да ги изготвуваат споменатите извештаи, додека останатите извештаи како што е извештајот за промени во капиталот, објаснувачките белешки и слични извештаи не се задолжителни. Освен основните финансиски извештаи постојат и извештаи со посебна намена чијшто поим, значење и корисници подетално ќе бидат објаснети понатаму.

3.2. Пописна листа и бруто-биланс

Како што беше појаснето во претходните излагања, бруто-билансот претставува мост помеѓу самата сметководствена евиденција и изготвувањето на финансиските извештаи. Но, колку и да се точни книжењата, мора да се направи попис на залихите пред изготвување на бруто-билансот. Пописната листа, исто така претставува важен влезен документ бидејќи залихите имаат значително влијание врз резултатот во билансот на состојба и билансот на успех.

➤ Спроведување на попис

Сите закони и прописи од областа на сметководството укажуваат на тоа дека задолжително треба да се усогласи стварната состојба на средствата и обврските со нивната сметководствена состојба. Поради тоа, најмалку еднаш годишно и тоа обично на крајот на годината се врши фактички попис на средствата и обврските. Управителот на ентитетот којшто врши попис треба да издаде одлука за попис во која ќе биде наведен денот кога ќе се врши пописот, времето кога ќе се врши, како и рокот во кој мора да биде завршен. Според

¹⁵ Business Dictionary; financial statement; Преземено на 16.07.2017 година
<http://www.businessdictionary.com/definition/financial-statement.html>

законските прописи за непрофитните субјекти денот на кој треба да се врши пописот не е определен, само се наложува истиот да биде извршен на почетокот или на крајот на годината. Во продолжение следи објаснување за законските прописи за регулирање на пописот.

Со член 473 од Законот за трговски друштва е уредена обврската за попис на профитните субјекти. Како што е споменато претходно, истиот предвидува дека сите лица кои се сметаат за трговци мора да спроведат усогласување на материјалните средства во сметководството со нивната фактичка вредност и тоа најмалку еднаш годишно.¹⁶

Од друга страна, начинот за вршење на пописот е уреден со Правилникот за начинот за вршење на попис на средствата и обврските и усогласување на сметководствената со фактичката состојба утврдена со пописот. Овој правилник е донесен врз основа на Законот за трговски друштва, но него може да го применуваат и други деловни субјекти кои се блиски до трговски друштва. Во член 5 од Правилникот се дадени упатства за тоа како да биде составен пописот, со тоа што трговецот, во зависност од неговата дејност и карактеристиките на самите средства и обврски, треба да го утврди начинот и постапките со кои ќе се спроведува пописот и самото усогласување на состојбите. Тој не прецизира до кога пописот треба да биде завршен и до кога треба да се предадат пописните листи на сметководителите, но тоа мора да биде навремено за изготвување на завршната сметка.

За извршување на пописот, ентитетот формира повремни или постојани комисији, ги определуваат задачите што треба да бидат извршени од страна на комисијата за попис и лицата кои се вклучени во самиот попис, го определува времето за вршење на пописот и рокот за поднесување на извештајот од извршениот попис. Доколку ентитетот има повеќе вработени, претседателот и членовите на комисијата се избираат од редовите на вработените, но не е дозволено тоа да бидат вработени кои се материјално задолжени за средствата, вработени кои ракуваат со средствата, вработени кои со својата работа влијаат на

¹⁶ Правдико; База на закони; Преземено на 19.07.2017;
<https://www.pravdiko.mk/wp-content/uploads/2013/11/Zakon-za-trgovskite-drushtva-30-04-2004.pdf>

состојбата на средствата, односно оние кои вршат набавка, трошење, продажба и слично, раководителите на споменатите вработени, како и вработените кои се вклучени во евиденција за промените во средствата и обврските. Тие, исто така, не смеат да имаат пристап до сметководствената состојба на средствата коишто се попишуваат. Доколку ентитетот нема вработени, претседателот и членовите на комисијата се одредуваат од надворешни лица. Кај микро трговците и трговците-поединци е дозволено пописот да биде извршен од едно лице.

Целокупниот имот и обврските на ентитетот треба да бидат опфатени со годишниот попис и тоа: средствата кои се во сопственост на ентитетот (материјални средства, средства земени под финансиски наем, нематеријални средства, вложувања во недвижности, биолошки средства, финансиски средства, залихи, побарувања, парични средства и еквиваленти, дадени аванси и слично), средства кои не се во сопственост на ентитетот, а кои се користат или се управувани од негова страна по некој основ (средства земени под оперативен наем, туѓи средства за доработка, комисиона и консигнациона стока, хартии од вредност вон употреба и слично) и обврските на трговецот (сите долгорочни и краткорочни законски, договорни и изведени обврски, резервирања и слично).¹⁷

Пред да започне пописот, може да се спроведат подготвителни активности од стана на лицата кои ќе го вршат пописот со цел истиот да биде извршен полесно, побрзо и правилно. Овие активности вклучуваат: физичко уредување на местата кадешто се наоѓаат средствата за попис и овозможување на физички пристап до нив, подготовка на средствата кои се чуваат рефус, соодветно означување на средствата, издвојување на оштетените средства, опрема и инвентар, обезбедување на документација и слично. Постојат и средства кои не можат да бидат попишани преку мерење или броење, па за да се добие нивната фактичка состојба треба да се обезбедат документи, како што се конфирмации на салда на побарувања и обврски, записници од државни контролни органи, судски решенија, разни акти, елаборати и друга потребна документација.

¹⁷ Службен весник на Република Северна Македонија (2011); број 107 година LXVII, 10 август 2011; стр. 64-67; Преземено на 23.07.2017; <http://www.slvesnik.com.mk/Issues/E805A362962D9F429F03BEF4001E1663.pdf>

Бидејќи пописот претставува законска обврска, многу ентитети резултатите од сметководствената евиденција ги препишуваат во пописните листи, притоа не согледувајќи ја вистинската корист од пописот. Затоа, неопходно е појаснување на неговата важност при изготвување на финансиските извештаи. Сметководствениот систем на некој начин претставува имперфектен систем бидејќи опфаќа само деловни настани кои се документирани. Па така, доколку се изготват финансиски извештаи базирани само на сметководствената евиденција, тие би ги содржале само оние промени во средствата и обврските кои се документирани, но не и оние за кои промената не е документирана, но фактички се случила. Затоа за пописот се вели дека е „коректив“ за усогласување на сметководствената со фактичката состојба и има две функции:

- претставува документациона основа за составување на почетен биланс на нов ентитет и
- претставува документациона основа за утврдување на недокументирани промени во ентитетот и изготвување на краен биланс во постоечките ентитети.

Оттука произлегува дека пописот всушност претставува сметководствена алатка за добивање на што пореални финансиски извештаи со инкорпорирање на состојбите добиени со пописот преку спроведување на предзаклучни книжења. За да можат да се спроведат споменатите книжења спроведувањето на пописот мора да заврши пред изготвување на корегираниот бруто-биланс, за да можат усогласените резултати да се вклучат во него.

➤ **Бруто-биланс**

Во претходниот дел од трудот накратко теоретски беше разработено прашањето за бруто-билансот како четврта фаза од сметководствениот циклус. Во продолжение следува негова подетална теоретска и практична обработка.

Како што беше споменато, бруто-билансот всушност претставува листинг или табела на сите сметки за еден пресметковен период. За да се состави бруто-билансот мора да има подготвено преглед на сите Т-сметки од главната книга со нивните салда. Салдото на сметките за средствата се добива на таков начин што зголемувањето на средствата се книжи на левата страна (должи, дебит), а

намалувањето на десната (побарува, кредит), додека салдото на сметките за обврските се добива по книжење на зголемувањето на обврските на десната страна, а намалувањето на левата страна.

Пример:

| Трансакциска сметка (100) | | Побарувања од купувачи (120) | | Стоки на залиха (630) | |
|---------------------------|-----------|------------------------------|---------------|-----------------------|---------------|
| A. 200.000 | C. 7.500 | J1. 80.000 | K. 2.500 | D. 60.000 | H. 400 |
| B. 50.000 | D. 60.000 | | | | E. 5.000 |
| | F. 5.000 | | | | F. 15.000 |
| G. 500 | I. 2.000 | | | | J2. 50.000 |
| K. 2.500 | L. 3.000 | | | | |
| 175.500 | | | 77.500 | | 29.600 |

| Однапред платени трошоци (190) | | Постројки и опрема (012) | | Акумулирана амортизација (019) | |
|--------------------------------|--------------|--------------------------|--------|--------------------------------|-----------|
| L. 3.000 | M. 1.000 | C. 5.700 | G. 500 | | N. 50 |
| 2.000 | 5.200 | | | | 50 |

| Обврски врз основа на есконтни работи (265) | | Обврски кон добавувачи (220) | |
|---|---------------|------------------------------|---------------|
| | B. 50.000 | H. 400 | E. 5.000 |
| | | I. 2.000 | F. 10.000 |
| | 50.000 | | 12.600 |

| Основна главнина (900) | | Акумулирана добивка (950) | | Набавна вредност на продадени стоки (701) | |
|------------------------|--|---------------------------|----|---|--|
| A. 200.000 | | 29.000 | 2. | 50.000 | |
| 200.000 | | | | 50.000 | |

| Приходи од продажба (741) | | Трошоци за наем (414) | | Трошоци за амортизација (430) | |
|---------------------------|----|-----------------------|--|-------------------------------|--|
| J1. 80.000 | M. | 1.000 | | N. 50 | |
| 80.000 | | 1.000 | | 50 | |

Колку повеќе сметки се содржани во бруто-билансот, толку е подетална и позначајна неговата изработка за проверка на книжењата. Притоа, при изготвување на бруто-билансот мора да се почитуваат одредени правила и тоа:

- Деталниот бруто-биланс е составен од различните сметки дадени како редови и колоните: почетна состојба (во една или две колони), должи, побарува и салдо (во една или две колони);
- Бруто-билансот започнува со сметките од билансот на состојба и тоа прво се пишуваат средствата, потоа обврските и на крај акционерскиот капитал;

- По сметките од билансот на состојба следуваат сметките од билансот на успех и тоа прво се пишуваат приходите, а потоа расходите;
- Колоната почетна состојба мора да има збир еднаков на нула, а доколку истата е во две колони, збирот на истите мора да е еднаков;
- Збирот на колоните должи и побарува мора да е еднаков;
- Колоната салдо го покажува остварениот финансиски резултат, доколку е во една колона, и нејзиниот збир може да има позитивен предзнак (кога постои загуба) или негативен предзнак (кога се јавува добивка), а кога истата е дадена во две колони, се јавува поголем износ на побарува кога е остварена добивка или поголем износ на должи кога деловниот ентитет бележи загуба во работењето.

Во продолжение е претставен основен облик на пробен бруто-биланс од сметките во главната книга кои се дадени како пример погоре.

Пример:

| Назив | Сметка | Должи | Побарува |
|---------------------------------------|------------|----------------|----------------|
| Трансакциска сметка | 100 | 175.500 | |
| Побарувања од купувачи | 120 | 77.500 | |
| Стоки на залиха | 630 | 29.600 | |
| Однапред платени трошоци | 190 | 2.000 | |
| Постројки и опрема | 012 | 5.200 | |
| Акумулирана амортизација | 019 | | 50 |
| Обврски врз основа на есконтни работи | 265 | | 50.000 |
| Обврски кон добавувачи | 220 | | 12.600 |
| Основна главнина | 900 | | 200.000 |
| Акумулирана добивка | 950 | | 0 |
| Приходи од продажба | 741 | | 80.000 |
| Набавна вредност на продадени стоки | 701 | 50.000 | |
| Трошоци за наем | 414 | 1.000 | |
| Трошоци за амортизација | 430 | 50 | |
| Вкупно | | 340.850 | 342.650 |

Од вака претставениот бруто-биланс се гледа дека збирот на колоните должи и побарува не е еднаков, па се пристапува кон проверка на сметките од главната книга за евентуални грешки. По спроведената проверка се констатира направена грешка, односно пермутирање на броеви при книжење на сметката постројки и опрема. Грешката се состои во тоа што наместо да се евидентира зголемување од 7.500 денари, како второ книжење од сметководствениот настан, евидентирано е зголемување од 5.700 денари. За да се исправи настаната грешка книжиме 1.800 денари на кредитната страна на сметката постројки и опрема и изготвуваме корегирани бруто-биланс.

Пример:

| Постројки и опрема (012) | |
|--------------------------|--------|
| С. 5.700 | Г. 500 |
| С. 1.800 | |
| 7.000 | |

| Назив | Сметка | Должи | Побарува |
|---------------------------------------|------------|----------------|----------------|
| Трансакциска сметка | 100 | 175.500 | |
| Побарувања од купувачи | 120 | 77.500 | |
| Стоки на залиха | 630 | 29.600 | |
| Однапред платени трошоци | 190 | 2.000 | |
| Постројки и опрема | 012 | 7.000 | |
| Акумулирана амортизација | 019 | | 50 |
| Обврски врз основа на есконтни работи | 265 | | 50.000 |
| Обврски кон добавувачи | 220 | | 12.600 |
| Основна главнина | 900 | | 200.000 |
| Акумулирана добивка | 950 | | 0 |
| Приходи од продажба | 741 | | 80.000 |
| Набавна вредност на продадени стоки | 701 | 50.000 | |
| Трошоци за наем | 414 | 1.000 | |
| Трошоци за амортизација | 430 | 50 | |
| Вкупно | | 342.650 | 342.650 |

Корегираниот бруто-биланс укажува на точни книжења со што се пристапува кон следната фаза во сметководствениот циклус – изготвување на финансиски извештаи. Истите во продолжение ќе бидат изготвени според

добиениот резултат во овој бруто-биланс. Доколку се претпоставува дека постојат грешки кои не можат да се откријат со изготвување на бруто-биланс, по изготвување на финасиските извештаи се спроведува ревизија или контрола на истите.

3.3. Биланс на состојба

Билансот на состојба или извештајот за финансиска состојба претставува резиме на финансиската состојба на ентитетот и тој е еден од основните извештаи кои се изготвуваат во сметководството. Тој обезбедува преглед на средствата, обврските и капиталот на сопствениците во даден момент од времето. Датумот на почетокот на билансот на состојба покажува кога е направен пресекот во времето, а вообичаено тоа е на крајот на фискалната година. Всушност, билансот на состојба претставува слика за состојбата на ентитетот на тој датум и тој е единствениот од основните извештаи кој се однесува само за одреден момент. Инвеститорите и кредиторите го користат билансот на состојба за да анализираат како ентитетите ги финасираат капиталните средства и операции и како управуваат со своите средства.

Билансот на состојба се состои од два дела, од кои на левата страна или активата се прикажани средствата, а на десната страна или пасивата се прикажани изворите на средства. Тој, исто така може да има и еднострана форма каде прво се пишуваат средствата, потоа капиталот и на крај обврските. Равенката за еднаквост на билансот на состојба е: **средства = обврски + капитал** бидејќи средствата се платени или од обврските, како на пример долг, или од капиталот, како на пример задржана добивка или дополнително уплатен капитал.¹⁸ Средствата во билансот на состојба се подредени според ликвидноста, и тоа прво тековните средства, а потоа постојаните средства и според материјалноста и тоа прво материјалните, а по нив нематеријалните средства. Обврските се прикажани според тоа кога се очекува да се платат, и тоа прво

¹⁸ Investopedia; Financial Statements; Преземено на 03.09.2017;
<https://www.investopedia.com/terms/f/financial-statements.asp>

краткорочните (тековни) обврски, па долгорочните (нетековни). Во примерот што следува се користени податоците од бруто-билансот прикажан погоре.

Пример:

За да се добие резултатот од работењето на ентитетот, односно за да се види дали е остварена добивка или загуба, салдата од приходните и расходните сметки се пренесуваат на сметката на приходи и расходи.

| Сметка на приходи и расходи | | | |
|-------------------------------------|--------|---------------------|--------|
| Набавна вредност на продадени стоки | 50.000 | Приходи од продажба | 80.000 |
| Трошоци за наем | 1.000 | | |
| | | 29.000 | |

По направениот пренос се гледа дека ентитетот остварува добивка во износ од 29.000 денари која се пренесува во билансот на состојба.

| Биланс на состојба на ден 31.12.2016 | | | |
|---|----------------|---------------------------------------|----------------|
| Актива | | Пасива | |
| Средства | | Капитал и обврски | |
| <i>Тековни средства</i> | | <i>Капитал</i> | |
| Трансакциска сметка | 175.500 | Основна главнина | 200.000 |
| Побарувања од купувачи | 77.500 | Акумулирана добивка | 29.000 |
| Стоки на залиха | 29.600 | <i>Тековни обврски</i> | |
| Однапред платени трошоци | 2.000 | Обврски кон добавувачи | 12.600 |
| <i>Нетековни средства</i> | | <i>Нетековни обврски</i> | |
| Постројки и опрема | 7.000 | Обврски врз основа на есконтни работи | 50.000 |
| Вкупно | 291.600 | Вкупно | 291.600 |

3.4. Биланс на успех

Билансот на успех, кој со друго име уште се нарекува и извештај за приходи и расходи или извештај за добивка и загуба, обезбедува преглед на приходите, трошоците, нето добивката и заработувачката по акција. За разлика од билансот на состојба, тој опфаќа поголем временски спектар, најчесто една година за годишните финансиски извештаи или квартал за кварталните финансиски извештаи. Билансот на успех дава информации за успешноста во работењето на

ентитетот и тоа за продажбата и различните видови трошоци направени во тој период. Презентиран како едностран преглед билансот на успех ги содржи следните позиции: редовни приходи и редовни расходи, оперативни приходи и расходи, неоперативни приходи и расходи, вонредни приходи и вонредни расходи, добивка пред оданочување, данок на добивка и добивка за тековната година. Каква форма ќе има билансот на успех, односно кои позиции и какви вредности ќе имаат зависи од дејноста на ентитетот, па така доколку се работи за производствен ентитет приходите од камати ќе бидат вонредни приходи, а доколку се работи за финансиска институција, на пример банка, приходите од камати се редовни приходи.

За да се добие подобра слика за резултатот од работењето на ентитетот, се врши споредба на билансот на успех од тековната година со оние од претходните. Корисниците на билансот на успех може да го анализираат истиот за да добијат информации за тоа дали ентитетот работи ефикасно и остварува доволно профит за финансирање на тековното работење и растот.

Пример:

Билансот на успех со податоците користени во претходните точки изгледа вака:

| Биланс на успех за периодот од 01.01.2016 до 31.12.2016 | |
|---|---------------|
| <i>Приходи</i> | |
| Редовни приходи | |
| Приходи од продажба | 80.000 |
| <i>Расходи</i> | |
| Редовни расходи | |
| Набавна вредност на продадени стоки | 50.000 |
| <i>Бруто добивка</i> | 30.000 |
| Трошоци за наем | 1.000 |
| <i>Добивка пред оданочување</i> | 29.000 |
| Данок на добивка | 2.900 |
| <i>Добивка за тековната година</i> | 26.100 |

3.5. Извештај за парични текови

Извештајот за парични текови дава преглед на активностите на ентитетот кои вклучуваат готовински текови. Според сметководствените принципи приходот не може да се поистоветува со паричниот прилив, ниту пак расходот со паричниот одлив на средства. Оваа разлика произлегува од примената на двете основи во сметководството: пресметковна и готовинска. Извештајот за готовински текови е единствен финансиски извештај кој се составува врз готовинска основа, земајќи ги во предвид паричните приливи и одливи остварени во текот на пресметковниот период.

Извештајот за парични текови ги спојува билансот на успех со билансот на состојба во три главни деловни активности кои вклучуваат оперативни, инвестициони и финансиски активности.¹⁹ Оперативните активности вклучуваат парични текови остварени од редовното работење на ентитетот, односно по основ на продажба и по основ на основните работни процеси; инвестиционите активности вклучуваат парични текови од купопродажба на долгорочни средства како на пример недвижности или опрема; додека финансиските активности вклучуваат парични текови врз основа на долг и обезбедување капитал, како на пример купопродажба на акции или исплата на дивиденди. Аналитичарите оттука можат да најдат информации за висината на платените дивиденди или за вредноста на откупените акции.

Извештајот за парични текови се составува со примена на еден од двата методи: директен и индиректен. Директниот метод којшто често се нарекува пристап одозгора надолу ги следи бруто тековите на готовината. Примената на овој метод подразбира воспоставување на врска помеѓу одделните приходи и расходи и приливите и одливите кои се поврзани со нив. Директниот метод е подобар за интерна потреба на ентитетот и интерни корисници од индиректниот метод што претставува една од главните причини за негова употреба во процесот на планирање на активностите. Овој метод бара поширока информациона основа и е далеку посложен од индиректниот. Индиректниот метод е познат и како

¹⁹ Ерхарт Ц. М. и Бригхам, Ф. Е; „Финансиски менаџмент: Теорија и пракса“; South-Western Cengage Learning, Mason, USA, 2011, стр. 54.

пристап одоздола нагоре бидејќи подразбира само неколку чекори. Тој тргнува од нето добивката за одреден период на која се додаваат останатите добивки или се одземаат загубите кои се карактеристични за одреден временски период и се претвораат во паричен тек за периодот. Индиректниот метод е поедноставен за употреба од директниот, но за подготовка на извештајот за парични текови според него се потребни информации за најмалку две години. Употребата на било кој од овие два метода дава ист резултат, којшто доколку укажува на позитивен паричен тек настанат од работењето на ентитетот претставува индикатор за финансиско здравје и ликвидност на ентитетот.

Пример:

Извештајот за парични текови ќе биде изработен во согласност со податоците користени погоре со примена на директниот метод бидејќи како што беше споменато за да се изготви овој извештај со примена на индиректниот метод се потребни информации од две последователни години. Сумите земени за обработка, како и во претходните примери се фиктивни.

| Извештај за парични текови за периодот од 01.01.2016 до 31.12.2016 | |
|--|-----------------|
| <i>Готовински текови од оперативни активности</i> | |
| Готовина примена од купувачи | 146.200 |
| Готовина платена на добавувачи | (94.850) |
| Готовина платена на вработените | (32.610) |
| <i>Нето готовина од оперативни активности</i> | <i>18.740</i> |
| <i>Готовински текови од инвестициони активности</i> | |
| Набавка на нетековни средства | (52.800) |
| Продажба на нетековни средства | 36.170 |
| <i>Нето готовина од инвестициони активности</i> | <i>(16.630)</i> |
| <i>Готовински текови од финансиски активности</i> | |
| Прилив од долгорочен заем | 60.000 |
| Отплата на долгорочен заем | (27.500) |
| Отплата на камата на долгорочен заем | (1.100) |
| <i>Нето готовина од финансиски активности</i> | <i>31.400</i> |
| Нето зголемување на готовина и еквиваленти на готовина | 33.510 |

| | |
|--|--------|
| Готовина и еквиваленти на готовина на 01.01.2016 | 0 |
| Готовина и еквиваленти на готовина на 31.12.2016 | 33.510 |

3.6. Останати финансиски извештаи

Извештаите кои беа разработени во претходните точки од трудот се главните извештаи кои еден ентитет мора да ги има во својата годишна завршна сметка. Во продолжение ќе бидат разработени некои од останатите основни финансиски извештаи и посложените финансиски извештаи кои некои од компаниите или институциите задолжително мора да ги поднесуваат.

Извештај за промени во капиталот

Како што и самото име кажува извештајот за промени во капиталот, односно извештајот за задржана добивка, известува за промените во капиталот на ентитетот во определен временски период. Тој ги сумира сите инвестиции и повлекувања од ентитетот од страна на сопственикот во дадениот период и известува за тековната добивка или загуба преку акумулираната добивка.²⁰ Овој извештај се изготвува како самостоен извештај бидејќи најчесто е наменет за сопствениците на ентитетот. Тој мора да ги содржи ставките нето добивка или загуба за пресметковниот период и збирниот ефект на настанатите промени во однос на почетната состојба на капиталот. Освен овие ставки, извештајот за промени во капиталот содржи и информации за капиталните трансакции (дополнителни влогови на сопственикот или повлекување на влогови), салдото на акумулираната добивка или загуба на почетокот на периодот и на денот на билансот на состојба, како и движењето, промените и состојбата во другите класи од акционерскиот капитал (емисиони премии, резерви и слично).²¹ Податоците за промена во сопственичкиот капитал на ентитетот треба да покажат дали дошло до зголемување или намалување на нето имотот во разгледуваниот период што е особено значајно за сопствениците на капиталот. Вкупната промена во нето

²⁰ My Accounting Course, accounting education for the rest of us; What are Financial Statements?; Преземено на 10.09.2017 година.

<https://www.myaccountingcourse.com/accounting-dictionary/financial-statements>

²¹ Higgins, C.R.; „Analysis for Financial Management“; The McGraw Hill, Inc., New York, USA, 2007; стр.11.

имотот е диктирана од вкупните добивки и загуби настанати во работењето на ентитетот во претходните периоди. Во извештајот за промени во капиталот прво се запишува состојбата на капиталот на почетокот на годината, односно на крајот на претходната година, потоа се запишуваат настанатите трансакции во капиталните позиции и на крај состојбата на капиталот на крајот на тековната година.

Пример:

Од податоците користени во претходните примери се гледа дека ентитетот започнува со работа во тековната година, значи почетната состојба на капиталот е нула. Исто така, за потребите на примерот се констатира дека истиот не е акционерско друштво, што значи дека нема трансакции поврзани со купопродажба на акции или исплата на дивиденди. Заради поедноставување на примерите исто така се исклучени и трансакции поврзани со резервите или дополнителните вложувања, но во суштина сите споменати трансакции, доколку би постојале би биле дел од извештајот за промени во капиталот.

| Извештај за промени во капиталот за периодот од 01.01.2016 до 31.12.2016 | |
|--|-----------------------|
| <i>Почетна состојба на 01.01.2016</i> | <i>0</i> |
| Основна главнина | 200.000 |
| Добивка за тековната година | 29.000 |
| <i>Состојба на 31.12.2016</i> | <i>229.000</i> |

Извештај за сеопфатна добивка

Извештајот за сеопфатна добивка на некој начин претставува продолжение на билансот на успех. Во билансот на успех е претставена добивката или загубата која ентитетот реално ја остварил, додека во извештајот за сеопфатна добивка исто така се вклучени и трансакции за добивки или загуби по различни основи кои не се вклучени во билансот на успех бидејќи не се остварени, но можат да бидат вклучени во билансот на состојба како ревалоризациони резерви. Ова значи дека извештајот за сеопфатна добивка ги агрегира билансот на успех и другите сеопфатни приходи кои не се рефлектираат во добивка или загуба. Вкупен

сеопфатен приход е промена во капиталот за одреден временски период која е резултат на одредени трансакции или други настани, но е различна од онаа промена која е резултат од трансакции со сопствениците.²²

Пример:

Типичен пример за приход кој не е вклучен во билансот на успех е ревалоризацијата на материјалните средства. Добивката не се реализира сè додека средството не се продаде и не се конвертира во пари. Ревалоризацијата претставува хипотетичка добивка, т.е. покажува колкава добивка би остварил ентитетот доколку го продаде средството. Поради оваа причина, ваквите приходи или расходи не треба да бидат вклучени во нето резултатот од работењето којшто се добива од реализирани продажби и реални расходи. Од билансот на состојба во разработениот пример гледаме дека не се вклучени дополнителни приходи како ревалоризациони резерви или други трансакции кои би биле вклучени во овој извештај, но доколку постојат тие ќе бидат прикажани како продолжение на резултатот од билансот на успех за на крај да се добие сеопфатната добивка на ентитетот.

Белешки кон финансиските извештаи

Финансиските извештаи на големите компании се доста сложени и вклучуваат богат сет на фусноти кон финансиските извештаи и дискусии и анализи од страна на менаџментот.

Белешките кон финансиските извештаи обично ја опишуваат секоја ставка од билансот на состојба, билансот на успех и извештајот за парични текови во повеќе детали и се сметаат за составен дел од финансиските извештаи. Тие, исто така, обезбедуваат посеопфатна проценка на финансиската состојба на ентитетот. Белешките најчесто вклучуваат информации за долгот, критериум за континуитет, сметки, неизвесни обврски или други информации чиј контекст ги објаснува финансиските бројки во извештаите. На пример, доколку ентитетот во својот биланс на успех објави загуба поради оштетување на фиксните средства, во белешките треба да се обелодени причината за оштетувањето на средствата

²² International Financial Reporting Tool, Perfect reporting to according to IFRS; Statement of Comprehensive Income; Преземено на 20.09.2017;
https://www.readyratios.com/reference/accounting/statement_of_comprehensive_income.html

со опис како настанало оштетувањето. Белешките се користат и за да се објаснат сметководствените методи и политики користени при изготвување на извештаите и даваат објаснување за тоа како е добиена состојбата на некои сметки.

Уште една важна намена на белешките е што тие ги содржат сите ставки кои се вклучени во финансиските извештаи со проценета вредност, доколку постои разлика помеѓу висината на проценетата вредност која е објавена претходно во извештаите и вистинската вредност и мора да содржат целосни обелоденувања за ефектите од разликата во двете вредности.

Дискусиите и анализите од страна на менаџментот се, исто така, интегриран дел годишните финансиски извештаи на ентитетот. Нивната цел е, преку очите на менаџментот, да обезбедат наративни објаснувања за тоа какви резултати имал ентитетот во минатото, каква е неговата сегашна финансиска состојба и кои се нивните перспективи за во иднина. Понатаму, тие ги обезбедуваат инвеститорите со комплетна, фер и балансирана информација која ќе им помогне во одлуката дали да инвестираат или, доколку веќе инвестирале, да продолжат со инвестициите во ентитетот. Овој дел содржи опис на претходната година и некои од клучните фактори кои влијаеле на ентитетот во таа година, како и фер и непристрасен преглед на минатото, сегашноста и иднината на ентитетот. Дискусиите и анализите од страна на менаџментот ја опишуваат положбата на ентитетот во однос на ликвидноста, неговите извори на капитал, резултатите од операциите, ги објаснуваат причините за материјални промени во финансиските извештаи или за настани од невообичаена природа, позитивните и негативните трендови, ефектите од инфлација, ризиците на пазарите, значајните неизвесности и други слични настани за кои дополнително објаснување би било добредојдено.

Консолидирани финансиски извештаи

Консолидираните финансиски извештаи се дефинирани како финансиски извештаи на група во кои средствата, обврските, капиталот, приходот, трошоците и готовинските текови на компанијата – мајка и нејзините подружници се презентирани како оние на единствен економски ентитет. Поради тоа, мора да се

користат исти сметководствени политики за слични настани и трансакции. Бидејќи консолидираните финансиски извештаи претставуваат збирен преглед на финансиската состојба на матичната компанија и нејзините подружници, тие овозможуваат да се оцени целокупното здравје на целата група на ентитети, а не само на еден како самостојна целина, што значи дека известуваат збирно за одделни правни субјекти.

Матичната компанија може да работи како посебен ентитет независно од нејзините подружници. Секој од овие ентитети составува свои сопствени финансиски извештаи и води свој сопствен бизнис. Сепак, бидејќи се смета дека подружниците формираат еден економски ентитет, инвеститорите, регулаторните тела и клиентите ги сметаат консолидираните финансиски извештаи подобри за мерење на целокупната позиција на ентитетот. Наједноставен пример кој оди во прилог на констатираното е дека матичната компанија или некоја од подружниците може да остварат загуба во самостојното работење, но кога таа известува како целина со другите делови од групата, може да се добие резултат дека групата остварува добивка.

Владини финансиски извештаи

Правилата за евидентирање, мерење и презентирање на владините финансиски извештаи се разликуваат од оние кои важат за профитните и непрофитните организации. Тие можат да користат било која од двете сметководствени методи: сметководство врз пресметковна основа и сметководство врз готовинска основа или комбинација од двете. Исто така, при финансиската евиденција се користат и сметки кои се сосема различни од сметките што ги користат профитно ориентираните ентитети.

Лични финансиски извештаи

Лични финансиски извештаи најчесто се бараат од личности кои аплицираат за кредит или за финансиска помош. Најчесто, личниот финансиски извештај е составен во форма која известува за лично поседуваните средства и обврски (долгови), или за лични извори на приливи и трошоци, или пак и за двете заедно.

Форматот во кој треба да биде пополнет е детерминирана од организацијата која би го обезбедила заемот или помошта.

3.7. Значење на планските финансиски извештаи

Финансискиот дел од бизнис планот вклучува неколку од погоре споменатите финансиски извештаи кои покажуваат каде ентитетот моментално се наоѓа и каде се очекува да биде во блиска иднина. Овие информации му овозможуваат на менаџментот да увиди колку финансиски средства му се потребни на ентитетот и им помага на кредиторите да одлучат дали да му позајмат средства на ентитетот или на инвеститорите да увидат дали вреди да се инвестира во него. Кредиторите и инвеститорите очекуваат дека сопствениците ги инвестираат нивните пари во ентитетот за да покажат дека се лојални на идејата за бизнисот и дека бизнисот ќе успее. Пред да се направат планските финансиски извештаи, сопственикот на ентитетот треба да одлучи кој вид на финансирање е најсоодветен за бизнисот, како на пример дали да земе краткорочен заем од банка или долгорочен и за што ќе бидат употребени средствата.

Една од најважните работи е да се определи структурата на финансискиот план. Финансискиот план започнува со информации каква е финансиската состојба на ентитетот на крајот на последниот пресметковен период и каква била во минатото. Потоа се поставуваат цели со финансиски проекции за наредните неколку години во зависност од тоа што би можеле да побараат заинтересираните страни, со што се создаваат планските финансиски извештаи. Тие се базирани на претпоставките на менаџментот за тоа како ќе се развива бизнисот во иднина. Едногодишните проекции треба да бидат разложени по месеци, додека проекциите на подолг период се разложуваат по години. Доколку финансискиот план е за експанзија на веќе постоечки бизнис, извештаите се базираат на постоечките финансиски податоци за ентитетот. Доколку, пак, се работи за нов бизнис, извештаите ќе бидат шпекулативни, но може да се направат пореални доколку се базираат на објавени финансиски извештаи на слични постоечки бизниси. Финансискиот план треба да ги содржи трите клучни финансиски извештаи:

- Планскиот биланс на успех претставува финансиски документ кој го покажува износот на добивка или загуба кој се очекува да се генерира во идните периоди. Тој е важен за инвеститорите и кредиторите бидејќи им покажува со какви бројки работи ентитетот и дали тој е профитабилен или очекува да биде во блиска иднина или очекува да остварува загуба со што може да престане со работење. Треба да се напомене дека планскиот биланс на успех содржи проценки за идните резултати, кои не се базираат на информации од минатото. Ако постојат некои трендови, истите може да се земат во предвид, но како што советуваат инвестиционите компании – перформансите на ентитетот во минатото не се гаранција за идните резултати.
- Планскиот биланс на состојба известува за финансиската состојба на ентитетот во одреден временски момент и дава споредба на тоа што ентитетот поседува, а што должи.
- Планскиот извештај за готовински текови ги покажува износите кои се очекува да влезат или излезат од ентитетот во определен временски период и укажува на тоа дека менаџментот знае што прави со бизнисот и кои се финансиските цели што сака да ги оствари. Тој е посебно важен за кредиторите бидејќи обезбедува информации за тоа дали ентитетот ќе има доволно готовина за да ги плати добавувачите и доверителите. Исто така, тој претставува алатка за планирање. Доколку со извештајот се предвиди дека ентитетот ќе нема доволно средства за плаќање на обврските, може да се предвидат и мерки за добивање на средства од други извори за да се надминат потешкотиите. Затоа, попрактично е прво да биде изготвен планскиот биланс на успех, а потоа планскиот извештај за парични текови.²³

²³ Walters Kluwer; Planning Financial Statements and Projections Data; Преземено на 06.10.2017 година;
<https://www.bizfilings.com/toolkit/research-topics/launching-your-business/planning/planning-financial-statements-and-projections-data>

4. АНАЛИЗА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Во разработката на претходните делови од трудот беа објаснети начинот на евидентирање на сметководствените настани и значењето на финансиските извештаи на друштвото. Овој дел опфаќа опис на тоа како информациите содржани во нив да бидат анализирани. Сите анализи на сметководствените податоци вклучуваат компарација на истите и нивната намена е да обезбедат информации за тоа колку добро друштвото ги остварува своите цели.

4.1. Поим и видови анализа

Анализата на финансиските извештаи претставува еден чекор напред во сметководствената функција во претпријатието по изготвувањето на финансиските извештаи. Таа овозможува да се анализираат и споредуваат перформансите на работењето на друштвото во повеќе пресметковни периоди и на таа база да се донесуваат одлуки за идни чекори. Со анализата сметководствените податоци се трансформираат во покорисна форма што придонесува кон намалување на потребата од претпоставки, интуиција и неодлучност при донесување на економски одлуки како од страна на менаџментот, така и од страна заинтересираните субјекти.²⁴

Интерните корисници, како на пример менаџерите, интерните ревизори, консултантите и слично, ја користат анализата на финансиските извештаи за да обезбедат стратегиска информација која ќе помогне во подобрување на ефикасноста и ефективноста на друштвото во обезбедувањето на производи и услуги. Екстерните корисници, како акционерите, кредиторите, купувачите, добавувачите и слично, не се вклучени директно во водењето на друштвото и тие се базираат на анализата на финансиските извештаи за да донесат подобри одлуки базирани на информации кои ќе помогнат во остварување на нивните цели. Во тој поглед анализата на финансиските извештаи обезбедува податоци за ликвидноста, солвентноста, профитабилноста и други важни показатели за работењето на друштвото.

²⁴ Wild, J.J. (2008); „Financial accounting:Information for decisions“; McGraw-Hill Irwin, New York, 2008; стр. 538.

Кога се прави детална анализа на финансиските извештаи се употребуваат различни алатки за да се добие посакуваната информација и тоа: анализа на трендот, анализа на финансиски извештаи изразени во релативни големини, анализа на сегменти и рацио анализа.²⁵

1. Анализата на трендот ни овозможува да извршиме споредба на финансиските трендови на друштвото во изминатите години. Годишната сметка на друштвата најчесто содржи податоци за тековната и минатата година, а некогаш и за претходните години и таа претставува главен извор на податоци за анализа на трендот. Оваа анализа ни укажува на тоа дали постои некој тренд, што го поттикнува и дали ќе продолжи во иднина. Но, исто така, може да се анализира и зошто некој тренд запрел. Кога се зголемуваат каматните стапки луѓето помалку купуваат и од тоа најпогодена е автомобилската индустрија и пазарот на недвижности. Тука се појавува тренд на намалување на нивната продажба. Но, од друга страна, можеме да кажеме дека луѓето се одлучуваат да ги реновираат своите стари домови со што се зголемува продажбата на компаниите поврзани со оваа дејност.

Пример:

Со овој тип на анализа може да се препознае трендот на пораст на платите во нашата земја. Доколку се анализираат трошоците кај две компании од текстилната индустрија, може да се заклучи дека тие бележат тренд на пораст. Ако се продолжи со подлабока анализа ќе се увиди дека тоа се должи на порастот на платите на вработените. Оваа анализа ќе ни даде одговор на прашањето во која компанија е поголем порастот и за колку.

2. Анализа на финансиските извештаи во релативни големини овозможува да се споредуваат друштва со различни големини преку претставување на компонентите во финансиските извештаи во проценти. На пример, во билансот на успех сите ставки се претставуваат како процент од приходите

²⁵ Хорнгрен, Т. Ч., Сандем, Л. Г., Елиот, А. Џ. и Филбрик, Р. Д. (2010); „Вовед во финансиско сметководство“, превод на деветто издание; Магор, Скопје, 2010; стр. 540.

од продажба.²⁶ Едно друштво своите финансиски извештаи ги изразува во релативни големини, па за својата бруто маржа известува дека е 70%. Мора да се напомене повторно дека тука 100% претставуваат приходите од продажба. Претходната година, бруто маржата била, на пример 73%, по што може да се забележи дека таа опаѓа. Со ваквото изразување во финансиските извештаи може да се спореди дали и други друштва од истата дејност бележат намалување на бруто маржата и во кој процент.



Извор: <https://es.paperblog.com/cuales-son-las-ganancias-de-mi-empresa-3363180/>

Но, аналитичарите не можат да се потпрат само на ова доколку причината за промената разгледуваната компонента не е општо позната ситуација. Една од причините за разликување на бруто маржата е разликата во методот за евидентирање на залихите. Доколку цените растат и фирмата го употребува методот ЛИФО (last in-first out) таа ќе покаже поголеми трошоци на продажба од фирмата која го употребува методот ФИФО (first in-first out), а со тоа и помала бруто маржа.

Пример:

Една компанија своите финансиски извештаи ги изразува во релативни големини. Притоа таа за претходната година прикажува парични средства во износ од 15% од приходите од продажба, а за тековната година тие изнесуваат 10% од приходите од продажба.

²⁶ Anthony, N.R., Hawkins, F.D. and Merchant, A.K. (2007); „Accounting: Text & Cases”, Twelfth Edition; McGraw-Hill Irwin, New York, 2007; стр. 378.

Прва констатација е дека паричните средства се намалуваат, а со тоа се намалува и ликвидноста на компанијата. За да не се дојде до погрешен заклучок се појавува потребата од понатамошна анализа. Доколку се увиди дека за тој износ од 5% е зголемен износот на друга ставка од високо ликвидните средства, всушност ликвидноста не е намалена. Но, доколку се утврди дека залихите бележат значително зголемување на сметка на паричните средства, краткорочната ликвидност на компанијата се намалува.

3. *Анализа на сегменти претставува анализа на различни сегменти од работењето на бизнисот. Податоците корисни за сегментната анализа може да се најдат во фусотите на финансиските извештаи.*

Пример:

Како пример може да се земе Adore June, брендот за којшто работи друштвото кое е предмет на разработка во практичниот дел. Adore June продава во Соединетите Американски Држави и во Европа, па така може да се анализира колкав процент од вкупните продажби е во САД, а колкав во Европа. Исто така, може да се разгледа продажбата на различните видови футроли во однос на вкупната продажба на футроли. Дополнително, овие варијабли може да се разгледуваат и по години што обезбедува информации важни за донесувањето одлуки од страна на менаџерите.

4. *Рацио анализата претставува пресметка на финансиски показатели бидејќи позициите искажани во финансиските извештаи не можат самите да придонесат за оценка на работењето на друштвото. За да може подобро да се оценат перформансите на одредена компанија, потребно е да се стават во однос финансиските показатели и да се пресметаат коефициентите кои ќе помогнат во анализата. Може да се анализираат финансиски, како и нефинансиски показатели, доколку е потребно во одреден случај. Показателите се групираат во четири категории и тоа:*

- *коефициенти на профитабилност,*
- *коефициенти на долг и задолженост,*
- *коефициенти на ликвидност и ефикасност и*

- коефициенти на капитални вложувања.

Подолу детално ќе бидат разгледани повеќето видови на показатели, а сега важно е да се напомене дека коефициентите сами по себе не кажуваат ништо. Истите треба да се споредат за да обезбедат информација на која ќе се базираат идните одлуки. Притоа, постојат три споредби за проценка на показателите:

- споредба на минати серии, каде што се споредуваат показателите на друштвото со нивните минати вредности;
- споредба на реперни вредности, каде што показателите на друштвото се споредуваат со општо прифатени правила и
- меѓусекторска споредба, истите се споредуваат со показатели на други друштва во секторот или со просекот на одделните финансиски коефициенти за дејноста во која работи компанијата.

Овие споредби помагаат во утврдувањето на тоа дали перформансите на друштвото се слаби, просечни или добри.

4.2. Коефициенти на профитабилност

Една од најважните работи за коишто се заинтересирани сопствениците, менаџерите и можните инвеститори е способноста на друштвото да ги користи своите средства ефикасно за да произведе профит и позитивен паричен тек. Профитабилноста, самата по себе, се однесува на способноста на друштвото да генерира адекватен поврат на инвестираниот капитал. Повратот се оценува со проценка на заработка во однос на нивото на изворите на финансирање.

Оперативната ефикасност и профитабилност можат да бидат искажани преку повеќе показатели:

1. Поврат на сопствен капитал (ROE) е најважниот показател за профитабилноста на друштвото. Формулата за негово пресметување е изведена од општата формула за пресметување на поврат на инвестициите.

$$\text{Поврат на инвестиции (ROI)} = \frac{\text{Добивка}}{\text{Инвестиции}}$$

Па така, стапката на враќањето на сопствениот капитал може да се пресмета на следниов начин:

$$\text{Поврат на сопствен капитал (ROE)} = \frac{\text{Нето добивка}}{\text{Просечен акционерски капитал}}$$

Притоа, мора да се напомене дека за нето добивка се зема износот од тековната година, а за просечен акционерски капитал се зема вредноста на просечниот ангажиран (искористен) капитал или средствата намалени за тековните обврски. Повратот на вложувањата може да се пресмета со различни модели доколку се земат различни категории за добивка и ангажиран капитал. Иако акционерските друштва не се предмет на разработка во трудот, битно е да се напомене дека кога во друштвото има приоритетни акции, дивидендата за нив треба да се исклучи од добивката, а капиталот во форма на приоритетни акции да се исклучи од ангажираниот капитал. Всушност, самиот поим ангажиран капитал отвора многу дилеми за тоа кој износ треба да се прикаже за оваа позиција и дали добивката треба да се вклучи. Најдобро е да се пресмета сопствениот капитал кој е стварно ангажиран со вклучување на временската димензија на негово користење.

2. Поврат на сопствените средства (ROA) е исто така битен показател кој ни покажува колку ефикасно се користат средствата за да генерираат профит и колку е вкупниот принос од сите извори на капитал. Формулата за негово пресметување е следнава:

$$\text{Поврат на сопствени средства} = \frac{\text{Оперативна добивка}}{\text{Просечни користени средства}}$$

Притоа, под оперативна добивка се подразбира нето добивката пред оданочување зголемена за трошоците за камата, а просечни ангажираните средства се добиваат кога ќе се соберат вкупните средства од тековната и минатата година и се поделат со два, односно се пресмета нивниот просек.

3. Поврат на вкупен капитал (ROTC) ни ја покажува профитабилноста на сите извори на капитал, па според тоа се пресметува на следниот начин:

$$\text{Поврат на вкупен капитал (ROTC)} = \frac{\text{Оперативна добивка}}{\text{Просечен вкупен капитал}}$$

Тука, просечен вкупен капитал претставува збир од вкупниот долг и акционерската главнина.

4. Профитната маржа покажува колкав е уделот на добивката во вкупниот приход, а тоа помага во донесувањето одлуки за подобрување на способноста за заработувачка на друштвото. Во зависност од тоа кој износ на добивка се зема како броител во формулата, најчесто користени показатели се бруто профитна маржа, оперативна профитна маржа и нето профитна маржа. Кај сите нив за именител се земаат приходите од продажба.

$$\text{Профитна маржа} = \frac{\text{Добивка}}{\text{Приходи од продажба}}$$

5. Нето останат профит е друг показател кој исто така вреди да се спомене. Тој претставува разлика помеѓу добивката од тековната година и пазарната цена на капиталот.

Нето останат профит = Добивка од тековната година – Пазарна вредност на капитал

Доколку е позитивен, тој покажува дека друштвото повеќе заработува преку тоа што го работи, отколку што би заработило преку вложување на својот капитал, а доколку е негативен се работи за обратен случај, односно покажува дека друштвото остварува помалку профит, отколку што навистина може.

6. Добивка по вработен е важна за менаџерите и сопствениците за да се добие потполна слика за профитабилноста на друштвото. Таа се пресметува кога ќе се стават во однос добивката од тековната година и просечниот број на вработени.

$$\text{Добивка по вработен} = \frac{\text{Добивка од тековна година}}{\text{Просечен број на вработени}}$$

4.3. Коефициенти на долг и задолженост

Многу важен показател за работењето на друштвото е нејзината солвентност. Таа ни покажува дали тоа може да ги покрие своите обврски на долг рок, односно дали е долгорочно финансиски стабилно.

Финансиската стабилност ни покажува дали и колку друштвото должи и во кој однос е тоа со неговата големина. Овие показатели се битни за заемодавателите кои можат да ја оценат состојбата и да одлучат дали ќе го финансираат бизнисот или не. Од друга страна, акционерите и сопствениците на друштвото се заинтересирани за износот на својата заработувачка, односно дали после плаќање на долговите ќе остане добивка за распределување. Ова покажува дека друштвото не треба да дозволи неговата задолженост да излезе од контрола бидејќи колку е поголем долгот, толку е помала веројатноста дека финансиската стабилност ќе се врати на нормално ниво.

Една од најважните компоненти на анализата на солвентноста е композицијата на капиталната структура на друштвото. Самиот поим капитална структура се однесува на изворите на финансирање на друштвото, а се движи во ранг од финансирање со релативно постојан или траен капитал, до поризично или привремено финансирање на краток рок. Треба да се напомене дека средствата претставуваат сигурност за кредиторите и инвеститорите и се делат на специфични средства со кои се обезбедени конкретни заеми и средства кои се достапни како генерално обезбедување за небезбедни кредитори.

Постојат повеќе показатели за солвентноста на друштвото:

1. Коефициент на долг се пресметува кога ќе се стават во однос вкупниот долг на друштвото и неговите вкупни средства. Според тоа, овој показател ни покажува колкав процент од вкупните средства е потребен за да се покрие вкупниот долг на друштвото.

$$\text{Коефициент на долг} = \frac{\text{Вкупен долг}}{\text{Вкупни средства}} * 100$$

Иако овој показател спаѓа во групата на коефициенти за солвентност, тој многу зависи од големината на тековните средства и обврски. Тоа значи дека доколку на крајот на тековната година ентитетот има голем износ на отворени побарувања коефициентот на долг ќе биде помал, но доколку тековните обврски се многу големи тоа влијае на зголемување на долгот, а со тоа и на самиот коефициент на долг.

Сепак, вториот дел од коефициентот го сочинуваат нетековните средства и обврски, со што може да се каже дека претходното тврдење нема да важи во сите случаи. Вредност на овој показател од 50% се смета за сигурна граница на долгот. Овој коефициент со друго име се нарекува и коефициент на финансиска стабилност бидејќи тој ни покажува и во која мерка постојаните средства зголемени за залихите се покриени од долгорочните извори на финансисрање. Доколку залихите се покриени од долгорочните извори се смета дека друштвото е стабилно и граница за овој коефициент е 1.

2. Степенот на самофинансирање ни покажува колку средствата се покриени од сопствените извори на капитал. Може да се каже дека друштвото е стабилно, доколку сопствените извори покриваат 50% од средствата. Колку е поголема покриеноста на средствата со сопствени извори толку е повисока солвентноста на друштвото. Овој показател се пресметува преку следнава формула:

$$\text{Степен на самофинансирање} = \frac{\text{Сопствен капитал}}{\text{Вкупни средства}} * 100\%$$

3. Коефициентот на задолженост ја покажува долгорочната капитална структура на друштвото, односно покажува колкав дел од капиталот на друштвото е долг и се пресметува на следниот начин:

$$\text{Задолженост} = \frac{\text{Долг кој носи камата}}{\text{Акционерски капитал} + \text{долг кој носи камата}} * 100\%$$

Општоприфатен праг за овој показател е 50%, односно со коефициент поголем од 50% ентитетот се смета за високо задолжен и обратно. Овој показател е еден од најбитните кои кредиторите и инвеститорите ги анализираат за да добијат претстава за работењето на друштвото.

4. Фактор на задолженост (во број на години) ни покажува колку години се потребни за да се подмират вкупните обврски на друштвото со остварување на тековната добивка и тековната амортизација. Формулата за негово пресметување е:

$$\text{Фактор на задолженост (број на години)} = \frac{\text{Вкупни обврски}}{\text{Добивка} + \text{амортизација}}$$

Притоа, за друштвото се смета дека е високо задолжено, доколку добиениот резултат за овој показател е поголем од 5, односно доколку се потребни повеќе од 5 години за покривање на долгот.

5. Левериџ го има истото значење како задолженост и тој овозможува да се пресмета задолженоста на обратен начин, односно да се пресмета кој дел од средствата се финансирани од акционерската главнина. Коефициентот на акционерска главнина во однос на средства се пресметува на два начина:

$$\frac{\text{Акционерска главнина}}{\text{Акционерска главнина} + \text{долг кој носи камата}} * 100$$

$$\frac{\text{Акционерска главнина}}{\text{Вкупни средства} - \text{тековни обврски}} * 100$$

Доколку се пресмета задолженост од 15%, левериџот е 85%.

6. Коефициент на покриеност на камата покажува дали добивката на друштвото е доволно висока за да се платат трошоците за камати, поточно колку пати може да се покрие каматата од оперативната добивка. Износот на добивката пред намалување за трошоците за камата и данок на добивка е износот кој му е достапен на друштвото за да ги плати трошоците за камата. Овој показател е многу важен за кредиторите бидејќи многу друштва го финансираат своето работење преку долгорочни кредити или емисија на хартии од вредност, со што трошокот за камата претставува нивна фиксна обврска. Друго име кое се користи за коефициентот на покриеност на камата е колку пати каматата е заработена што води до формулата за негово пресметување:

$$\text{Коефициент на покриеност на камата} = \frac{\text{Добивка пред камата и данок}}{\text{Трошоци за камата}}$$

Колку е поголем резултатот од пресметката според оваа формула, толку друштвото е помалку ризично за кредиторите. Не постои прифатен стандард за тоа колку треба да изнесува покриеноста на каматата, па затоа е најдобро овој показател да се споредува за истото друштво со вредности од минатите години. Но, како прифатлива граница се смета дека кредиторите се разумно безбедни доколку друштвото го заработува неговиот фиксен трошок за камата два или повеќе пати секоја година.

Од друга страна и акционерите и сопствениците се заинтересирани за вредностите на овој показател бидејќи сакаат нивната добивка да е на сигурно ниво.

7. Коефициент на готовински тек е показател кој покажува дали друштвото заработува доволно готовина за да може да ги покрие своите обврски. Тој претставува однос помеѓу нето готовинските приливи на друштвото и неговиот вкупен долг.

$$\text{Коефициент на готовински тек} = \frac{\text{Нето готовински прилив}}{\text{Вкупен долг}}$$

4.4. Коефициенти на ликвидност и ефикасност

Ликвидноста се однесува на достапноста на средства за да се исполнат краткорочните барања за готовина, односно тековните плаќања. Таа укажува на тоа колку друштвото е способно за покривање на тековните обврски, односно нејзината анализа се фокусира на големината и врската помеѓу тековните обврски и тековните средства. Притоа, тековните средства би биле претворени во готовина за да се платат тековните обврски со што би се задржала потребната структура на средствата и добриот кредитен бонитет. Но, во исто време друштвото треба ефикасно да ги користи своите средства за да ја одржи ликвидноста. Ефикасноста најчесто се мери преку тоа колку приход се генерира преку сигурно ниво на средства. Бидејќи ликвидноста е способност за тековно плаќање, а моменталната состојба може да варира, таа се проценува само во просек.

Ликвидноста и ефикасноста се анализираат преку следниве показатели:

1. Тековен коефициент или коефициент на општа ликвидност – Тековниот коефициент се пресметува кога ќе се стават во однос тековната актива и тековната пасива. Тој ни покажува дали со тековните средства можат да се покријат тековните обврски.

$$\text{Тековен коефициент} = \frac{\text{Тековни средства}}{\text{Тековни обврски}}$$

Не може точно да се каже која е границата за овој коефициент, но искуствата покажуваат дека при коефициент на општа ликвидност 2 или најмалку 1,5, друштвото е во состојба да ги подмири неговите тековни обврски на време. Но и од ова има отстапување кај различни бизниси. На пример, услужните бизниси кои не користат кредитирање и имаат минимални залихи може да работат и при тековен коефициент 1:1, доколку нивните приходи генерираат доволно парични средства за плаќање на тековните обврски. Од друга страна, бизниси кои продаваат мебел и облека по високи цени треба да имаат висок тековен коефициент бидејќи тие не можат да ги предвидат побарувачката и паричните средства коишто ќе ги добијат. Ова укажува дека може да се прави споредба и анализа само помеѓу слични или исти бизниси. Исто така, и сметководствените методи на друштвото влијаат на овој показател, особено методата на вреднување на залихите. Така, кога друштвото користи LIFO метода, покажува помала вредност на тековните средства, отколку кога користи FIFO метода.

2. Брз коефициент или коефициент на забрзана ликвидност (Acid Test)— овој показател се пресметува во случаи кога тековниот коефициент не дава реална слика за краткорочната ликвидност на ентитетот. Тоа е така бидејќи не сите тековни средства можат да се претворат во готовина брзо, особено залихите. За најликвидни средства се сметаат готовината, краткорочните инвестиции и тековните побарувања и тие директно се вклучени во формулата за пресметување на брзиот коефициент.

$$\begin{aligned} \text{Брз коефициент} &= \frac{\text{Готовина} + \text{краткорочни инвестиции} + \text{тековни побарувања}}{\text{Тековни обврски}} \\ &= \frac{\text{Тековни средства} - \text{залихи}}{\text{Тековни обврски}} \end{aligned}$$

Доколку друштвото има вредност на брзиот коефициент со однос 1:1 се смета дека состојбата на неговата тековна ликвидност е релативно задоволителна. Но, и од ова има отстапување кај друштвата што имаат брз обрт на залихите и можат добро да работат со коефициент помал од 1, како на примр **супермаркети** со готовина, висок обрт на залихи, високи обврски кон добавувачи vs **производна фирма** со високи побарувања од купувачи (одложено плаќање), низок обрт на залихи, доколку не се користат во производство. Затоа е важно да

се следат и споредуваат коефициентите низ годините за да се види дали ликвидноста се зголемува или се намалува.

3. Нето тековни средства (working capital) – кога се вреднува работниот капитал на друштвото, не треба да се гледа само на односот помеѓу тековните средства и тековните обврски, туку и на нивната разлика. Нето тековни средства преставуваат разлика помеѓу тековните средства и тековните обврски на друштвото. На друштвото му е потребен адекватен нето работен капитал за да може да ги покрие тековните долгови, да се справува со големи залихи и да ги искористи предностите на попустите на готовинските плаќања. Оттука може да се констатира дека друштвото кое има недостаток на работен капитал потешко може да ги исполни тековните обврски или воопшто да продолжи со работа.

Овој показател е многу важен за краткорочните кредитори кои преку неговата анализа ја осознаваат краткорочната ликвидност и способноста за враќање на долговите на друштвото. Притоа, поголем степен на ликвидност има она друштво кое има поголем износ на нето обратни средства.

4. Период на обрт на наплата на побарувања од купувачите – колку често друштвото ги претвара своите побарувања во готовина може да се измери преку пресметка на обртот на наплата на побарувањето.

$$\text{Обрт на наплата на побарувања} = \frac{\text{Приходи од продажба}}{\text{Просечни наплати на побарувања}}$$

Краткорочните наплати од купувачите често се вклучени во именителот заедно со наплатите на побарувањата. Исто така, овој показател е попрецизен, доколку како бројка се користат продажбите на кредит, но надворешните корисници генерално ги користат нето продажбите или нето приходите бидејќи податокот за продажба на кредит најчесто не е наведен. Подобро е друштвото да има висок обрт, но тој не смее да биде премногу висок, што се случува кога условите за кредитирање се толку рестриктивни што се одразуваат негативно на системот на продажбите.

5. Обрт на залихи – колку долго друштвото ги чува залихите пред продажба се одразува на потребите за работен капитал. Еден показател за овој ефект е обртот на залихите.

$$\text{Обрт на залихи} = \frac{\text{Трошоци на продадени добра}}{\text{Просечни залихи}}$$

Доколку почетните и крајните залихи за периодот не го покажуваат вообичаениот износ на залихите, како именител може да се земат просечните тромесечни или месечни залихи. Друштвото со висок обрт има потреба од помали инвестиции во залихи, отколку друштвото што генерира исти продажби со помал обрт. Но, доколку обртот е многу висок, тоа значи дека друштвото чува многу мали залихи, што го ограничува обемот на продажбите.

6. Период на наплата на побарувањата од купувачите – овој показател дава претстава за тоа колку често друштвото ги прибира наплатите, односно колку време е потребно за купувачите да го платат тоа што го купиле, што го објаснува неговото друго име, период на ненаплатени продажби.

$$\text{Период на ненаплатени продажби} = \frac{\text{Наплата на побарувања}}{\text{Нето продажби}} * 365$$

Сите краткорочни наплати од купувачите вообичаено се вклучени во броителот. Овој показател е позначаен доколку се знаат условите за кредитирање на друштвото. Груби пресметки укажуваат на тоа дека периодот на наплата на побарувања не треба да надмине $1\frac{1}{3}$ денови над неговиот кредитен период, доколку не се нудат попусти или периодот на попусти, доколку истите се нудат.

7. Период на претворање на залихите во продажба (приходи) – овој показател е значаен за да се измери ликвидноста на залихите. Периодот на продажби на залиха е поврзан со залихите на ист начин како што е поврзан периодот на ненаплатени продажби со наплатите и се пресметува на следниот начин:

$$\text{Период на продажба на залихи} = \frac{\text{Крајни залихи}}{\text{Трошоци на продадени добра}} * 365$$

Овој показател покажува за колку дена залихите ќе се претворат во готовина, но кога станува збор за компании што продаваат на кредит, на оваа вредност треба да се додаде и вредноста на периодот на ненаплатени продажби.

8. Период на плаќања на обврски спрема добавувачите – и овој показател ја оценува ликвидноста и ефикасноста на друштвото. Тој се пресметува:

$$\text{Период на плаќања на обврски} = \frac{\text{Обврски спрема добавувачи}}{\text{Трошоци за набавка}} * 365$$

Трошоците за набавка најчесто не се обелоденуваат во финансиските извештаи, па затоа се зема трошокот на продажба како најсоодветна вредност. Со споредба на показателот низ годините може да се види дали истиот се зголемува или намалува. Неговото зголемување значи дека друштвото се соочува со недостаток на долгорочно финансирање или неефикасно управува со своите тековни средства, што резултира со намалување на неговата ликвидност.

9. Обрт на вкупните средства – обртот на вкупните средства ја рефлектира способноста на друштвото да ги користи своите средства за да генерира продажби и е важен индикатор за оперативната ефикасност. Неговата пресметка се врши на следниот начин:

$$\text{Обрт на вкупни средства} = \frac{\text{Нето продажби}}{\text{Просечни вкупни средства}}$$

Друштво со висок обрт на вкупни средства може да работи со помалку средства, отколку некој помалку ефикасен конкурент, и за тоа му се потребни помалку кредити и капитал. Резултатот треба да е повисок обрт за неговите сопственици или акционери.²⁷ За надворешните аналитичари овој показател е важен бидејќи можат да споредат кое друштво има објавено најефикасна употреба на средствата споредено со заработувачките. Интерно, обртот на вкупните средства се користи како основа за детална истрага за тоа кои средства се непродуктивни.

4.5. Коефициенти на акционерскиот капитал

Овие коефициенти, со друго име наречени и показатели на пазарната вредност на друштвото, се користат од страна на инвеститорите при вложувањето на ограничените парични средства. Со нивна помош може да се оцени вредноста и квалитетот на вложувањата на друштвото. Постојат повеќе показатели и тоа:

²⁷ Accounting Tools, accounting CPE courses and books; Total Asset Turnover Ratio; Преземено на 20.03.2019; <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-the-total-asset-turnover-ratio.html?rq=total%20assets%20turnover>

1. Заработувачката по акција се пресметува кога ќе се стават во однос нето добивката остварена во текот на годината и бројот на емитираните обични акции кои се во оптек целиот период или дел од него.

$$\text{Нето добивка по акција} = \frac{\text{Нето добивка}}{\text{Број на емитирани обични акции}}$$

Заработувачката по акција укажува на тоа колкав дел од добивката може да се распредели на акционерите во вид на дивиденда, а кој дел да се акумулира, што зависи од висината на остварената добивка и политиката на распределба. Бројот на акции во формулата всушност е бројот на емитирани и продадени акции кои се наоѓаат во рацете на сопствениците и тука не се земаат трезорските акции кои не се во промет туку друштвото ги откупило за да ги поништи и дополнително да ги емитира. Овој показател ја мери успешноста во работењето и е многу важен индикатор во инвестиционата анализа на потенцијалните инвеститори.

2. Коефициент цена – заработувачка по акција е значаен индикатор за идните инвеститори и ако е поголем значи дека акционерите имаат големи очекувања од друштвото. Поголема вредност на коефициентот укажува на иден пораст на нето добивката и влева доверба кај вложувачите.

$$\text{Однос на пазарна цена и заработувачка по акција} = \frac{\text{Пазарна цена на акција}}{\text{Заработувачка по акција}}$$

Често користен износ во именителот е заработувачката по акција предвидена за наредната година. Исто така, често се користат и обелоденетите заработувачки по акција во најблискиот период на известување. Во двата случаи коефициентот е индикатор за идниот раст и ризик поврзан со акциите на друштвото. Од него може да се пресмета пазарната вредност на акцијата, доколку се знае вредноста на показателот и заработувачката по акција. На пример, доколку добивката по акција е 100 парични единици, а коефициентот цена – заработувачка по акција е 5, може да се очекува дека пазарната цена на акциите во иднина ќе се движи околу 500 парични единици.

3. Покриеност на дивидендата по акција - како што беше споменато, распределбата на нето добивката на дивиденди и акумулирана добивка е дел од политиката на распределба која се разликува од друштво до друштво. Па така, друштвото мора да донесе одлуки за тоа како ќе биде финансиран неговиот раст.

Секое друштво има проектиран коефициент на задолженост кој се обидува да го одржува и за да го постигне тоа мора да собере дополнителен капитал преку надворешни извори или преку сопствени капитални извори. Капиталот на сопствениците може да биде зголемен преку емитурање на нови акции или преку задржување на добивката. Доколку друштвото се одлучи за реинвестирање на добивката, колку повеќе средства се пренасочат за оваа намена, толку помалку средства остануваат за да се исплатат дивиденди на акционерите. Секако, ова се однесува само на профитабилни друштва, тие што се соочуваат со потешкотии едноставно нема да исплатат дивиденди воопшто. Затоа, овој показател е важен за инвеститорите, а се пресметува на следниот начин:

$$\text{Покриеност на дивиденда} = \frac{\text{Исплатена дивиденда по акција}}{\text{Заработувачка по акција}}$$

Доколку на пример износот на овој показател е три, тоа значи дека друштвото $\frac{1}{3}$ од добивката ќе исплати како дивиденди, а останатите $\frac{2}{3}$ ќе ги пренасочи во финансирање на сопствениот раст.

4. Принос на дивиденда - Овој показател го покажува тековниот принос кој го остваруваат акционерите, во процент во однос на пазарната вредност на акциите. Тој е значаен за инвеститорите кои преферираат стабилни дивиденди во однос на зголемување на капиталната добивка, односно пораст на цените на акциите. Формулата за негово пресметување е следнава:

$$\text{Принос на дивиденда} = \frac{\text{Дивиденда по акција}}{\text{Пазарна цена по акција}} * 100$$

Со анализа на овој коефициент инвеститорите добиваат информации за тоа дали акциите на друштвото се наменети за генерирање на финансиски средства кои ќе се поделат како дивиденди (Income stocks) или за финансирање на растот (Growth stocks). Иако акционерите не ги добиваат задржаните добивки, фактот дека дел од нето добивката е задржан, а потоа инвестиран во средства што генерираат приход, укажува на тоа дека идните заработувачки од дивиденда и по акција ќе се зголемуваат. Ова дополнително треба да ја зголеми пазарната вредност на вложувањата во акции.

4.6. Значењето на споредбените показатели во деловното работење

Покрај споменатите показатели постојат и други индикатори за работењето на друштвата. Се поставува прашањето која е нивната важност и колку тие придонесуваат за да се подобрат перформансите на друштвото на подолг рок или да се појават нови инвеститори заинтеренсирани да вложат во него. Како што беше споменато, постојат внатрешни и надворешни заинтеренсирани страни кои ги анализираат финансиските извештаи за да донесат конкретни одлуки. Внатрешните заинтеренсирани страни директно се вклучени во водењето на друштвото и од нивните одлуки зависи неговата иднина. Надворешните заинтеренсирани страни индиректно можат да влијаат на перформансите на друштвото во иднина. И за интерните (менаџери, сопственици, ревизори, консултанти) и за екстерните (акционери, кредитори, добавувачи, купувачи, државата) корисници, сите видови на анализа, а особено рачно анализата, е од голема важност.

Во продолжение подетално е анализирано значењето на одделните групи на показатели.

- Коефициентите на профитабилноста се важни бидејќи профитот е основен двигател на економијата. Главната цел на менаџментот и сопствениците е максимизација на нивниот профит, што укажува на директна заинтеренсираност за овие показатели. Исто така, тие имаат големо влијание при донесувањето одлуки од страна на акционерите, добавувачите и доверителите кои се заинтеренсирани за профитот на друштвото, како можност за плаќање на обврските. Притоа, од коефициентите на профитабилност може да се добие информација за тоа колку ефикасно се користат капиталот и средствата на друштвото, колкав процент од приходот е профит, дали друштвото го остварува максималниот можен профит и слично.
- Коефициентите на долгот и задолженоста ни даваат информација за солвентноста на друштвото, односно за долгорочната способност на друштвото да ги плаќа своите обврски. Колку позадолжено е друштвото, толку повеќе средства треба да одделат во иднина за покривање на

долговите. Ова е особено важно за интерните корисници кои се заинтересирани за успешноста на друштвото. Колку друштвото должи ги засега и екстерните корисници, кои сакаат потврда за тоа дали друштвото може да си дозволи зголемување на долгот. Оттука, овие показатели покажуваат дали друштвото има доволно средства за покривање на долговите, дали тие средства се купени со сопствен или позајмен капитал, дали добивката е доволно голема за да се покријат трошоците, посебно оние за камата, дали се генерира доволно готовина и така натаму.

- Коефициентите на ликвидноста имаат големо значење во целокупната анализа на работењето на друштвото. За разлика од солвентноста, ликвидноста покажува колку друштвото е способно да ги подмири своите обврски во краток временски период. Од показателите за ликвидноста менаџерите добиваат информации за тоа дали друштвото има доволно тековни средства за да ги покрие тековните обврски, дали и колку залихи чува, со колкав нето работен капитал располага, за колку време ги наплаќа своите побарувања, односно ги плаќа обврските, додека од показателите за ефикасноста се добиваат информации за тоа колку друштвото ефикасно ги користи своите средства. Сите овие информации допринесуваат за донесување правилни одлуки за подобрување на работењето на друштвото. Од друга страна, доверителите и акционерите се заинтересирани за тоа дали друштвото ќе може навремено да ги исплати тековните обврски, истовремено чувајќи дел од добивките за покривање на нетековните обврски.
- Коефициентите на акционерските вложувања се од особена важност за екстерните корисници, односно акционерите. Но, ова не значи дека интерните корисници не се заинтересирани бидејќи тие всушност работат за да постигнат добри резултати. Така, овие показатели укажуваат на тоа колку друштвото заработува и дали останува дел од добивката којшто може да се реинвестира. Врз основа на овие информации одговорните лица во друштвото одлучуваат дали и колку дивиденди ќе се исплатат и дали и како ќе се финансира растот на друштвото. Пред да се одлучат дали ќе

инвестираат во купување акции од соодветно друштво, акционерите ги истражуваат резултатите од оваа анализа и врз таа основа донесуваат одлуки кои се важни за нивната иднина.

Иако различни, показателите од ратио анализата даваат приказ за целокупното работење на друштвото. Тие може меѓусебно да се споредуваат и тоа помеѓу различни периоди за исто друштво или исти периоди за различни друштва во истата дејност. Понекогаш, поради недостаток на информации, добиените коефициенти се споредуваат со просекот за таа гранка што сепак придонесува заинтересираните страни да донесат исправни одлуки, особено менаџментот, којшто се грижи за тоа друштвото да опстане, да работи ефикасно и да генерира високи заработувачки.

5. КОНТРОЛА НА ДЕЛОВНОТО РАБОТЕЊЕ

Искуствата покажуваат дека секоја работа, доколку не е контролирана, може да премине во неефикасна или криминална, со прикажување на лажни резултати. Ова важи и за работењето на трговските друштва, бидејќи желбата за поголем профит може да доведе до непочитување на законските прописи.

Постои голема поврзаност меѓу поимите анализа, контрола и ревизија поради тоа што со сите три методи се врши испитување на деловното работење на друштвата, но постои и разлика која произлегува од нивните карактеристики и помага во нивно разграничување. Постојат случаи кога овие поими тешко можат да се разграничат и при погрешно испитување се појавуваат лоши крајни резултати кои не придонесуваат за донесување на подобри одлуки, туку иницираат заблуда. Анализата, особено рачна анализата беше детално објаснета во претходните излагања од трудот, а понатаму ќе бидат разработени контролата и ревизијата со цел да се увиди и нивното значење.

5.1. Поим и видови контрола

Контролата претставува важен процес во различни подрачја од човековата активност, а посебно за работењето на друштвата. Таа се поврзува со поимите проверка, преглед на документи, надгледување и слично и иако не е производна работа која создава нови вредности во друштвата, контролата индиректно придонесува за поуспешно водење на бизнисот.

Во денешни услови на пазарна економија секое друштво треба да има целосен и добар преглед на работата, за да има увид каде настанале пречки во работата и да преземе навремени мерки за нивно отстранување. Според тоа, контролата претставува функција на менаџментот и се однесува на опсервација, супервизија и евалуација на функционирањето на друштвата, со што воспоставува комплексна врска меѓу менаџментот, економското предвидување, планирањето и организацијата. Како и анализата, и контролата претставува основа за донесување на одлуки кои ќе влијаат на остварување на претходно дефинираните цели во друштвото. Со нејзина помош се откриваат грешките,

намерни или ненамерни, и таа не дозволува некој процес да се одвива, доколку тоа е спротивно од утврдените правила.

Контролата е важна за друштвото бидејќи таа како мултидимензионална функција ги опфаќа сите делови од работењето и влијае на зачувување на капиталот, проверка на објективноста и точноста на информациите, зголемување на оперативната ефикасност и усогласеноста на активностите со менаџерските политики и цели. Оттука произлегува дека главната цел на контролата е всушност да ги информира носителите на одлуки или заинтересираните лица за дејствувањето на друштвото, со што тие би донеле адекватни одлуки и би овозможиле подобар резултат.

Гледано од различни аспекти постојат повеќе поделби на контролата, но најопшта е поделбата на интерна и екстерна контрола.

5.1.1. Интерна контрола

Интерната контрола се спроведува од овластени лица во друштвото кои што извршуваат активности со цел проверка на работењето на друштвото. Тие контролираат дали финансиското и материјалното работење се исправни, дали обемот и квалитетот на производството се според планираното, дали средствата се користат ефикасно и ефективно, дали управните и работодавните органи донесуваат правилни одлуки²⁸ и слично. Интерната контрола е интегрирана во организацијата на друштвото за да може навреме да ги утврди отстапките и да преземе мерки за нивно отстранување, доколку има овластување директно, доколку нема индиректно преку информирање на претпоставените. Таа мора да се спроведува постојано бидејќи кога работат повеќе време заедно, луѓето може да прават отстапки во работењето, што може да доведе до неорганизираност и несоодветни постапки. Затоа, ниту една нова активност не треба да се преземе пред да се изврши контрола од соодветен вработен.

Целите на интерната контрола се следните:

²⁸ Станоевски, С. (1998); „Контрола и ревизија“; Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ – Скопје; Економски факултет, Скопје, 1998; стр. 30.

- отстранување на грешките и злоупотребите, како на сметководствено, така и на техничко, административно и комерцијално поле;
- рационално управување со друштвото - се спроведува преку прирачници, описи на работните места, периодични извештаи за управувањето и слично со цел рационално користење на средствата;
- заштита на имотот - значи друштвото да се однесува како добар домаќин со средствата што му се доверени;
- обезбедување на искреност и доверливост на информациите преку спроведување на информациона систем;
- зголемување на продуктивноста преку инкорпорирање на системите на контрола на управување во системот на интерна контрола;
- обезбедување на примена на инструкции од управата - овозможува инструкциите да бидат јасни и разбирливи и да се упатат кон најсоодветните и најстручните личности за понатаму да се контролира нивната примена.

→ Постојат повеќе видови на интерна контрола како самостојна и независна активност во друштвото.²⁹ Најчеста поделба во областа на контролата и ревизијата на работењето е поделбата на сметководствена и управувачка контрола.

1. Сметководствена контрола

Сметководството со своите делови книговодство, анализа и контрола, самото по себе претставува контролен механизам, но од друга гледна точка тоа е предмет над кој најмногу се врши контрола. Сметководствената контрола ја спроведуваат вработени од сметководствениот сектор како дел од нивните работни обврски и таа подразбира одредени организациони методи, мерки и постапки воведени во друштвото со нормативни акти заради спречување на девијантни ситуации во работата.

²⁹ A Medium Corporation; Internal Audit: The types of internal audits; Преземено на 20.07.2019 година; <https://medium.com/@cshikati/internal-audit-the-types-of-internal-audits-5eaf6ca43981>

2. Управувачка контрола

Управувачка контрола е контрола над сите други активности од деловното работење, освен сметководството и нејзина цел е да обезбеди ефикасност и ефективност во работењето. Таа е многу важна и треба да се знае кои делови ги контролира за да не се појават проблеми во работењето.

→ Според субјектите кои ја вршат контролата може да биде:

1. Контрола извршувана од страна на управата, раководството и директорот на друштвото

Овој тип на контрола го вршат управните и раководните органи кои следат дали нивните одлуки правилно се спроведуваат, како и директорот кој претставува врска помеѓу управата и другите оддели и се грижи за отстранување на неправилностите и правилно работење на контролните служби.

2. Контрола извршувана од страна на раководителите на одделните сектори

Овој тип на контрола го вршат лидерите врз вработените во својот оддел и тоа директно преку следење на работата, разговори со соработниците, оценки за извршените задачи и слично.

3. Контрола извршувана од страна на самите работници меѓу себе

Овој тип на контрола го вршат самите работници кои се контролираат меѓу себе за тоа дали средствата за работа се користат правилно и дали производите го имаат бараниот квалитет и квантитет.

4. Контрола извршувана од страна на посебен сектор за интерна контрола

Оваа контрола ја вршат лица кои ја имаат само таа задача и целта на нивното работно место е да ги утврдат неправилностите, а не да ги анализираат причините за нивно настанување.

5. Контрола извршувана од страна на работниците врз себе

Овој тип на контрола или автоконтрола е многу важен бидејќи самите поединци си ја контролираат својата работа со што се намалуваат неправилностите уште на стартот и се зголемува продуктивноста и рентабилноста на друштвото поради поголема свест кај работниците во поглед на трошоците, квалитетот и квантитетот.

6. Контрола извршувана од страна на технички средства

Оваа контрола се нарекува механичка контрола и нејзиното значење се гледа во тоа што човекот нема никаква улога во контролирањето и резултатите се непристрасни.

→ Според подрачјата кои се контролираат контролата може да биде:

1. Техничка контрола која се врши над технолошкиот процес во поглед на квалитетот, продуктивноста и отпадоците.
2. Економско-финансиска контрола која се врши над приходите, расходите, платата и средствата.
3. Извршна контрола која се врши над деловните функции и сите аспекти на трошоците

→ Контролата според објектот што се контролира се јавува како:

1. Директна или непосредна контрола

Оваа контрола се прави директно на предметот на контрола и таа има техничка природа. Во производствените друштва со повеќе сектори во работниот процес секој сектор врши квалитативна и квантитативна контрола на добиените полупроизводи.

2. Индиректна или посредна контрола

Оваа контрола се прави индиректно на деловните промени и има нумеричка природа. Таа се базира на документи и информации во кои резултатите од работењето се искажани во нумеричка вредност.

→ Според времето на настаните контролата може да биде:

1. Претходна контрола - се врши пред да се реализираат одредени настани за да се увиди дали се исполнети сите услови за реализирање на истите.
2. Тековна контрола - се врши во исто време со деловните промени со цел навремено отстранување на грешките и таа не мора да биде базирана на документација.
3. Дополнителна контрола - се врши по завршување на деловната промена и таа служи за откривање на евентуални грешки и пропусти во полза на идните одлуки.

→ Поделбата на контролата според времето на извршување е на:

1. Тековна контрола - се спроведува за време на извршување на самата работа, односно врз сите процеси во производството и придонесува за намалување на трошоците и зголемување на квалитетот, па затоа мора да биде непрекината.
2. Перманентна контрола - се спроведува нецелосно секој ден, но до крајот на годината мора да биде целосна, а ја вршат самите работници.
3. Периодична контрола - се спроведува врз тековната и перманентната контрола, но исто така ги контролира и администрацијата и сметководството.
4. Ненадејна или вонредна контрола - се спроведува кога ќе се појави потреба за истата од страна на највисоки контролни органи и е многу важна за правилна оценка на работењето.

→ Контролата според интензитетот може да биде:

1. Формална контрола - ја испитува усогласеноста на документите, процесите и залихите со законските прописи и некои договори, спогодби и интерни акти.
2. Материјална контрола - ја испитува точноста на информациите содржани во документите со проверка на фактичката состојба.

5.1.2. Екстерна контрола

Екстерната контрола се спроведува од лица надвор од друштвото и нејзини органи се инспекцијата и ревизијата. Овој тип на контрола се врши врз база на документи и не може да ги покрие сите деловни процеси. Но, таа се нарекува „контрола на контролата“ бидејќи таа ја испитува и интерната контрола и тоа го прави пообјективно. Негативна страна на екстерната ревизија е што таа е дополнителна, по завршување на деловниот процес и не може да делува превентивно. Носители на оваа функција во Република Северна Македонија се: Управата за јавни приходи, судовите, министерствата и банките преку своите овластени лица и таа е законски регулирана. Основната цел на екстерната контрола е да испита дали работењето на бизнисите е според важечките закони.

За контрола на ефикасноста на работењето како составен дел од екстерната контрола се ангажираат овластени ревизори надвор од друштвото.

5.2. Принципи и начела на контролата

За да се спроведе контрола која во својот извештај ќе обезбеди вистинска слика за работењето на друштвото, треба да се води точна и непристрасна сметководствена и оперативна евиденција. Како што сметководителите и другите вработени во друштвото се водат по одредени начела за да го исполнат ова, така и контролорите се раководат по одредени правила за организирање на контролата. Во продолжение ќе бидат објаснети поголем дел од принципите на контролата:³⁰

- ❖ *принцип на документираност* се состои во тоа дека сите деловни промени треба да бидат документирани во времето на настанување, а тоа се однесува за сите оддели во друштвото, па и контролата;
- ❖ *принцип на континуитет* значи дека контролата треба да се врши постојано, особено во производството, но не и во администрацијата каде се врши повремено;
- ❖ *принцип на службена тајна* гледано од една страна упатува на тоа дека органите кои ја вршат контролата не смеат на никој да ги соопштуваат резултатите од контролата, освен на оној што е надлежен да ги прима, додека од друга страна тие не смеат на никој да ги кажат информациите до кои дошле, а претставуваат деловна тајна на друштвото;
- ❖ *принцип на навременост* значи дека контролната функција треба да ја надгледува и својата работа и да се настојува за што помал временски период да се соберат квалитетни информации;
- ❖ *принцип на вистинитост* се однесува на тоа дека контролните органи треба да даваат вистински информации за контролираните настани и за причините кои имале влијание врз нив со цел донесување на правилни одлуки во друштвото;

³⁰ HubPages; Principles of Controlling; Преземено на 21.07.2019 година;
<https://hubpages.com/business/Principles-of-Controlling>

- ❖ *принцип на истовременост* упатува на тоа дека во друштва со повеќе деловни единици, касите со готовина или магацините се контролираат во исто време за да се спречат малверзации;
- ❖ *принцип на рационалност* значи дека обемот на информациите и трошоците за нивно прибирање може да се зголемуваат сè додека тоа позитивно влијае врз развојот на друштвото;
- ❖ *принцип на ненадејност* се применува за да се изврши ненајавена контрола со што се спречува прикривање на неправилностите;
- ❖ *принцип на законитост* помага во утврдувањето дали друштвото во своето работење се придржува на законските прописи и интерните акти и одлуки;
- ❖ *принцип на меѓусебна контрола* значи дека извршителите на различни или исти задачи во друштвото треба да се контролираат меѓусебе;
- ❖ *принцип на самокритичко оценување* укажува на тоа дека контролните органи треба сите информации да ги проверуваат самостојно и критички и сами да одлучат дали утврдените факти се важни;
- ❖ *принцип на системски приод* бара да бидат контролирани сите организациони делови на друштвото со цел да се најде причината за нарушувањето на работењето на друштвото како систем;
- ❖ *принцип на перманентност* е формиран со цел да се спроведува перманентна контрола за да се донесуваат ефикасни одлуки врз база на реални информации од минатото;
- ❖ *принцип на соработка* се однесува на случаи кога контролорот почнува со испитување и доколку не постои сомнеж за сторено кривично дело при што тој соработува со работниците за утврдување на вистинската состојба и
- ❖ *принцип на одделување на оперативата и евиденцијата* укажува на тоа дека едно исто лице не може и да ја врши работата и да ја евидентира истата бидејќи би се нарушило значењето што евиденцијата го има како дел од контролата.

5.3. Сметководството како контролен систем во претпријатието

Како што беше споменато, сметководството претставува контролен механизам во друштвото. Со сметководствената контрола се утврдува дали податоците што се обработуваат и извештаите што се изготвуваат се целосни и сигурни. Интерната сметководствена контрола се базира на неколку начела кои го диктираат текот на истата, а тоа е дека деловните промени прво треба да се иницираат, а потоа да се случат и евидентираат доколку ги почитуваат законските и општите акти. Додека се реализираат, деловните промени треба да се контролираат за да се увиди дали има девијантни појави или грешки и истите да се отстранат за да се избегнат материјални последици. Доколку има негативни појави, треба да се спречи истите да влијаат врз финансиските извештаи во смисла на нивната вистинитост и реалност, како и врз интегритетот на деловните средства.

За да се обезбеди функционална сметководствена контрола треба да се посвети големо внимание на вработените лица во друштвото и нивната работа. Во таа смисла, вработените кои извршуваат работа од големо значење за ефикасноста на друштвото треба да имаат прецизно определени овластувања и одговорности. Од друга страна, не смее да се дозволи едно лице да располага со средствата и да ја врши евиденцијата на средствата. Директно поврзано со контролата е што треба да се расчленат определени постапки на вработените што контролираат за да се избегне неконтролирање на некои значајни промени.

Сметководствените контроли се делат на два дела: основни контроли и контроли над основните контроли.³¹ Основните сметководствени контроли ги контролираат деловните промени и тие се составен дел од сметководствената функција. Постојат три вида основни контроли:

1. *Контрола на важноста и точноста на податоците* се врши со проверка на тоа дали деловната промена е поткрепена со валидни докази и дали таа е одобрена од овластени лица. Оваа контрола се спроведува пред настанување на промената, додека настанува и периодично додека се

³¹ WallStreetMojo; Accounting Controls; Преземено на 22.07.2019;
<https://www.wallstreetmojo.com/accounting-controls/>

случува промената. Нејзина цел е да се спречи настанување на некоја деловна промена без одобрение или докази или пак доколку истата е настаната да се прекине.

2. *Контрола на целосност на обработката на податоците* покажува дали сите деловни промени се евидентирани во книговодствениот систем преку хронологија на броеви со кои се нумерираат документите, преку контрола на необработените податоци, преку контролни зборови на група документи и слични активности. Целта на оваа контрола е да увиди дали деловните промени се опфатени целосно преку погоре наведените мерки и доколку не се опфатени, да спречи понатамошни грешки и пропусти во документите.
3. *Контрола со повторување на сметководствено-контролни постапки* се врши во одредени околности со цел да се утврди дали резултатот од контролата на некоја деловна промена спроведена од одредено лице е идентичен со резултатот од делумна или целосна контрола на истата деловна промена од страна на друго лице. Всушност, со оваа контрола се докажува точноста или неточноста на претходните контроли.

Бидејќи во одредени ситуации основните сметководствени контроли не функционираат, се јавува потребата од контроли над функционирањето на основните сметководствени контроли. Контролите над функционирањето на основните сметководствени контроли се воведуваат со цел контролирање на самите сметководствени контроли и истите може да се поделат во три групи:

1. *Контроли на разграничување на должностите подразбираат* дека деловните промени не треба да се одвиваат само преку еден извршител од нивниот почеток до крајот. Оваа контрола подразбира поделба на одговорностите за книговодство, депозити, известувања и ревизија. Колку повеќе должностите се одвоени, толку се помали можностите поединичен вработен да изврши измамнички дела. Ова е важно бидејќи оневозможува прикривање на грешки и истовремено се намалува ризикот за девијантни појави. Кај малите бизниси со само неколку вработени во сметководствениот оддел, поделба на одговорностите помеѓу двајца или

повеќе вработени или барање критичните задачи да бидат прегледани од соработниците може да ја има истата цел.

2. *Контроли на материјални одговорности и забранет пристап на неовластени лица* подразбираат правила во друштвото според кои треба јасно да се разграничат одговорностите на вработените кои имаат пристап до средствата или се вклучени во деловните промени. Од друга страна, треба да се спречи пристап на неовластени лица во евиденциите за да се избегнат злоупотреби од нивна страна. Ова подразбира контролирање на пристапот до различни делови на сметководствениот систем преку лозинки, блокирања и електронски шифри. Истовремено оваа контрола обезбедува начин за ревизија на користењето на системот за да се идентификуваат изворите на грешки и несогласувања. Цврстото следење на пристапот може да обезбеди одвраќање на обидите за лажен пристап.
3. *Надзорни контроли* подразбираат надзор и контрола над деловните промени и во практиката се среќаваат во два вида: вградени контроли – кога во работните задачи на определени вработени во сметководството е вклучена и таа да спроведуваат надзор и непосредни контроли – кога вработени од раководството или други вработени на висока позиција спроведуваат периодични контроли врз значајни промени за да се осигураат во нивната точност.

Контролната функција би била целосна и ефективна, доколку покрај контролите, се следат и други основни процедури на сметководствената контрола.³²

- 1) *Физичка контрола на средствата* вклучува рачно броење на готовината и други физички средства следени во сметководствениот систем како залихи, материјали и алатки. Физичкото броење може да открие добро скриени несогласувања во салдото на сметките со заобиколување на електронските записи во целост. Броење на готовината може да се врши секојдневно, па

³² Chron; What Are The Seven Internal Control Procedures in Accounting?; Преземено на 24.07.2019 година;
<https://smallbusiness.chron.com/seven-internal-control-procedures-accounting-76070.html>

дури и неколку пати во денот, додека броењето на залихите се прави годишно или квартално.

- 2) *Стандардизирана финансиска документација* бара стандардизирање на документите кои се користат за финансиски трансакции како што се фактури, интерни налози, испратници и приемници, извештаи за патни трошоци и слично. Ова помага да се одржи конзистентност во водењето на евиденцијата со текот на времето и може да го олесни прегледот на минатите записи кога се бара изворот на несовпаѓање во системот. Недостатокот на стандардизација може да предизвика одредени ставки да бидат занемарени или погрешно толкувани во таков преглед.
- 3) Можат да бидат изработени *дневни или неделни повремени балансирања* поради употреба на системот на двојно книговодство. Овој систем додава веродостојност бидејќи обезбедува книгите секогаш да бидат балансирани, но и покрај тоа сè уште е можно грешките да го извадат од баланс во било кое време. Изготвувањето на дневни или неделни биланси обезбедува редовен увид во состојбата овозможувајќи разликите да се откријат и испитаат навремено.
- 4) *Периодичните усогласувања во сметководствените системи* обезбедуваат сигурност дека салдото во сметководствениот систем одговара со салдото на сметките што ги поседуваат други субјекти, банките, добавувачите или купувачите. Со повремените усогласувања може да се откријат грешки или несогласувања во сопствениот систем или во системот на другите субјекти.
- 5) *Барања за одобрување од повисок орган* подразбираат одредени менаџери да овластат одредени видови на трансакции. Ова дава дополнителен слој на одговорност кон сметководствената евиденција преку обезбедување дека трансакциите се видени, анализирани и одобрени од соодветни органи. Барање на одобрение за големи плаќања и трошоци може да спречи бескрупулозните вработени да прават големи измамнички трансакции со средствата на друштвото.

5.4. Контрола на сметководствената функција

Како и другите функции во друштвото и сметководствената функција подлежи на контрола. Можат да се контролираат нејзини различни делови, но една од најважните е дел од ревизорската контрола, односно тоа е ревизијата на финансиските извештаи. Заинтересираните страни имаат поголема доверба во друштвото кај кое вистинитоста на податоците содржани во финансиските извештаи е поткрепена со позитивен ревизорски извештај. Меѓутоа, позитивниот извештај не значи дека во целокупната евиденција или сметководствените извештаи не постои ни една грешка, туку дека со постапките што ги има преземено и доказите што ги има прибрано ревизорот во согласност со ревизорските стандарди дава позитивно мислење за вистинитоста на финансиските извештаи, односно дека тие веродостојно ја прикажуваат финансиската состојба и резултатите на друштвото и се во согласност со сметководствените стандарди.

Финансиските извештаи се составуваат со цел заинтересираните страни да добијат слика за работењето на друштвото, особено сопствениците, па затоа тие се одлучуваат да направат трошок и да платат стручно лице – ревизор кој ќе ги испита истите. Ист е случајот и доколку се тежнее да се привлечат нови инвеститори или да се уверат доверителите и кредиторите. Тука станува збор за комерцијална или независна ревизија. Но, доколку државата не е сигурна дека друштвото прикажува точни резултати со цел затајување данок, таа преку своите органи може да спроведе ревизија. Оваа ревизија се вика државна или финансиска ревизија. Некои поголеми друштва, а особено акционерските имаат задолжителна ревизија која е пропишана во нивните акти, а во одредени земји таа е законски пропишана.

5.4.1. Фази на ревизијата

Во продолжение следи кратко објаснување на фазите на ревизијата.³³

I. Прва фаза – Планирање на ревизијата

1. Потврда од ревизорот дека е погоден за вршење на ревизијата

³³ wikiHow; How to Audit; Преземено на 23.07.2019
<https://www.wikihow.com/Audit>

Ревизорот треба да е сигурен дека ќе биде апсолутно објективен во неговата проценка. Затоа се бара тој да биде потполно независен од друштвото и да нема врска со него надвор од ревизијата. Ревизорот не треба да има никаков финансиски интерес во друштвото, да не работи во другите капацитети на друштвото и да ротира често за време на ревизијата.

2. Проценка на обемот на ревизијата

Ревизорот треба да го анализира друштвото и да го процени обемот на работа. Ова вклучува проценка за тоа колку членови на тимот треба да работат на ревизијата и колку време ќе трае. Покрај тоа, таа вклучува проценка на било какви посебни или интензивни истражувања што можат да се направат при ревизијата. Ова може да му помогне на ревизорот да формира тим доколку е потребно, а на друштвото да ја увиди временската рамка на процесот.

3. Идентификување на потенцијални грешки

Пред почетокот на ревизијата ревизорот треба да го искористи своето досегашно искуство и знаење за конкретната индустриска гранка за да се обиде да предвиди области каде компанијата може да има погрешни финансиски информации. Ова бара длабински познавања и за компанијата и за нејзиното тековно опкружување. Очигледно, ова е многу субјективна проценка па ревизорот ќе треба да се потпира врз неа.

4. Подготовка на стратегија за ревизијата

Откако ќе се направат прелиминарни проценки, треба да се креира план за извршување на ревизијата. Ревизорот треба да ги утврди сите различни активности што треба да се преземат, вклучувајќи и области кои смета дека се од најголем интерес. Доколку се работи за ревизорски тим, задачите може да се поделат и да се создаде временска рамка за тоа кога секоја акција треба да се заврши. Овој рок може да се промени при извршување на ревизијата како одговор на нови информации.

II. Втора фаза – Спроведување на ревизијата

1. Давање на информации однапред

Ревизорот треба на организацијата која е предмет на ревизија да ѝ даде доволно време за да ја подготви потребната документација. Исто така, треба да

се утврди временскиот период за кој ќе се врши ревизијата (на пример претходната фискална година) и списокот на документи што треба да ги подготват за преглед, а кои вклучуваат изводи од банки, извештаи од трансакциски сметки, регистар на книги, откажани чекови, листа на трансакции кои се книжени во главната книга, вклучувајќи ги приходите и расходите, сметките и фактурите за сите трошоци, депозитите, годишниот буџет и месечните извештаи од благајната.

2. Проверка дали сите излезни документи биле правилно потпишани и прокнижени на точни сметки

Ревизорот треба да ги провери активностите поврзани со излезните документи. На пример, може да има две сметки за обврски, една за материјали и една за канцелариски материјали и лесно може да дојде до погрешно книжење.

3. Проверка дали сите уплати се правилно прокнижени

Ревизорот треба да се осигура дека сите уплати се внесени на точните сметки и на точно место во главната книга. Всушност, ова се сметки на побарувања, но понатаму тие може да бидат поделени во специфични побарувања во зависност од комплексноста на организацијата. На пример, приходите од продажба на производи ќе бидат внесени на сметката за побарувања, додека издадените дивиденди ќе се внесат на сметката за задржани приходи.

III. Трета фаза – Ревизија на финансиски извештаи

1. Преглед на финансиските извештаи

Ревизорот треба да ги прегледа билансот на состојба и билансот на успех за временскиот период кој се ревидира. Тој треба да се осигура дека сите трансакции се правилно внесени и прокнижени во главната книга. Треба да забележи било какви необични приливи или одливи и да се осигура дека се соодветно прокнижени. Исто така, треба да се провери дали сите овие сметки биле усогласувани месечно. Необичен прилив може да биде оној чијшто износ е многу голем или е примен од бизнис лоциран во странство. Невообичаени одливи би биле, доколку значителни суми на средства одат на едно лице или друштво во текот на подолг временски период.

Усогласувањето значи споредување на два различни извештаи или документација. На пример, готовината и инвестициите се споредуваат со изводите на банките и брокерските фирми. Дополнително, сметките за обврски и побарувања треба да се споредат со влезните и излезните фактури. Во однос на залихите, доволен е физички попис еднаш годишно за да се потврди дека информациите во главната книга се точни. При усогласувањето, ревизорот не треба да ја гледа секоја поединечна трансакција. Земањето на статистички примерок од вкупниот број трансакции, односно анализирање на мал број трансакции и примена на процентот на грешка врз целиот сет, може да даде задоволителни резултати во пократок временски период.

2. Проверка за почитување на законските и општоприфатените барања

Ревизорот треба да се осигура дека се почитуваат сите законски, професионални и општоприфатени барања и стандарди. На пример, треба да се посвети внимание на тоа дали обрасците за поврат на данок на додадена вредност и данокот од добивка се правилно пресметани и пополнети.

3. Преглед на сите извештаи за готовина

Ревизорот треба да се осигура дека тоа што е известно е прокнижено и дека збирите од извештаите се поклопуваат со главните книги. Исто така, треба да се провери и дали е подготвен и пополнет извештај за парични текови.

IV. Комплетирање на ревизијата и давање препораки

1. Комплетирање на извештајот за готовината

Ревизорот треба да го направи овој преглед кој претставува резиме на целата финансиска активност за ревидираниот период, најчесто една година, и тој вклучува:

- состојба на готовина на почетокот на периодот;
- сите примања во периодот;
- сите плаќања во периодот и
- состојбата на готовина на крајот на периодот.

2. Предлози за подобрувања во интерната контрола

Ревизорот треба да биде сигурен дека ги забележал сите несоодветности и доколку се побара од него треба да ја процени работата на друштвото во однос на

неговиот буџет или други мерила. На пример, може да се предложи двајца вработени да ги потпишуваат фактурите или доколку се забележи дека одредени документи се уништуваат на крајот на годината, да се даде упатство колку време треба да се чуваат, особено за даночни цели и истите да се оригинали, а не копии. Исто така, може да се укаже и на временскиот период за чување на електронската пошта, кој најчесто е 7 години.

3. Подготовка на ревизорско мислење

Како заклучок на ревизијата, ревизорот мора да подготви ревизорско мислење. Овој документ потврдува дали финансиските информации обезбедени од друштвото се или не се без грешка и правилно е известно за нив според меѓународните сметководствени стандарди. Дали финансиските извештаи ги исполнуваат овие критериуми е независна проценка на ревизорот. Доколку се формално и материјално точни, ревизорот дава чисто позитивно мислење. Доколку не се, се дава модифицирано мислење. Модифицираното мислење се дава и доколку од која било причина ревизорот не бил во можност да направи комплетна ревизија.

4. Предавање на потпишан ревизорски извештај

Ова претставува извештај дека ревизорот ја извршил ревизијата и открил дека книгите се точни или има проблем. Доколку се откриени било какви проблеми, како на пример дека недостасуваат одредени сметки или фактури, без добиено образложение за тоа или има математички грешки, треба да се посочат во извештајот. Исто така, корисно е и доколку се вклучи било каква информација која ревизорот смета дека е соодветна за да помогне во решавање на тие проблеми или спречување на нивната појава во следниот ревизорски период.

5.4.2. Ревизија на финансиските извештаи

Ревизијата на финансиските извештаи започнува со проверка на нивната исправност во формална и материјална смисла.³⁴ При проверка на формалната исправност ревизорот ја испитува самата форма на финансиските извештаи,

³⁴ Ацески, Б. и Трајкоски, Б. (2004); „Интерна и екстерна ревизија“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ - Битола, 2004; стр. 413.

односно дали тие се изработени согласно сметководствените принципи и стандарди, дали кршат некои законски прописи, дали правилно се завршени сите постапки од сметководствената евиденција, дали се усогласени залихите и дали е запазен рокот за нивно изготвување. Проверката на материјалната исправност ја испитува материјалната точност на ставките во финансиските извештаи, односно се утврдува како се добиени крајните суми на: залихите (преку проверка на книжењата и постапките за попис, недовршеното производство, отпадоците, испитување на некои од залихите и слично), побарувањата од купувачите (преку проверка на некои побарувања, а особено спорните побарувања), обврските спрема добавувачите (преку проверка на некои обврски, особено сомнителните), амортизацијата (преку проверка на користената амортизационата стапка, проценките и ревалоризациите) и слично. Материјалната исправност се проверува преку испитување на ставките во билансот на состојба и билансот на успех. Притоа, при проверка на некои позиции од билансот на состојба се утврдува и делумна точност на некои позиции во билансот на успех. Затоа во практиката повеќе се посветува внимание на трансакциите што доведуваат до промена на приходите и расходите отколку на испитувањата на активата и пасивата бидејќи тоа придонесува за откривање на грешки и пропусти.

Според тоа колку се сигурни интерните контроли зависи колку ревизорски постапки ќе спроведе ревизорот за да обезбеди сигурно мислење за финансиските извештаи. Притоа, како што беше споменато, треба да се направи план од постапки кои би се спровеле и да се напише јасно кои ставки од извештаите ќе се испитуваат и која е целта на тоа испитување.

Билансот на состојба е првиот финансиски извештај што се испитува и при скратени постапки, кога се смета дека интерната контрола е сигурна, се ревидираат следниве ставки:

- **Паричните средства** се хетерогени и треба да се испитаат сите конта на кои се книжени. Целта на оваа ревизија е да увиди дали ставките во билансот на состојба се точно искажани и доколку се, дали со нив се управувало правилно во текот на ревидираниот период. Притоа паричните средства се испитуваат од три аспекти: законски – се оценува дали со паричните средства е управувано според

законските прописи, економски – се оценува дали паричните средства се ефикасно користени и управувачки – се оценува дали нивното користење е според интерните одлуки и акти. Скратените испитувања на паричните средства опфаќаат: испитување на општата заштитеност од поплава, пожари или кражби, споредување на реалната состојба со таа во деловните книги преку проверка на документацијата, касовиот извештај, уплатите и исплатите, проверка на овластените лица и слично. Тука, најголемо значење има доколку се открие дека одредени плаќања се извршени без правна основа, доколку се давани или примани аванси без договори или доколку инвестициите се плаќале од обртни средства, што е и целта на оваа ревизија.

- **Хартиите од вредност** се испитуваат со споредување на нивната реална состојба со таа во книговодствената евиденција. Притоа се посветува внимание и на документацијата за нивно примање и издавање. Главните проверки се однесуваат на тоа дали бројките во билансот на состојба се вистинити, дали има ненаплатени хартии од вредност или некои кои се платени наредниот период и на крај дали има сомнителни трансакции.

- **Побарувањата од купувачите и другите побарувања** се ревидираат со проверка на нивната евиденција на соодветните конта и крајниот резултат што е пренесен во билансот на состојба. Притоа се посветува внимание на тоа дали има и како се третира спорните побарувања, дали има сомнителни побарувања, дали сите побарувања се прокнижени, и дали има фиктивни побарувања, како и дали кредитните и дебитните салда повремено се балансираат. Исто така, многу е важно да се утврди дали овие побарувања се одобрени од овластените лица, колкави се шансите за наплата на истите и дали овластените лица преземаат некакви мерки за наплата.

- Ревизија на **залиха на сировини и залиха на готови производи** се изведува со проширени постапки за контрола бидејќи износот на оваа ставка многу влијае врз состојбата и успехот на друштвото. Тоа се одвива така што се проверува фактичката состојба на залихите со состојбите во евиденцијата и билансот на состојба, дали истите се проценети според законските прописи, дали правилно се управува со нив, која е оправданоста за нивно чување и дали

постојат отстапувања од нормалниот обем. Оваа ревизија посветува големо внимание и на испитување на документацијата помеѓу производството и магацините и на тоа дали магацините се сигурни.

- **Постојаните средства** се проверуваат на тој начин што се оценува дали фактичката и книговодствената состојба се исти, дали салдото е точно пренесено во билансот на состојба, дали ревалоризацијата е вршена според законските прописи, дали истите се во сопственост на друштвото или на некој друг субјект, како се опишуваат и како се формира нивната исправена вредност. Притоа, големо внимание се посветува и на инвестициите во тек кај кои се испитува инвестициската програма, кои се роковите, колку средства се обезбедени, дали има пречекорувања и сомнителни трансакции и дали придонесуваат за загуби на друштвото.

- **Обврските спрема добавувачите и другите краткорочни обврски** се ревидираат со следните постапки: се утврдува дали фактичката состојба е иста со таа во евиденцијата и билансот на состојба, дали контата се билансирани или пребивани, дали се усогласуваат салдата со добавувачите, дали има книжни одобренија, дали се книжени според правилна документација, како се третирали обврските спрема странските друштва и слично.

- Целта на ревизијата на **даноците** се состои во тоа да се увиди дали е точна евиденцијата и соодветните салда, дали се точно прикажани залихите, дали има промени во даночните стапки и дали истите правилно применуваат, како се утврдени даночните обврски и слично

- **Трајните извори на средства (капиталот)** се ревидира на тој начин што се проверува точноста на книжењата и билансирањето, дали зголемувањето или намалувањето на капиталот е според законските и интерните акти и дали е економски оправдано и слично.

- Ревизијата на **долгорочните кредити** има за задача да ја утврди точноста на искажаните кредити, да ја испита нивната намена и користење, да ја провери поврзаната документација и редовноста на отплатата.

- **Резервите** се контролираат со утврдување дали фактичката и искажаната состојба се поклопуваат, дали зголемувањата и намалувањата се според

законските и интерните акти, дали точно се пренесени износите од претходните години и слично.

Билансот на успех исто така подложи на ревизија и доколку друштвото нема сложено производство се ревидираат следните ставки:

- Ревизијата на **материјалните трошоци** започнува со проучување на важните економски индикатори како и со споредба на вредностите со планските и тие од претходниот период. Притоа ревизорот и тука се служи со ретроградниот метод и прави увид во документацијата која била основа за формирање на трошоците. Многу е битно да се посвети внимание на трошоците со поголем износ и да се провери дали постојат фиктивни трошоци.

- **Приходите** се ревидираат на тој начин што се прегледува документацијата за да се утврди дали тие се настанати законски и дали точно се пренесени во билансот на успех. Повеќе внимание се посветува на приходите кои настанале по друг основ, а не по основ на продажба за да се видат економските индикатори за настанување.

- **Добивката** може да се контролира за две работи, нејзиното утврдување и распоредување. Притоа се гледа дали таа е математички точно пресметана и дали се почитуваат законските прописи. Од друга страна, се прегледува документацијата во книговодството за да се утврди дали распределбата на добивката е направена според некои договори, спогодби, законски и нормативни акти.

- Ревизијата на **загубата** има за задача да докаже дали искажаниот резултат е реален и поради кои причини е дојдено до таков резултат. Понатаму, ревизорот треба да испита дали доколку загубата е покриена тоа е направено според законските прописи и со реални средства или се направени исправки.

5.4.3. Ревизорски извештај

Последниот чекор при спроведување на ревизијата е изготвување на ревизорски извештај. Овој извештај го земаат во обзир заинтересираните страни при донесувањето на важни одлуки. Тој се изготвува од ревизорот со јасно писмено мислење за точноста и објективноста на финансиските извештаи во

целост. За да се напише и толкува полесно, е направена стандардизирана форма на ревизорскиот извештај и таа содржи:

1. *Наслов* – тука се пишува насловот на документот, односно „независен ревизорски извештај“.
2. *Назив и адреса на клиентот* – тука се пишуваат податоците за друштвото чишто финансиски извештаи се предмет на ревизија.
3. *Воведен пасус* – тука се објаснува кои извештаи се ревидираат, за кој пресметковен период се работи и се нагласува дека извештаите се одговорност на менаџментот, а ревизорот само треба да изрази мислење за нив.
4. *Пасус за делокруг* – тука ревизорот изјавува дека работел по меѓународните ревизорски стандарди, дека ревизијата е спроведена за да се види дали во финансиските извештаи има материјални погрешни прикажувања, дека спровел испитување и тестирање на доказите, дека финансиските извештаи се изработени во согласност со меѓународните сметководствени стандарди, дека се добро презентирани и дека ревизијата овозможува креирање на ревизорско мислење.
5. *Пасус со мислење* – овде ревизорот го искажува своето мислење за финансиските извештаи, односно дали тие даваат вистински и објективен приказ или дали ги претставуваат од сите материјално значајни аспекти состојбата и успехот на друштвото, дали се изготвени според меѓународните сметководствени стандарди и законските прописи. Мислењето може да биде во една од следниве форми: позитивно (безусловно) мислење кога финансиските извештаи се објективни и точни во секоја погореспомената смисла, мислење со резерва кога ревизорот не може да собере доволно докази за одредена активност и само за тоа не може да изрази позитивно мислење, негативно мислење кога финансиските извештаи не се објективни и точни од сите аспекти и воздржано мислење кога ревизорот не може да собере доволно информации или докази за да даде мислење за финансиските извештаи.

6. *Потпис на ревизорот* – овде се потпишуваат ревизорите рачно или се става отпечатен потпис и одговорноста ја сноси ревизорската фирма.
7. *Датум на извештајот* – се пишува датумот кога е изготвен извештајот и тоа мора да биде откако е завршена ревизијата целосно.
8. *Адреса на ревизорот* – овде најчесто се запишува само градот во кој се наоѓа канцеларијата на ревизорот/ите.

5.5. Интерна ревизија во функција на интерната контрола на претпријатието

Интерната, за разлика од екстерната ревизија, се врши внатре во друштвото и ревизорот е негов вработен. Менаџментот, преку интерната ревизија го испитува работењето за да биде посигурен во неговата точност, ефикасност и ефективност во сите сфери.³⁵ Значењето на интерната ревизија е големо бидејќи таа придонесува за подобрување на сметководствените и оперативните системи со цел поголемо придржување кон политиките на друштвото, намалување на измамите, грешките и пропустите, зголемување на ефикасноста и почитување на законските и интерните акти.

За да се обезбеди независна и успешна интерна ревизија треба да се почитуваат стандардите за извршување на ревизијата, а тоа се:

1. Планирање на постапката за ревизија и надгледување на младите соработници;
2. Прочување и проценка на системот на интерна контрола и
3. Собирање и прегледување на веродостојните докази или едноставно набљудување и анкетирање.

Целта на стандардот за прочување на постојните интерни контроли е обезбедување на поголема сигурност на резултатите од проверките. Така, ревизорите го следат и анализираат работењето на интерните контролори, даваат забелешки и насоки за подобро работење и обезбедуваат подлога за донесување на правилни одлуки. Ревизијата на останатите функции во друштвото, освен

³⁵ Николовски, П. (2007); „Интерна и екстерна ревизија“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ - Битола, 2009; стр. 77.

сметководството што беше разработено во претходните излагања, му дава на менаџментот информации за слабостите во работните процеси и системите и пружа шанса истите да бидат откриени и отстранети.

6. ЗАКОНСКА И ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА ВО ОБЛАСТА НА СМЕТКОВОДСТВОТО И РЕВИЗИЈАТА

Сметководството и ревизијата, иако се различни како поими, многу тесно се поврзани меѓусебе. Всушност, без сметководството како една од главните функции во работењето на претпријатијата, не би постоела ревизија, односно контрола на истата. Сметководителите и ревизорите кои играат важна улога во спроведување на законите од овие области, преку своите искуства допринесуваат за создавање и подобрување на професионалната регулатива преку телата на кои тие се членови.

6.1. Законска регулатива во Република Северна Македонија во областа на сметководството

Обезбедувањето на потребниот кредибилитет за финансиските извештаи значи сигурност за заинтересираните корисници на информациите, врз основа на коишто ќе ја акцептираат стварноста и со сигурност ќе ги користат при донесувањето на деловните одлуки. Законските прописи од областа на сметководството се појдовна нормативна основа за сметководственото известување во Република Северна Македонија. Тоа, исто така, се регулира и со прифатените меѓународни сметководствени стандарди како национални, како и со други правни акти.³⁶

Како резултат на овие констатации, во Република Северна Македонија се пропишани голем број законски решенија кои се однесуваат на обврската за подготовка и презентирање на податоците - информациите во финансиските извештаи што се однесуваат на работењето на деловните субјекти. Во продолжение детално се разработени позначајните законски решенија.

Вршењето на сметководствените работи во Република Северна Македонија е регулирано со Законот за вршење на сметководствени работи. **Законот за вршење на сметководствени работи** е објавен во „Службен весник на РСМ“,

³⁶ Талеска, С. (2010); „Финансиско сметководство“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ - Битола, Економски факултет - Прилеп; стр. 23.

број 95/12.³⁷ Досега се направени три измени на Законот и истите се објавени во „Службен весник на РСМ“ број 102/13, број 188/13 и број 27/14. Со овој закон се уредуваат условите на вршење на сметководствени работи, субјектите кои вршат сметководствени работи, условите за стекнување со статус сметководител и овластен сметководител, организацијата и работењето на Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија, како и други прашања кои се однесуваат на вршењето на сметководствени работи.

Во Законот се дадени дефиниции за одредени поими кои се разработени во него и кои се важни за негово спроведување. Јас ќе се задржам само на неколку кои се значајни за понатамошна разработка на трудот.

- *Сметководствени работи* се дефинираат како прибирање и обработка на податоци врз основа сметководствени документи, подготовка и водење на трговски/деловни книги и составување на годишна сметка и/или финансиски извештаи во согласност со закон. Всушност, во оваа дефиниција е објаснето сè што е содржано во разработката на првиот дел од трудот;
- Под *Обврзник за водење сметководство* се подразбира физичко или правно лице кое има обврска да води трговски/деловни книги и да составува и презентира годишна сметка и/или финансиски извештаи во согласност со закон;
- *Сметководител/Овластен сметководител* е физичко лице кое има уверение за сметководител/овластен сметководител од Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија и кое е регистрирано во Регистарот на сметководители согласно со овој закон;
- *Стручен испит* е испит кој се спроведува заради оценување на потребното стручно знаење за стекнување со статус на сметководител, односно овластен сметководител. Пред донесувањето на актуелниот Закон, сметководителите не беа обврзани за полагање на испитот за да можат да

³⁷ Службен весник на Република Северна Македонија (2012); број 95 година LXVIII, 26 јули 2012, стр. 80-90; Преземено на 28.01.2015 година, <http://www.slvesnik.com.mk/Issues/0CE2E9EF52A893448D87AB4F2E2D3EE3.pdf>

вршат сметководствени работи, што придонесе за големо незадоволство во нивните редови;

- *Дисциплинска повреда* настанува при непостапување или постапување спротивно на одредбите од овој закон, законите со кои се регулира водењето на сметководството, Кодексот на етика на професионални сметководители на IFAC и актите на Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија;
- Во делот за професионалната регулатива разработен е *Институтот на сметководствени и овластени сметководители на Република Северна Македонија* кој е дефиниран како професионално здружение на сметководители и овластени сметководители основано согласно со овој закон;
- Под *Континуирано професионално усовршување* се подразбира постојано стручно усовршување со цел за надградување на теоретските и практичните знаења и вештини заради професионално и ефикасно вршење на сметководствените работи; и така натаму.

Во член 20 од Законот за вршење на сметководствени работи, исто така е дефинирано дека обврзникот за водење на сметководство, според своите потреби, за вршење на сметководствените работи може да вработи сметководител и/или овластен сметководител или да ангажира трговец поединец – сметководител, трговец поединец – овластен сметководител или друштво за вршење на сметководствени работи со склучување на договор за вршење на сметководствени работи. Во Законот е содржано и едно од главните начела и принципи на сметководителите, според кое сметководителот е должен да ја чува тајноста на класифицираните информации кои ги дознал во текот на работата во согласност со Законот за класифицирани податоци, како и да ги штити личните податоци согласно со Законот за заштита на личните податоци.

Контрола на работењето на вршителот на сметководствените работи, трговецот поединец – сметководител, трговецот поединец – овластен сметководител и друштвото за вршење на сметководствени работи врши Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република

Северна Македонија и таа опфаќа проверка на усогласеноста на работењето со одредбите на овој закон и законските и подзаконските прописи и проверка на усогласеноста на нивното работење со актите на Институтот за исполнување на барањата на Кодексот на етика за професионалните сметководители на IFAC. Надзор над спроведувањето на одредбите од овој закон врши Министерството за финансии.

Глобалната рамка за водење на сметководствена евиденција ја утврдува **Правилникот за водење сметководство** кој е објавен во „Службен весник на РСМ“, број 159/09, а во којшто се остава простор и слобода на деловните субјекти да можат да креираат и подготвуваат евиденција според своите сопствени потреби, односно според коишто ќе можат да дават веродостојни информации за донесувањето деловни одлуки. Субјектот, реалните податоци за следењето на самиот процес на работење ги обезбедува од деловните единици, а тие податоци ќе придонесат и ќе им овозможат на управителите на субјектот подобро аргументирање на деловните одлуки. Според Правилникот, одредбите од **Законот за трговски друштва** со коишто е утврдено и уредено водењето сметководство, се однесуваат на:

- сите правни лица кои имаат седиште во Република Северна Македонија,
- сите физички лица на коишто дејноста што ја вршат е утврдена според Законот за единствена класификација на дејностите,
- сите деловни субјекти и единици во странство, како и претставништва во коишто субјектот вложил капитал.

Субјектот води сметководство, составува и поднесува сметководствени искази во согласност со овој закон и прифатените сметководствени принципи, сметководствено прифатената практика и изградените сметководствени стандарди со цел вистинито и чесно да ја прикаже состојбата на средствата, обврските, капиталот и резултатите од работењето. Субјектот, преку сметководството, обезбедува податоци за работењето и резултатите од работењето, неопходни за управување во организациските делови, на начин и обем утврден со интерен општ акт.

Објавен во „Службен весник на РСМ“, број 95/05, а изменет во „Службен весник на РСМ“, број 25/07 и 7/08, **Законот за хартии од вредност** го регулира работењето со хартии од вредност во Република Северна Македонија и претставува основен правен акт. Акционерските друштва коишто имаат посебни обврски за известување, имаат обврска да изготват и да поднесат тримесечни, полугодишни и годишни финансиски извештаи што се усогласени со усвоените меѓународни стандарди за финансиско известување и кои се во согласност со Законот за хартии од вредност. Она акционерско друштво со посебни обврски за известување, што извршило јавна понуда на хартии од вредност или котира на берзата, или пак во основната главница поседува 1.000.000 евра во денарска противвредност, или има повеќе од 100 акционери, всушност, е акционерско друштво коешто е во согласност со Законот за хартии од вредност.³⁸

Останати законски прописи во областа на сметководството се: Правилник за начинот за вршење на попис на средствата и обврските и усогласување на сметководствената со фактичката состојба утврдена со пописот, Правилник за начинот на ревалоризација, Уредба за начинот на пресметување на амортизацијата, односно отписот на вредноста на нематеријалните и материјалните средства и за номеклатурата на средствата за амортизација и годишните амортизациони стапки, Правилник за формата и содржината на годишната сметка итн. Субјектите кои не се придржуваат кон спроведувањето на овие прописи во работењето, се обврзани да платат глоба во износ различен во зависност од прекршокот кој е направен.

6.2. Законска регулатива во Република Северна Македонија во областа на ревизијата

Начинот на вршење на ревизија во Република Северна Македонија е регулиран со Законот за ревизија³⁹, објавен во „Службен весник на РСМ“ број

³⁸ Службен весник на Република Северна Македонија (2005); број 95 година LXI, 7 ноември 2005, стр. 1-42; Преземено на 11.11.2015 година.

<http://www.slvvesnik.com.mk/Issues/8D4DD1498FDC074F99A769F312F412E9.pdf>

³⁹ Рафајловски консалтинг и ревизија; Е-прописи, Сметководство и ревизија, ревизија, Закон за ревизија; Преземено на 15.02.2015 година.

158/10, а изменет во „Службен весник на РСМ“ број 135/11, број 50/12, број 188/13 и број 43/14 и Законот за државна ревизија, објавен во „Службен весник на РСМ“ број 66/10, а изменет во „Службен весник на РСМ“ број 145/10, број 12/14 и број 43/14. Накратко ќе го објаснам вториот закон, за потоа да се задржам на Законот за ревизија кој е поважен за разработка на трудот.

Законот за државна ревизија ги уредува условите и начинот на вршење на државната ревизија, како и организацијата и надлежностите на Државниот завод за ревизија. Поважни поими кои се дефинирани со овој закон се: јавни приходи и други приливи, јавни расходи и други одливи, буџетски корисници, економичност, ефикасност, ефективност, ревизија на усогласеност, ревизија на успешност, финансиска ревизија, ризик, материјалност, препораки итн. Државната ревизија ја спроведува Државниот завод за ревизија кој претставува државен орган на Република Северна Македонија и има својство на правно лице. Со седиште во Скопје, Државниот завод за ревизија е независен во своето работење и со него раководи главен државен ревизор. Државниот завод за ревизија изготвува годишен извештај за извршените ревизии и за работата на Заводот.

Со **Законот за ревизија** се уредуваат условите за вршење на ревизија во правните лица кои вршат дејност на територијата на Република Северна Македонија. Со ревизијата се опфатени субјектите што имаат обврска, според Законот или, пак, по свое барање да спроведат ревизија на своите финансиски извештаи и сметководствените искази. Информациите за квалитетот на работењето, организирањето на деловните функции, начинот на донесувањето деловни одлуки, функционирањето на информацискиот систем, како и за некои други битни прашања што се однесуваат на работењето се во доменот на ревизијата.

Во законот е дадено значењето на одделни поими важни за ревизијата:

- *Ревизија* претставува независно испитување на финансиските извештаи и на финансиските информации, со цел да се даде мислење за нивната

вистинитост, непристрасност и усогласеност со рамката за финансиско известување;

- *Законска ревизија* е задолжително испитување на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија;
- *Договорна ревизија* е незадолжително испитување на финансиските извештаи врз основа на договор, а во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија;
- *Овластен ревизор* е ревизор кој поседува лиценца за вршење на ревизорски работи;
- *Доверливи информации* се информации кои се класифицирани со степен на тајност и не се достапни на јавноста;
- *Дисциплинска постапка* претставува постапка за утврдување на одговорност на ревизорот за повреда на овој закон, актите кои произлегуваат од него и Кодексот на етика;
- Во делот на професионалната регулатива ќе биде разработен *Институтот за овластени ревизори на Република Северна Македонија* кој претставува професионално коморско здружение на овластените ревизори.

Во вториот дел од Законот, односно почнувајќи од членот 6 па натака е објаснето формирањето на Советот за унапредување и надзор на ревизијата и неговите надлежности.⁴⁰ Советот е основан од Владата на Република Северна Македонија како самостојно и независно регулаторно тело со седиште во Скопје. Ова правно лице е овластено за донесување на подзаконските акти од оваа област. Предмет на надзор од страна на Советот се Институтот за овластени ревизори на Република Северна Македонија, сите друштва за ревизија и овластените ревизори – трговски поединци. Советот има многу надлежности меѓу кои и: донесување Статут на Советот, донесување Тарифник за издавање на лиценци за вршење ревизорски работи, следење на примена на одредбите од

⁴⁰ Службен весник на Република Северна Македонија (2010); број 158 година LXVI, 9 декември 2010, стр. 66-74; Преземено на 16.02.2015 година;
<http://www.slvesnik.com.mk/Issues/DE3D29844FE253479C453BE18D8CFF87.pdf>

Законот и прописите за кои предлага измени и дополнувања, склучување меморандуми за соработка со институции за јавен надзор од други земји и слично.

Освен сметководството, со **Законот за трговски друштва** се уредува и ревизијата. Во Република Северна Македонија, од 08.05.2004 година, стапи во сила новиот Закон за трговски друштва во којшто, покрај другите одредби, ревизијата доби исто значење како и во останатите современи економии. Ревизијата на финансиските извештаи претставува единствен начин за контролирање при состојбата на одвојувањето на сопственоста на друштвата, како и при управувањето со друштвата, и тоа како резултат на зголеменото движење на капиталот што ги надминува националните граници. Причина за зголемената вредност на финансиските извештаи е ревизијата, што им дава сигурност на потенцијалните инвеститори, банките и останатите корисници на финансиски извештаи. Во согласност со Законот, во Република Северна Македонија ревизија може да врши домашно или странско правно лице – ревизор, но под услов да биде регистрирано за да може да ја извршува таа дејност. Ревизијата на друштвата со ограничена одговорност се врши на последните финансиски извештаи, и тоа кога ќе побараат оние содружници чии влогови од основната главница сочинуваат 1/10. Истата може да биде одбиена од друштвото и во тој случај надлежниот суд го задолжува друштвото. Доколку со ревизијата се потврди исправноста на финансиските извештаи, односно на годишната сметка, тогаш барателите на ревизијата треба да ги надоместат направените трошоци за ревизија. Облигаторната обврска за трговските друштва да водат сметководствена евиденција и да поднесуваат годишна сметка ја наметнува самиот Закон за трговски друштва, при што, во зависност од големината на деловниот субјект, обврската за поднесување на финансиски извештаи се однесува на препораката тие да бидат изготвени според меѓународните стандарди за финансиско известување и да бидат ревидирани.

Други прописи со кои се регулира вршењето на работи на ревизија се: Правилник за начинот на вршење на државна ревизија, Правилник за ревизорски стандарди за државната ревизија, Одлука за основање на Совет за унапредување и надзор на ревизијата, разни програми и слично.

6.3. Професионална регулатива во Република Северна Македонија во областа на сметководството и ревизијата

Професионалната регулатива, исто како и законската има голема важност во правилно водење на сметководството и ревизијата. Сметководителите и ревизорите професионално се здружуваат со цел разгледување на постојната регулатива, нејзино изменување, како и дополнување на истата.

Сојуз на сметководители на Република Северна Македонија

Сојузот на сметководители на Република Северна Македонија – Скопје претставува здружение регистрирано согласно со Законот за здруженија и фондации и е правен следбеник на Здружението на книговодители на Северна Македонија формирано во 1956 година. Сојузот е невладина, непрофитна и независна организација, која ја обединува сметководствената професија во Република Северна Македонија.⁴¹ Унапредувањето на сметководствената професија во Република Северна Македонија и активно вклучување во реформите на сметководството и финансиското известување претставува општа цел на Сојузот. Тој делува во повеќе сектори меѓу кои: бизнис секторот, сектор на финансиски услуги, непрофитен сектор, професионална едукација, меѓународна соработка, соработка со образовни и научни институции и други.

Една од поважните цели на Сојузот е да го штити професионалниот интерес на членовите и да го следи развојот и примената како и професионалното однесување на членовите во согласност со принципите на професионалната етика. Развојот и грижата за стручно оспособување на сметководствената и финансиската структура исто така претставува важна цел на Сојузот. За да ги постигне поставените цели, Сојузот организира курсеви, советувања, симпозиуми, семинари и други стручни научни средби за усовршување на знаењето на членството. Сојузот соработува со научни и стручни организации и институции во земјата за унапредување и развој на сметководствената професија. Дел од професионалните активности на Сојузот, покрај организирање на стручни средби,

⁴¹ Сојуз на сметководители на Република Северна Македонија (2015); За нас, Профил на Сојузот на сметководители на Република Северна Македонија; Преземено на 01.12.2015 година; <http://www.sojuznasmetkovoditeli.mk/AboutUs.html>

е да основа и да издава стручни списанија и публикации од областа на сметководството.

Сојузот на сметководители на Република Северна Македонија функционира со здружување преку делегати делегирани од членовите на општинските здруженија на Северна Македонија и има значајна улога во решавање на стручни проблеми, како и во пренос на научната теорија од областа на сметководството и финансиите во пракса.

Во 1998 година, Сојузот стана асоцијативна членка на Меѓународната федерација на сметководители – IFAC. Сојузот добива овластување да го користи авторското право на меѓународните сметководствени стандарди, со потпишувањето на „Договор за дозвола“ со Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди – IASC. Овластувањето произлегува од сите земји членки на сите јазици.

Меѓународна федерација на сметководители – МФС (IFAC)

Меѓународната федерација на сметководители е основана во 1977 година и претставува глобална организација за сметководствената професија. Нејзината визија е глобалната сметководствена професија да биде признаена како лидер во развојот на силни и одржливи организации, финансиски пазари и економии. Мисијата на IFAC е да му служи на јавниот интерес преку:

- придонес за развој на стандарди и насоки со висок квалитет и олеснување на нивното донесување и спроведување,
- придонес во развој на силни професионални сметководствени организации, фирми и практики со висок квалитет,
- промовирање на вредноста на професионалните сметководители на светско ниво,
- расправи за прашања од јавен интерес.

Вредности на Федерацијата се интегритет, стручност и транспарентност⁴² и тие претставуваат водечки принципи кои таа како организација се стреми да ги

⁴² IFAC, International Federation of Accountants (2015); About IFAC, Strategic plan for 2013-2016 - Leading the way; стр. 9; Преземено на 01.12.2015 година;
<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Strategic-Plan-2013-2016.pdf>

илустрира преку Советот, Одборот, независните одбори за донесување стандарди, комитетите, волонтерите и персоналот.

МСФ придонесува за развој на високо квалитетни меѓународни стандарди преку заеднички аранжмани од страна на приватниот и јавниот сектор кои работат во интерес на јавноста. Овие аранжмани ја препознаваат потребата за легитимитет, независност, транспарентност, ефикасност и одговорност во поставувањето на стандарди. Тие, исто така, се свесни за потребата да се создаде соодветна мотивација за ефикасно спроведување на стандардите од страна на сите професионални сметководители во сите сектори. Преку ова, МСФ се залага за одржување на довербата во квалитетот на меѓународните сметководствени стандарди за ревизија, гаранцијата и контролата на квалитет, етиката, сметководството во јавниот сектор и образованието и во поврзаните аранжмани за поставување стандарди. Донесените меѓународните стандарди треба да бидат одржливи и приспособени за примена од страна на сите професионални сметководители во сите сектори. МСФ обезбедува универзално применливи меѓународни практични насоки и други аутпути преку споделување или комбинирање и синтеза на материјали во области со стратешко и меѓународно значење.

Меѓународни сметководствени стандарди

Значајна карактеристика на современиот свет претставува сè поизразената глобализација на работењето. Покрај бројните суштински предизвици, глобализацијата како за креаторите на економската политика, така и за самите сметководители, претставува голем предизвик. Тоа е така бидејќи брзиот процес на светската глобализација на бизнисот како императив наметнува и брз процес на светската хармонизација на сметководството. Овој процес на светска хармонизација се заснова на барањата на финансиското известување од различни земји, што значи во целиот свет да има и да се применуваат исти стандарди – меѓународни сметководствени стандарди, со што би се здобиле со статус на општоприфатени сметководствени стандарди. Со нивната примена во практиката на финансиското известување се придонесува за постојано подобрување на квалитетот на информациското опслужување на меѓународните

пазари на капитал, а со тоа се овозможува нивна ефикасност, економски раст и просперитет. Економскиот развој ја наметна сериозноста на потребата од усогласување, унифицирање и стандардизација на финансиските извештаи, како на интернационалното стопанство, така и на стопанството во Република Северна Македонија. Унифицираноста, стандардираноста и компаративноста на финансиското известување ќе се обезбеди доколку финансиските извештаи бидат изготвени и ревидирани во согласност со барањата на меѓународните сметководствени стандарди.

Со прифаќањето на меѓународните сметководствени стандарди, во Република Северна Македонија се вовеле примена на професионална регулатива во сметководствената проблематика, што доведе и до осовременување на сметководствениот систем. Тоа упатува на фактот дека со воведување на меѓународните сметководствени стандарди и нивната примена во финансиското известување на деловните субјекти се постигнуваат многубројни позитивни ефекти. На пример, изготвените финансиски извештаи од одделна земја ќе може да се користат и во деловните субјекти од друга земја. Меѓународните сметководствени стандарди даваат можност за постигнување на висок квалитет во изготвувањето на финансиските извештаи и полесно и побрзо согледување на големината на капиталот и финансискиот резултат на деловните субјекти, а изготвувањето на ваквите финансиски извештаи е утврдено според меѓународните правила и принципи.

Постапката за водење меѓународен бизнис во услови на нееднакви национални сметководствени методи и нееднакви национални регулативи е многу тешка и сложена. Тоа е така затоа што нееднаквите сметководствени системи имаат големо влијание врз начинот на подготовка на веродостојните информации. Голем напредок на македонскиот сметководствен систем во оваа област е забележан по донесувањето на законските прописи за примена на меѓународните сметководствени стандарди, со што се постига и повисок степен на хармонизација. Со прифаќањето на прописите напредокот и придобивките беа неизбежни и непосредни бидејќи се елиминираа недоразбирањата околу финансиските извештаи меѓу нашите компании и странските деловни партнери.

Главен иницијатор и носител за унифицирање на сметководствените стандарди во меѓународни рамки е Европската Унија.

Меѓународните сметководствени стандарди директно се поврзани со финансиските извештаи, односно тие се однесуваат на содржината, структурата и решенијата што се однесуваат на подготовката и презентацијата на финансиските извештаи. За да се постигне подобро сметководствено дејствување, Меѓународниот комитет за сметководствени стандарди (МКСС) предвидува четириесет подрачја од каде што може да се дејствува. Подрачјата се поделени според своите карактеристики и специфичности, а некои од нив се:

- евидентирање,
- контрола,
- начин на сметководствено презентирање,
- расходи,
- приходи,
- нето финансиски резултат,
- обврски...

Но, за да се добие поголема прегледност, меѓународниот комитет на сметководствени стандарди обезбедил посебен сметководствен стандард за секое подрачје од сметководственото дејствување. Иако се користи иста сметководствена методолошка постапка, при обработка на одделни стандарди сепак се јавуваат разлики бидејќи секој стандард има различна содржина и третира различна проблематика.

Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди има задача постојано да ги согледува разликите што се јавуваат при презентирањето на финансиските извештаи, при што неговата посветеност се однесува на намалувањето на постојните разлики. Токму затоа, корисноста од примената на меѓународните сметководствени стандарди, како во сметководствената практика, така и во финансиското известување е голема и многукратна, затоа што домашните компании можат да ги согледаат и користат искуствата на компаниите од другите национални економии. Строго пропишаните стандарди значат и обврска за пообјективна и пореална слика за видот и големината на средствата,

обврските, капиталот, приходите и расходите остварени од редовното работење на деловниот субјект што директно влијае врз субјектите и нивното работење. Оттука, слободно може да се каже дека е неизбежно да се спроведе процесот на стандардизација бидејќи со него се дава поттик за презентирање објективен финансиски извештај, што се постигнува само со меѓународните сметководствени стандарди.

Но, одделни сметководствени стандарди во определен момент не можат да најдат соодветна примена кај нас. Па така, во финансиските извештаи не треба да се напомне дека тие се усогласени со меѓународните сметководствени стандарди доколку не се усогласени со сите барања на секој важечки стандард и со сите важечки толкувања од страна на Постојаниот комитет за толкувања. Токму од овие причини, странските деловни субјекти, што се заинтересирани за инвестирање кај нас, не можат да се потпрат врз финансиските извештаи и сметководствените деловни книги бидејќи за нив тие се безначајни, затоа што не можат да ги разберат. Затоа тие настојуваат да се изврши длабинска анализа за да ја утврдат вистинската состојба во која се наоѓа определениот деловен субјект.

Институт на овластени ревизори на Република Северна Македонија

На 27.05.2006 година, се одржа основачко собрание на Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија.⁴³ Овластените ревизори се здружуваат во Институтот како професионално коморско здружување заради промовирање на високи професионални стандарди и подобрување на квалитетот на ревизорските услуги. Институтот има статус на правно лице со јавни овластувања кои се утврдени со Законот за ревизија, Статутот на Институтот и други акти. Членови на Институтот се овластени ревизори, друштва за ревизија и овластени ревизори – трговци поединци. Во продолжение ќе набројам некои од надлежностите, задачите и целите на Институтот за овластени ревизори:

- Води регистар на овластени ревизори и регистар на друштва за ревизија и овластени ревизори - трговци поединци;

⁴³ Институт на овластени ревизори на Република Северна Македонија (2016); За институтот; Преземено на 19.01.2016 година;
<http://www.iorm.org.mk/zanas.html>

- Донесува програма за полагање испит за стекнување на звањето овластен ревизор и спроведува испити за стекнување на звањето овластен ревизор;
- Одредува услови, организира и спроведува континуирано професионално образование;
- Ја следи примената на Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) и Кодексот на етика за професионални сметководители на Меѓународната федерација на сметководители (МФС) кај друштвата за ревизија и кај овластените ревизори - трговци поединци;
- Ги преведува и ажурира МСР, Меѓународните сметководствени стандарди (МСС), Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ), Кодексот на етика за професионални сметководители на МФС и Меѓународните стандарди за контрола на квалитет;
- Ја определува висината на членарината за членство во Институтот која обезбедува непречено функционирање на истиот;
- Презема активности определени од министерот за финансии кои се неопходни и соодветни за промовирање на високите професионални стандарди меѓу друштвата за ревизија и овластените ревизори за подобрување на квалитетот на ревизорските услуги што ги нудат;
- Издава билтен;
- Иницира соработка со професионални асоцијации на сметководители и ревизори;
- Организира стручни симпозиуми од областа на сметководството и ревизијата и многу други работи.

На 14 ноември 2013 година, Институтот на овластени ревизори на Република Северна Македонија стекна статус полноправна членка на IFAC.⁴⁴

Меѓународни ревизорски стандарди

Независното и објективното мислење за веродостојноста и вистинитоста на податоците во финансиските извештаи на деловниот субјект корисник на ревизорски услуги претставува ревизија на финансиските извештаи. Со

⁴⁴ Институт на овластени ревизори на Република Македонија; Преземено на 19.01.2016 година; <http://www.iorm.org/>

ревизијата на финансиските извештаи се утврдува дали деловните субјекти ги изготвиле и имплементирале општоприфатените сметководствени стандарди според утврдената рамка за финансиско известување.

Со практично имплементирање на меѓународните ревизорски стандарди, не само што се поттикнува нивниот натамошен развој и подобрување, туку се олеснуваат тековите на инвестираниот капитал (особено во неразвиените и земјите во развој) и креирањето на национални ревизорски стандарди во земјите во развој.⁴⁵ Спроведувањето на ревизијата на финансиските извештаи се врши во согласност со стандардите за ревизија, и тоа врз основа на примерок од одделни позиции, со што корисниците на ревизорските услуги добиваат мислење за финансиските извештаи, односно се убедени дека тие немаат битни материјални грешки и пропусти во голема мера. Откако ќе го оформат своето мислење за финансиските извештаи во целост, ревизорите јавно го објавуваат целосниот извештај за извршената ревизија и го дистрибуираат до корисниците на финансиските извештаи. Првичните сознанија за натамошното планирање и извршување на ревизијата, ревизорите го добиваат од информацискиот систем и системот за интерна контрола кај деловните субјекти кај коишто се спроведува самата ревизија.

Во текот на спроведувањето на ревизијата, ревизорите се соочуваат со определени прашања коишто се тесно поврзани со концептите на ревизијата. Концептите, пак, немаат утврдени критериуми за обемот и квалитетот, па затоа ревизорот често е во дилема дали собраните податоци и материјални докази се доволни за да се даде соодветно ревизорско мислење, односно дали утврдените погрешни презентирања материјално се значајни и дали има неоткриени грешки. При определено ревизорско ангажирање, ревизорот овозможува високо, но не и апсолутно ниво на сигурност дека информацијата, што била предмет на ревизија, е ослободена од значајни неправилности. Тоа се изразува во ревизорскиот извештај како ниво на разумна сигурност.

⁴⁵ Божиновска-Лазаревска, З. (2001); „Ревизија“; Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ - Скопје, Економски факултет - Скопје; стр. 62.

Основната задача и цел на ревизијата е да ги открие грешките, пропустите и измамите што се направени со некоја намера и притоа имаат материјално значење, односно видливо отстапуваат од прикажувањата во финансиските извештаи. Но, при вршењето на својата работа, ревизорите задолжително мора да се придржуваат кон меѓународните ревизорски стандарди кои ги утврдува Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМЦРУ), а кој работи под и е назначен од страна на Меѓународната федерација на сметководители.

Во 2003 година светската економија беше слаба и се појавија скандали во финансиското известување што придонесе за создавање на рамка на сомнеж. Одговорот на Одборот по ова прашање донесе развој на високо квалитетни стандарди за ревизија, развој на рамка за уверување и се стави фокус на стандардите кои го опфаќаат ризикот на ревизијата, одговорности на контролата на квалитет на ниво на претпријатија и ангажмани. Истата година, повеќе од 70 земји наложиле дека или ги усвоиле Меѓународните стандарди за ревизија или забележале дека не постојат значајни разлики помеѓу нивните национални стандарди и меѓународните. Во 2004 година биле издадени 5 нови или ревидирани стандарди, а во 2005 година стандардите се подигнати на повисоко ниво и е зголемена нивната читливост и разбирливост. Во 2006 година продолжуваат измените. Истата година издадени се четири финални преформулирани стандарди, седум ревидирани стандарди издадени како нацрт и три ревидирани стандарди издадени за објавување, додека во 2007 година повеќе од 100 земји изјавиле дека или ги усвоиле Меѓународните стандарди за ревизија или нивните национални стандарди не се значајно разликуваат од меѓународните. Во наредните години ажурирањето продолжува и Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМСРУ), се движи поблиску до завршување на својот Проект за појаснување којшто претставува еден од најважните проекти на ОМСРУ и цели кон подобрување на јасноста и разбирливоста на Меѓународните стандарди за ревизија.

7. СМЕТКОВОДСТВЕНАТА ФУНКЦИЈА ВО ПРЕТПРИЈАТИЕТО „Х“

За друштвото “Х”, кое е предмет на разработка во последниот дел од трудот, може да се каже дека своето работење го врши во областа на конфекционерството. Иако станува збор за различно конфекциско производство од она коешто е застапено на територијата на Република Северна Македонија, според материјалите кои се користат и начинот на производство друштвото спаѓа во оваа стопанска гранка. Главна дејност на друштвото е производство на футроли за мобилни апарати и ранци, но во зависност од слободните капацитети, друштвото прифаќа и нарачки за производство на специфични производи барани од купувачите, а кои можат да се произведат со средствата за работа со кои располага. Исто така, во друштвото има обучени кадри за давање услуги во областа на моделирањето (изработка на шаблони и прототипови) и маркетингот. За користените информации за потребите на овој дел од трудот е добиена согласност од сопственикот и не преставуваат деловна тајна на друштвото, а некои податоци се и модифицирани. Притоа се користени реални документи, правено е реално набљудување на процесите на работа и интервјуирање на вработените, менаџерот и книговодителот. Поради големите шанси при пребарување на интернет со називот на друштвото да се појави трудот како резултат, името на друштвото не е наведено.

7.1. Сметководствената евиденција во друштвото

ДНЕВНИК

| Реден број | Дата | Опис | Конто | Износ | |
|------------|------------|--|-----------------------|--------------------|------------|
| | | | | debit | credit |
| 1. | 02.01.2017 | Алат, погонски и канцелариски инвентар, мебел и транспортни средства Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Набавени алатки по фактура бр.1 | 013 130 220 | 1.313,50 236,50 | 1.550,00 |
| 2. | 02.01.2017 | Обврски за плата и надоместоци од плата Трансакциска сметка | 240 100 | 491.896,00 | 491.896,00 |

| | | | | | |
|-----|------------|--|--------------------------|--------------------------|-----------|
| | | - Исплатени плати за 12/2016 | | | |
| 3. | 02.01.2017 | Влезен ДДВ 18% Трансакциска сметка - Платен ДДВ на увоз за материјали по фактура бр.201158 | 130 100 | 8.857,00 | 8.857,00 |
| 4. | 02.01.2017 | Останати краткорочни обврски Трансакциска сметка - Платено за сметководствени услуги за 12/2016 | 252 100 | 3.000,00 | 3.000,00 |
| 5. | 02.01.2017 | Обврски спрема добавувачи Трансакциска сметка -Платена фактура бр. 24618-250 на печатница | 220 100 | 3.941,00 | 3.941,00 |
| 7. | 02.01.2017 | Аванси за набавка на материјални средства Трансакциска сметка - Платена профактура бр. 10-3/12037 | 017 100 | 1.550,00 | 1.550,00 |
| 8. | 02.01.2017 | Обврски по услуги Трансакциска сметка - Платени фактури бр. 059024, 059025 и 059026 на шпедиција | 219 100 | 3.600,00 | 3.600,00 |
| 9. | 02.01.2017 | Банкарски услуги Трансакциска сметка - Платени провизии на банката за 01/2017 | 446 100 | 534,00 | 534,00 |
| 10. | 03.01.2017 | Трошоци за наем Трансакциска сметка - Платена кирија за деловен простор за 01/2017 | 414 100 | 27.810,00 | 27.810,00 |
| 14. | 04.01.2017 | Побарувања од купувачи Приходи од продажба - Дадени материјали на соработник по фактура бр. 20171001 | 120 743 | 0,00 | 0,00 |
| 16. | 04.01.2017 | Надоместоци за вработени и подароци Влезен ДДВ 18% Влезен ДДВ 5% Благајна - Купени бомбоњери за вработени | 441 130 130 102 | 393,00 13,00 16,00 | 422,00 |
| 21. | 08.01.2017 | Останати краткорочни обврски Трансакциска сметка - Платени сметки за струја и вода за 12/2016 | 259 100 | 1.782,00 | 1.782,00 |
| 23. | 08.01.2017 | Девизна сметка Побарувања од купувачи од | 103 121 | 92.712,00 | 92.712,00 |

| | | | | | |
|-----|------------|---|-------------------|-------------------------|------------|
| | | странство - Наплатен остаток од фактура 20161034 од купувач | | | |
| 24. | 08.01.2017 | Трансакциска сметка Девизна сметка - Откуп на девизи | 100 103 | 92.712,00 | 92.712,00 |
| 25. | 08.01.2017 | Побарувања од купувачи во странство Приходи од продажба на добра и услуги во странство - Издадена фактура бр. 201703 на купувач за услуги | 121 742 | 307.500,00 | 307.500,00 |
| 27. | 09.01.2017 | Надворешни услуги Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Добиена фактура од соработник | 412 130 220 | 107.661,00 19.379,00 | 127.040,00 |
| 7а. | 09.01.2017 | Постројки и опрема Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Добиена фактура за опрема | 012 130 220 | 1.313,56 236,44 | 1.550,00 |
| 7б. | 09.01.2017 | Обврски спрема добавувачи Аванси за набавка на материјални средства - Поништен аванс и фактура | 220 017 | 1.550,00 | 1.550,00 |
| 31. | 10.01.2017 | Зависни трошоци за набавка на материјали Обврски по услуги - Добиена фактура бр. 059746 за транспортни трошоци | 301 219 | 21.525,00 | 21.525,00 |
| 33. | 11.01.2017 | Постројки и опрема Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Набавена машина по фактура бр. 2/17 | 012 130 220 | 52.445,00 9.441,00 | 61.886,00 |
| 34. | 11.01.2017 | Останати трошоци за вработените Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Набавена вода по фактура бр. 1/135 | 422 130 220 | 881,50 158,52 | 1.040,00 |
| 35. | 11.01.2017 | Останати краткорочни обврски Трансакциска сметка | 259 100 | 14.910,00 | 14.910,00 |

| | | | | | |
|-----|------------|---|-------------------|------------------------|------------|
| | | - Платено за превоз на вработени по фактура бр. 51/12 | | | |
| 37. | 11.01.2017 | Обврски спрема осигурителни друштва Трансакциска сметка - Платена втора рата од осигурување | 250 100 | 7.938,00 | 7.938,00 |
| 41. | 11.01.2017 | Девизна сметка Побарувања од купувачи во странство - Наплатена фактура 20171002 на купувач | 103 121 | 584.279,00 | 584.279,00 |
| 42. | 11.01.2017 | Побарувања од купувачи во странство Приходи од продажба - Издадена фактура бр. 20171003 на купувач | 121 742 | 278.041,00 | 278.041,00 |
| 44. | 14.01.2017 | Трансакциска сметка Курсни разлики Девизна сметка - Продадени девизи | 100 475 103 | 583.300,00 979,00 | 584.279,00 |
| 52. | 15.01.2017 | Суровини и материјали на залиха Влезен ДДБ 18% Обврски спрема добавувачи - Набавени материјали | 310 130 220 | 60.697,50 10.925,50 | 71.623,00 |
| 54. | 16.01.2017 | Останати трошоци Благајна - Купени филџани | 449 102 | 140,00 | 140,00 |
| 57. | 16.01.2017 | Краткорочни кредити и заеми во земјата Трансакциска сметка - Платена профактура за материјал | 162 100 | 243.870,00 | 243.870,00 |
| 58. | 17.01.2017 | Даноци кои не зависат од резултатот, членарини и други давачки Останати краткорочни обврски - Добиена фактура за радиодифузна такса | 419 259 | 190,00 | 190,00 |
| 66. | 17.01.2017 | Останати краткорочни обврски Трансакциска сметка - Платена фактура за радиодифузна такса | 259 100 | 190,00 | 190,00 |
| 69. | 17.01.2017 | Останати трошоци Останати краткорочни | 449 259 | 4.342,00 | 4.342,00 |

| | | | | | |
|------|------------|---|-------------------|-------------------------|------------|
| | | обврски - Добиена сметка за струја во деловен простор | | | |
| 57а. | 17.01.2017 | Суровини и материјали на залиха Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Добиена фактура и материјали | 310 130 220 | 206.670,00 37.200,00 | 243.870,00 |
| 57б. | 17.01.2017 | Обврски спрема добавувачи Краткорочни кредити и заеми во земјата - Поништени аванс и обврски | 220 162 | 243.870,00 | 243.870,00 |
| 74. | 21.01.2017 | Трошоци за осигурување Обврски спрема осигурителни друштва - Добиена фактура за осигурување | 445 250 | 5.814,00 | 5.814,00 |
| 82. | 23.01.2017 | Банкарски услуги Трансакциска сметка - Провизија за откуп на девизи | 446 100 | 1.510,00 | 1.510,00 |
| 87. | 24.01.2017 | Останати трошоци Влезен ДДВ 18% Благајна - Купен двостран селотејп | 449 130 102 | 135,59 24,41 | 160,00 |
| 94. | 25.01.2017 | Краткорочни кредити и заеми во странство Девизна сметка - Платен аванс за материјали од добавувач во странство | 163 103 | 219.996,00 | 219.996,00 |
| 105. | 28.01.2019 | Обврски спрема осигурителни друштва Останати приходи (попусти) - Добиено книжно одобрение од осигурителна компанија | 250 769 | 457,00 | 457,00 |
| 111. | 30.01.2017 | Влезен ДДВ 18% Царини и други увозни давачки Трансакциска сметка - Платено ДДВ и царина за увоз на материјали | 130 302 100 | 39.599,00 3.873,00 | 43.472,00 |
| 112. | 30.01.2017 | Вредност по пресметка од добавувачите Обврски спрема добавувачи во странство - Добиена фактура за материјали | 300 221 | 219.996,00 | 219.996,00 |
| 94а | 30.01.2017 | Обврски спрема добавувачи во странство | 221 | 219.996,00 | |

| | | | | | |
|-------|------------|---|-------------------|-----------------------|------------|
| | | Краткорочни кредити и заеми во странство - Поништени аванс и фактура | 163 | | 219.996,00 |
| 125. | 04.02.2017 | Останати услуги Останати краткорочни обврски - Добиена фактура за сметководствени услуги за 01/2017 | 419 259 | 4.500,00 | 4.500,00 |
| 137. | 06.02.2017 | Надоместоци за вработени Останати расходи од работењето (ДДВ 5%) Останати краткорочни обврски - Добиена фактура за такси превоз за 01/2017 | 441 469 259 | 11.950,00 597,00 | 12.547,00 |
| 143. | 07.02.2017 | Комунални услуги Влезен ДДВ 5% Останати обврски - Добиена фактура за вода и ѓубре за 01/2017 | 415 130 259 | 1.464,00 71,00 | 1.535,00 |
| 112а. | 07.02.2017 | Зависни трошоци за набавка на материјали Обврски спрема добавувачи - Добиена фактура бр. 060074 за транспорт на материјали од странство | 301 220 | 21.525,00 | 21.525,00 |
| 158. | 11.02.2017 | Наемнина Влезен ДДВ 18% Обврски врз основа на наем - Добиена фактура за кирија за 02/2017 | 414 130 253 | 21.525,50 3.874,50 | 25.400,00 |
| 159. | 11.02.2017 | Трошоци за енергија Останати расходи од работењето (ДДВ 18%) Останати обврски - Добиена фактура за струја за 01/2017 | 402 469 259 | 27.471,52 4.944,87 | 32.696,00 |
| 167. | 12.02.2017 | Обврски врз основа на наем Трансакциска сметка - Платена фактура за кирија за 02/2017 | 253 100 | 25.400,00 | 25.400,00 |
| 112б. | 18.02.2017 | Останати давачки поврзани со набавката на залихите Влезен ДДВ 18% Обврски спрема | 304 130 220 | 2.300,00 714,00 | 2.714,00 |

| | | | | | |
|-------|------------|---|---------------------------------|------------|---|
| | | добавувачи - Добиена фактура бр. 060449 за увозни шпедиторски услуги | | | |
| 112в. | 18.02.2017 | Пресметка на набавка Вредност по пресметка од добавувачите Царини и други увозни давачки Зависни трошоци за набавка на материјали Останати давачки поврзани со набавката на залихите -Пресметана набавка на материјали | 309 300 302 301 304 | 247.694,00 | 219.996,00 3.873,00 21.525,00 2.300,00 |
| 112г. | 18.02.2017 | Суровини и материјали на залиха Пресметка на набавка - Ставени материјали на залиха | 310 309 | 247.694,00 | 247.694,00 |
| 179. | 18.02.2017 | Девизна сметка Трансакциска сметка - Купени девизи за плаќање | 103 100 | 56.483,00 | 56.483,00 |
| 180. | 18.02.2017 | Обврски спрема добавувачи во странство Девизна сметка - Платена фактура бр. 201157 од добавувач во странство | 221 103 | 56.483,00 | 56.483,00 |
| 181. | 18.02.2017 | Банкарски услуги Трансакциска сметка - Платена провизија за плаќање кон странство | 446 100 | 1.350,00 | 1.350,00 |
| 190. | 19.02.2017 | Благајна Трансакциска сметка - Извадени пари за во каса | 102 100 | 3.000,00 | 3.000,00 |
| 197. | 20.02.2017 | Останати трошоци од работењето Трансакциска сметка - Платено за завршна за 2016 година | 449 100 | 1.005,00 | 1.005,00 |
| 209. | 25.02.2017 | Обврски спрема добавувачи Трансакциска сметка Останати приходи (попусти) - Платена фактура бр. 057962 шпедиторски услуги | 220 100 769 | 18.142,00 | 10.000,00 8.142,00 |
| 212. | 26.02.2017 | Трансакциска сметка Данок на додадена вредност | 100 130 | 212.627,00 | 212.627,00 |

| | | | | | |
|------|------------|--|-------------------|----------------------|------------|
| | | - Вратен ДДВ за четврт квартал од 2016 година | | | |
| 216. | 27.02.2017 | Обврски спрема добавувачи Трансакциска сметка - Платена фактура бр. 060074 за транспортни трошоци | 220 100 | 21.525,00 | 21.525,00 |
| 256. | 08.03.2017 | Трошоци за донации Трансакциска сметка - Донација за 8-ми март на Центар за заштита од семејно насилство | 443 100 | 6.000,00 | 6.000,00 |
| 272. | 12.03.2017 | Краткорочни кредити и заеми во земјата Трансакциска сметка - Платен аванс на обезбедување | 162 100 | 3.540,00 | 3.540,00 |
| 282. | 13.03.2017 | Трансакциска сметка Краткорочни кредити и заеми во земјата - Вратен аванс од обезбедување | 100 162 | 3.540,00 | 3.540,00 |
| 300. | 15.03.2017 | Останати трошоци за вработените Трансакциска сметка - Платено за електронски здравствени картички | 422 100 | 9.750,00 | 9.750,00 |
| 311. | 20.03.2017 | Данок на додадена вредност Трансакциска сметка - Платен ДДВ за увоз | 130 100 | 7.927,00 | 7.927,00 |
| 323. | 27.03.2017 | Услуги за одржување и заштита Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Добиена фактура за проверка на противпожарни апарати | 413 130 220 | 1.080,00 194,00 | 1.274,00 |
| 356. | 04.04.2017 | Девизна сметка Побарувања од купувачи од странство - Наплатена фактура бр. 20171019 | 103 121 | 761.333,10 | 761.333,10 |
| 357. | 04.04.2017 | Трансакциска сметка Курсни разлики Девизна сметка - Продадени девизи | 100 475 103 | 760.467,00 866,10 | 761.333,10 |
| 372. | 08.04.2017 | Девизна сметка Трансакциска сметка - Купени девизи | 103 100 | 69.696,00 | 69.696,00 |
| 373. | 08.04.2017 | Обврски спрема добавувачи во странство Курсни разлики Девизна сметка | 221 475 103 | 69.413,82 282,18 | 69.696,00 |

| | | | | | |
|------|------------|---|-------------------|--------------------|-------------------------|
| | | - Платени фактури 2017001 и 2017002 | | | |
| 407. | 16.04.2017 | Залиха на резервни делови Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Набавени резервни делови по фактура бр. 313 | 320 130 220 | 4.640,00 836,00 | 5.476,00 |
| 444. | 25.04.2017 | Залиха на полупроизводи Суровини и материјали на залиха - Ставени полупроизводи на залиха | 601 310 | 503.184,00 | 503.184,00 |
| 445. | 26.04.2017 | Производи на залиха Залиха на полупроизводи Залиха на амбалажа - Добиени готови производи | 630 601 352 | 549.409,00 | 503.184,00 46.225,00 |
| 446. | 26.04.2017 | Трошоци на продадени готови пр. Производи на залиха - Извезени готови производи | 700 630 | 549.409,00 | 549.409,00 |
| 447. | 26.04.2017 | Побарувања од купувачи од странство Приходи од продажба на добра и услуги во странство - Издадена фактура бр. 20171026 | 121 742 | 602.208,00 | 602.208,00 |
| 465. | 30.04.2017 | Банкарски услуги Трансакциска сметка - Провизија за вадење девизи | 446 100 | 300,00 | 300,00 |
| 467. | 30.04.2017 | Дневници за службени патувања, нокевања и патни трошоци Девизна сметка - Дадени пари на вработена за во странство | 440 103 | 7.380,00 | 7.380,00 |
| 497. | 14.05.2017 | Банкарски услуги Трансакциска сметка - Провизија за електронско банкарство | 446 100 | 304,00 | 304,00 |
| 507. | 17.05.2017 | Поштенски услуги, телефонски услуги и интернет Благајна - Пратено препорачано писмо | 411 102 | 80,00 | 80,00 |
| 550. | 04.06.2017 | Надворешни услуги за изработка на добра и извршување на услуги Обврски спрема вршителите на дејност и други физички | 412 252 | 2.778,00 | 2.500,00 |

| | | | | | |
|------|------------|---|-------------------|--------------------|-----------|
| | | лица Обврски за персонален данок на доход - Преведена завршна по договор на дело | 235 | | 278,00 |
| 551. | 05.06.2017 | Обврски спрема вршители на дејност и други физички лица Обврски за персонален данок на доход Трансакциска сметка - Платен договор на дело за превод | 252 235 100 | 2.500,00 278,00 | 2.778,00 |
| 559. | 06.06.2017 | Останати трошоци Трансакциска сметка - Платено во Централен Регистар за тековна состојба | 449 100 | 256,00 | 256,00 |
| 569. | 07.06.2017 | Останати услуги Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Добиена фактура за адвокатски услуги | 419 130 220 | 3.050,00 549,00 | 3.599,00 |
| 570. | 10.06.2017 | Надоместоци на трошоци за вработени и подароци Влезен ДДВ 18% Благајна - Купени бомбоњера и кесе за роденден на вработен | 441 130 102 | 114,00 8,00 | 122,00 |
| 576. | 29.05.2017 | Вредносно усогласување (обезвреднување) на побарувања Побарувања од купувачи во странство - Намалување на побарувања од поради грешка во книговодство | 455 121 | 76.124,70 | 76.124,70 |
| 582. | 11.06.2017 | Обврски спрема добавувачи Трансакциска сметка - Платена фактура за адвокатски услуги | 220 100 | 3.599,00 | 3.599,00 |
| 592. | 12.06.2017 | Алат, погонски и канцелариски материјал, мебел и транспортни средства Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Купен VOIP телефон | 013 130 220 | 5.421,38 948,62 | 6.370,00 |
| 595. | 12.06.2017 | Трансакциска сметка | 100 | 3.599,00 | |

| | | | | | |
|------|------------|--|-------------------|-----------------------|-----------------------------|
| | | Обврски спрема добавувачи - Вратени средства од адвокат поради уплата на погрешна сметка | 220 | | 3.599,00 |
| 605. | 18.06.2017 | Постројки и опрема Обврски спрема вршители на дејност и други физички лица Обврски за персонален данок на доход - Набавен бансек по договор за купопродажба две рати | 013 252 235 | 123.398,00 | 111.060,00 12.338,00 |
| 606. | 18.06.2017 | Обврски спрема вршители на дејност и други физички лица Обврски за персонален данок на доход Трансакциска сметка - Платена прва рата за бансек | 252 235 100 | 55.530,00 6.169,00 | 61.699,00 |
| 611. | 18.06.2017 | Обврски спрема осигурителни друштва Трансакциска сметка - Платена 7-ма рата од колективно осигурување на вработени | 250 100 | 3.200,00 | 3.200,00 |
| 617. | 18.06.2017 | Обврски за данок на добивка, данок на вкупен приход и данок на приход платен на странско лице (задржан данок) Трансакциска сметка - Аконтација за данок на добивка за 01-03/2017 | 233 100 | 516,00 | 516,00 |
| 634. | 24.06.2017 | Надоместоци на трошоци за вработени и подароци Обврски за надоместоци на трошоци на вработени - Добиена фактура бр.10/17 за курс по англиски јазик на вработен | 441 259 | 3.000,00 | 3.000,00 |
| 727. | 26.07.2017 | Трошоци за реклама, пропаганда, промоција и саеми Влезен ДДВ 18% Останати обврски - Добиена фактура за оглас | 417 130 259 | 800,00 144,00 | 944,00 |
| 735. | 01.08.2017 | Останати трошоци за вработените Обврски за надомест и други примања на управител Обврски за персонален | 422 251 235 | 38.500,00 | 34.650,00 3.850,00 |

| | | | | | |
|------|------------|--|---------------------------------|--|------------|
| | | данок на доход - Обврска по договор за отпремнина на поранешен управител | | | |
| 752. | 15.08.2017 | Обврски спрема вршители на дејност и други физички лица Обврски за персонален данок на доход Трансакциска сметка - Платена втора рата за бансек | 252 235 100 | 55.530,00 6.169,00 | 61.699,00 |
| 760. | 19.08.2017 | Трошоци за енергија Останати расходи (Влезен ДДВ 18%) Камата Комунални услуги Останати краткорочни обврски - Добиена фактура за струја за 07/2017 (броилото не е на име на друштвото) | 402 469 474 415 259 | 10.091,39 1.816,45 22,00 267,00 | 12.197,00 |
| 768. | 19.08.2017 | Краткорочни кредити и заеми во земјата Трансакциска сметка - Платена профактура за рафтови | 162 100 | 10.680,00 | 10.680,00 |
| 779. | 20.08.2017 | Алат, погонски и канцелариски материјал, мебел и транспортни средства Влезен ДДВ 18% Обврски спрема добавувачи - Добиени рафтови | 013 130 220 | 9.050,50 1.629,50 | 10.680,00 |
| 780. | 20.08.2017 | Обврски спрема добавувачи Краткорочни кредити и заеми во земјата - Поништени аванс и фактура | 220 162 | 10.680,00 | 10.680,00 |
| 819. | 02.09.2017 | Трансакциска сметка Данок за додадена вредност - Вратен ДДВ за втор квартал од 2017 година | 100 130 | 187.488,00 | 187.488,00 |
| 823. | 04.09.2017 | Долгорочни обврски врз основа врз основа на заеми и кредити во земјата и странство Обврски за камати (договорни и казнени) Девизна сметка | 286 225 103 | 79.890,00 1.598,00 | 81.488,00 |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | - Платени три рати од кредит + камата доверител од странство | | | |
|--|--|--|--|--|--|

7.2. Подготовка на финансиските извештаи на друштвото

Друштво "X"

Биланс на состојба

| Реден број | Конто | Опис | Износ 2016 | Износ 2017 | Износ 2018 |
|---------------|-------|---|---------------------|---------------------|---------------------|
| АКТИВА | | | 5.055.183,00 | 4.450.664,00 | 5.381.682,00 |
| | | А. НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА | 920.613,00 | 1.016.075,00 | 678.028,00 |
| | | I. Нематеријални средства | 0,00 | 0,00 | 120.352,00 |
| 1. | | Софтвер и останати права | | | 120.352,00 |
| | | II. Материјални средства | 920.613,00 | 1.016.075,00 | 557.676,00 |
| 2. | 012 | Постројки и опрема | 920.613,00 | 1.016.075,00 | 557.676,00 |
| | | III. Долгорочни финансиски средства | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | | IV. Долгорочни побарувања | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | | Б. ТЕКОВНИ СРЕДСТВА | 4.134.570,00 | 3.434.589,00 | 4.703.654,00 |
| | | I. Залихи | 416.752,00 | 1.288.232,00 | 1.399.601,00 |
| 3. | 310 | Залихи на суровини и материјали | 294.797,00 | 827.024,00 | 1.259.308,00 |
| 4. | 630 | Залиха на готови производи | 121.955,00 | 461.208,00 | 140.293,00 |
| | | III. Краткорочни побарувања | 2.633.138,00 | 1.619.522,00 | 3.257.165,00 |
| 5. | 121 | Побарувања од купувачи | 2.164.694,00 | 1.022.467,00 | 2.729.314,00 |
| 6. | 162 | Краткорочни кредити и заеми во земјата | 7.398,00 | 0,00 | 0,00 |
| 7. | 130 | Побарувања од државата по основ на данок на додадена вредност | 491.046,00 | 597.055,00 | 527.851,00 |
| | | IV. Краткорочни финансиски средства | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | | V. Парични средства и парични еквиваленти | 1.084.680,00 | 526.835,00 | 46.888,00 |
| | | Парични средства на трансакциска сметка | 1.084.680,00 | 526.835,00 | 46.888,00 |
| ПАСИВА | | | 5.055.183,00 | 4.450.664,00 | 5.381.682,00 |

| | | | | | |
|-----|-----------|---|---------------------|---------------------|---------------------|
| | | А. ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ | 2.288.553,00 | 1.493.904,00 | 1.879.908,00 |
| 8. | 900 | I. Основна главнина | 306.900,00 | 306.900,00 | 306.900,00 |
| | | Основна главнина – запишан и уплатен капитал | 306.900,00 | 306.900,00 | 306.900,00 |
| 9. | 940 | VI. Резерви | 107.397,00 | 107.397,00 | 107.397,00 |
| | | Законски резерви | 107.397,00 | 107.397,00 | 107.397,00 |
| 10. | 950 | VII. Акумулирана добивка | 608.584,00 | 1.874.256,00 | 1.874.256,00 |
| | | (Задржана) акумулирана добивка од претходни години | 608.584,00 | 1.874.256,00 | 1.874.256,00 |
| | | VIII. Пренесена загуба од претходни години(-) | 0,00 | 0,00 | 794.649,00 |
| | | IX. Добивка за деловната година | 1.265.672,00 | 0,00 | 386.004,00 |
| 11. | 951 | Добивка од тековната година | 1.265.672,00 | 0,00 | 386.004,00 |
| | | X. Загуба за деловната година (-) | 0,00 | 794.649,00 | 0,00 |
| | | Б. ОБВРСКИ | 2.766.630,00 | 2.956.760,00 | 3.501.774,00 |
| | | I. Долгорочни резервирања за ризици и трошоци | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | | II. Долгорочни обврски | 153.450,00 | 0,00 | 0,00 |
| 12. | 286 | Долгорочни обврски врз основа на заеми и кредити во земјата и странство | 153.450,00 | 0,00 | 0,00 |
| | | IV. Краткорочни обврски | 2.613.180,00 | 2.956.760,00 | 3.501.774,00 |
| 13. | 220 и 221 | Обврски спрема добавувачи во земјата и странство | 1.570.022,00 | 536.528,00 | 2.736.746,00 |
| 14. | 223 | Обврски за примени аванси, депозити и кауции во странство | 306.900,00 | 0,00 | 0,00 |
| 15. | 240 | Обврски за плата и надоместоци на плата | 736.258,00 | 880.603,00 | 749.028,00 |
| 16. | 263 | Обврски по заеми и кредити | 0,00 | 1.539.629,00 | 0,00 |
| 17. | 259 | Останати краткорочни обврски | | | 16.000,00 |

Биланс на успех

| Реден број | Конто | Опис | Износ 2016 | Износ 2017 | Износ 2018 |
|------------|-------|---------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| 1. | 742 | I. Приходи од работењето | 15.815.092,00 | 17.399.034,00 | 15.915.450,00 |
| | | | 15.814.996,00 | 17.398.514,00 | 15.915.450,00 |

| | | | | | |
|-----|-----|---|-----------------------------|-----------------------------|----------------------|
| 2. | 769 | Приходи од продажба на добра (производи, стоки) и услуги во странство Останати приходи од работењето | 96,00 | 520,00 | 0,00 |
| | | | 14.405.594,00 | 18.190.487,00 | 15.486.782,00 |
| 3. | 400 | II. Расходи од работењето Трошоци за суровини и материјали | 4.704.983,00 | 5.463.723,00 | 4.092.715,00 |
| 4. | 412 | Надворешни услуги за изработка на добра и извршување на услуги | 881.377,00 | 778.918,00 | 834.892,00 |
| 5. | 449 | Останати трошоци од работењето | 2.517.038,00 | 1.579.186,00 | 1.253.940,00 |
| 6. | 422 | Плати и надоместоци од плата – бруто | 6.209.569,00 | 10.207.986,00 | 9.114.321,00 |
| 7. | 420 | Акумулирана амортизација на материјални средства | 92.627,00 | 160.674,00 | 190.914,00 |
| 8. | 019 | | 0,00 | 0,00 | 225,00 |
| 9. | 774 | III. Финансиски приходи Приходи врз основа на камати од работењето со неповрзани друштва | 0,00 | 0,00 | 6,00 |
| | 775 | Приходи врз основа на позитивни курсни разлики од работењето со неповрзани друштва | 0,00 | 0,00 | 219,00 |
| 10. | 474 | IV. Финансиски расходи Расходи врз основа на камати од работењето со неповрзани друштва | 3.196,00 3.196,00 | 3.196,00 3.196,00 | 0,00 0,00 |
| | | | 1.409.498,00 | 0,00 | 428.668,00 |
| | | Добивка од редовното работење | | 791.453,00 | |
| | | Загуба од редовното работење | 1.406.302,00 | | 428.893,00 |
| | | Добивка пред оданочување | 140.630,00 | 794.649,00 | 42.889,00 |
| 11. | 951 | Загуба пред оданочување | 1.265.672,00 | | 386.004,00 |
| | | Данок на добивка | | 794.649,00 | 0,00 |
| | | Нето добивка од тековната година | | | |
| | | Нето загуба за тековната година | 0,00 | | 0,00 |
| | | Останата сеопфатна добивка | | 0,00 | |

| | | | | | |
|--|---|-----------|---------------------|-------------------|-------------------|
| | Останата сеопфатна загуба | | 1.265.672,00 | | 386.004,00 |
| | Вкупна сеопфатна добивка за годината | | | 794.649,00 | |
| | Вкупна сеопфатна загуба за годината | | 36 | 42 | 24 |
| | | | 12 | 12 | 12 |
| | Просечен број на вработени | број на | | | |
| | Број на работење | месеци на | | | |

Структура на приходи по дејности

| Опис | Нето 2016 | Нето 2017 | Нето 2018 |
|--|---------------|---------------|---------------|
| 32.99 – Останато производство, непомнато на друго место | 15.815.092,00 | 17.399.034,00 | 15.915.675,00 |

7.3. Анализа на финансиските извештаи на друштвото

1) Коефициенти на профитабилност

а) Поврат на сопствен капитал (ROE)

2016 – Поврат на сопствен капитал (ROE)

$$= \frac{\text{Нето добивка}}{\text{Просечен акционерски капитал (средства – тековни обврски)}} * 100$$

$$= \frac{1.265.672,00}{2.288.553,00} * 100 = 0,55 * 100 = 55\%$$

2017 – остварена загуба во работењето

2018 – Поврат на сопствен капитал (ROE)

$$= \frac{\text{Нето добивка}}{\text{Просечен акционерски капитал (средства – тековни обврски)}} * 100$$

$$= \frac{386.004,00}{1.879.908,00} * 100 = 0,20 * 100 = 20\%$$

Пресметката на показателот за поврат на сопствениот капитал на друштвото за периодот 2016 – 2018 година покажува дека највисок поврат на сопствениот капитал друштвото остварило во 2016 година, по која не може да се зборува за поврат на сопствениот капитал во 2017 година поради остварената загуба во работењето, за во 2018 година друштвото повторно да оствари добивка и стапка на поврат на сопствениот капитал од 20%. Ова покажува дека на секои

100 ден. просечен акционерски капитал друштвото остварило 20 ден. нето добивка.

б) Поврат на сопствени средства (ROA)

$$\begin{aligned} 2016 - \text{Поврат на сопствени средства} &= \frac{\text{Оперативна добивка}}{\text{Просечни користени средства}} * 100 \\ &= \frac{1.409.498,00}{3.605.134,00} * 100 = 0,39 * 100 = 39\% \end{aligned}$$

2017 – остварена загуба во работењето

$$\begin{aligned} 2018 - \text{Поврат на сопствени средства} &= \frac{\text{Оперативна добивка}}{\text{Просечни користени средства}} * 100 \\ &= \frac{428.668,00}{4.916.173,00} * 100 = 0,09 * 100 = 9\% \end{aligned}$$

Стапката на поврат на сопствените средства на друштвото која овде е пресметана како однос помеѓу остварената оперативна добивка и просечно користените средства на друштвото. Показува значително намалување во 2018 година што е резултат на значителното намалување на оперативната добивка, а истовремено и зголемувањето на просечно користените средства.

в) Поврат на вкупен капитал

$$\begin{aligned} 2016 - \text{Поврат на вкупен капитал (ROTC)} &= \frac{\text{Оперативна добивка}}{\text{Просечен вкупен капитал}} * 100 \\ &= \frac{1.409.498,00}{5.055.183,00} * 100 = 0,28 * 100 = 28\% \end{aligned}$$

2017 – остварена загуба во работењето

$$\begin{aligned} 2018 - \text{Поврат на вкупен капитал (ROTC)} &= \frac{\text{Оперативна добивка}}{\text{Просечен вкупен капитал}} * 100 \\ &= \frac{428.668,00}{5.381.682,00} * 100 = 0,08 * 100 = 8\% \end{aligned}$$

И стапката на поврат на вкупниот капитал на друштвото, во согласност со претходно пресметаните показатели покажува намалување во 2018 година, како резултат на намалувањето на остарената оперативна добивка на друштвото и зголемувањето на просечниот вкупен капитал.

г) Профитна маржа

$$\begin{aligned} 2016 - \text{Нето профитна маржа} &= \frac{\text{Нето Добивка}}{\text{Приходи од продажба}} * 100 = \frac{1.265.672,00}{15.814.996,00} * 100 \\ &= 0,08 * 100 = 8\% \end{aligned}$$

2017 – остварена загуба во работењето

$$2018 - \text{Нето профитна маржа} = \frac{\text{Нето Добивка}}{\text{Приходи од продажба}} * 100 = \frac{386.004,00}{15.915.450,00} * 100 \\ = 0,02 * 100 = 2 \%$$

Стапката на нето профитната маржа, која го покажува делот од остварените приходи од продажба кои остануваат како нето добивка расположлива на сопствениците на капиталот, се намалува во 2018 година и изнесува само 2%, што е негативен показател за работењето на друштвото и укажува на намалување на способноста на друштвото за остварување на добивка за сопствениците на капиталот. Ова понатаму значи потреба од спроведување на подетална анализа со која ќе се идентификуваат факторите кои влијаеле врз значителното намалување на нето добивката на друштвото.

д) Добивка по вработен

$$2016 - \text{Добивка по вработен} = \frac{\text{Добивка од тековна година}}{\text{Просечен број на вработени}} = \frac{1.265.672,00}{36} \\ = 35.157,00$$

2017 – остварена загуба во работењето

$$2018 - \text{Добивка по вработен} = \frac{\text{Добивка од тековна година}}{\text{Просечен број на вработени}} = \frac{386.004,00}{24} \\ = 16.084,00$$

Добиените резултати укажуваат на помала добивка по вработен во последователните години, што индиректно го поставува прашањето за ефикасноста и ефективноста во работењето на друштвото.

2. Коефициенти на долг и задолженост

а) Коефициент на долг

$$2016 - \text{Коефициент на долг} = \frac{\text{Вкупен долг}}{\text{Вкупни средства}} * 100 = \frac{2.766.630,00}{5.055.183,00} * 100 \\ = 0,55 * 100 = 55\%$$

$$2017 - \text{Коефициент на долг} = \frac{\text{Вкупен долг}}{\text{Вкупни средства}} * 100 = \frac{2.956.760,00}{4.450.664,00} * 100 \\ = 0,66 * 100 = 66\%$$

$$2018 - \text{Коефициент на долг} = \frac{\text{Вкупен долг}}{\text{Вкупни средства}} * 100 = \frac{3.501.774,00}{5.381.682,00} * 100 \\ = 0,65 * 100 = 65\%$$

Од добиените резултати за трите години може да забележиме дека друштвото не се наоѓа во сигурната граница на долгот и има коефициенти на долг повисоки од 50%. Можеме да кажеме дека во 2016 година солвентноста е на задоволително ниво, но во наредните години таа е намалена. Од понатамошната анализа на работењето е утврдено дека ова се должи на промена на пазарните услови, односно намалена побарувачка за производите на брендот за којшто работи друштвото и потребата од нови палети на производи. Во 2018 година коефициентот на долг минимално се намалува во однос на 2017 година, но сепак е над прифатливата горна граница на задолженост од 50%, што упатува на неповолна финансиска состојба на друштвото.

б) Степен на самофинансирање

$$2016 - \text{Степен на самофинансирање} = \frac{\text{Сопствен капитал}}{\text{Вкупни средства}} * 100 = \frac{2.288.553,00}{5.055.183,00} * 100$$

$$= 0,45 * 100 = 45\%$$

$$2017 - \text{Степен на самофинансирање} = \frac{\text{Сопствен капитал}}{\text{Вкупни средства}} * 100 = \frac{1.493.904,00}{4.450.664,00} * 100$$

$$= 0,34 * 100 = 34\%$$

$$2018 - \text{Степен на самофинансирање} = \frac{\text{Сопствен капитал}}{\text{Вкупни средства}} * 100 = \frac{1.879.908,00}{5.381.682,00} * 100$$

$$= 0,35 * 100 = 35\%$$

Степенот на финансирање всушност е обратен коефициент од оној на долгот. Како што се гледа, доколку коефициентот на долг е 55%, самофинансирањето е 45%. Исто така, и овој показател укажува на висока задолженост на друштвото бидејќи покриеноста на средствата од сопствени извори е помала од 50%.

в) Фактор на задолженост (во број на години)

$$2016 - \text{Фактор на задолженост (број на години)} = \frac{\text{Вкупни обврски}}{\text{Добивка} + \text{амортизација}}$$

$$= \frac{2.766.630,00}{1.265.672,00 + 92.267,00} = \frac{2.766.630,00}{1.357.939,00} = 2$$

2017 – остварена загуба во работењето

$$2018 - \text{Фактор на задолженост (број на години)} = \frac{\text{Вкупни обврски}}{\text{Добивка + амортизација}}$$

$$= \frac{3.501.774,00}{386.004,00 + 190.914,00} = \frac{3.501.774,00}{1.357.939,00} = 2,6$$

Во однос на овој показател, друштвото се смета за ниско задолжено бидејќи се потребни помалку од 5 години за покривање на долгот.

г) Коефициент на покриеност на камата

$$2016 - \text{Коефициент на покриеност на камата} = \frac{\text{Добивка пред камата и данок}}{\text{Трошоци за камата}}$$

$$= \frac{1.409.498,00}{3.196,00} = 441$$

2017 – остварена загуба во работењето

2018 – не постојат трошоци за камата

Добиениот резултат покажува дека во 2016 година друштвото може да ја плати каматата 441 пати што е релативно висок износ. И покрај тоа што не може да се пресмета овој показател за 2017 и 2018 година теоретски може да се каже дека добивката од 2016 година е доволна и за покривање на трошокот за камата во 2017 година.

3. Коефициенти на ликвидност и ефикасност

а) Тековен коефициент

$$2016 - \text{Тековен коефициент} = \frac{\text{Тековни средства}}{\text{Тековни обврски}} = \frac{4.134.570,00}{2.613.180,00} = 1,58$$

$$2017 - \text{Тековен коефициент} = \frac{\text{Тековни средства}}{\text{Тековни обврски}} = \frac{3.434.589,00}{2.956.760,00} = 1,16$$

$$2018 - \text{Тековен коефициент} = \frac{\text{Тековни средства}}{\text{Тековни обврски}} = \frac{4.703.654,00}{3.501.774,00} = 1,34$$

Добиените резултати укажуваат на задоволителна општа ликвидност во 2016 година која во 2017 година значително се намалува за во 2018 година повторно да се зголеми. Теоретски, прифатливата вредност за овој показател е околу 2, но сепак ова зависи од дејноста на друштвото, големината и слично, така што може да се каже дека тековната ликвидност на ова друштво е задоволителна.

б) Брз коефициент

$$\begin{aligned} 2016 - \text{Acid Test} &= \frac{\text{Тековни средства} - \text{залихи}}{\text{Тековни обврски}} = \frac{4.134.570,00 - 416.752,00}{2.613.180,00} \\ &= \frac{3.717.818,00}{2.613.180,00} = 1,42 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2017 - \text{Acid Test} &= \frac{\text{Тековни средства} - \text{залихи}}{\text{Тековни обврски}} = \frac{3.434.589,00 - 1.288.232,00}{2.956.760,00} \\ &= \frac{2.146.266,00}{2.956.760,00} = 0,72 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2018 - \text{Acid Test} &= \frac{\text{Тековни средства} - \text{залихи}}{\text{Тековни обврски}} = \frac{4.703.654,00 - 1.399.601,00}{3.501.774,00} \\ &= \frac{3.304.053,00}{3.501.774,00} = 0,94 \end{aligned}$$

Коефициентот на забрзана ликвидност покажува релативно задоволителна тековна ликвидност на друштвото во 2016 и 2018 година. Во 2017 година таа е ниска поради високиот износ на залихите на материјалите коишто не се користат во производството како и големиот износ на производи на залиха. Со понатамошна анализа е дојдено до заклучок дека овие залихи всушност се уништени од овластена компанија поради неможност истите да се продадат.

в) Нето тековни средства

$$\begin{aligned} 2016 - \text{Нето тековни средства} &= \text{Тековни средства} - \text{Тековни обврски} \\ &= 4.134.570,00 - 2.613.180,00 = 1.521.390,00 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2017 - \text{Нето тековни средства} &= \text{Тековни средства} - \text{Тековни обврски} \\ &= 3.434.589,00 - 2.956.760,00 = 477.829,00 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2018 - \text{Нето тековни средства} &= \text{Тековни средства} - \text{Тековни обврски} \\ &= 4.703.654,00 - 3.501.774,00 = 1.201.880,00 \end{aligned}$$

Износот на нето тековните средства во сите три периоди покажува дека друштвото е способно да ги покрива своите тековни долгови со својот нето работен капитал. Иако во 2016 година овој износ е релативно помал за разлика од другите два, сепак е позитивен. Овој показател е особено значаен за краткорочните доверители на друштвото.

д) Обрт на залихи

$$2016 - \text{Обрт на залихи} = \frac{\text{Трошоци на продадени добра}}{\text{Просечни залихи}} = \frac{4.704.983,00}{121.955,00} = 38,5$$

$$2017 - \text{Обрт на залихи} = \frac{\text{Трошоци на продадени добра}}{\text{Просечни залихи}} = \frac{5.463.723,00}{461.208,00} = 11,8$$

$$2018 - \text{Обрт на залихи} = \frac{\text{Трошоци на продадени добра}}{\text{Просечни залихи}} = \frac{4.092.715,00}{140.293,00} = 29,2$$

Како просечни залихи е земена вредноста на залихите на крајот на годината (во услови на располагање со целосни информации просечните залихи се пресметуваат како просечна вредност од залихите на почетокот и на крајот на пресметковниот период). Пресметаните вредности за обртот на залихите на друштвото за анализираните години покажуваат дека најголем обрт имало во 2016 година, по што во 2017 година овој обрт значително се намалува, за да во 2018 година повторно се зголеми. Ова укажува на зголемување на ефикасноста во корисењето на средствата врзани во залихи на друштвото.

ѓ) Период на наплата на побарувања

$$2016 - \text{Период на ненаплатени продажби} = \frac{365}{\text{Коефициент на обрт на залихи}} = \frac{365}{38,5} = 9,5$$

$$2017 - \text{Период на ненаплатени продажби} = \frac{365}{\text{Коефициент на обрт на залихи}} = \frac{365}{11,8} = 30,9$$

$$2018 - \text{Период на ненаплатени продажби} = \frac{365}{\text{Коефициент на обрт на залихи}} = \frac{365}{29,2} = 12,5$$

Од добиените резултати гледаме дека во 2016 и 2018 година периодот за наплата на побарувањата е релативно мал со оглед на тоа дека друштвото дозволува период за одложено плаќање до 30 дена. Во 2017 година гледаме дека овој показател се зголемува, но сè уште е само малку над периодот за одложено плаќање. Ова укажува на голема ликвидност на друштвото.

е) Период на плаќање на обврски спрема добавувачи

$$\begin{aligned} 2016 - \text{Период на плаќања на обврски} &= \frac{\text{Обврски спрема добавувачи}}{\text{Трошоци за набавка}} * 365 \\ &= \frac{1.570.022,00}{4.704.983,00} * 365 = 0,334 * 365 = 121,8 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2017 - \text{Период на плаќања на обврски} &= \frac{\text{Обврски спрема добавувачи}}{\text{Трошоци за набавка}} * 365 \\ &= \frac{536.528,00}{5.463.723,00} * 365 = 0,098 * 365 = 35,8 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2018 - \text{Период на плаќања на обврски} &= \frac{\text{Обврски спрема добавувачи}}{\text{Трошоци за набавка}} * 365 \\ &= \frac{2.736.746,00}{4.092.715,00} * 365 = 0,669 * 365 = 244,1 \end{aligned}$$

За да се пресмета овој показател како именител е земена вредноста на трошоците за сировини и материјали бидејќи нема податок за трошоците за набавка. Може да се констатира дека периодот за плаќање на обврските е релативно висок во 2016 година, но највисок во 2018 после периодот на загуба и преориентирање на производството на друштвото. Ова укажува на многу мала ликвидност на друштвото, што е целосно противречно на резултатите од претходниот показател и може да е добиено како резултат на погрешно земен износ во именителот.

з) Обрт на вкупни средства

$$2016 - \text{Обрт на вкупни средства} = \frac{\text{Нето продажби}}{\text{Просечни вкупни средства}} = \frac{15.814.996,00}{5.055.183,00} = 3,1$$

$$2017 - \text{Обрт на вкупни средства} = \frac{\text{Нето продажби}}{\text{Просечни вкупни средства}} = \frac{17.398.514,00}{4.450.664,00} = 3,9$$

$$2018 - \text{Обрт на вкупни средства} = \frac{\text{Нето продажби}}{\text{Просечни вкупни средства}} = \frac{15.915.450,00}{5.381.682,00} = 2,9$$

Резултатите за овој показател покажуваат дека и тој варира во трите периоди, прво се зголемува, па се намалува. Тоа покажува дека во 2018 година ефикасноста на друштвото во користење на вкупните средства е намалена.

7.4. Ревизија на финансиските извештаи на друштвото

Како што беше споменато во претходните излагања, проверката на финансиските извештаи се врши во формална и материјална смисла. Притоа, за да се даде позитивно мислење тие треба да бидат и формално и материјално исправни. При двата вида проверки е користена методата на статистички примерок со скратени постапки за да се обезбеди ефикасна и ефективна ревизија во краток временски период.

Формална исправност на финансиските извештаи

Формалната исправност се фокусира на начинот и формата на составувањето финансиските извештаи. При проверка на формалната исправност на финансиските извештаи се донесени следниве заклучоци:

- Финансиските извештаи во глобала се составени во согласност со општоважечките сметководствени принципи и сметководствени стандарди. Тие даваат објективен приказ за состојбата и успехот на друштвото и трансакциите се базирани врз вистински настанати трошоци. Иако во 2017 година друштвото генерира загуба наместо добивка, што директно се должи на намалената побарувачка за производите на брендот за којшто работи друштвото, менаџментот ги презема сите можни акции за излегување од настанатата ситуација и започнува да работи и со домашни купувачи, со што се запазува принципот на континуитет. Понатаму, информациите во финансиските извештаи се изразени во парични единици, вклучувајќи и приходите кои се книжени откако е извршен извозот или продажбата на производите на домашен пазар. Принципот на деловен ентитет е исто така запазен бидејќи сите проверени трансакции припаѓаат на друштвото, а исто така не се испуштени или погрешени некои значајни трансакции. Од разговорот со менаџментот е утврдено дека во 2015 година, периодот кој не е предмет на разработка во трудот, имало материјални испуштања и погрешни прикажувања во финансиските извештаи, како на пример долгорочниот кредит кој го има земено друштвото не е искажан како долгорочна обврска во билансот на состојба или примениот аванс од

странски купувач на крајот на периодот е искажан како приход во билансот на успех, а истиот е заработен во наредниот период. Овие грешки се откриени од страна на административниот оддел во друштвото, што доведува за отпуштање на книговодителот и ангажирање на нов кој врши исправка на сите грешки во евиденцијата во 2016 година, а дел од нив се прикажани и во табеланиот приказ од дневникот на трансакции. Принципот на конзистентност е исто така запазен, но не и принципот на целосно обелоденување на сметководствените политики, амортизационите стапки и слично бидејќи, како што се изјаснува сметководствениот оддел, законските прописи не го бараат тоа или се законски пропишани работи кои само се следат. Конзервативноста е задржана во претставување на финансиските извештаи бидејќи во периодите разработени во трудот немало некои неизвесни трансакции за кои било потребно расудување на книговодителот, а исто така и временскиот период за кој се направени сите извештаи изнесува една година. Принципот на спротивставување е исто така запазен бидејќи амортизацијата е точно пресметувана според законските стапки, а трансакциите се евидентирани во периодите на коишто припаѓаат. Од проверката на усогласеноста со специфичните принципи е донесен заклучок дека сите обелоденети информации се споредливи, разбирливи, релевантни и веродостојни. Исто така, книговодителот е неутрален и информациите кои ги презентира врз база на пресметковна основа се потполни. И на крај целата сметководствена евиденција и финансиските извештаи се во согласност со меѓународните сметководствени стандарди.

- Формата на финансиските извештаи е во согласност и со законските прописи бидејќи се направени по стандардизираните моментални урнеци.
- Книговодството е уредно и ажурно водено што е увидено при проверка на документацијата и книжењата. Сите фактури се нумерирани и внесени во книгите за влезни и излезни фактури, а при предавање во книговодството се потпишуваат оние кои се преземени. Од 2017 година друштвото набавува и софтвер за материјално книговодство за подобра евиденција на приемот и испраќањето на материјалите, репроматеријалите и готовите

производи. Во него се внесуваат сите производи на друштвото со составници кои материјали се користат за нивно добивање. Излезните фактури се прават директно од софтверот. Друштвото има нов управител од 2017 година и истиот е директно се залага и финансиското и материјалното книговодство да бидат ажурни, односно сите документи да бидат внесени или предадени навремено.

- При проверка на начинот на спроведување на пописот е утврдено дека се прават два пописи годишно, еден контролен на средината на периодот и еден на крајот на периодот. Притоа се формира пописна комисија која е составена од три члена, а вработените кои ги бројат залихите не се директно вклучени во менаџирање со истите. Од софтверот за материјално книговодство се принтаат бланко пописни листи кои соодветно се пополнуваат со резултатите од рачното броење.
- Се води посебна книговодствена евиденција за постојаните средства и секое средство се амортизира согласно соодветната стапка. Бидејќи друштвото е основано во 2015 година не се правени никакви проценки и отпишување на постојаните средства.
- Поради постоењето на софтвер за материјално книговодство, многу е полесно да се утврдат грешките и недостатоците во залихите. Еднаш неделно се брои рачно по случаен избор еден од материјалите или репроматеријалите за да се утврди точност помеѓу магацинската, материјалната и книговодствената вредност. Доколку се дојде до сознание за грешка во евиденцијата истата се анализира и соодветно се исправа. Притоа, грешките се исправаат со записник во моментот на увидот, не со датум кога е настаната грешката бидејќи со тоа би се направило разлика во кварталните податоци кои друштвото ги доставува до Заводот за статистика.
- Финансиските извештаи се составени во предвидениот рок освен во 2015 година кога друштвото плаќа пенали на надлежниот државен орган поради покасно поднесување на завршната сметка што се гледа и во делот од книговодствената евиденција.

- Финансиските извештаи се разгледуваат од страна на менаџерот којшто има големо познавање од областа на сметководството и тој директно разговара со книговодителот во врска со истите. Бидејќи друштвото е со странски сопственик извештаите се преведуваат од овластен судски преведувач и се доставуваат на сопственикот.

Материјална исправност на финансиските извештаи

Материјалната исправност се фокусира на точноста на позициите во финансиските извештаи со цел откривање на разни малверзации и грешки. Најчесто сите позиции се испитуваат, и тоа со скратени постапки, доколку интерните контроли се сигурни. Во овој случај постојат интерни контроли во сите функции и скоро сите деловни промени се одобруваат од страна на менаџерот, а оние поврзани со производните процеси или големи износи на трошоци се одобруваат директно од сопственикот. Во продолжение ќе биде разработен процесот на ревизија на побарувањата од купувачи како позиција во билансот на состојба и вкупниот приход како позиција во билансот на успех.

Целта на ревизијата на побарувањата е да увиди дали износот на побарувања прикажан во билансот на состојба е точен. Бидејќи друштвото соработува редовно само со еден купувач од странство, а повремено прифаќа и друго производство, и има многу малку излезни фактури, ревизијата е спроведена на целосната документација поврзана со побарувањата. При проверка на фактурите и увид во книгата на излезни фактури е констатирано дека сите фактури се уредно внесени во книгата и нумерирани редоследно. Секоја позиција е потпишана од книговодителот како примена. Направена е проверка на соодветните конта за побарувањата и сите фактури се книжени во периодот во кој се издадени. Тука нема фиктивни побарувања бидејќи секоја фактура се издава непосредно пред извозот на производите. Во овие пресметковни периоди друштвото има уште двајца купувачи на коишто им нуди услуга за производство на ранци. Битна работа која е увидена за време на ревизијата е дека друштвото во 2018 година има издадено кредитни одобренія кои ги намалуваат побарувањата. Истите се исконтролирани и се издадени во три случаи. Едното е кога купувачот има побарано попуст, односно помала цена за количина од 1000

ранци, попустот не е искажан при фактурирањето и на писмено барање од купувачот преку електронска порака истото се генерира. Во вториот случај се продадени 100 футроли за телефони за коишто при контрола на квалитет во објектот на купувачот е констатирано дека истите не одговараат на димензијата којашто треба да ја имаат и поради тоа не можат да се продаваат. И третото одобрение е издадено поради грешка во извозните документи и фактурата, односно фактурирани се 13 ранци повеќе, отколку што се извезени. При проверка на салдата на контото за побарувања од странство во 2016 година забележано книжење за намалување на побарувањата. За случајот е разговарано со книговодителот и менаџерот и објаснувањето е дека по грешка е книжена профактура за авансно плаќање. Имено, купувачот врши плаќање на фактура и плус аванс за дел од наредно производство на база на профактура. Книговодителот ги книжи и двете како продажби во тој период, дури и профактурата ја книжи целосно. Кога е извршена продажбата, друштвото издава фактура која е со помал износ од првичната профактура и купувачот го плаќа само останатиот износ до фактурираниот. При проверка на извештаите од страна на вработена во администрацијата, којашто во 2016 година станува менаџер на друштвото е откриена грешката и соодветно исправена, односно побарувањата се намалени за износот на профактурата бидејќи во овој период е книжена точната фактура. Притоа мора да се напомене, иако 2015 не е предмет на ревизија, дека и приходите од продажба не се точно искажани, односно нивната вредност е прикажана поголема од реалната. Со понатамошна ревизија е утврдено дека салдата од сметките на побарувањата се точно пренесени во билансот на состојба и вистински и објективно ја прикажуваат состојбата на друштвото.

Целта на ревизијата на вкупниот приход е да утврди дали искажаниот приход во билансот на успех е точен и објективен. Како што се гледа од извештајот погоре, друштвото остварува приходи само по основ на продажба на производи и услуги освен во 2018 година каде што има финансиски приходи по основ на камата и позитивни курсни разлики. Излезните фактури на друштвото се контролирани при контрола на побарувањата од купувачите и за истите е констатирано дека се внесени во книгата за излезни фактури со деловоден број и

предавањето во книговодствениот оддел е потврдено со потпис. Во однос на точноста на искажаните приходи е заклучено дека сите фактури се книжени на соодветното konto и салдото е точно пренесено во билансот на успех. Со понатамошна ревизија е утврдено дека вкупниот приход е од продажба на различни производи чијшто број достигнува до 1000 во 2018 година. Мора да се напомене дека друштвото не ги продава константно сите производи туку добива нарачки за производство на определени производи од странскиот купувач и производите всушност се во сопственост на брендот. Двете продажби на други купувачи кои друштвото ги реализира во 2018 година се исто така на производи коишто друштвото ги произведува по налог на купувачите, а не се негови редовни производи. Најголемиот приход во 2016 година друштвото го има од продажба на футроли за мобилни телефони, додека во 2018 година најмногу се продава еден ранец којшто е нов производ како резултат на преориентирањето на друштвото. Друштвото исто така дава маркетинг услуги и услуги за моделирање и изработка на шаблони, чијшто износ се движи околу 20% од вкупниот приход во 2016 година, 35% во 2017 година и 25% во 2018 година, со што може да видиме дека поголем процент од приходите на друштвото доаѓаат од продажбата на производите. Заклучокот од ревизијата во овој дел е дека приходите точно и објективно се прикажани во билансот на успех.

Извештај на ревизорот

Според извршената ревизија на побарувањата и приходите на друштвото и позитивно мислење за истите, ревизорскиот извештај ќе се издаде под претпоставка дека целокупните извештаи на друштвото даваат објективна слика за работењето на друштвото.

Ревизорски извештај

**Друштво за производство и трговија
„Х“**

Јас спроведов ревизија на изготвените биланси на успех и биланси на состојба на друштвото „Х“ за 2016, 2017 и 2018 година. Овие финансиски извештаи претставуваат одговорност на менаџментот на друштвото. Моја

одговорност е да изразам мислење за овие финансиски извештаи засновано врз мојата ревизија.

Ревизијата ја спроведов во согласност со Меѓународните ревизорски стандарди. Овие стандарди бараат да ја планирам и да ја спроведам ревизијата за да добијам разумна сигурност за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од значајни погрешни прикажувања. Ревизијата вклучува испитување, врз основа на тестирање на доказите, со коешто се потврдуваат износите и толкувањата на презентирани податоци во финансиските извештаи. Ревизијата, исто така, вклучува проценка на користените сметководствени принципи и на значајни проценки извршени од страна на менаџментот, а исто така и оценка на севкупната презентација на финансиските извештаи. Верувам дека ревизијата обезбедува разумна основа за моето мислење.

Според моето мислење финансиските извештаи ги претставуваат објективно, според сите материјално значајни аспекти состојбата и успешноста на клиентот во 2016, 2017 и 2018 година и се во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди.

Марија Стевковиќ Арсова

10.09.2019 година

Штип

7.5. Интерна контрола на другите функции во друштвото

Друштвото „X“ во своето работење има интерна контрола и таа е поставена на повеќе нивоа. Сите функции се контролирани од страна на менаџерот, тим лидерите на одделите исто така вршат интерна контрола, а таа е извршувана и од вработени кои се едно хиерархиско скапило подоле од тим лидерите, односно од нивните помошници и заменици. Бидејќи се работи за производствено друштво, извршната функција е составена од набавна, производствена и продажна функција, а интерна контрола на истите ќе биде предмет на разработка во излагањата подоле.

1. Контрола во набавната функција

Набавната фаза е прва во извршната функција на друштвото. Преку неа се набавуваат сите работи и од нејзината ефикасност директно зависат трошоците на друштвото. Контролата во набавната функција ја врши менаџерот на друштвото. Притоа одговорен за набавната функција е вработен во администрацијата. Има една контрола на квалитет и двајца тим лидерите во друштвото, едниот е одговорен за шивачки, пеглачки и оддел за подготовки, а другиот за кројачки и пакувачки оддел. Нарачките за материјали и разни средства за работа во соодветните оддели ги доставуваат тим лидерите до вработената во администрацијата која бара понуди од разни добавувачи за да се одбере најповолната. Притоа, во повеќето случаи не се одбира најевтината понуда туку најквалитетната. Менаџерот е оној којшто одлучува од кој добавувач колку и кога ќе се порача нешто водејќи се од плановите за производство. Притоа повеќето добавувачи кои нудат поевтини цени или попусти бараат прво плаќање на профактура или голема количина за набавка. Поради големината на друштвото и малиот обем на производство заради големиот опсег на производи друштвото не е во можност секогаш да ги одбере најповолните понуди. Сепак која и понуда да се одбере прво се консултираат тим лидерите. Кога ќе се појават рекламации од производствената фаза истите се процесираат до добавувачите и секој нареден прием дополнително се контролира. Бидејќи работи со софтвер за материјално книговодство, вработената во администрацијата има увид во залихите и кога некоја залиха ќе дојде до минималното дозволено ниво бара дозвола од менаџерот да направи нарачка за истата. Не секојпат нарачките се прават во договорениот рок и често се случува да биде прекинато производството заради недостиг на некој материјал. Но, при контролата исто така се утврдува дека доцнењето на материјалите не е секогаш по вина на друштвото, туку од страна на самите добавувачи. При прием на набавките истите се контролираат квалитативно и квантитативно од одговорниот на магацинот во соодветниот оддел, но има некои чија контрола се спроведува кога ќе се стават во употреба. Затоа друштвото со скоро секој добавувач има договорна клаузула за рекламации во рок од 7 дена. Исто така се врши и контрола на складирањето на набавката, односно дали добиеното е складирано

на соодветното место, дали се исполнети условите за чување и како се истото се издава за користење.

2. Контрола на производствената функција

Производствената функција е контролирана на повеќе нивоа, тргнувајќи од контрола од сопственикот кој се јавува како втор менаџер на друштвото до контрола од самите вработени меѓусебе. Првото што се контролира е планот за производство кој го прави тим лидерот на шивачкиот оддел. Планот на кројачкиот оддел не се контролира поради големо искуство и ефикасност во работата на тамошниот тим лидер. Понатаму се контролира дали роковите поставени во планот се исполнуваат во поглед на квантитет и квалитет. Квалитетот е контролиран од посебен оддел за контрола на квалитет. Притоа мора да се напомене дека друштвото има високи критериуми во поглед на квалитетот на производите и се води по правилото „Прво квалитет па квантитет“. Но во одредени случаи кога друштвото се соочува со големи нарачки и се прави напор истите да се исполнат се јавуваат многу грешки. Производите кои не ги исполнуваат стандардите за квалитет се враќаат за поправка, а доколку тоа не е можно истите се рециклираат или се уништуваат од овластена компанија. Исто така, тим лидерите ја контролираат употребата на материјали и репроматеријали, дали истата е според планираниот утрошок и дали има преголем износ на отпадоци. Исто така друштвото има и меѓуфазна контрола, односно производите се контролираат уште додека се во производство во одделот шивара, а тоа го прави помошникот на тим лидерот, кој всушност е обучен и за контрола на квалитет на готовите производи.

3. Контрола на продажната функција

Контролата на продажната функција започнува со контрола на продажната политика и таа оневозможува злоупотреби. Друштвото има политика на високи цени и се комуницира директно со купувачите за да се избегнат дополнителни трошоци. Бидејќи има голема конкуренција на пазарот менаџерите вршат и контрола на настапот на друштвото на пазарот, како и истражувања за супститутите и комплементите на производите. Дополнително се обрнува внимание на роковите за доставување на производите на купувачите и

поврзаната документација. Бидејќи се работи за извозно друштво купувачот ја добива целата потребна документација со приемот на самата пратка. Менаџерот на друштвото одобрува и разни попусти на своите производи кои се поврзани со квантитетот и квалитетот на продадените производи. Последна работа која се контролира е складирањето и сортирањето на готовите производи, при што секогаш први се продаваат постарите производи иако не се расипливи како на пример храната, но самото чување на производите на залиха определен период придонесува за намалување на нивниот квалитет.

8. ЗАКЛУЧОК

Од погорните излагања во трудот може да се заклучи дека сите пет дела од сметководствената функција, односно сметководствената евиденција, финансиското известување, анализата на финансиските извештаи, контролата и ревизијата имаат пресудно значење во донесувањето одлуки од страна на заинтересираните субјекти во врска со друштвата. Како прва фаза во оваа функција, сметководствената евиденција мора да се темели на целосна точност и објективност за да обезбеди вистински приказ за работењето на друштвата во финансиските извештаи. Според тоа кои податоци се анализираат и вклучуваат во евиденцијата, сметководството се дели на финансиско и материјално. Како што беше споменато, кај услужните претпријатија не се водат залихи, па затоа тие имаат само финансиско сметководство. Кај сите други претпријатија, меѓу кои и друштвото „Х“ се води и финансиско и материјално сметководство. За да се користат ефективно сметководствените информации, односно за да се интерпретираат ефективно финансиските извештаи, мора добро да се познаваат и разберат и двата вида на принципи во сметководството, општите и специфичните. Процесот низ кој една деловна трансакција, односно сметководствен настан се трансформира во финансиска информација се нарекува сметководствен циклус. Притоа, многу е важно точноста и објективноста да се запазат во текот на сите фази од сметководствениот циклус. Грешките се обработени во посебен дел затоа што никој не може да биде 100% сигурен дека сè е точно проценето и запишано бидејќи како што се вели „оној кој работи и греша“. Затоа се јавува потребата од контрола како проверка во периодот на случување на промените, за да се избегнат или евентуално увидат претходни грешки. Како научен метод, таа проверува дали планираните задачи се остваруваат навреме, рационално и економично и мора да биде постојана и систематска активност која се спроведува пред ревизијата и анализата. Ова укажува на нејзината примарна задача, да ги следи промените во моментот на настанување и превентивно да дејствува на откриените недостатоци и грешки. Контролата како функција во работењето на друштвата е присутна дури и кога не постои посебно формиран оддел за контрола на тој начин што таа е вкомпонирана

во сите деловни функции, но најголемо значење има контролата на производната и сметководствената функција. Второспоменатата контрола треба да влијае на организацијата на книговодствената документација за да се има контрола врз деловните трансакции и да се обезбеди поврзаност на документите. Правилата по коишто се водат контролорите се нарекуваат принципи или начела на контролата и придонесуваат за поголема објективност на контролниот извештај. Од погоре кажаното може да се заклучи дека самите интерни контроли доста придонесуваат за намалување на неправилностите и грешките во работењето, а интерната ревизија како контрола на самата интерна контрола допринесува уште повеќе.

Финансиските извештаи како збирни извештаи покажуваат како ентитетот ги користел средствата кои му се доверени од страна на сопствениците или кредиторите и каква е неговата моментална финансиска позиција. Соодветните финансиски информации се составени на еден структуриран начин и во форма која лесно може да се разбере. Стандардна практика за бизнисите е да изготвуваат финансиски извештаи кои се придржуваат до MCC/МСФИ или пак американските Општо прифатени сметководствени принципи (GAAP), за да се овозможи споредливост на презентираниите информации во глобални рамки. Финансиските извештаи се наменети да бидат разбирливи за читатели кои имаат „разумно познавање на деловните и економските активности и сметководството и кои се подготвени да ги проучат информациите внимателно, а пред да се подготват истите се пристапува кон изготвување на пописна листа и бруто-биланс со цел проверка на точноста на материјалното и финансиското книговодство. Планските финансиски извештаи треба да ја покажуваат и краткорочната и долгорочната визија на ентитетот, или како што беше споменато во излагањата погоре да бидат за период од една или повеќе години. Проекциите содржани во нив не треба да бидат ни премногу оптимистички, ни премногу песимистички, туку реални проекции кои може да се поддржат. Различните заинтересирани страни бараат различни податоци во планските финансиски извештаи, а доколку бизнисот е нов може да побараат и лични финансиски извештаи за сопствениците. Затоа е многу важно истите да не содржат грешки и да бидат објективни. Одлуките на инвеститорите, менаџерите, добавувачите и слично се базирани на податоците од

анализата на финансиските извештаи или рацио анализата, односно од споредбените показатели за работењето на друштвата. Коефициентите на профитабилноста, на пример, се важни бидејќи тие покажуваат дали и колку друштвото е способно да генерира профит од капиталот и средствата што ги користи, што е од голема важност за интерните корисници. Доколку се споредуваат показатели на друштвото во неколку последователни периоди може да се види дали профитабилноста се зголемува или намалува, а доколку се навлезе подлабоко во анализата може да се види и кои се главните причинители за тоа, сè со цел остранивање на недостатоците и максимизација на профитот. Доколку пак се споредат показатели со тие на друштвата во истата гранка, може да се види колку друштвото е успешно во споредба со нив. Од гледна точка на екстерните заинтересирани страни, овие споредбени показатели се битни бидејќи со нивна помош може да се предвиди дали друштвото ќе заработува доволно за да исплаќа редовно дивиденди, за да ги подмири своите кредити и камата, за да ги плати обврските и слично. Анализата на финансиските извештаи на друштвото „X“ покажува дека генерално тоа работи со добри перформанси. Показателите на профитабилноста покажуваат релативно ниска профитабилност на друштвото во анализираниот период. Во поглед на солвентноста на друштвото може да се констатира дека тоа е доволно солвентно за да го одржи своето работење на долг рок. Иако половина од коефициентите укажуваат на висока задолженост на друштвото, тоа е способно да ги покрие своите обврски бидејќи всушност остварува добивка во два од три периоди и нема долгорочни кредити. Краткорочната ликвидност на друштвото исто така е на задоволително ниво бидејќи ниту еден од добиените показатели не упатува на тоа дека друштвото не може да ги покрие краткорочните обврски. 2018 година се издвојува како ниско ликвидна година, но мора да се земе во предвид дека друштвото се соочува со потешкотии во 2017 година и мора да се задолжи кај своите добавувачи за да може да продолжи со работа.

Ревизијата на финансиските извештаи се јавува како надворешна контрола која влева сигурност за заинтересираните страни дека финансиските извештаи се објективни и точни. Притоа ревизорите имаат работа и пред да почне самиот

процес на ревизија и од своето знаење и искуство да проценат дали се соодветни за извршување на работата и за колку време би се завршила истата. На крајот од работата ревизорот го издава ревизорскиот извештај во кој ги пишува резултатите од проверката. Ревизијата на дел од ставките во финансиските извештаи на друштвото „X“ укажува на објективен приказ на состојбата и успехот на друштвото. Можеме да заклучиме дека вакво позитивно мислење се јавува како резултат на повеќекратна интерна контрола на сите нивоа и процеси на работа. Сепак, мора да се напомене дека друштвото доживува пад во 2017 година не заради грешки и неефикасно работење поради недостаток на контрола, туку поради промени на пазарот на којшто се продаваат производите. Деталната анализа на работењето открива дека мотивираноста на одговорните во друштвото придонесува тоа повторно да застане на нозе во 2018 година со нови производи и на нов пазар.

Во законската регулатива на секоја земја постојат разни закони, правилници, упатства и многу други прописи од овие важни области од финансиското работење. Тие секојдневно се менуваат и дополнуваат со нови работи, со цел поефикасно работење и спроведување на овие функции, но нивната суштина останува иста. Од друга страна, сметководителите и ревизорите се организираат во разни сојузи и со нивната работа придонесуваат да се усовршуваат на професионално поле.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

1. Божиновска-Лазаревска, З. (2001); „Ревизија“; Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ – Скопје;
2. Ѓоргиева-Трајковска, О. и Колева, Б. (2017); „Анализа на финансиски извештаи“; Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип;
3. Ерхарт, Ц.М. и Бригхам, Ф.Е. (2011); „Финансиски менаџмент: Теорија и пракса“; South-Western Cengage Learning, Mason, USA;
4. Николовски, П. (2009); „Интерна и екстерна ревизија“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола;
5. Станоевски, С. (1998); „Контрола и ревизија“; Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ – Скопје;
6. Талеска, С. (2010); „Финансиско сметководство“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола;
7. Трајкоски, Б. и Ацески, Б. (2004); „Интерна и екстерна ревизија“; Универзитет „Св. Климент Охридски“ – Битола;
8. Хорхгрин, Т.Ч., Сандем, Л.Г., Елиот, А.Џ. и Филбрик, Р.Д. (2010); „Вовед во финансиско сметководство“, превод на деветто издание; Магор, Скопје;
9. Anthony, N.R., Hawkins, F.D. and Merchant, A.K. (2007); “Accounting: Text & Cases”, Twelfth Edition, McGraw Hill Irwin, New York;
10. Higgins, C.R. (2007); “Analysis for Financial Management“; The McGraw Hill, Inc., New York, USA;
11. Wild, J.J. (2008); “Financial Accounting: Information for decisions“; McGraw-Hill Irwin, New York;
12. Службен весник на Република Северна Македонија; www.slvesnik.com.mk;
13. Институт на овластени ревизори на Република Северна Македонија; www.iorm.org.mk
14. Правдико; www.pravdiko.mk;
15. Рафајловски консалтинг и ревизија; www.rafajlovski.com.mk;
16. Сојуз на сметководители на Република Северна Македонија; www.sojuznasmetrovoditeli.mk;
17. Accounting Coach; www.accountingcoach.com;
18. AccountingEdu; www.accountingedu.org;
19. Accounting for management.org; www.accountingformanagement.org;
20. Accounting Tools, Accounting CPE Courses & Books; www.accountingtools.com;
21. A Medium Corporation; www.medium.com;
23. Business Dictionary; www.businessdictionary.com;
24. Chron; www.chron.com;
25. Coursera; www.coursera.org;
26. Debitoor; www.debitor.com;

27. Double Entry Bookkeeping; www.double-entry-bookkeeping.com;
28. HubPages; www.hubpages.com;
29. IFAC, International Federation of Accountants; www.ifac.org;
30. Investopedia; www.investopedia.com;
31. Kashoo; www.kashoo.com;
32. My Accounting Course, accounting education for the rest of us; www.myaccountingcourse.com;
33. WallStreetMojo; www.wallstreetmojo.com;
34. Walters Kluwer; www.bizfilings.com;
35. wikiHow; www.wikihow.com;
36. Wizznotes; www.wizznotes.com;
37. XPLAIND; www.explained.com.

Марија Стевковиќ Арсова

**„Сметководствената евиденција во функција на финансиското известување,
анализата и контролата на деловното работење на претпријатијата“**

Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип