

УНИВЕРЗИТЕТ "ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ" – ШТИП

доц. д-р Снежана Каракашева Ангеловска

Проф. д-р Борис Крстев

ПРОЕКТ – ОБУКА ИСО Стандарди

РАБОТНИ ТЕЗИ/1

ЗА ПРОЕКТОТ "ОБУКА ЗА СМЕТКОВОДСТВО"

- финансиски дел -

П ериод: од 01.05. до 31.05.2008 година

СОДРЖИНА

1.ГОДИШНА СМЕТКА И ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ	4
1.1. СОСТАВУВАЊЕ	10
1.2. ИЗГОТВУВАЊЕ	11
1.3. КОНСОЛИДИРАНИ ГОДИШНИ СМЕТКИ И КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ	15
2. ПРЕСМЕТКА НА АМОРТИЗАЦИЈА	15
2.1. РЕГУЛАТИВА	15
2.2. НЕМАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА	17
2.3. МАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА	23
2.4. СРЕДСТВА ОСЛОБОДЕНИ ОД ОБВРСКА ЗА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА	24
2.5. МЕТОДИ НА АМОРТИЗАЦИЈА	24
2.6. ПОЧЕТОК И ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА	25
2.7. ОСНОВИЦА ЗА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА	26
2.8. НАЧИН НА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА	28

3. УТВРДУВАЊЕ НА ПРИХОДИТЕ ПО ГОДИШНА СМЕТКА ЗА ФИНАНСИСКАТА ГОДИНА	31
4. ТРЕТМАНОТ НА РАСХОДИТЕ ВО ТЕКОВНАТА ФИНАНСИСКА ГОДИНА	38
5. ФИНАНСИСКИ РЕЗУЛТАТ ЗА ДЕЛОВНАТА ГОДИНА	51
5.1. ЗАТВОРАЊЕ НА СМЕТКИТЕ	51
5.2. УТВРДУВАЊЕ НА ДОБИВКА-ЗАГУБА	56
5.3. РАСПРЕДЕЛБА НА РЕЗУЛТАТОТ ОД РАБОТЕЊЕТО	60
5.4. УТВРДУВАЊЕ, ИСКАЖУВАЊЕ И ПОКРИВАЊЕ НА ЗАГУБАТА	67
6. ДАНОЧНА РЕГУЛАТИВА	78
7. ДАНОЧЕН И СМЕТКОВОДСТВЕН АСПЕКТ НА ОДДЕЛНИ НАДОМЕСТОЦИ ШТО СЕ ИСПЛАТУВААТ НА ВРАБОТЕНИТЕ ВО ЗЕМЈАТА	84

1. ГОДИШНА СМЕТКА И ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- составување, изготвување и доставување -

Изготвувањето на годишната сметка е сложена и обемна работа, која од самиот сметководител бара стручност и познавање на сите системски законски прописи, организација на работата, редослед и време на извршување на одредени работи и активности. Менаџментот на трговското друштво има примарна одговорност за изготвување на овие извештаи и за нивна презентација, но истовремено, менаџментот е и корисник на податоците од овие извештаи заради донесување на правилни и навремени деловни одлуки.

Финансиските извештаи треба да бидат секогаш јасни и разбирливи, па затоа треба да бидат објавени позначајните сметководствени политики кои се користени при нивното изготвување. При тоа, треба да се има предвид фактот, дека информациите содржани во извештаите се користат од *различни корисници*, како што се: акционерите, кредиторите, работниците, добавувачите, купувачите, статистичарите, даночните и законодавните власти.

Со донесувањето на Правилникот за сметководството во РМ при водењето на сметководството се применуваат **Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ)**.

Целта на МСФИ е:

- да се развие единствен сет на високо квалитетни, разбирливи и важечки глобални сметководствени стандарди кои бараат квалитетни, транспарентни и споредливи информации во финансиските извештаи и останатото финансиско известување за да им помогнат на учесниците на различните пазари на капитал во светот и останатите корисници на информациите да донесат економски одлуки;

- да го промовираат користењето и строгата примена на овие стандарди;

- да работи активно на постигнување на усогласеност на националните сметководствени стандарди со МСФИ.

МСФИ се обликувани за примена во финансиските извештаи *со ојшџа намена и ошџанајошџо финансиско известување* на сите профитно ориентирани ентитети. *Профитно ориентираниите ентитетите* ги вклучуваат оние кои се ангажирани во комерцијални, индустриски, финансиски и слични активности, организирани во вид на акционерски друштва или друга форма. МСФИ се применуваат на сите финансиски извештаи со општа намена со цел да обезбедат информации за финансиската состојба, работењето и паричните текови на ентитетот кои се корисни за овие корисници при донесувањето на економски одлуки.

Ошџанајошџо финансиско известување вклучува информации обезбедени надвор од финансиските извештаи коишто помагаат во толкувањето на целосниот сет на финансиски извештаи.

Финансиските извештаи се структурирани финансиски презентирања на финансиската состојба и на трансакциите извршени од страна на трговското друштво.

Финансиските извештаи треба да обезбедат информации во врска со финансиската состојба, успешноста на работењето и промените во финансиската состојба на трговското друштво; и со овие информации ги задоволуваат потребите на најголем број корисници при донесувањето на економски одлуки.

Финансиските извештаи ги покажуваат и резултатите од управувањето на менаџментот, односно одговорноста на менаџментот за ресурсите кои му се доверени.

Финансиските извештаи содржат и белешки и дојолнителни прегледи и други информации. На пример, тие можат да содржат дополнителни информации кои се релевантни за потребите на корисниците во врска со ставките во билансот на состојба и билансот на успех. Тие можат да вклучат обелоденувања за ризиците и неизвесностите кои влијаат врз трговското друштво и за сите ресурси и обврски кои не се признаени во билансот на состојбата (како што се минаралните резерви). Информации за географските и индустриските сегменти и ефектите на промените на цените врз трговското друштво можат, исто така, да бидат дадени во вид на дополнителни информации.

✓ **Елементи на финансиските извештаи**

Финансиските извештаи ги отсликуваат финансиските ефекти на трансакциите и другите настани на тој начин што ги групираат во поголеми групи во согласност со нивните економски карактеристики. Овие поголеми групи се нарекуваат елементи на финансиските извештаи.

✓ *Елементите* кои се директно поврзани со **мерењето на финансиската состојба** во билансот на состојбата се:

- **средствата,**
- **обврските, и**
- **главнината.**

Тие се дефинирани на следниов начин:

• **Средство** е ресурс контролиран од страна на трговското друштво како резултат на минати настани и од кој се очекува прилив на идни економски користи за трговското друштво.

• **Обврска** е сегашна облигација на трговското друштво која произлегува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив на ресурси кои содржат економски користи од трговското друштво.

• **Главнина** е остаток на учество во средствата на трговското друштво по одземањето на сите негови обврски.

✓ *Елементите* кои се директно поврзани со **мерењето на успешносста во работењето** во билансот на успех се:

- **приходите и**

- расходите.

Добивката често се користи за мерење на успешноста во работењето или како основа за други мерки, како што се повратот на вложувањето или заработувачката по акција.

✓ Дефиницијата за **приходи** ги вклучува и приходите и добивките. Приходите произлегуваат во текот на редовните активности на трговското друштво и се нарекуваат со различни имиња, вклучувајќи и приходи од продажба, надоместоци, камата, дивиденди, тантиемите и наемнини.

✓ Дефиницијата за **расходи** ги вклучува загубите, а исто така и оние расходи коишто се јавуваат во текот на редовните активности на трговското друштво, и вклучуваат, на пример, трошоци на продадени производи, плати и амортизација. Тие вообичаено имаат форма на одлив или намалување на средства како што се парите и паричните еквиваленти, залихите, недвижностите, постројките и опремата.

✓ Мерење на елементите на финансиските извештаи

Мерењето претставува процес на определување на монетарни износи по кои елементите на финансиските извештаи треба да бидат признаени и прикажани во билансот на состојба и билансот на успех. Ова вклучува избирање на конкретна основа за мерење. Повеќе различни основи за мерење се користат во различен степен и во различни комбинации во финансиските извештаи. Тие ги вклучуваат следните:

• **Набавна вредност.** *Средствата* се евидентираат според износот на платени пари или парични еквиваленти или според објективната вредност на надоместокот даден за нивното стекнување во времето на нивното стекнување. *Обврските* се евидентираат според износот на примените приливи во замена за обврската или, во некои околности (на пример, даноци на добивка), според износот на пари или парични еквиваленти кои се очекува да бидат платени за да се подмири обврската во нормалниот тек на работењето.

• **Тековен прошок.** *Средствата* евидентирани според износот на пари или парични еквиваленти кои би требало да бидат платени доколку тековното би било стекнато исто или еквивалентно средство. *Обврските* се евидентираат според недисконтираниот износ на пари или парични еквиваленти кои би биле потребни за тековно подмирување на обврската.

• **Реализациона вредност** (вредност при подмирување). *Средствата* се евидентираат според износот на пари или парични еквиваленти кои тековно можат да се добијат со продажба на средството по пат на уредно оттуѓување. *Обврските* се евидентираат според нивната вредност при подмирување, односно, според недисконтираните износи на пари или парични еквиваленти кои се очекуваат да бидат платени за подмирување на обврските во нормалниот тек на работењето.

• **Сегашна вредност.** *Средствата* се евидентираат според сегашната дисконтирана вредност на идните нето парични приливи кои се очекува да ги генерира ставката во нормалниот тек на работењето. *Обврските* се евидентираат според

сегашната дисконтирана вредност на идните нето парични одливи кои се очекува дека ќе бидат потребни за да се подмират обврските во нормалниот тек на работењето.

Основата за мерење која најчесто ја усвојуваат трговските друштва при подготвувањето на нивните финансиски извештаи е набавната вредност. Таа обично се комбинира со други основи за мерење. На пример, залихите обично се евидентираат по пониската вредност од набавната и нето реализационата; пазарните хартии од вредност можат да се евидентираат според пазарната вредност, а обврските за пензии се евидентираат според нивната сегашна вредност. Понатаму, некои трговски друштва ја користат основата на тековен трошок како одговор за неможноста на сметководствениот модел на набавна вредност да се справи со ефектите на промените на цените на немонетарните средства.

✓ **Сметководствени политики**

Сметководствени политики се специфични принципи, основи, конвенции, правила и практики усвоени од страна на трговското друштво при подготвувањето и презентирањето на финансискиот извештаи.

Менаџментот треба да ги одбере и да ги применува сметководствените политики на трговското друштво, така што, финансиските извештаи да бидат усогласени со сите барања на секој применлив меѓународен сметководствен стандард и со толкувањата на Постојниот комитет за толкувања на стандарди. Таму каде што не постојат специфични барања, менаџментот треба да развие политики за да осигури дека финансиските извештаи обезбедуваат информации кои се:

- ✓ релевантни за потребите за донесување на одлуки од страна на корисниците; и
- ✓ веродостојни во тоа дека:

- верно ги претставуваат резултатите и финансиската состојба на трговското друштво;
- ја одразуваат економската суштина на настаните и трансакциите, а не само правната форма;
- се неутрални, ослободени од пристрасности;
- се засновани на принципот на претпазливост;
- се комплетни во сите материјални аспекти.

✓ **Принципи на сметководствени политики**

☛ **Континуитет**

При подготвување на финансиските извештаи, менаџментот треба да ја процени можноста на трговското друштво да ја продолжи работата според принципот на континуитет, освен во случаи кога менаџментот или има намера да го ликвидира трговското друштво или да престане со работењето, или нема реална алтернатива да постапи поинаку.

☛ Пресметковна основа на сметководството

Трговското друштво треба да ги подготвува своите финансиски извештаи, освен информациите за паричните текови, врз пресметковна основа во сметководството. Имено, трансакциите и настаните се признаваат кога тие ќе настанат (а не кога парите или нивните еквиваленти ќе бидат примени или платени), и се евидентираат во сметководствените евиденции и се искажуваат во финансиските извештаи во периодот во кој тие се однесуваат. Расходите се признаваат во билансот на успех врз основа на непосредно поврзување меѓу настанатите трошоци и заработувачката по подделните ставки на приходи (принцип на спротивставување на приходи со расходи).

☛ Конзистентност на презентирањето

Презентирањето и класификацијата на ставките во финансиските извештаи треба да се одржува непроменето од период во период, освен:

- кога постои значајна промена во природата на работењето на трговското друштво или кога со проверката на неговите финансиски извештаи се покажува дека промената ќе резултира во посоодветно презентирање на настаните или трансакциите; или
- се бара промена во презентирањето од страна на некој меѓународен сметководствен стандард или толкување на Постојниот комитет за толкување.

☛ Материјалност и сумирање

Секоја материјална ставка треба да биде посебно презентирана во финансиските извештаи. Нематеријалните износи треба да бидат сумирани со износи од слична природа или функција и не треба да бидат презентирани одвоено. На пример, поединечните средства со иста природа и функција се сумираат дури и кога поединечните износи се големи. Меѓутоа, големите ставки кои се разликуваат според својата природа и функција се презентираат одвоено.

☛ Пребивање

Средствата и обврските не треба да се пребиваат, освен во случај кога пребивањето се бара или се дозволува со некој друг меѓународен сметководствен стандард.

✓ Презентирање на сметководствените политики

Сметководствените политики кои трговското друштво може да ги земе во предвид при презентирањето ги вклучуваат, иако не се ограничуваат само на, следните:

- признавање на приходи;
- принцип на консолидација, вклучувајќи ги подружниците и придружениите трговски друштва;
- деловни комбинации;

- заеднички вложувања;
- признавање на амортизацијата на материјалните и нематеријалните средства;
- капитализација на трошоците за позајмување и други издајоци;
- договори за изградба;
- вложувања во недвижности;
- финансиски инструменти и вложувања;
- наеми;
- трошоци за испражување и развој;
- залихи;
- даноци, вклучувајќи ги и одложени даноци;
- резервирања;
- трошоци за користи за вработени;
- преведување на странски валути и хеџинг;
- дефинирање на деловни и географски сегменти и основата за алокација на трошоците помеѓу сегментите;
- дефинирање на пари и парични еквиваленти;
- сметководство во услови на инфлација; и
- државни поддршки.

✓ **Белешки кон финансиските извештаи**

Белешките кон финансиските извештаи вклучуваат *нарајивни (раскажувачки) описи или поделални анализи на износите* прикажани во рамките на билансот на состојба, билансот на успех, извештајот за парични текови и извештајот за промени во главнината, како и *дојолниелни информации* какви што се неизвесните обврски и обврзувањата. Тие ги вклучуваат информациите кои се бараат и се поттикнуваат да бидат обелоденети според Меѓународните сметководствени стандарди, и други обелоденувања неопходни да се оствари објективно презентирање.

Белешките нормално се презентираат според следниот редослед кој им помага на корисниците во разбирањето на финансиските извештаи и во нивно споредување со оние на другите трговски друштва:

- ✓ *преглед на усогласеност со Меѓународните сметководствени стандарди;*
- ✓ *преглед на основата (основите) за мерење и усвоените сметководствени политики;*
- ✓ *појскрејувачки информации за презентираниите ставки во рамките на секој финансиски извештај по редослед по кој се презентира секоја ставка и секој финансиски извештај; и*
- ✓ *оситаните обелоденувања, вклучувајќи:*
 - неизвесни настани, обврски и други обелоденувања; и
 - нефинансиски обелоденувања.

Белешките кон финансиските извештаи треба да бидат презентирани на систематски начин, односно секоја ставка во рамките на билансот на состојба, билансот

на успех и извештајот за парични текови треба да биде поврзана со соодветна информација во белешките.

1.1. СОСТАВУВАЊЕ

Секој трговец, независно од неговата дејност, форма, природа и обемот на дејноста и уписот, има обврска да води сметководство и да поднесува годишна сметка.

Водењето на сметководството подразбира водење на трговски книги (дневник, главна книга и аналитички евиденции) од кои се гледаат сите вршени трговски правни работи, состојбата на средствата, обврските, главнината, приходите и расходите.

По истекот на секоја календарска година, од целосно комплетираните и регистрирани податоци од трговските книги, секој трговец составува годишна сметка.

Годишната сметка ја сочинуваат:

- ✓ "Билансот на состојбата" на 31.12. и
- ✓ "Билансот на успех" - во периодот од 01.01. (или од почетокот на работењето ако трговецот започнал со работењето во текот на годината) до 31.12.

На годишната сметка ***и претходат повеќе пресметки*** меѓу кои задолжителни се:

- усогласување на сметководствената состојба со состојбата утврдена со пописот;
- пресметка на амортизацијата;
- вкalkулирање на платените, временските разграничувања, долгорочните резервирања и другите проценти на работењето во годината за која се составува годишната сметка;
- пресметка на ревалоризацијата;
- пресметка на курсните разлики;
- пресметка на производствата и реализираниите готови производи;
- пресметка на реализираниите стоки;
- пресметка на данокот на добивка;
- други пресметки кои имаат влијание на финансискиот резултат и годишната сметка.

Трговците кои според дејноста, формата, природата и обемот на дејноста се класифицирани во:

- средни и големи;
- банкарски и осигурителни;
- котирачки на берза;
- со консолидирани финансиски извештаи;

како и трговците кои сами ќе се определат - подготвуваат и составуваат финансиски извештаи.

Финансискиот извештај, според одредбите на МСС 1, го сочинуваат:

- ✓ Билансот на состојбата;
- ✓ Билансот на успехот;
- ✓ Извештај за промените на главнината;
- ✓ Извештај за паричните текови;
- ✓ Применетите сметководствени политики; и
- ✓ Други објаснувачки белешки подготвени во согласност со усвоените меѓународни стандарди објавени во "Сл. весник на РМ".

Годишниите сметки и финансискиите извештаи ги попишува најмалку едно од следните лица со функција, како:

- ✓ извршен член на одборот на директори;
- ✓ раководно лице именувано од управниот одбор;
- ✓ претседател на управниот одбор, или
- ✓ управител.

Потписниците на годишната сметка, односно финансискиот извештај ја наведуваат датата на нивното составување и потпишување.

1.2. ИЗГОТВУВАЊЕ

Рокот за изготвување на годишната сметка и финансискиот извештај за деловната година е до **28 /29 февруари наредната година**.

"Билансот на состојбата" и "Билансот на успехот", кои се составни делови на годишната сметка и на финансискиот извештај за деловната година, се доставуваат до Централниот регистар до 28/29 февруари наредната година.

Покрај годишната сметка, односно финансискиот извештај, органот на управување на секој трговец е должен, по завршувањето на деловната година, да изготви и извештај за работата на друштвото во претходната година, со содржина определена во член 384 став 7 од Законот за трговските друштва.

* * *

"Годишно собрание

Член 384

(1) Годишното собрание го свикнува органот на управување најдоцна три месеца по составувањето на годишната сметка, на финансискиите извештаи и на годишниот извештај за работата на друштвото во претходната деловна година, а не подоцна од шест месеца од завршувањето на календарската година или 14 месеца од одржувањето на последното годишно собрание.

(2) На годишното собрание:

1) се разгледуваат и се усвојуваат годишната сметка, финансиските извештаи и годишниот извештај за работата на друштвото во преходната деловна година;

2) се одлучува за употребата на чистата добивка или за покривање на загубата и

3) се одобрува работата на членовите на органот на управување и на надзорниот одбор.

(3) Ако органот на управување не го свика годишното собрание навреме, собранието без одлагање го свикаат неизвршните членови на одборот на директориите, односно надзорниот одбор.

(4) Ако годишното собрание не го свикаат неизвршните членови на одборот на директориите, односно надзорниот одбор или ако од кои било други причини не се одржи во рокот определен во статутот (1) на овој член, одлука за свикнување на годишното собрание може да донесе судот по предлог на кој било акционер.

(5) Годишното собрание по завршувањето на деловната година, задолжително одлучува за одобрување на работата и за водењето на работењето на друштвото од страна на членовите на органот на управување и за работата на членовите на надзорниот одбор. За одобрување на работата на членовите на организацијата на друштвото се гласа одделно за секој член на органот.

(6) Расправата и одобрувањето на работата на органот на управување, односно на надзорниот одбор, односно за начинот на водењето на работењето на друштвото мора да биде поврзана со расправата за годишната сметка, финансиските извештаи и годишниот извештај за работата на друштвото во преходната деловна година.

(7) Во годишниот извештај за работата на друштвото во преходната деловна година, органот на управување има обврска објективно да ги презентира и да ги објасни главните фактори и околностите коишто влијаат на определувањето на работењето, вклучувајќи ги и промените во окружувањето во коишто рамки друштвото дејствува, одговорот на друштвото на тие промени и нивното влијание, политиката на вложувања за одржување и за поддршка на успеешноста во работењето на друштвото, вклучувајќи ја и политиката на дивиденди, изворите на средствата на друштвото, политиката на односот на долгорочниот долг спрема основната главнина и политиката на управување со ризикување, големите зделки и зделки со заинтересираната страна, како и средствата на друштвото чија вредност не е одразена во билансот на состојбата според маѓународните сметководствени стандарди, изгледите за идниот развој на друштвото и неговите деловни постојани, активностите во сферата на испиражувањето и развојот, како и информациите во врска со стекнувањето сопствени удели или акции, во зависност од релеванните околности. Во годишниот извештај на друштвото се објавуваат и приманата на секој извршен член на одборот на директори и на член на управниот одбор (плата, надоместоци на плата, бонус, осигурувања и други права), односно надо-

меснокој на неизвршните членови на одборот на директори и на членовите на надзорниот одбор.

(8) Ако годишното собрание не ја одобри работата на органот на управување, односно на надзорниот одбор или на некои од членовите на овие органи на истата седница, собранието може да одлучи да присвои кон избор на сите членови на органот на управување, односно на надзорниот одбор или кон избор на нови членови на овие органи на месното на оние на кои собранието не им ја одобрило работата. Собранието може да одлучи членовите на органот на управување, односно на надзорниот одбор на кои им ја одобрило работата да продолжат да ги вршат неотложните работи во друштвото до изборот на полноот состав на овие органи што се врши на продолжена седница што се одржува во рок не покrajок од 8 дена и не подолг од 15 дена од денот на објавувањето на даумот на којшто ќе продолжи седницата на годишното собрание. Денот на одржувањето на продолжената седница се објавува во дневен весник.

(9) Одлуката за одобрување на работата на сите членови на органот на управување, односно на надзорниот одбор не го исклучува правото да се бара надомест на штета.

(10) Одредбите од овој закон со коишто се уредува собранието се применуваат и на годишното собрание, освен ако со овој закон поинаку не е определено."

Класификацијата на трговците е регулирана со одредбите на член 470 од Законот за трговските друштва.

* * *

"Класифицирање на трговците

Член 470

(1) Трговците се класифицираат во големи, средни, мали и микро трговци, во зависност од бројот на вработените, годишниот приход и просечната вредност на вкупните средства по годишните сметки во последните две години (пресметковни години).

(2) Во првата година од работењето трговецот се распоредува според проценетиот обем на своето работење, а во втората според податоците од преходната година на работењето.

(3) Распоредувањето од една во друга класификација на трговец во согласност со ставот (1) на овој член, не може да се врши во иекој на годината.

(4) За **микро трговец** се смета трговецот кој во секоја од последните две пресметковни години, односно во првата година од работењето го задоволил првиот критериум и најмалку еден од вториот и претиот од следните критериуми:

1) просечниот број на вработените, врз основа на часови на работа да е до десет работници и

2) бруїто приход осїварен од трговецот од кој било извор да не надминува 50.000 ЕВРА во денарска противвредност и

3) најмногу 80% од бруїто приходот на трговецот да е осїварен од еден клиент / потрошувач и

4) сите права на учество во микро претпријатија да се во сопственост на најмногу две физички лица.

(5) **Мал трговец** е трговецот кој во секоја од последните две пресметковни години, односно во првата година од работењето го задоволил првиот критериум и најмалку еден од вториот и третиот од следните критериуми:

1) просечниот број на вработените врз основа на часови на работа да е до 50 работници и

2) годишниот приход да е помал од 2.000.000 ЕВРА во денарска противвредност, вкупниот обрт да е помал од 2.000.000 ЕВРА во денарска противвредност или

3) просечната вредност (на почетокој и на крајот на пресметковната година) на вкупните средства (во актива) да е помала од 2.000.000 ЕВРА во денарска противвредност.

(6) За **среден трговец** се смета трговецот кој во секоја од последните две пресметковни години, односно во првата година од работењето го задоволил првиот критериум и најмалку еден од вториот и третиот од следните критериуми:

1) просечниот број на вработените врз основа на часови на работа да е до 250 работници и

2) годишниот приход да е помал од 10.000.000 ЕВРА во денарска противвредност или

3) просечната вредност (на почетокој и на крајот на пресметковната година) на вкупните средства (во актива) да е помала од 11.000.000 ЕВРА во денарска противвредност.

(7) Трговците кои не се распоредуваат во микро, мали или средни трговци стекнуваат статус на **големи трговци**. Во случај на неможност за класифицирање на трговците според критериумите од ставовите (4), (5) и (6) на овој член, трговците се класифицираат според првиот критериум.

(8) Ако за трговецот во последните две пресметковни години се утврдени различни податоци од значење за распоредувањето, трговецот го задржува распоредувањето од последната година.

(9) Регистарот на годишните сметки при Централниот регистар на којшто му се доставуваат годишните сметки и финансиските извештаи, кој врши надзор, во рок од 60 дена од рокот проишан за предавање на последната годишна сметка врз основа на која трговецот се распоредува според одредбите на ставот (1) од овој член, го известува трговецот за распоредувањето.

(10) Банките, друштвата за осигурување и другите финансиски институции и трговците кои составуваат консолидирани годишни сметки и консолидирани

финансиски извештаи се распоредуваат во согласност со одредбите од овој член кои се однесуваат на големите трговци."

1.3. КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Трговските друштва кои имаат преовладувачко влијание во едно или повеќе друштва составуваат, изготвуваат, доставуваат и објавуваат консолидирани годишни сметки и консолидиран финансиски извештај.

Согласно одредбите на член 6 од Законот за данок на добивка, одобрената (од Управа за јавни приходи) даночна консолидација се применува најмалку пет години.

Според одредбите на член 504 од Законот за трговските друштва консолидираната:

- годишна сметка се изготвува да ги задоволи даночните потреби и цели (види: Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и спречување на двојното ослободување или двојното оданочување);

- финансиски извештаи се изготвуваат според меѓународните сметководствени извештаи, а

- годишната сметка и финансиските извештаи за деловната година се составуваат за цела календарска година со рок за изготвување и доставување до 28.02. наредната година.

2. ПРЕСМЕТКА НА АМОРТИЗАЦИЈАТА

2.1. РЕГУЛАТИВА

Менаџментот кој усвоил сметководствени политики, односно принципи, основи, конвенции, правила и постапки во подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи во согласност со МСС - пресметката на амортизацијата ја врши во согласност со следните, и тоа:

- ✓ МСС 11 - Договори за изградба;
- ✓ МСС 16 - Недвижности, постројки и опрема;
- ✓ МСС 36 - Оштетување на средства;
- ✓ МСС 38 - Нематеријални средства;
- ✓ МСС 21 - Ефекти од промени на девизни курсеви;
- ✓ МСС 22 - Деловни комбинации;
- ✓ МСС 23 - Трошоци за позајмување;
- ✓ МСС 29 - Финансиско известување во хиперинфлаторни економии;
- ✓ МСС 40 - Вложувања во недвижности.

Амортизацијата како трошок е систематска алокација на вредноста на едно средство и тоа за време во кое се очекува дека средството ќе биде користено од

страна на трговецот или за време за кое ќе се добијат очекуваните производи или други единици од тоа средство кај трговецот. Според МСС 16, точка 6 "Амортизација претставува систематска распределба на амортизирачкиот износ на едно средство за време на неговиот користен век на употреба".

Амортизираниот износ, како расход, **се признава во даночниот биланс** на даночниот обврзник кога овој износ е пресметан на начин пропишан со одредбите на:

✓ *Уредбата за начинот на пресметување на амортизацијата, односно општината на вредноста на нематеријалните и материјалните средства и за номенклатурата на средствата и за амортизација и годишните амортизациони стапки*

("Службен весник на РМ", број 64/02 и 98/02);

✓ *Заколот за данок на добивка и тоа членовите 15 и 16*

("Службен весник на РМ", број 80/93 ... 160/2007);

✓ *Заколот за персонален данок на доход членовите 30-е и 30-ж.*

("Службен весник на РМ", број 80/93 ... 160/2007);

✓ *Правилник за начинот на пресметување и улажување на данокот на добивка и сретување на двојното ослободување или двојното оданочување - членовите: 4 став 1, точка 9 и 11 (зголемување) и 8 став 1, точка 1, алинеја 8 (намалување)*

("Службен весник на РМ", број 92/01, 51/02, 54/03, 56/03, 101/2006, 58/2007 и 21/2008).

Според МСС, средствата што се амортизираат се средства кои: се очекува дека ќе се користат повеќе од еден сметководствен период (година), имаат ограничен век на употреба и се чуваат да се користат во производството или за понуда на стоки и услуги, за издавање под кирија или за административни цели.

Долгорочни средства чија вредност се отпишува, според Уредбата, се сметаат правата, односно предметите чиј поединечен трошок на набавка е поголем од 300 евра и чиј корисен век на употреба е подолг од една година.

Корисен век на употреба е:

✓ временскиот период за кој едно средство се очекува да биде користено од страна на трговецот или

✓ бројот на производи или слични единици кои се очекува да бидат добиени од средството кај друштвото МСС 16 точка 7 потточка 4, точка а) и б); МСС 38 точка 7 став 8 точка а) и б).

При определувањето на корисниот век, треба да се има во предвид одредбата од член 4 став 2 од Уредбата, според која: "Корисниот век на употреба, односно рокот

на отпишување на средствата се одредува согласно со пропишаните стапки". Во Номенклатурата на средствата за амортизација и годишни стапки на амортизација за целите на оданочување (во натамошниот текст: Номенклатура) годишните стапки на амортизација по амортизациони групи се: 2,5%, 3%, 5%, 10%, 20%, и 25%, што значи корисен век од: 40 години, 33 години и 4 месеци, 20 години, 10 години, 5 години и 4 години во зависност од тоа во која амортизациона група е конкретното долгорочно средство.

2.2. НЕМАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА

Во Уредбата не се дефинирани или наброени нематеријалните средства, а според МСС 38 точка 7 став 1: "**Под нематеријално средство се подразбира немонетарно средство кое може да се идентификува и кое нема физичка содржина** која што се користи за производството или набавката на стоки или услуги, за изнајмување на други или за административни цели".

Според МСС 38, како нематеријално средство **не може да се признае**:

- ✓ интерно создадениот гудвил (точка 36);
- ✓ издатокот за истражување или за фазата на истражување на некој интерен проект - треба да се признае како трошок кога и ќе настане (точка 42).

Нематеријалните средства, како и материјалните средства, ја задоволуваат дефиницијата на средства само ако **можат да се идентификуваат, контролираат и од нив да се очекува можен прилив на идни економски користи** за нивниот имател трговец.

Според Уредбата за сметковниот план нематеријалните средства спаѓаат во групата 01 - Нематеријални средства, а во Правилникот за содржината на одделни сметки во сметковниот план, нематеријалните средства се опфатени во одредбите на членовите.

Во МСС 38 се пропишува сметководството и обелоденувањето на нематеријални средства кои не се третираат посебно во другите Меѓународни сметководствени стандарди. МСС 38 *не се однесува* на финансиските средства, права за користење на минерални богатства и издатоците за истражување, или развој и вадење на руда, нафта, природен гас и слични нерегенеративни ресурси и нематеријални средства кои се јавуваат кај осигурителните трговски друштва според договорите со осигурениците. МСС 38 важи, меѓу другото, за издатоците поврзани со рекламирање, обука, подготовка, активности за истражување и развој.

✓ Амортизационен период

Амортизирачкиот износ на нематеријалното средство треба да се алоцира врз систематска основа за време на најдобро проценетиот корисен век на употреба. Постои претпоставка која може да се побие дека корисниот век на нематеријалното средство нема да надмине дваесет години од датумот кога средството станало

расположиво за употреба. Амортизацијата треба да почне кога средството станало расположиво за употреба.

Бидејќи идните економски користи кои се дел од нематеријалното средство се користат со текот на времето, сметководствената вредност на средството се намалува за ова користење. Ова се остварува по пат на систематска распределба на набавната вредност или ревалоризациониот износ на средството, намалена за секој остаток на вредноста, како трошок за време на корисниот век на употреба на средството. Амортизацијата се признава без оглед дали била зголемена, на пример, објективната вредност на средството или неговиот надоместувачки износ. Многу фактори треба да се земат предвид при утврдувањето на корисниот век на нематеријалното средство, вклучувајќи ги:

а) очекуваната употреба на средството од страна на трговското друштво и дали средството би можело ефикасно да се управува од страна на друг менаџерски тим;

б) типичниот животен циклус на производот за средството и јавните информации при оценките на корисниот век на употреба на слични видови на средства кои се користат на сличен начин;

в) техничките, технолошките и другите видови на застареност;

г) стабилноста на дејноста во која средството дејствува и промените во побарувачката на пазарот за производите или услугите произведени од средството;

д) очекуваните акции од страна на конкурентите или потенцијалните конкуренти;

ѓ) нивото на издатоците за одржување потребни за да се добијат очекуваните економски користи од средството и можноста како и намерата на трговското друштво за остварување на ова ниво;

е) периодот на контрола врз средството и законските и други ограничувања за употреба на средството, како што е временскиот рок на употреба на соодветните наеми; и

ж) дали корисниот век на употреба на средството е зависен од корисниот век на употреба на други средства на трговското друштво.

Имајќи ја предвид историјата на брзите промени во технологијата, компјутерскиот софтвер и многу други нематеријални средства се подложни на технолошка застареност. Поради тоа, веројатно е дека нивниот корисен век на употреба ќе биде краток.

Општо земено, оценките на корисниот век на употреба на нематеријалните средства стануваат помалку веродостојни како што се зголемува должината на корисниот век на употреба. Во овој стандард е усвоена претпоставката дека корисниот век на употреба на нематеријалните средства не е веројатно да надмине дваесет години.

Во ретки случаи, може да постои убедлив доказ дека корисниот век на некое нематеријално средство ќе биде определен период подолг од дваесет години. Во овие случаи претпоставката дека корисниот век главно не надминува дваесет години се побива и трговското друштво:

а) го амортизира нематеријалното средство за време на најдобрата проценка на неговиот корисен век на употреба;

б) го проценува надоместувачкиот износ на нематеријалното средство, барем годишно, со цел да ја идентификува секоја загуба поради оштетување; и

в) ги обелоденува причините зошто претпоставката е побиена, како и фактор(ите) кои имале значајна улога при утврдувањето на корисниот век на употреба на средството.

Примери: "А. Трговското друштво купило ексклузивно право да произведува хидроелектрична енергија за период од шеесет години. Трошоците за произведувањето на хидроелектрична енергија се многу пониски од трошоците за добивање енергија од алтернативни извори. Се очекува дека географското подрачје кое ја опкружува енергетската станица ќе бара значителен износ на енергија од енергетската станица за период од барем шеесет години. Трговското друштво го амортизира правото за производство на енергија за време од шеесет години, освен ако постои доказ дека корисниот век е пократок.

Б. Трговското друштво купило ексклузивно право да работи со наплатна рампа на автопат за период од триесет години. Не постои план за изградба на алтернативен пат во подрачјето кое се опслужува со автопатот. Се очекува дека овој автопат ќе биде во употреба барем триесет години. Трговското друштво го амортизира правото да работи со автопатот за време од триесет години, освен ако постои доказ дека корисниот век е пократок."

Корисниот век на употреба на нематеријално средство може да биде многу долг, но тој е секогаш ограничен. Неизвесноста ја оправдува проценката на корисниот век на нематеријалното средство врз претпазлива основа, но тоа не го правда изборот на векот кој би бил нереално краток.

Доколку контролата врз идните економски користи од нематеријалното средство е остварена преку законски права кои се добиени за ограничен период, корисниот век на употреба на нематеријалното средство не треба да го надмине периодот на законското право, освен ако:

а) законските права можат да се обновуваат;

б) обновувањето е скоро сигурно.

Можат да постојат како економски така и законски фактори кои влијаат врз корисниот век на нематеријалните средства: економските фактори го детерминираат периодот за време на кој идните економски користи ќе бидат добивани; законските фактори можат да го ограничат периодот за време на кој трговското друштво го контролира пристапот кон овие користи. Корисниот век на употреба е пократкиот од периодите детерминирани со овие фактори.

Следните фактори меѓу другите, укажуваат дека обновувањето на законското право е скоро сигурно:

а) објективната вредност на нематеријалното средство не се намалува со приближувањето на првобитниот рок на доспевање, или не се намалува за повеќе од трошоците за обновување на заснованото право;

б) постои доказ (веројатно заснован на минато искуство) дека законските права ќе бидат обновени; и

в) постои доказ дека неопходните услови да се добие обновување на законското право (доколку има) ќе бидат задоволени.

✓ **Метода на амортизација**

Користената метода на амортизација треба да го одразува начинот на кој економските користи од средството се искористени од страна на трговското друштво. Доколку овој начин на користење не може веродостојно да се утврди, *треба да се примени праволиниската метода*. Трошокот за амортизација за секој период треба да се признае како трошок, освен ако со друг Меѓународен сметководствен стандард се дозволува или се бара тој да се вклучи во сметководствената вредност на друго средство.

Разни методи на амортизација можат да се користат за распределбата на амортизирачкиот износ на средството врз систематска основа за време на неговиот корисен век. Овие методи ја вклучуваат *праволиниската* метода, *дегресивната* метода и *функционалната* метода. Методата применета за едно средство се избира врз основа на очекуваниот начин на користење на економските користи *и се применува конзистентно* од период во период, освен ако се јави промена во очекуваниот начин на користење на економските користи кои произлегуваат од тоа средство. Ретко ќе постои, доколку воопшто може да постои убедлив доказ кој би ја поддржал амортизационата метода за нематеријални средства која би резултирала во понизок износ на акумулирана амортизација од оној според праволиниската метода.

Амортизацијата обично се признава како трошок. Меѓутоа, понекогаш економските користи кои се дел од средството се апсорбирани од страна на трговското друштво за произведувањето на други средства, наместо да предизвикуваат трошок. Во вакви случаи амортизациониот трошок формира дел од трошоците на друго средство и е вклучен во сметководствената вредност на тоа средство. На пример, амортизацијата на нематеријални средства користени во производен процес е вклучена во сметководствената вредност на залихите (види: МСС 2 - Залихи).

✓ **Остаток на вредноста**

Остатокот на вредноста на едно нематеријално средство треба да се смета за еднаков на нула, освен ако:

а) некоја трета странка е обврзана да го купи тоа средство на крајот од неговиот корисен век на употреба; или

б) постои активен пазар за средството и :

- i) остатокот на вредноста може да се утврди повикувајќи се на тој пазар; и
- ii) постои веројатност дека таквиот пазар ќе постои на крајот од корисниот век на употреба на средството.

Амортизирачкиот износ на средството се утврдува по изземањето на неговиот остаток на вредноста. Остатокот на вредноста кој не е еднаков на нула подразбира дека трговското друштво очекува да го оттуѓи нематеријалното средство пред крајот на неговиот економски век на употреба.

Доколку е усвоен третманот на стандардно мерило, остатокот на вредноста се проценува користејќи цени кои преовладуваат на датумот на стекнување на средството, за продажба на слично средство кое го достигнало крајот на својот проценет век на употреба и кое работело според услови слични на оние во кои средството ќе биде користено. Остатокот на вредноста не се зголемува последователно за промени во цените или вредноста. Доколку е усвоен дозволеният алтернативен третман, се прави нова проценка на остатокот на вредноста на датумот на секоја ревалоризација на средството користејќи цени кои преовладуваат на тој датум.

✓ **Проверка на амортизациониот период и методата на амортизација**

Амортизациониот период и методата на амортизација треба да се проверуваат барем на крајот од секоја финансиска година. Доколку очекуваниот корисен век на средството е значително различен од претходните проценки, амортизациониот период треба да биде променет во согласност со него. Доколку имало значајна промена во очекуваниот облик на економските користи од средството, методата на амортизација треба да се промени за да го одрази променетиот облик. Ваквите промени треба да се сметаат како промени во сметководствените проценки според МСС 8 - Нето добивка или загуба за периодот, основни грешки и промени на сметководствените политики, по пат на корегирање на трошокот за амортизација за тековниот и наредните периоди.

За време на векот на употреба на нематеријалното средство, може да се покаже дека проценката на корисниот век не е соодветна. На пример, корисниот век може да се продолжи по пат на последователен издаток со кој што се подобрува состојбата на средството во споредба со почетно проценетиот стандард на неговото дејствување. Исто така, признавањето на загуба поради оштетување може да навести дека амортизациониот период треба да се промени.

Со текот на времето обликот на идните економски користи очекувани да бидат прилив на трговското друштво од нематеријално средство може да се промени. На пример, може да се покаже дека дегресивната метода на амортизација е посоодветна од праволиниската метода. Друг пример е кога употребата на правата претставени со лиценца е одложена незавршена акција во другите компоненти на деловниот план. Во ваков случај, економски користи кои претставуваат прилив од средството може да не бидат примени до подоцнежни периоди.

✓ **Надоместување на сметководствената вредност - загуби поради оштетување**

За да се утврди дали нематеријалното средство е оштетено, трговското друштво го применува МСС 36 - Оштетување на средства. Со овој стандард се објаснува како трговското друштво ја проверува сметководствената вредност на своите средства, како го утврдува надоместувачкиот износ на средството и кога признава или анулира загуба поради оштетување.

Според МСС 22 - Деловни комбинации, доколку загубата поради оштетување настанала пред крајот на првиот годишен пресметковен период почнувајќи со стекнувањето на нематеријалното средство стекнато при деловно спојување кое претставувало стекнување, загубата поради оштетување се признава како корегирање како на износот кој се припишува на нематеријалното средство, така и на гудвилот (негативен гудвил) признаен на датумот на стекнувањето. Меѓутоа, доколку загубата поради оштетување е поврзана со определен настан или промени во околностите кои се случиле по датумот на стекнувањето, загубата поради оштетување се признава според МСС 36, а не како корегирање на износот припишан на гудвилот (негативен гудвил) признаен на датумот на стекнување.

Покрај тоа, според следните барања вклучени во МСС 36 - Оштетување на средства, трговското друштво треба да го процени надоместувачкиот износ на следните нематеријални средства барем на крајот на секоја финансиска година, дури и кога не постои навестување дека средството е оштетено:

- а) нематеријално средство кое се уште не е расположиво за употреба; и
- б) нематеријално средство кое се амортизира за време на период кој надминува дваесет години од датумот кога средството е расположиво за употреба.

Надоместувачкиот износ треба да се утврди според МСС 36 и загубите поради оштетување се признаваат во согласност со него.

Можноста нематеријалното средство да создава доволни идни економски користи за да ги надомести трошоците обично е предмет на голема неизвесност се до моментот кога средството станува расположиво за употреба. Поради тоа, со овој стандард се бара трговското друштво, барем еднаш годишно, да тестира дали има оштетување кај сметководствената вредност на нематеријалното средство кое се уште не е расположиво за употреба.

Понекогаш е тешко да се идентификува дали едно нематеријално средство е оштетено бидејќи, меѓу другото, не мора да значи дека постојат очевидни докази на застареност. Оваа потешкотија се јавува особено кога средство има долг корисен век на употреба. Како последица на тоа, со овој стандард се бара, како минимум, годишно пресметување на надоместувачкиот износ на нематеријалното средство доколку неговиот корисен век на употреба надминува дваесет години од датумот кога тоа станало расположиво за употреба.

Барањето за годишно тестирање за оштетување на нематеријалното средство важи кога тековниот вкупен проценет корисен век на употреба на средството надминува дваесет години од моментот кога тоа станало расположиво за употреба. Поради тоа, доколку корисниот век на употреба на нематеријалното средство бил

проценет на помалку од дваесет години при почетното признавање, но корисниот век на употреба е продолжен со последователен издаток за да надмине дваесет години од кога средството станало расположиво за употреба, трговското друштво спроведува тест за оштетување и дава обелоденување.

✓ **Повлекувања од употреба и оттуѓувања**

Нематеријалното средство не треба да биде признаено (треба да биде елиминирано од билансот на состојбата) при неговото оттуѓување или кога не се очекуваат идни економски користи од неговата употреба и последователно оттуѓување.

Добивките или загубите кои произлегуваат од повлекувањето или оттуѓувањето на некое нематеријално средство треба да се утврдуваат како разлика меѓу нето приносите од оттуѓувањето и сметководствената вредност на средството и треба да се признаат како приход или расход во билансот на успехот.

Доколку нематеријалното средство се разменува за слично средство, набавната вредност на стекнатото средство е еднаква на сметководствената вредност на средството кое се оттуѓува и од тоа не произлегува добивка или загуба.

Нематеријално средство кое се повлекува од активна употреба и се чува за оттуѓување се евидентира според неговата сметководствена вредност на датумот кога средството се повлекува од активна употреба. Барем на крајот на секоја финансиска година трговското друштво го проверува средството заради оштетување според МСС 36 - Оштетување на средства, и ја признава секоја загуба поради оштетување согласно со тоа.

2.3. МАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА

Како материјални средства, според Уредбата, се сметаат средствата со кои располага даночниот обврзник и кои служат за вршење на неговата дејност, и тоа:

- ✓ градежните објекти;
- ✓ постројките и опремата;
- ✓ алататот;
- ✓ погонскиот и канцеларискиот инвентар;
- ✓ компјутерската опрема (со софтверот);
- ✓ мебелот;
- ✓ транспортните средства и уреди;
- ✓ повеќегодишните насади.

Сметководството за недвижностите, постројките и опремата, нивното признавање и утврдување на трошоците за амортизација се опишуваат во МСС 16 - Недвижности, постројки и опрема.

2.4. СРЕДСТВА ОСЛОБОДЕНИ ОД ОБВРСКАТА ЗА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА

Обврската за отпишување на вредноста **не се однесува** на следните средства:

(1) земјишта (земјоделски, градежни, шумски и пасишта) - природни богатства што не се трошат;

(2) градежни објекти и предмети кои со закон се прогласени за споменици на културата, историски споменици, односно претставуваат уметнички дела или се музејска вредност (исклучок се објектите кои се користат за дејности од кои се остваруваат приходите) како и книгите во сите видови библиотеки;

(3) патишта од локално значење со земјена или макадамска подлога, како и објектите кои се нивен составен дел (мостови, надвозници и слично);

(4) долниот строј, железничките и другите пруги кај патиштата, аеродромите, улиците, плоштадите, парковите и другите изградени јавни површини;

(5) сите средства до нивно ставање во употреба;

(6) средства кои се трајно надвор од употреба;

(7) сите средства на даночен обврзник над кој е отворена постапка на стечај или ликвидација (ако има решение за ликвидирање на деловниот потфат, односно ако не продолжил со вршењето на дејноста).

2.5. МЕТОДИ НА АМОРТИЗАЦИЈА

За целите на оданочувањето, согласно одредбата на Уредбата, **дозволена е само праволиниската метода** на амортизација со примена на годишните амортизациони стапки утврдени со Номенклатурата.

Ако даночниот обврзник користи друга метода и стапка (прогресивна, дегресивна, функционална) тогаш мора да изврши усогласување на пропишаната метода на амортизација (посебна целосна пресметка на амортизацијата, усогласување преку амортизационите стапки или други пресметки).

При користењето на друга метода, а не пропишаната-праволиниска, треба да се има во предвид вкупно утврдениот износ на амортизација за соодветниот даночен период (една календарска година):

(1) ако износот на пресметаната амортизација е до 65% над износот на амортизацијата пресметана според стапките од Номенклатурата - не се бара согласност од Управата за јавни приходи, а со овој износ не се зголемува финансискиот резултат поради целите на данокот на добивка, односно не се внесува податок во Образецот "ДБ" ред 13 (види: член 15 став 1 и член 16 од Законот за данок на добивка - член 4 став 3 од Уредбата за начинот на пресметување на амортизацијата);

(2) ако износот на пресметаната амортизација е над 65% од износот на амортизацијата пресметана според стапките пропишани со Номенклатурата и ако не е

добиено одобрение од Управата за јавни приходи, тогаш целиот износ кој е над 65% се внесува во Образецот "ДБ" - ред 13, односно со тој износ се зголемува финансискиот резултат за целите на данокот на добивка (види: член 4 став 1 точка 9 од Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка);

(3) кога пресметаната амортизација е со износ кој е помал од износот кој би се добил со примена на пропишаниот метод и амортизациона стапка - тогаш **така утврдениот, помал, износ претставува расход по основа на амортизација и за целите на оданочувањето.**

Во третиот случај се поставува прашањето на можноста за пренесување на разликата на амортизација во наредни години. Одговорот е позитивен во случаите кога таа разлика е во рамките на дозволените износи пропишани со член 4 став 3 од Уредбата и член 16 од Законот за данокот на добивката. Секој износ на амортизација над износот утврден согласно одредбите на член 4 од Уредбата и член 16 од Законот за данок на добивка се вклучува во основицата за данок на добивка за истата година кога е и пресметан "вишокот" на амортизација.

2.6. ПОЧЕТОК И ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈАТА

Пресметувањето и искажувањето на **амортизацијата** како трошок од аспект на даночниот биланс **се признава од првиот ден на наредниот месец откако средствата (нематеријално и материјално) почнале да се користат за вршење на дејноста.**

Корисен век на употреба на средствата (МСС 16 точка 6 и МСС 38 став 7) е:

✓ период за кој едно средство се очекува да биде користено од страна на друштвото или

✓ бројот на производи или слични единици очекувани од средствата во друштвото.

Векот на употреба на едно средство кое се амортизира, треба да се проценува земајќи ги предвид следните фактори:

(а) очекувано физичко трошење;

(б) застареност на средствата; и

(в) законски и други ограничувања за употреба на средство.

Според одредбите на член 4 став 2 од Уредбата, корисниот век на употреба на средствата е поистоветен со рокот на отпишување на средствата, а е одреден согласно стапките пропишани во Номенклатурата. Од ова произлегува дека за сите видови на нематеријални и материјални средства, групирани според амортизациони групи, се одредени шест рока на отпишување: 40 години, 33 години и 4 месеци, 20 години, 10 години, 5 години и 4 години.

Со одредбите на член 4 став 3 од Уредбата **дадена е можност** секој даночен обврзник и тоа **на почетокот на годината, да врши проценка на корисниот век.** Доколку проценетиот рок за отпишување на вредноста на средството е пократок од пропишаниот, односно се процени примена на повисока амортизациона стапка од

стапката пропишана во Номенклатурата, тогаш годишната амортизациона стапка пропишана во Номенклатурата може да се зголеми најмногу до 50% и да изнесува: 3,75%, 4,5%, 7,5%, 15%, 30% и 37,5%. *Вака пресметаната амортизација се признава како расход во даночниот биланс* и тоа почнувајќи од годината во која е извршена проценката, односно промената на амортизационите стапки. Амортизацијата пресметана во зголемен износ од 50% во однос на стапките пропишани со Номенклатурата истовремено се признава и како расход согласно член 15 став 1 од Законот за данок на добивка и член 30-е став 1 од Законот за персоналниот данок на доход.

За можноста на скратување на рокот на отпишување на вредноста на средствата, односно зголемувањето на амортизационите стапки, потребно е да се имаат во предвид и одредбите од Законот за данок на добивка и Законот за персонален данок на доход.

(а) Член 16 од Законот за данок на добивка и член 30-ж од Законот за персоналниот данок на доход, според кои во случаите на примена на функционалниот метод на амортизацијата дозволено е пропишаната стапка да се зголеми за 10%, односно да изнесува: од 2,5% на 2,75%, од 3% на 3,3%, од 5% на 5,5%, од 10% на 11%, од 20% на 22% и од 25% на 27,5%. Ако амортизационата стапка утврдена кај даночниот обврзник по функционалната метода е поголема од 10% во однос на пропишаната во Номенклатурата, тогаш е потребна согласност од Управата за јавни приходи. Со законите не е предвидено моментално можното зголемување на амортизационата стапка кое го одобрува Управата за јавни приходи. Со одредбите од член 4 став 3 од Уредбата се пропишува максимално можната амортизациона стапка која со проценка за пократок рок на отписот се утврдува на почетокот на годината (до 50%) и без согласност на Управата за јавни приходи.

Векот на употреба и методите на амортизација на недвижностите, постројките, опремата и нематеријалните средства треба да се проверуваат најмалку еднаш (на крајот на годината) годишно. Доколу очекувањата значително се разликуваат од претходните проценки тогаш трошоците за амортизација за тековниот и за наредните пресметковни периоди треба да се усогласат (МСС 16 точка 52 до 55 и МСС 38 точка 94, 95 и 96).

2.7. ОСНОВИЦА ЗА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈАТА

а) Недвижностите, постројките и опремата

Основицата за пресметување на амортизацијата (во почетокот) се трошоците за изградбата, односно набавката на средствата.

Трошоците на недвижностите, постројките и опремата ги опфаќаат:

- ✓ набавната вредност (фактурната вредност);
- ✓ царините;

- ✓ неповратните даноци и такси при набавката;
- ✓ трошоците за подготвување на местото;
- ✓ иницијалните трошоци во врска со испораката и ракувањето (утовар, растовар, превоз);
- ✓ трошоци за монтажа и
- ✓ надоместоците на стручните лица за изработка на студиите, елаборатите, односно архитекти, градежници, други инженери и други стручни лица.

Трошоциите за позајмување (камати, курсни разлики - другите трошоци во врска со позајмување на средства) во висина на износите кои можат да се капитализираат се признаваат во основицата за амортизација (ако се капитализирани во согласност со МСС 23). Износите на трошоците кои не се капитализирани претставуваат расход во периодот во кој настанале.

Административните и другите описни трошоци не се дел од трошоците на овие средства, освен во случаите кога овие трошоци можат директно да се припишат на стекнувањето или доведување на средствата во работна состојба.

Трошоциите (амортизационата основа) на средства изградени во *сопствена режија* се утврдуваат врз основа на исти принципи како и при стекнување на некое средство.

Трошоциите на средства во закуп (финансиски наем) се утврдуваат врз исти критериуми и мерила како и за средствата кои веќе се во сопственост. Доколку не постои оправдана извесност дека наемателот (корисникот) ќе стекне сопственост на средството земено под наем на крајот на времетраењето на наемот, средството треба во целост да биде амортизирано за пократко време од времетраењето на наемот или неговиот корисен век на употреба.

Во случаи на стекнување на средство со размена на средство кое има слична употреба во иста линија и кое има слична објективна вредност тогаш средството што се преотстапува се отпишува, а неговата отпишана вредност се пренесува на новото (добиено) средство (МСС 16 точка 22). Отпишаната, односно новозаведената вредност е и основица за амортизацијата.

Дополнителните издатоци во врска со недвижностите, постројките и опремата се признаваат како средство само кога со издатоците се подобруваат условите на средствата пред нивниот првобитен проценет стандард на корисност. Подобрување кај средствата (зголемена економска корист) со дополнителни издатоци има кога е извршено:

(1) модифицирање на некој предмет на постројките со што е **продолжен корисниот век, вклучувајќи го и зголемувањето на нејзиниот капацитет;**

(2) доградување на делови на машини со кои се постигнува значително подобрување на квалитетот на производите и

(3) усвојувања на нов произведен процес кој овозможува значително намалување на претходно проценетите производствени трошоци.

Објективната вредност на средствата е нивната пазарна вредност која се утврдува со проценка извршена од професионално квалификувани проценители.

Кај некои средства можат да се покажуваат значајни и променливи движења на нивните објективни вредности со што ја **наметнуваат потребата за годишна ревалоризација**. За средствата кои имаат незначајни движења во нивната објективна вредност доволна е ревалоризација која би се вршела секоја трета или петта година. Ревалоризираната вредност на средствата е основица за пресметување на амортизацијата.

Сите трговски попусти и рабати добиени при набавката се одбиваат при утврдувањето на набавната вредност.

б) Нематеријални средства

Признавањето на сметководствена ставка како нематеријално средство претпоставува исполнување на следните услови:

- ✓ да се веројатни идните економски користи од средствата и
- ✓ трошоците на средството да можат веродостојно да се мерат.

Нематеријалното средство во почетокот треба да се мери според набавната вредност која опфаќа:

- ✓ фактурна вредност;
- ✓ царина и други увозни давачки;
- ✓ неповратни даноци;
- ✓ професионални провизии;
- ✓ други издатоци кои директно се припишуваат на подготвувањето на средството за неговата наменета употреба (обука, реклама и промоција, реорганизација и друго - види: МСС 38).

2.8. НАЧИН НА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈАТА

(1) За целите на оданочувањето, амортизацијата на средствата се пресметува поединечно за секое средство со годишна амортизациона стапка пропишана со Номенклатурата за амортизационата група во чии рамки се наоѓа тоа поединечно средство.

Кога ќе се надомести вредноста која претставува основица за пресметување на амортизацијата, односно кога ќе се изедначат набавната и отпишата (исправката) вредност на поединечното средство, престанува пресметувањето на амортизацијата независно од тоа ако средството и натаму се користи за вршење на дејноста.

Кога во сметководството ќе се констатира изедначеност на набавната вредност и исправката на вредност, потребно е да се имаат во предвид наведените моменти:

(а) Ако се продолжи со пресметка на амортизацијата тогаш износот на *амортизација* не се признава како расход во даночниот биланс, односно со тој износ се зголемува даночната основа.

(б) Да се користи даночен кредит ако во претходниот даночен период е извршено зголемување на даночната основа од амортизацијата за која не е обезбедена согласност од Управата за јавни приходи. Износот на одобрениот даночен кредит во даночниот период не може да биде повисок од данокот содржан во амортизацијата утврдена со примена на пропишаните стапки. Користењето на даночниот кредит започнува во даночниот период кој следи по годината во која средството е целосно амортизирано.

(в) *Средствата кои во целосност се уништени*, а не се оттуѓени или уништени се задржуваат во евиденција и се искажуваат во Билансот на состојбата.

(2) За оттуѓените и уништените средства како и за средствата што во текот на годината се ставени трајно надвор од употреба, амортизацијата како трошок се признава како расход и во даночниот биланс и тоа до крајот на месецот во кој средствата биле во употреба.

Неотпишаната, односно неамортизираната набавна вредност на средствата кои се: продадени, подарени, на друг начин оттуѓени или се трајно надвор од употреба - се признава како расход во даночниот биланс за даночниот период во кој средствата се оттуѓени, уништени или ставени трајно надвор од употреба.

Неотпишаната вредност на средствата кои се оттуѓени на било кој од претходно наведените случаи, односно кои се исклучуваат од натамошната евиденција на нејзиниот сопственик, се признава како расход во даночниот биланс врз основа на согласност од Управата за јавни приходи.

(3) Набавната вредност на средствата за кои нема обврска за пресметување на амортизацијата (наведени во член 3 од Уредбата) се признава како расход во даночниот биланс во даночниот период (годината) во кој тие средства се оттуѓени, уништени или се средства надвор од употреба. За овој вид на расход не е потребна согласност од Управата за јавни приходи.

(4) *Под средства што се трајно надвор од употреба*, според одредбите на член 8 став 4 од Уредбата, се сметаат:

- (а) средствата што со акт (одлука, решение и друг вид акт) на органот на управување на даночниот обврзник се ставаат надвор од употреба поради физичка дотраеност или поради техничка застареност;
- (б) средствата што даночниот обврзник повеќе од една година непрекинато не ги користи, а нивното ставање надвор од употреба не е поради поправка или доградба (потребни се техничко-технолошки и записнички документи);
- (в) средствата што се во фаза на набавка и чија набавка со одлука или друг акт на даночниот обврзник, е откажана или најмалку во три години едноподруго не се вложува за довршување на таа набавка и
- (г) средствата што во последните пет години даночниот обврзник непрекинато ги користел помалку од 30% од нивниот програмиран капацитет.

> НОМЕНКЛАТУРА
на средствата за амортизација и годишни стапки на амортизација

Р.бр. на аморти. гр.	Назив на средствата по амортизациони групи	Годишна стапка на амортизација
1. ГРАДЕЖНИ ОБЈЕКТИ		
1.1.	<i>Градежни објекти на високоградба и нискоградба од армирано бетонска и метална конструкција (згради, мостови, тунели, надвозници, нафтоводи, гасоводи, водоводи, и далекуводи), како и градежни објекти кои се сметаат за самостојни градежни објекти</i>	2,5%
1.2.	<i>Градежни објекти на нискоградба со горен строј (горен строј на патиспта и пруги, брани, насипи, прегради и слично)</i>	3%
1.3.	<i>Градежни објекти на високоградба и нискоградба од дрвена конструкција</i>	5%
1.4.	<i>Останати неспоменати градежни објекти</i>	10%
2. ОПРЕМА		
2.1.	<i>Опрема за производство и преработка, дистрибуција на нафта, гас, електрична и топлоенергија, опрема за водовод и комунални услуги и бродови</i>	5%
2.2.	<i>Погонски и деловен инвентар (машини, алати, транспортни средства и уреди), авиони и други превозни средства и опрема во воздушниот сообраќај</i>	10%
2.3.	<i>Мебел и деловен инвентар во трговија, угостителство и туризам, опрема за затоплување, вентилација и за одржување на канцелариски и други простории, канцелариски и друг мебел, како и друга опрема за вршење на канцелариски работи</i>	20%
2.4.	<i>Компјутерска опрема со софтвер, телекомуникациска опрема, патиички моторни возила, возила на моторен погон и приклучни уреди</i>	25%
2.5.	<i>Останати неспоменати опрема</i>	10%
3. ОВОШТАРНИЦИ, ЛОЗЈА, ХМЕЛНИЦИ И ДРУГИ ПОВЕЌЕГОДИШНИ НАСАДИ		10%
4. ОСНОВНО СТАДО		20%
5. ДОЛГОРОЧНИ НЕМАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА		20%
6. ОСТАНАТИ НЕСПОМНАТИ ДОЛГОРОЧНИ СРЕДСТВА		10%

3. УТВРДУВАЊЕ НА ПРИХОДИТЕ ПО ГОДИШНАТА СМЕТКА ЗА ФИНАНСИСКАТА ГОДИНА

Со Меѓународниот сметководствен стандард МСС 18 - Приходи ("Сл. весник на РМ", бр. 94/2004, 11/2005 и 116/2005) е регулирана сметководствената постапка, односно евидентирањето и искажувањето на приходите од поодделни видови трансакции и настани. Овој стандард ги опфаќа приходите кои произлегуваат или се резултат на редовните активности на друштвото односно приходите од реализација, провизиите, каматите, дивидендите и тантиемите.

Приходите кои произлегуваат по други основи како што се услугите по основ на договор за изградба, договори за наеми, вложувањата во придружните правни лица, договорите за осигурување кај друштвата за осигурување, порастот на објективната вредност на финансиските средства и обврски или нивното оттуѓување, а другите тековни средства, прирастот на основното стадо, земјоделските и шумските производи и вадењето на минерални руди се опфатени со други стандарди како што се МСС 17 - Наеми, МСС 28 - Сметководство за вложувања во придружени претпријатија, МСС 32 - Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање, МСС 21 - Ефекти од промени на девизни курсеви. Со сметководствените стандарди кои се однесуваат на приходите е утврдено кога треба да се признаваат приходи, односно кога од одредена трансакција ќе се книжат приходи. Генерално, *приходи се книжат кога постои веројатност дека друштвото ќе осигури прилив*, односно економски користи кои веродостојно можат да се мерат.

Според точка 1 од МСС 18 трговското друштво остварува *приходи од редовно работење* од:

- а) продажба на стоки,
- б) давање на услуги и

в) користење на други средства на трговското друштво со кои се заработуваат камати, тантиеми и дивиденди.

Стоките ги опфаќаат трговските стоки набавени поради продажба како и готовите производи наменети за продажба.

Услугите се дефинираат како способност трговското друштво да го изврши договореното барање во утврден период на време.

Каматите претставуваат надомест за користење на парични средства и еквиваленти на парични средства кои му должат на трговското друштво.

Тантиемите се надомести за користење на долгорочните средства на трговското друштво како што се патенти, заштитни знаци, авторски права и компјутерски софтвери.

Дивидендите се приходи остварени преку распределба на добивката од страна на поседувачите на вложувањата во главнината во сразмера со нивните вложувања.

Според точките 7 и 8 од МСС 18 во кои се дава *дефиниција за приходи*, приходите се бруто приливи на економски користи за време на пресметковниот

период кои произлегуваат од редовните активности на едно трговско друштво кога со таквите приливи се зголемува главнината на трговското друштво, освен приливите кои произлегуваат од вложувањата во трговското друштво. Според тоа во приходите се вклучуваат само примените бруто приливи на економски користи на сметката на трговското друштво како и побарувањата кои ги стекнува трговското друштво врз основа на одредени трансакции. Износите содржани во бруто приливите кои се однесуваат за трети лица како што е *данокот на додадена вредност и акцизиите, приливот од продажба при посредување во прометот и слично не се вклучуваат во приходот*. Во случаите на посредување како приходи се евидентираат само провизиите.

Според претходно изнесеното за да се искаже приход по годишната сметка *треба да се исполнат следниве услови:*

- ✓ да настанала одредена трансакција во текот на пресметковниот период по која постои веројатност дека ќе има прилив на економски користи и

- ✓ да можат веродостојно да се мерат економските користи.

Трансакциите кои настануваат во работењето се разновидни, поради што за книжење на приходи се применуваат посебни критериуми за секоја од нив. Во практиката има трансакции кои се состојат од различни компоненти, така што, за една трансакција ќе се применуваат повеќе критериуми и обратно, за повеќе трансакции поврзани меѓу себе ќе се применува единствен критериум. Така, на пример, ако продажната цена на производот содржи во себе и износ на услуга кој може да се идентификува, тој износ се разграничува и се признава како приход од услуга во времето на давањето на услугата. Обратно од ова ако трговското друштво продава стоки и во исто време склучува договор за купување на истите стоки во нареден период, со што го негира ефектот од таа трансакција, се применува единствен критериум односно двете трансакции се третираат заедно.

Износот на приходот кој треба да се искаже по одредена трансакција претставува износот кој е договорен со купувачот, односно корисникот на услугата и се мери според објективната вредност на примениот надомест или побарувањето претходно намалено за договорениот трговски и количински дисконт. Меѓутоа, кога наплатата на побарувањето е одложена за некој нареден период, објективната вредност на надоместот може да биде пониска во моментот на наплатата од номиналната вредност договорена со купувачот. Така при, одложено бескаматно плаќање или договорена пониска камата од пазарната, објективната вредност на наплатениот износ ќе биде пониска од договорениот или фактурираниот износ. Разликата помеѓу објективната вредност и номиналната вредност *прејстипува приход од камата*.

При искажувањето на приходите треба да се има во предвид дека во случаите кога се врши размена на стоки, размената на различни стоки има третман на трансакција врз основа на која се книжи приход, а размената на исти стоки претставува трансакција со која не се создава приход.

Под **остварен приход** се смета само приходот:

1) за кој настанал должничко-доверителен однос во смисла на Законот со кој се уредуваат облигационите односи и

2) што е пресметан и искажан во документ кој според Законот, има карактер на сметководствен документ.

Субјектот ги утврдува приходите на денот на билансирањето, што значи во овој случај на 31 декември деловната година во "Билансот на успехот".

Согласно Уредбата за сметковен план ("Сл. весник на РМ", бр. 29/2000) и Правилникот за сметковниот план и содржината на одделните сметки во сметковниот план ("Сл. весник на РМ", бр. 113/2006 и 127/2007) со одредбите од членовите 41, 42, 43 и 44, приходите се искажуваат на сметките од групите:

- 75 - Приходи од продажба;
- 76 - Приходи од учество на вложувања и приходи од осигурувања;
- 77 - Осигурувања деловни приходи и
- 78 - Вонредни - невообичаени приходи.

Во "Биланс на успехот" - за големи и средни субјекти се искажуваат следните групи приходи:

1. Приходи од продажба (АОП 201),
2. Приходи по основ на употреба на сопствени производи, стоки и услуги (АОП 204),
3. Останати деловни приходи (АОП 205),
4. Приходи од учества на вложувања (АОП 218),
5. Приходи од останати вложувања и заеми (АОП 221),
6. Приходи по основ на камати, курсни разлики и слични приходи (АОП 224) и
7. Вонредни приходи (АОП 236).

Во однос на поделбата на приходите, приходите под реден број 1-3 се приходи од работење, а реден број 4-6 приходи од финансирање и под реден број 7 вонредни приходи.

3.1. ПРИХОДИ ОД ПРОДАЖБА (АОП 201)

Согласно точка 3 од МСС 18 - Приходи, продажбата на стоки опфаќа:

- ✓ продажба на производи произведени од страна на трговското друштво со цел да бидат продадени,
- ✓ продажба на стоките купени за продажба,
- ✓ продажба на земјиште и други недвижности купени поради продажба.

За да се книжи приход од продажба на стоки за деловната година, односно од продажбата да се признаат приходи треба да бидат исполнети во целост следниите услови:

а) продавачот да му пренел на купувачот значајни ризици и користи од сопственоста на стоките,

б) продавачот да не задржува постојана менаџерска инволвираност до степен кој се поврзува со сопственоста, ниту да има вистинска контрола врз продадените стоки,

в) износот на приходите да можат веродостојно да се мерат,

г) да постои веројатност дека економските користи како прилив ќе ги прими продавачот,

д) износот на трошоците што настанале или треба да настанат во врска со трансакцијата по која се остваруваат приходи, да можат веродостојно да се мерат.

За да се види дали на купувачот му се пренесни значајни ризици и користи од сопственоста на продавачот, треба да се проучат околностите на трансакцијата. Најчесто преносот на ризиците и користите од сопственоста се совпаѓа со преносот на правото на сопственоста на купувачот како што е случајот при продажба на стоки на мало. Но, има случаи кога времето на преносот на ризиците и користите од продавачот на купувачот не се совпаѓа со времето на законското право на сопственоста. Вакви случаи ќе се јават при продажбата на големо кога издавањето на документацијата, физичкото преземање на стоките и нивното плаќање не се совпаѓа временски, а преземањето и плаќањето е со нешто условено.

Ако продавачот задржува значајни ризици на сопственост, *транзакцијата не се смета за продажба*, и не може да се книжи приход. Така на пример, ако продавачот при продажбата останува во обврска да си ја прими стоката назад поради неквалитет или други недостатоци кои ги надминуваат вообичаените гаранции, ако приливот на средствата од продажбата е неизвесен, ако испорачаната стока треба да се монтира, а монтажата се уште не е завршена, а претставува значаен дел од договорот и слично, не може да се книжи приход.

Доколку продавачот задржува незначителни ризици на сопственост на стоката, на пример, ако го задржи правото на сопственост до наплатата на побарувањето или ако при продажбата на мало купувачот му се дава право да го врати купениот производ ако не е задоволен, а во претходниот период немало такви случаи, *транзакцијата се смета за продажба* и приходот се признава.

Можноста приходите веродостојно да се мерат, како услов да бидат книжени како приход, се однесува генерално за сите видови приходи за што веќе стана збор во воведниот дел.

За сите приходи се однесува и предусловот, да постои веројатноста дека економските користи како прилив ќе дојдат кај продавачот. Во некои случаи таквата веројатност не постои се додека продавачот не го прими надоместот или не бидат отстранети причините за непостоење на веројатноста. Така на пример, ако поради законски пречки, меѓу државни проблеми и слично, наплатата е неизвесна и приход не треба да се книжи се додека тие пречки не се отстранат. Кога приходот е книжен пред да настанат такви пречки не се врши сторнирање на приходот туку, износот се признава како расход.

Едно од основните начела на нашиот сметководствен систем кое е содржан и во МСС 18, приходите и расходите кои се однесуваат на иста трансакција или други настани да се признаваат истовремено. Од тие причини кога расходите не можат веродостојно да се мерат не можат да се книжат како расход и не се исполнети условите остварениот прилив по таквата трансакција да се книжи како приход. Наплатата во таков случај се книжи како обврска.

Со основните начела дадени во МСС 18 - Приходи, приходите од продажба на производи, стоки и услуги во годишната сметка се утврдуваат во износите на фактурираната реализација и извршената продажба во периодот од 01.01. до 31.12. деловната година, но *само под услов* до 31.12. деловната година да настанал должничко-доверителниот однос и да е испоставена сметководствената исправа (фактура, сметка, привремена ситуација, книговодствена исправа за издавање-преземање на производите и стоките, односно за извршената услуга, како што се испратници, потврди за преземање на стоката, односно за извршената услуга, налози за излез на стоката од магацин, градежен дневник и градежна книга, исправи за превоз итн.). Од веродостојноста на напред цитираните сметководствени исправи, зависи дали продадените производи, стоки и извршените услуги на домашниот и странскиот пазар, се навистина испорачани. Затоа, сметководствените исправи задолжително треба да ги содржат сите елементи од кои јасно и недвосмислено може да се утврди дека деловната промена навистина настанала и задолжително да се заверени од страна на овластените работници за нивно издавање, прием, контрола и книжење. Поради ова, потребно е субјектите да извршат поврзување на податоците искажани во исправите за испораката на стоките, производите, односно извршените услуги со податоците за нивниот прием.

За продажбата и испораките кои се извршени од 01.01. до 31.12. деловната година **не се признава приход**, доколку купувачот не ги примил и не ги презел учиноците (материјалите, производите, стоките и услугите) во цитираниот пресметковен период. Во вакви случаи, испорачаните учиноци се искажуваат на сметките:

- сметка 312 - Суровини и материјали на пат,
- сметка 316 - Суровини и материјали во доработка, обработка и манипулација,
- сметка 636 - Производи во доработка, обработка и манипулација,
- сметка 662 - Стоки на пат и
- сметка 666 - Стоки во доработка, преработка и манипулација.

Во останатите случаи, кога се исполнети условите од потребата да се признае приход во годишната сметка се утврдува вкупен приход без оглед на тоа како се договорени:

- начинот на плаќањето (во готово, преку жиро сметката што се води кај носителот на платен промет, со пренос на хартии од вредноста),
- начинот на продажба (непосредно, преку посредник, поврзани субјекти и др.),
- начинот на обезбедувањето на плаќањето, односно без оглед на тоа како е извршено обезбедувањето на плаќањето, и

- без оглед на тоа дали продажбата се врши со плаќање без одлагање, со одложено плаќање на кредит и слично.

Приходите од продажба ги опфаќаат приходите на сметките од групата 75 - Приходи од продажба, и тоа:

- ✓ сметка 750 - Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на поврзани субјекти,
- ✓ сметка 751 - Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на домашен пазар,
- ✓ сметка 752 - Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на странски пазар,
- ✓ сметка 753 - Приходи од наемнини,
- ✓ сметка 755 - Приходи по основ на употреба на сопствени производи, стоки и услуги,
- ✓ сметка 756 - Приходи од продажба на материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа и автогуми и
- ✓ сметка 759 - Останати приходи од продажба на производи, стоки, услуги и материјали.

Од изнесеното произлегува дека во моментот на продажбата, односно кога се исполнети претходно цитираните услови се врши книжење и тоа:

на товар на сметките:

- сметки од групата 02 - Материјални средства,
- 040 - Вложување во поврзани субјекти,
- 045 - Дадени кредити, депозити и кауции
- 100 - Жиро сметка
- 102 - Благајна (ако продажбата се врши во готово),
- 105 - Девизна благајна (ако продажбата се врши во готово),
- сметки од групата 11 - Хартии од вредност и тоа: 110 - Чекови, 111 - Меници, 112 - Обврзници; 113 - Записи; 117 - Останати хартии од вредност, ако наплатата се врши со прием на хартии од вредност,
- 120 - Побарувања од купувачи во земјата,
- 121 - Побарувања од купувачи во странство,
- 140 - Побарувања од поврзани субјекти,
- 142 - Побарувања од извозници,
- 143 - Побарувања по основ на увоз за туѓа сметка,
- 144 - Побарувања од комисиона и консигнациона продажба и
- 147 - Останати побарувања од поврзани субјекти, а

во корист на сметките:

- 750 - Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на поврзани субјекти,
- 751 - Производи од продажба на производи, стоки и услуги на домашен пазар,

- 752 - Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на странски пазар,
- 753 - Приходи од наемнини,
- 755 - Приходи по основ на употреба на сопствени производи, стоки и услуги,
- 756 - Приходи од продажба на материјали, резервни делови, ситен инвентар, амбалажа и автогуми,
- 759 - Останати приходи од продажба на производи, стоки, услуги и материјали.

За да се искаже приход во годишната сметка по основ на *вршење на услуги* согласно точка 20 од МСС 18 треба да се исполнети *следниите услови*:

- а) износот на приходот да може веродостојно да се мери,
- б) да постои веројатност дека ќе се оствари прилив на економски користи од трансакцијата која има карактер на услуга,
- в) да може веродостојно да се измери степенот на довршеноста на услугата на датумот на сочинувањето на билансот,
- г) да може веродостојно да се измерат трошоците за извршената услуга и трошоците за довршување на услугата.

Она што е специфично за услугите, а се разликува од продажбата на стоки е времетраењето на трансакцијата, односно услугите се вршат често во подолг период, па нивното завршување не се поклопува со периодот на изготвувањето на билансот, односно годишната сметка. Од тие причини при изготвувањето на годишната сметка износот на услугата што се вклучува во приходот претставува процената вредност, односно процент на довршеноста на услугата. Во ваквите случаи во целост се применуваат одредбите на МСС 11 - Договор за изградба, според кој приходите од договорот се спротивставуваат со трошоците на договорот стекнати во достигнувањето на степенот на довршеноста што резултира во искажувањето на приходите, расходите и добивката кои можат да се припишат на делот на довршените работи од договорот.

Проценка за довршеноста на услугата, а тоа значи и на износот на приходот кој се вклучува во сметката за да може да се направи, треба претходно да постои јасно утврден договор помеѓу странките за нивните права по договорот, висината на надоместот за услугата и начинот и роковите на извршувањето на услугата. Во зависност од видот на услугата при проценката може да се користи една од следните методи:

- а) преглед на извршени работи,
- б) извршени услуги во пресметковниот период како процент од вкупните услуги кои треба да се извршат и
- в) сразмерен дел на трошоците направени во пресметковниот период во вкупно утврдената сума на трошоци на услугата.

Ако не може веродостојно да се утврди степенот на извршената услуга со примена на една од наведените методи, приходот може да се признае рамномерно во текот на определен период или во краен случај приход да се книжи само во висина

на направените расходи со што се избегнува да се искаже добивка за која не постои сигурност дека ќе се оствари.

✓ **Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на поврзани субјекти (сметка 750)**

Согласно одредбите од Законот за трговски друштва, самостојните друштва можат да се поврзуваат и да воспоставуваат меѓусебни односи како:

а) друштво кое во друго друштво има значајно учество, мнозинско учество или мнозинско право во одлучувањето и заемно учество и

б) зависно, владеачко друштво и друштва кои дејствуваат заеднички.

Во членовите од овој закон, јасно е утврдено во кои случаи станува збор за друштво со мнозинско право во одлучувањето, друштво со заемно учество, зависно и владеачко друштво и друштва кои дејствуваат заеднички.

Специфично за приходите од поврзани субјекти е тоа што во односите на поврзаните странки може да се влијае на финансиската состојба и оперативните резултати во трговското друштво. Поврзаните правни лица можат да влезат во трансакции во кои не би влегле неповрзани правни лица. *Цената на трансакцијата по правило е договорна, а не пазарна.*

4. ТРЕТМАНОТ НА РАСХОДИТЕ ВО ТЕКОТ НА ФИНАНСИСКАТА ГОДИНА

По годишната сметка, при утврдувањето на расходите, треба да се има во предвид едно од основните начела на нашиот сметководствен систем според кое се врши изедначување на периодот за кој се искажуваат приходите и периодот за кој се искажуваат расходите кои се однесуваат, односно кои се прават за остварување на тие приходи. Ова начело е содржано и во меѓународните сметководствени стандарди МСС 18 - Приходи и МСС 2 - Залихи според кои, за да се книжи приход во пресметковниот период треба да постои можност, износот на трошоците што настанале во врска со трансакцијата по која се остварува приход да можат веродостојно да се мерат. Ако расходите не можат да се мерат и вредносно да се искажат, не можат да се книжат како расход, а со тоа не се исполнети и условите да се книжат и приходи по односната трансакција. Кога залихите ќе се продадат, книговодствениот износ на тие залихи се признава како расход во периодот во кој е признаен соодветниот приход.

Под расходи во смисла на овој закон се сметаат:

- ✓ Трошоците од работењето,
- ✓ Расходите на финансирањето и
- ✓ Вонредните расходи.

Под *расходи* се сметаат расходите (исто како и приходите):

1. За кои што настанал должничко-доверителниот однос во смисла на Законот со кој се уредуваат облигационите односи и

2. Да се пресметани и искажани во документ, односно исправа, која во смисла на одредбите од Законот за трговски друштва има карактер на сметководствена исправа.

Со договорот помеѓу должникот и доверителот се уредува настанувањето на должничко-доверителниот однос и тоа според членот 455 од Законот за облигационите односи. Во овој член е пропишано дека продавачот е должен да ги предаде предметите во времето и местото предвидено со договорот, при што се смета дека продавачот ја извршил обврската со предавањето на купувачот и тоа по правило кога предметот ќе го врати или кога ќе ја предаде исправката, со која предметот може да се преземе. При тоа, не е битно дали плаќањето е извршено до крајот на пресметковниот период или по истекот на истиот, односно по 31 декември деловната година. Битно е расходите да настанале во деловната година, односно да се однесуваат на овој пресметковен период.

Должничко-доверителниот однос по основ на услугите настанува на денот кога должникот ги презел извршените услуги, односно кога со потпис и со печат го потврдил приемот на извршените работи. Ова е доста важен момент, за утврдување дали воопшто и кога настанал должничко-доверителниот однос.

Постојат услуги кај кои не се потврдува нивниот прием, и тоа се случаите при извозот и увозот во свое име, а за туѓа сметка или пак кога услугата се врши периодично, како што се: ПТТ услугите, комуналните услуги, услугите за одржување и сервисирање и сл. За нив, должничко-доверителниот однос, настанува на денот кој ќе се договори, односно под денот под кој ќе се врши пресметка на извршените услуги. Вака може да се договори денот на настанувањето на должничко-доверителниот однос при периодичните испораки на стоките, производите, односно учиноците.

Предмет на книжење на расходите во деловните книги на субјектот може да биде само веродостоен сметководствен документ. Веродостојноста на сметководствениот документ се утврдува по пат на контрола, поради што им се укажува на сите субјекти, без оглед на видот на сопственоста, се должни со општ акт да го одредат одговорното лице што ќе одговара за законитоста и исправноста на сметководствениот документ (ликвидатор).

Субјектите ги утврдуваат расходите на денот на билансирањето, односно на 31 декември деловната година во Образецот "Биланс на успехот".

Според Уредбата за сметковниот план ("Сл. весник на РМ", бр. 29/2000) и одредбите од членовите 26 до 34 и 39 и 40 од Правилникот за сметковниот план и содржината на одделните сметки во сметковниот план ("Сл. весник на РМ", бр. 113/2006 и 127/2007), **расходите се искажуваат на сметките** од групите:

- ✓ група 40 - Трошоци за суровини, материјали, енергија, резервни делови и ситен инвентар,
- ✓ група 41 - Услуги со карактер на материјални трошоци,
- ✓ група 42 - Резервирања за трошоци и ризици,
- ✓ група 43 - Амортизација и вредносно усогласување на долгорочните и краткорочните средства,
- ✓ група 44 - Нематеријални трошоци од работењето,
- ✓ група 45 - Останати трошоци од работењето од редовната активност,
- ✓ група 47 - Плати и надомести,
- ✓ група 48 - Расходи по основ на камати, курсни разлики и слични расходи,
- ✓ група 70 - Расходи на продадени производи, стоки, услуги, и материјали и
- ✓ група 72 - Вонредни расходи.

Овие расходи искажани во денари се внесуваат во образецот "Биланс на успехот".

Во врска со трошоците треба да се има предвид и Правилникот за сметководствени стандарди, а посебно:

- ✓ МСС 2 - Залихи,
- ✓ МСС 11- Договори за изградба, и
- ✓ МСС 38- Нематеријални средства.

Целта на *сџандардој* МСС 2 - Залихи е да ја пропише сметководствената политика за залихите според системот на набавната вредност со оглед на фактот што основно прашање во сметководството на залихите е вредноста по која се искажуваат залихите како и трошоците со нивното трошење. Согласно овој стандард залихите ги опфаќаат средствата во форма на:

- залихи на трговски стоки,
- залихи на недовршено производство и готови производи наменети за продажба и
- залихи на суровини и помошни материјали наменети за производство и услуги.

Кога залихите (суровини, готови производи, стоки) ќе се продадат во сметководството се евидентира приход и во истиот период книговодствениот износ на тие залихи се признава како расход. Отписот на залихите како расход се признава во периодот кога се врши отписот, а за вредноста на корисниот отпадок треба да се намали расходот.

Според претходното, се врши спротивставување на трошоците со приходите. Поради тоа, кога залихите се трошат за вградување во основни средства, како расходи се признаваат за време на корисниот век на употреба на тоа средство.

Активностите по договорите за изградба поради природата на работите се одвиваат во повеќе сметководствени периоди. Поради тоа, со *сѝандардоѝ МСС 11* се утврдуваат критериумите за тоа кога приходите по договорите и трошоците по договорите треба да се признаат како приходи и расходи во билансот на успехот. Овој стандард се применува во сметководството и финансиските извештаи на изведувачите на работите.

Трошоците кои се вклучуваат како трошоци на договорот ги опфаќаат директните трошоци што се однесуваат конкретно на тој договор како што се материјалите употребени во изградба, платите на работниците за изградба и контрола, амортизацијата на користените машини, нивниот превоз до и од градилиштето и закупот ако се користат туѓи средства, трошоците за дизајнирање и техничка помош, трошоци за одржување во гарантен рок и други трошоци намалени за приходите кои не се вклучени во договорот како што е продажба на остатокот од материјали, опремата користена во изградбата и слично, трошоците кои се припишуваат на договорот како што е осигурувањето, трошоци за дизајнирање и техничка помош кои се однесуваат и на други договори и општи трошоци на изградба и други трошоци кои согласно договорот се вклучуваат во трошоците на договорот.

Општите административни трошоци и трошоците за истражување и развој кои не се специфицирани во договорот, трошоците за продажба и амортизацијата за неискористените капацитети не се вклучуваат во трошоците по договорот.

Во "Билансот на успехот" за средни и големи субјекти е извршено прегрупирање на расходите така што тие се искажуваат како:

1. Материјални трошоци (АОП 206);
2. Трошоци за вработени (АОП 209);
3. Амортизација и вредносно усогласување на долгорочните средства (АОП 215);
4. Вредносно усогласување на краткорочните средства (АОП 216);
5. Резервирања за трошоци и ризици (АОП 216);
6. Вредносно усогласување на финансиските средства и вложувања (АОП 227);
7. Останати трошоци од работењето (АОП 217);
8. Расходи по основ на камати, курсни разлики и слични расходи (АОП 228) и
9. Вонредни расходи (АОП 237).

4.1. МАТЕРИЈАЛНИ ТРОШОЦИ

Материјалните трошоци ги опфаќаат потрошените материјали, потрошената енергија, потрошените резервни делови, отписот на ситниот инвентар, услугите со карактер на материјални трошоци како и набавната вредност на продадените стоки и материјали.

✓ Трошоци за суровини и други материјали

Потрошокот на материјалите се искажува на **сметката 400** и по правило претставуваат трошоци на залихи. Според одредбите од членот 26 од Правилникот за сметковниот план и содржината на одделните сметки во сметковниот план ("Сл. весник на РМ", бр. 113/2006 и 127/2007) во рамките на оваа сметка се евидентира вредноста на потрошените суровини, основниот и помошниот материјал. Во согласност со точките 21-24 од МСС 2 - Залихи, залихите на материјалите, резервните делови и стоки се проценуваат по набавна вредност пресметана според методот: "прва влезна - прва излезна" (ФИФО), по методот "последна влезна - прва излезна" (ЛИФО), по методот на "просечни цени" или по методи на пресметката "планските цени" корегирани за отстапувањата во пресметковниот период.

Трошоците на материјалите, односно на резервните делови ги сочинуваат фактурната вредност на добавувачите зголемена за зависните трошоци по основ на набавката и доведување во состојба на функционална подготвеност. Во трошоците за набавка можат да се вклучат и припаѓачките трошоци на транспортот и сопствениот транспорт, но најмногу до нивото на цената на иста или сродна транспортна услуга.

Во трошоците на набавката согласно точка 9 од МСС 2 - Залихи и точките 21 и 22 од МСС 21 - Ефекти од промени на девизни курсеви, можат да се вклучат и курсните разлики кои произлегуваат непосредно од последното стекнување на залихите фактурирани во странска валута во услови на големи девалвации или депресијации на валутите.

При изборот на методот на евидентирање на материјалите во рамките на класата 3 - Материјал, резервни делови и ситен инвентар и нивниот потрошок на сметката 400 - Потрошени материјали, треба да се води сметка за карактеристиките на секоја метода и специфичностите во книжењето.

Имено, со **примена на ФИФО методот**, вредноста на залихата се искажува по поголемиот износ во случај на пораст на цените, а трошоците се товарат по помалиот износ, додека, пак, со **примената на ЛИФО методот** во случај на пораст на цените, залихите се искажуваат по помалиот износ, а вредноста на потрошениот материјал по поголемата вредност, од причини што трошоците секогаш се товарат со новите, по правило поголемите цени.

Од даночен аспект, нагласуваме дека примената на методот за водење на вредноста на залихите на материјали - ЛИФО, согласно член 11 став 2 од Законот за данок на добивка и член 4 став 1 точка 1 од Правилникот за данокот на добивка..., ја зголемува основницата во "Даночниот биланс".

Примената на ФИФО и ЛИФО методите се методи по стварни цени.

Методот на евидентирањето на залихата **по просечно-набавни цени** претпоставува евидентирање по стварни цени, со тоа што при секоја нова набавка на материјали, мора да се пресмета нова просечна набавна цена. Со примената на оваа

метода, трошоците се искажуваат по нешто пониски цени во случај на пораст на цените, отколку што им е пазарната цена. Ист е случајот и со залихите.

Кога материјалите се водат *по плански цени*, паралелно е потребно да се води и сметководствено да се евидентира отстапувањето на стварните цени од планските. Имено, залихите на сметка 310 - Материјали се евидентират по плански цени, а отстапувањето на долговната страна на сметка 319 - Отстапување од цените на материјалите, доколку набавните цени се поголеми од планските (негативно отстапување), или на потражната страна на сметка 319, доколку стварните набавни цени се помали од планските (позитивно отстапување).

* * *

Меѓународен сметководствен стандард МСС 2 - Залихи

✓ Цел

Целта на овој стандард е да го пропише сметководствениот третман на залихите според системот на набавната вредност. Примарно прашање во сметководството за залихите е износот на набавната вредност кој треба да се признае како средство кое понатаму треба да се води во евиденцијата се додека не бидат признаени поврзаните приходите. Овој стандард дава практично упатство за определувањето на набавната вредност и нејзиното последователно признавање како расход, вклучувајќи го и намалувањето на износот на нето реализационата вредност. Исто така, тој дава упатство и за трошочните формули кои се користат за вреднување на залихите.

✓ Делокруг

1. Овој стандард треба да се применува во финансиските извештаи подготвени во контекст на системот на набавна вредност во сметководството за сите залихи освен за:

(а) производството во тек кое се однесува на договорите за изградба, вклучувајќи ги и директно поврзаните договори за услуги (види МСС 11, Договори за изградба);

(б) финансиските инструменти; и

(в) залихите на земјоделски и шумски производи, минерални руди и земјоделски производи на производителите до степенот до кој тие се мерат по нето реализациона вредност во согласност со добро воспоставената практика во некои дејности; и

(г) биолошките средства кои се однесуваат на земјоделската дејност (види МСС 41, Земјоделство).

2. Овој стандард го заменува МСС 2, Вреднување и презентирање на залихите во контекст на системот на набавна вредност, усвоен во 1975 година.

3. Залихите наведени во точката 1(в) се мерат по нето реализационата вредност во определени фази на производството. Тоа се случува, на пример, кога земјоделските насади ќе се пожнеат или кога минералната руда ќе биде ископана, а продажбата за нив е обезбедена согласно термински договор или државна гаранција, или кога постои хомоген пазар каде што постои незначителен ризик од неизвршување на продажбата. Овие залихи се исклучени од делокругот на овој стандард.

✓ **Дефиниции**

4. Во овој стандард се користат следните термини со наведените значења за нив:

Залихи се средства:

(а) кои се чуваат за продажба во редовниот тек на работењето;

(б) во процес на производство наменето за ваква продажба; или

(в) во вид на суровини или помошни материјали кои ќе бидат потрошени во процесот на производство или во давањето на услуги.

Нето реализациона вредност е проценета продажна цена во редовниот тек на работењето намалена за проценетите трошоци за довршување и проценетите трошоци потребни да се изврши продажбата.

5. Залихите опфаќаат производи кои се купени и се чуваат за препродажба вклучувајќи ја и, на пример, трговската стока купена од страна на продавач на мало која се чува за препродажба, или земјиште и друга недвижност која се чува за препродажба.

Залихите опфаќаат и произведени готови производи или производството во тек кое се произведува од страна на претпријатието, а ги вклучува и суровините и помошните материјали кои чекаат на употреба во процесот на производство.

Што се однесува до давателите на услуги, залихите ги вклучуваат трошоците за услугите, како што е опишано во точка 16, за коишто претпријатието сеуште не ги признало поврзаните приходи (види МСС 18, Приходи).

✓ **Мерење на залихите**

6. Залихите треба да се мерат според пониската од набавната и нето реализационата вредност.

✓ **Набавна вредност на залихите**

7. **Набавната вредност на залихите треба да ги опфати сите трошоци на набавка, трошоците за конверзија и другите трошоци кои се направени за доведување на залихите во нивната сегашна локација и состојба.**

✓ **Трошоци за набавка**

8. Трошоците за набавка на залихите ги опфаќаат набавната цена, увозните давачки и другите даноци (освен оние кои претпријатието последователно може да ги поврати од даночните власти), како и трошоците за превоз, манипулативните и другите трошоци кои директно можат да се припишат на стекнувањето на

готовите производи, материјалите и услугите. Трговските попусти, рабатите и другите слични ставки се одземаат при утврдувањето на трошоците за набавка.

9. Трошоците за набавка можат да ги вклучат курсните разлики кои произлегуваат директно од неодамнешното стекнување на залихи фактурирани во странска валута во ретките околности дозволени со дозволения алтернативен третман во МСС 21, *Ефекти на промени на девизни курсеви*. Овие курсни разлики се ограничуваат само на оние кои резултираат од големи девалвации и намалување на вредноста на валутите за коишто не постојат практични средства за заштита од ризиците и кои влијаат врз обврските кои не можат да бидат подмирени и кои произлегуваат од неодамнешното стекнување на залихите.

✓ **Трошоци за конверзија**

10. Трошоците за конверзија на залихите ги вклучуваат трошоците кои непосредно се однесуваат на единиците на производство, како на пример директниот труд. Исто така, тие вклучуваат и систематска алокација на фиксните и варијабилните општи трошоци на производство кои се прават при претворањето на материјалите во готови производи. Фиксните општи трошоци на производството се оние индиректни трошоци на производство кои остануваат релативно непроменети без оглед на обемот на производство, како на пример амортизацијата и одржувањето на фабричките згради и опрема и трошоците на фабричкиот менаџмент и администрацијата. Варијабилните општи трошоци на производството се оние индиректни трошоци на производство кои се менуваат директно, или речиси директно, со обемот на производството, како на пример индиректните материјали и индиректниот труд.
11. Алокацијата на фиксните општи трошоци на производството на трошоците на конверзија е засновано на нормалниот капацитет на производствените средства. Нормалниот капацитет го претставува производството кое се очекува да биде постигнато во просек во текот на определен број на периоди или сезони под нормални околности, земајќи ја предвид загубита во користењето на капацитетот којшто произлегува од планираното одржување. Фактичкото ниво на производство може да се користи доколку е приближно на нормалниот капацитет. Износот на фиксните општи трошоци алоцирани по единица на производство не се зголемува како последица на мал обем на производството или некористење на капацитетот. Неалоцираните општи трошоци се признаваат како расход во периодот во кој што се направени. Во периоди на извонредно големо производство, износот на фиксните општи трошоци кој се алоцира на секоја единица на производство се намалува така што залихите нема да бидат измерени според износ поголем од нивната набавна вредност. Варијабилните општи трошоци на производство се алоцираат на секоја единица на производството врз основа на фактичкото користење на производствените средства.
12. Процесот на производство може да резултира во истовремено производство на повеќе од еден производ. Таков е случајот, на пример, кога се произведуваат заеднички производи или кога постои главен производ и спореден производ. Кога

трошоците за конверзија на секој производ не можат да бидат одделно идентификувани, тие се алоцираат на производите на рационална и конзистентна основа. Алокацијата може да биде заснована, на пример, на релативната продажна вредност на секој производ било во фазата на производствениот процес кога производите можат да бидат одделно идентификувани или при завршувањето на производството. Повеќето споредни производи не се материјални по својата природа. Кога е ваков случајот, тие често се мерат според нето реализационата вредност и оваа вредност се одзема од набавната вредност на главниот производ. Како резултат, сметководствената вредност на главниот производ не се разликува материјално од неговата набавна вредност.

✓ **Други трошоци**

13. Другите трошоци се вклучуваат во набавната вредност на залихите само до степенот до којшто биле направени при доведувањето на залихите во нивната сегашна локација и состојба. На пример, може да биде соодветно да се вклучат непроизводствени општи трошоци или трошоци за дизајнирање на производи за посебни купувачи во набавната вредност на залихите.

14. Примери за *трошоци кои се исклучуваат од набавната вредност на залихите* и се признаваат како расходи во периодот во кој се направени се:

- (а) невообичаени износи на растур на материјали, труд, или други производствени трошоци;
- (б) трошоци за складирање, освен доколку овие трошоци кои се потребни во процесот на производство пред понатамошна фаза на производство;
- (в) административни општи трошоци кои не придонесуваат за доведување на залихите во нивната сегашна локација и состојба; и
- (г) трошоци за продажба.

15. Во ограничени околности, трошоците за позајмување се вклучуваат во набавната вредност на залихите. Овие околности се идентификувани во дозволения алтернативен третман во МСС 23, *Трошоци за позајмување*.

✓ **Набавна вредност на залихите на давател на услуги**

16. Набавна вредност на залихите на давател на услуги примарно е составена од труд и други трошоци на персоналот директно ангажиран во обезбедувањето на услугата, вклучувајќи го и супервизорскиот персонал и поврзаните општи трошоци. Трудот и другите трошоци кои се однесуваат на продажниот и на општиот административен персонал не се вклучуваат, туку се признаваат како расходи во периодот во кој се направени.

✓ **Набавна вредност на земјоделски производи собрани од биолошки средства**

16А. Според МСС 41, *Земјоделство*, залихите составени од земјоделски производи коишто претпријатието ги собрало од своите биолошки средства при почетното признавање се мерат според нивната објективна вредност намалена за проценетите трошоци во точката - на - продажба во точката на бербата. Ова е набавната вредност на залихите на тој датум за примена на овој стандард.

✓ **Техники за мерење на набавната вредност**

17. Техниките за мерење на набавната вредност на залихите, како на пример методата на стандардни трошоци или методата на малопродажба, може да се користат по своја оценка доколку резултатите се приближни со набавната вредност. *Стандардниите трошоци* ги земаат предвид нормалните нивоа на суровини и помошни материјали, труд, ефикасност и користењето на капацитетот. Тие редовно се проверуваат и, доколку е потребно, се ревидираат соодветно на тековните услови.

18. *Методата на малопродажба* често се користи во малопродажбата за мерење на залихите со голем број на ставки кои брзо се менуваат, кои имаат слична маржа и за кои е непрактично да се користат други методи за определување на трошоците. Набавната вредност на залихите се определува по пат на намалување на продажната вредност на залихите со соодветната процентуална бруто маржа. Процентот којшто се користи ги зема предвид залихите чијашто цена била намалена на износ под нивната почетна продажна цена. Често се користи просечен процент за секое малопродажно одделение.

✓ **Трошочни формули**

19. Набавната вредност на ставките кои вообичаено не се разменуваат меѓу себе и на производите или услугите кои се произведени и издвоени за точно определени проекти треба да биде определена користејќи специфична идентификација на нивните поединечни трошоци.

20. Специфичната идентификација на набавната вредност значи дека точно определени трошоци се припишуваат на идентификувани ставки на залихи. Ова е соодветен третман за ставките коишто се издвоени за точно определени проекти, без оглед на тоа дали се купени или произведени. Меѓутоа, специфичната идентификација на трошоците не е соодветна кога постои голем број на ставки на залихи кои обично се разменуваат меѓу себе. Во вакви околности, може да се користи методата на избирање на оние ставки што остануваат на залиха за да се добијат однапред определени ефекти врз нето добивката или загубата за периодот.

✓ **Основен третман**

21. Набавната вредност на залихите, освен на оние наведени во точка 19, треба да биде определена користејќи ја трошочната формула прв - влезен, прв - излезен (ФИФО) или трошочната формула за пондериран просек.

22. *ФИФО формулата* претпоставува дека ставките на залихите кои биле купени први се продадени први па, следствено, ставките кои остануваат на залиха на крајот на периодот се оние кои се купени или произведени последни. Според трошочната формула за пондериран просек, набавната вредност на секоја ставка се определува според пондерираниот просек на набавната вредност на слични ставки на почетокот на периодот и набавната вредност на слични ставки кои се купени или произведени во текот на периодот. Просекот може да се пресметува на периодична основа или по секоја дополнително примена испорака, во зависност од околностите на претпријатието.

✓ **Дозволен алтернативен третман**

23. Набавната вредност на залихите, освен на оние наведени во точка 19, треба да биде определена користејќи ја формулата последен - влезен, прв - излезен (ЛИФО).

24. *ЛИФО формулата* претпоставува дека ставките на залихите кои биле купени или произведени последни се продадени први па, следствено, ставките кои остануваат на залиха на крајот на периодот се оние кои се купени или произведени први.

✓ **Нето реализациона вредност**

25. Набавната вредност на залихите можеби нема да може да се надомести доколку тие залихи се оштетени, доколку станале потполно или делумно застарени, или доколку нивните продажни цени се намалиле. Исто така, набавната вредност на залихите можеби нема да може да се надомести доколку проценетите трошоци за довршување или проценетите трошоци кои би биле направени за продажбата се зголемиле. Практиката на намалување на вредноста на залихите под набавната вредност на нето реализационата вредност е конзистентна со гледиштето дека средствата не треба да се евидентираат во износи поголеми од оние кои се очекува да бидат реализирани со нивната продажба или користење.

26. Вредноста на залихите вобичаено се намалува на нето реализационата вредност ставка - по - ставка. Меѓутоа, по извесни околности може да биде соодветно да се групираат слични или поврзани ставки. Ова може да биде случај со ставки на залихи кои се однесуваат на иста производна линија кои имаат слична намена или крајна употреба, се произведуваат и продаваат на исто географско подрачје и неможат практично да се проценат одделно од другите ставки во таа производна линија. Не е соодветно да се намали вредноста на залихите врз основа на класификацијата на залихите, како на пример готови производи или сите залихи во конкретна дејност или географски сегмент. Давателите на услуги вобичаено ги акумулираат трошоците според секоја услуга за која се ќе се наплаќа одделна продажна цена. Поради тоа, секоја таква услуга се третира како посебна ставка.

27. Проценките на нето реализационата вредност се засновани на најверодостојните докази достапни во времето кога се вршат проценките за износот по кој се очекува да бидат реализирани залихите. Овие проценки ги земаат предвид промените на цената или набавната вредност кои директно се однесуваат на настаните кои се случуваат по крајот на периодот до степенот до кој ваквите настани ги потврдуваат условите кои постојат на крајот на периодот.

28. Проценките на нето реализационата вредност ја земаат предвид и намената за која се чуваат залихите. На пример, нето реализационата вредност на количеството на залихи кои се чуваат за задоволување на обврзувачки договори за продажба или договори за обезбедување на услуги е заснована на договорната цена. Доколку договорите за продажба се за помало количество од она што се чува, нето реализационата вредност на вишокот е заснована на општите

продажни цени. Од обврзувачките договори за продажба за количества на залихите над оние кои се чуваат или од обврзувачките договори за набавка можат да произлезат резервирања или неизвесни обврски. Ваквите резервирања или неизвесни обврски се покриени во МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*.

29. Вредноста на суровините и другите помошни материјали кои се чуваат за користење во производство на залихите не се намалува под набавната вредност доколку се очекува готовите производи во кои ќе бидат вклучени да бидат продадени по или над набавната вредност. Меѓутоа, кога намалувањето на цената на материјалите укажува дека набавната вредност на готовите производи ќе биде поголема од нето реализационата вредност, вредноста на материјалите се намалува на нето реализационата вредност. Во вакви околности, трошокот за замена на материјалите може да биде најдоброто расположиво мерило за нивната нето реализациона вредност.
30. Нова проценка на нето реализационата вредност се прави во секој последователен период. Кога повеќе не постојат околностите кои претходно го предизвикале намалувањето на вредноста на залихите под набавната вредност, износот на намалувањето на вредноста се анулира така што новата сметководствена вредност е пониската од набавната и ревидираната нето реализациона вредност. Ова се случува, на пример, кога дадена ставка на залихи, која е евидентирана по нето реализациона вредност поради намалување на нејзината продажна цена, се уште се наоѓа на залиха во последователен период, а нејзината продажна цена се зголемила.

✓ Признавање како расход

31. *Кога залихиите се продадени, сметководствена вредност на итие залихи треба да биде признаена како расход во периодот во којшто е признаен поврзаниот приход. Износот на итие намалувања вредности на залихиите на нето реализационата вредност и итие загуби на залихиите треба да се признаат како расходи во периодот во кој се случува намалувањето на вредностиа или загубаиа. Износот на итие анулирања на намалувањата на вредностиа на залихиите, кои произлегуваат од зголемување на нето реализационата вредност, треба да биде признаен како намалување на износот на залихиите признаен како расход во периодот во кој се случува анулирањето.*
32. Процесот на признавање на сметководствената вредност на продадените залихи како расход резултира во спротивставување на трошоците со приходите.
33. Некои залихи може да бидат алоцирани на други сметки на средства, на пример, залихите кои се употребени како компоненти при изградбата на недвижности, постројки и опрема. Залихите кои на овој начин се алоцирани на друго средство се признаваат како расход во текот на корисниот век на употреба на тоа средство.

✓ **Обелоденување**

34. Во финансискиот извештај треба да се обелоденаат:

- (а) сметководствениот полиптики усвоени за мерење на залихите, вклучувајќи ја и применуваната провочна формула ;
- (б) вкупната сметководствена вредност на залихите и сметководствената вредност на класификациите кои се соодветни за претпријатието;
- (в) сметководствената вредност на залихите евиденцирани според нето реализационата вредност;
- (г) износот на сите анулирања на намалувањата на вредноста кој е признаен како приход во периодот во согласност со точка 31;
- (д) околностите или настани кои резултирале во анулирање на намалувањата на вредноста на залихите во согласност со точката 31; и
- (е) сметководствената вредност на залихите заложени како обезбедување на обврските.

35. Информациите за сметководствената вредност на различните класификации на залихите и степенот на промените на овие средства се корисни за корисниците на финансиски извештај. Вообичаени класификации на залихите се трговска стока, помошни материјали за производство, суровини, производство во тек и готови производи. Залихите на давателот на услуги можат едноставно да бидат опишани како производство во тек.

36. Кога набавната вредност на залихите се определува користејќи го ЛИФО формулата во согласност со дозволения алтернативен третман во точка 23, финансиските извештај треба да ја обелоденаат разликата помеѓу износот на залихите како што е прикажан во билансот на состојба и :

- (а) понискиот износ од износот добиен во согласност со точка 21 и нето реализационата вредност ; или
- (б) понискиот износ од тековната набавна вредност на датумот на билансот на состојба и нето реализационата вредност.

37. Во финансиските извештај треба да се обелодени :

- (а) набавната вредност на залихите признаени како расход во текот на период; или
- (б) оперативните трошоци, кои се однесуваат на приходите, признаени како расход во текот на периодот, групирани според нивната природа.

38. Набавната вредност на залихите признаена како расход во текот на периодот е составена од оние трошоци кои претходно биле вклучени во мерењето на ставките на продадените залихи и неалоцираните општи трошоци на производство и невообичаените износи на трошоци за производство на залихите. Околностите на претпријатието исто така можат различно да влијаат врз вклучувањето на други трошоци, како на пример трошоците за дистрибуција.

39. Некои претпријатија усвојуваат поинаков формат за билансот на успех којшто резултира во обелоденување на различни износи наместо набавната вредност на залихите признаена како расход во текот на периодот. Според овој поинаков фор-

мат, претпријатието ги обелоденува износите на оперативните трошоци, кои се однесуваат на приходите за периодот, групирани според нивната природа. Во овој случај претпријатието ги обелоденува трошоците признаени како расход за суровините и потрошните материјали, трошоците за труд и другите оперативни трошоци заедно со износот на нето промената на залихите за периодот.

5. ФИНАНСИСКИ РЕЗУЛТАТ ЗА ДЕЛОВНАТА ГОДИНА (УТВРДУВАЊЕ, ИСКАЖУВАЊЕ, РАСПОРЕДУВАЊЕ НА ДОБИВКА И ПОКРИВАЊЕ НА ЗАГУБА)

МСС 8 - Нето добивка или загуба за периодот, основни грешки и промени во сметководствени политики (точка б) бара сите ставки на приходите и расходите признаени во пресметковниот период треба да бидат вклучени при утврдувањето на нето добивката или загубата во пресметковниот период, освен случаите кои со друг МСС се регулирани на друг начин.

При утврдувањето на финансискиот резултат потребно е да се имаат во предвид и:

- ✓ промените во сметководствените проценки (МСС 8 точки 18 до 25);
- ✓ Основни грешки (МСС 18 точки 26 до 35);
- ✓ промени во сметководствената политика (МСС 8 точките 36 до 52);
- ✓ МСС 1 - Презентирање на финансиските извештаи;
- ✓ Законот за трговските друштва (членовите 481 до 490).
- ✓ МСС 12 - Даноци на добивка.

Утврдувањето на финансискиот резултат сметководствено, се врши преку

- 1. Затворање на сметките,*
- 2. Утврдување на добивката,*
- 3. Распоредување на добивката,*
- 4. Загуба и нејзино покривање.*

5.1. ЗАТВОРАЊЕ НА СМЕТКИТЕ

За утврдување на финансискиот резултат треба да се спроведат книжења за затворање на сметките на кои се искажуваат трошоците, расходите и приходите, а тоа значи сметките од класа 4 и 7, а потоа и сметките од класа 8 преку кои се утврдува и распределува финансискиот резултат за деловната година.

Книжење:

1) 490 - Распоред на трошоците	1.568.353
400- Потрошени суровини и материјали	531.200
401- Потрошена енергија	32.712
404- Потрошени резервни делови	74.549
405- Отпис на ситен инвентар	15.000
410- Транспортни услуги	12.712
411- Надворешни услуги за изработка на производи	14.000
414- Наемнини - лизинг	416.667
430- Амортизација по минимални стапки	3.000
432- Вредносно усогласување на амортизацијата	13
434- Вредносно усогласување на долгорочните и краткорочните финансиски вложувања	2.000
437- Вредносно усогласување на залихите	1.500
440- Дневници за службено патување и патни трошоци	10.000
441- Надомест на трошоците на вработените, подароци и помошти	11.000

442- Трошоци за промоција, пропаганда, реклама, репрезентација и спонзорство	10.170
443- Премии за осигурување	5.000
444- Даноци, придонеси, членарина и други давачки кои не зависат од деловниот резултат	29.000
447- Банкарски услуги и трошоци на платен промет	8.000
449- Останати нематеријални трошоци	4.800
450- Неотпишана вредност и други трошоци на оттуѓени и расходувани постојани средства	22.240
459- Останати неспомнати трошоци - расходи од работењето	22.600
470- Вкалкулирани плати	328.440
484- Затезни камати	2.000
485- Курсни разлики од работењето со неповрзани субјекти	8.090
489- Останати слични расходи од трансакции со неповрзани субјекти	3.660

- зајворање на класа 4 по годишна сметка

- 2) 703 - Расходи по
основ на
продадени
стоки и
материјали 1.568.353
490- Распоред на
трошоците 1.568.353
- *пренос на трошоци од класа 4 на класа 7*

Книжењата за утврдување на финансискиот резултат и затворањето на сметките од класа 7 и 8 се различни за големи и средни субјекти и за мали субјекти.

А. СРЕДНИ И ГОЛЕМИ СУБЈЕКТИ

Согласно одредбите на Законот за трговски друштва субјектите го утврдуваат финансискиот резултат како добивка пред оданочување и добивка по оданочување или како загуба.

Во "Билансот на успехот" приходите и расходите, па од тука и добивката, односно загубата се искажуваат како приходи, расходи и добивка, односно загуба *од редовно работење* и приходи, расходи и добивка, односно загуба *од вонредни активности*.

Книжење:

- 3) 750- Приходи од про-
дажба на произ-
води, стоки и
услуги на повр-
зани стоки 1.500.000
751- Приходи од про-
дажба на произ-
води, стоки
и услуги на
домашен пазар 1.400.044
752- Приходи од про-
дажба на произ-
води, стоки
и услуги на
странски пазар 2.725.500
753- Приходи од
наемнини 600.834

755- Приходи по основ на упо- треба на соп- ствени произ- води, стоки и услуги	388.600
761- Приходи од учество во вложувања во неповрзани субјекти	300.000
765- Приходи од камати, курсни разлики и слични приходи од неповр- зани субјекти	164.700
772- Приходи од укинување на долготгодишни резервирања	50.000
773- Приходи од про- дажба на посто- јани средства	29.440
774- Отпис на обвр- ски и вишоци	135.000
775- Приходи од пе- нали, неподигна- ти камати, от- стапници, награ- ди и слично	618.000
776- Приходи од на- платени отпи- шани побарувања	70.000
777- Приходи од поре- нешни години	150.000
778- Приходи по основ на реклама, пропа- ганда, донации и спонзорства	612.900
779- Останати неспом- нати деловни приходи	238.560

703 - Расходи по основ на продадени стоки и материјали	1.568.353
701 - Набавна вред- ност на прода- дени стоки	5.362.371
790 - Разлика на при- ходи и расходи од редовно работење	2.052.854
- зајворање на класа 7 по годишна сметка	
4) 791 - Разлика на приходи и расходи од вонредни активности	20.000
722 - Загуба поради оштетување на голем дел од средствата или поради природни катастрофи	20.000
- утврдување на загуба од вонредни активности	

5.2. УТВРДУВАЊЕ НА ДОБИВКА - ЗАГУБА

Врз основа на претходните книжења се утврдува и вкупната добивка од работењето како збир или разлика на сметките 790 и 791 која во примерот изнесува (2.052.854 – 20.000) 2.032.854 денари.

Кога вкупните приходи од редовните активности ќе бидат помали од вкупните расходи од редовно работење (ако во примерот се заменат износите на приходи и расходи) ќе се оствари загуба од редовно работење од 2.052.854 денари или вкупна загуба од 2.072.854 денари. Во тој случај и износот од 2.052.854 денари ќе се книжи на долговната страна на сметката 790.

Остварената разлика помеѓу приходите и расходите по годишната сметка, како добивка или загуба пред оданочување се пренесува со затворање на класа 7 на класа 8 каде се утврдува добивката со следното

Книжење:

- 5) 790- Разлика на приходи и расходи од редовно работење 2.052.854
- 800 - Добивка пред оданочување од редовно работење 2.052.854
- осџварена добивка пред оданочување**

- 6) 830- Добивка од вонредни невообичаени активности пред оданочување 20.000
- 791 - Разлика на приходи и расходи од вонредни активности 20.000
- осџварена загуба од вонредни активности**

Добивката по оданочување се утврдува како добивка по оданочување од редовно работење, добивка по оданочување од вонредни активности и добивка за финансиска година. Добивката по оданочување (нето добивка) претставува добивката пред оданочување намалена за износот на пресметаниот данок на добивка по стапка од 10%.

Даночната основица се утврдува како збир на добивката пред оданочување од редовно работење и добивката пред оданочување од вонредни активности или како разлика помеѓу добивка на едната и загуба на другата позиција.

Износот на данокот кој ќе се пресмета во Образецот "Даночен биланс" се распределува на АОП 233 и 240 од "БУ" според сразмерното учество на оваа добивка во вкупната добивка.

За износот на данокот на добивка во примерот се спроведува

Книжење

7) 800- Добивка пред оданочување од редовно работење	2.052.854
810 - Данок на добивка од редовно работење	205.285
820 - Добивка по оданочување од редовно работење	1.847.569
- оданочување на добивката од редовно работење	

8) 892- Загуба од вонредни невообичаени активности пред оданочување	20.000
830 - Добивка од вонредни - невообичаени активности пред оданочување	20.000
- загуба од вонредни активности	

Во случај кога во "Даночниот биланс" има корективни ставки поради кои добивката пред оданочување се зголемува или намалува и *се утврдува нова даночна основица* корекција на пресметаниот данок се врши кај данокот, а со тоа и кај нето добивката од редовно работење.

Добивката за финансиската година претставува нето добивка што се добива како збир на нето добивка од редовно работење и нето добивка од вонредни активности или како разлика од нето добивка од редовно работење и загуба од вонредни активности, односно добивка од вонредни активности и загуба од редовно работење.

Во примерот е остварена добивка од редовно работење и загуба од вонредни активности и ќе се спроведе следното

Книжење

9) 820- Добивка од редовно работење по оданочување	1.847.569
893 - Загуба од вонредните невообичаени активности по оданоч.	20.000
871 - Добивка за финансиската година по сите оданочувања - нето добивка	1.827.569

- утврдување на нето добивка за финансиската година

Согласно член 483 од Законот за трговски друштва добивката се распределува за покривање на загубата од работењето во претходните години, за зголемување на трајниот капитал и трајните вложувања, за дивиденди и други надоместоци на вложувачите, за резерви, лични примања на сопствениците и за други намени.

Конкретната распределба се врши според одлуката која ја донесуваат организациите на друштво, а дадена е можност добивката и да не се распределува, туку да остане како нераспоредена (акумулирана).

Според содржината на сметките во сметковниот план дадена е групата 88 на која се врши распределба на нето добивката, при што можат да се јават книжења на следните сметки:

Книжење:

10) 871-Добивка за финансиската година од сите оданочувања, нето добивка	1.827.569
880 - Покривање на загуба од претходни год.	—
881 - Зголемување на трајниот капитал	—
882 - Зголемување	

на трајните вложувања	–
883 - Дивиденди	–
884 - Резерви	274.135
885 - Плати од добивката	–
886 - Лични примања на сопствениците	–
887 - Останати намени	–
889 - Нераспоре- дена добивка	1.553.434

- расīределба на нето добивка по годишна сметка

5.3. РАСПРЕДЕЛБА НА РЕЗУЛТАТОТ ОД РАБОТЕЊЕТО

✓ Покривање на загубата од претходните години

Субјектите кои во деловната година оствариле нето добивка, односно добивка по оданочување, а имаат загуба од работењето во претходните години што не е покриена во текот на деловната година ја покриваат од нето добивката.

Од остварената нето добивка, загубата од претходните години може да се покрие во целост или делумно ако добивката е помала од загубата (член 483 став 2 точка 1 од ЗТД).

✓ Зголемување на трајниот капитал - капитал на сопствениците

Износот кој се искажува како зголемување на трајниот капитал се утврдува со одлука на органот надлежен за донесување на одлука за распределба на резултатите од работењето по годишна сметка. Овој податок нема да се искаже кај субјектите кои ќе остварат добивка од работењето во деловната година, а кои нема да вршат распределба или истата целосно ја распределуваат за други намени.

✓ Зголемување на вредноста на трајните вложови

Кога субјектот во "Билансот на состојбата" има искажано податоци на сметките од група 91, како трајни вложувања од други субјекти, тие субјекти се стекнуваат со право на учеството на трајните вложувања во добивката. На сметката 882 ќе искажат податок трговските друштва кои оствариле нето добивка од која во целост ја покриле загубата од претходните години или ако немале таква загуба.

✓ Дел за дивиденди и други надоместоци на вложувачите

Согласно Законот за трговски друштва по одобрувањето на годишните сметки и утврдувањето на постоењето на добивка за распределба, собранието, односно соборот на содружниците или самите содружници, го определуваат делот кој им се

доделува на содружниците во форма на дивиденда. Начините на плаќање на дивидендата ги утврдува собранието, односно собирот, а ако тие не се формирани, управниот орган, односно управителот или управителите.

Согласно член 487 став 5 од Законот за трговски друштва, дивидендата се исплаќува најдоцна во рок од девет месеци по завршувањето на деловната година.

* * *

"Член 490 од ЗТД

(1) Со одлуката на собранието со којашто се одобрува плаќање на дивиденда се определува:

1) износот на дивидендата;

2) датумот на евиденција според којшто се определува листата на акционери кои имаат право да добијат дивиденда и

3) планот за исплата на дивидендата и денот на којшто дивидендата се исплаќа (ден на исплата) и начинот на кој друштвото ги известува лицата кои имаат право на дивиденда според донесената одлука.

(2) Ако по датумот на евиденцијата и пред денот на исплатата содружничок, односно акционерок изврши пренос на удел, односно акции којшто му носеле право на дивиденда, ова право за примање на дивиденда се пренесува на лицето на коешто се пренесени уделите, односно акциите, освен ако пренесувачот и лицето на коешто е пренесен уделот, односно акциите заедно не договориле нешто друго."

✓ Даночен третман на исплата на дивиденди на правни субјекти

Согласно одредбите на член 24 од Законот за данок на добивка ("Сл.весник на РМ", бр. 80/93 ... 160/2007) и член 5 став 1 точка 1 од Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и спречување на двојното ослободување или двојното оданочување ("Сл.весник на РМ", бр. 92/01, 51/02, 54/2003, 56/2003, 101/2006 и 58/2007) дивидендите кои се исплатуваат на правните субјекти врз основа на нивното учество во капиталот на друг субјект - резидент на Републиката, вклучувајќи ги и приходите од учеството во добивката на друштвата со ограничена одговорност, се исклучуваат во даночната основа во Образецот "ДБ" на реден број 25, под услов исплатениот износ на дивидендите да е оданочен по стапка од 10% данок на добивка. Исплатувачот на дивидендата - обврзник, на примателот на дивиденда му доставува "Изјава" со која потврдува дека ја подмирил обврската за данок на добивка.

Пример: Дивиденда во износ од 150.000 денари се исплаќува на жиро сметката на правниот субјект "Н.Н", кој има учество во капиталот на "Комерцијална банка" - Скопје.

Книжење кај исплатувачот

1) 247 -Обврски по		
основ на уче. во		
резултатот	150.000	
100 - Жиро сметка		150.000

- *исплатена дивиденда по одлука бр. ...*

Книжење кај примателот

1) 100 - Жиро сметка	150.000	
761 - Приходи од див.		150.000

- *примена дивиденда по основ на учество во добивката*

✓ Даночен третман на исплата на дивиденди на физички лица

Согласно одредбите на член 47 став 1 точка 1 од Законот за персонален данок на доход ("Сл.весник на РМ", бр. 80/93 ... 160/2007) приходите од капитал, односно приходите кои физичките лица ги остваруваат по основ на дивиденди со учество во добивката кај правните субјекти подлежат на обврска за плаќање на персонален данок на доход.

Даночен обврзник на данокот од доход за приходите од капитал е физичкото лице кое остварува приходи.

Даночна основа на данокот на доход за приходите остварени по основ на дивиденди (член 49 од ЗПДД) претставува **брuto дивиденди**, односно приходите од учество во добивката распределени на обврзникот; *по сè што од 10% персонален данок на доход*. Законодавецот, согласно одредбите на член 76 на горе цитираниот закон, го обврзува исплатувачот на дивидендата пред нејзината исплата да го пресмета и уплати персоналниот данок на доход и на обврзникот да му издаде примерок од пресметката и уплатата на данокот.

Пример : *По годишната сметка за деловната година во трговската друштво "Н.Н" се исплатува дивиденда во износ 500.000 денари на следните содружници кои согласно договорот учествуваат во добивката со следната структура:*

1. содружник "А.А"	40%	200.000,00 денари
2. содружник "Б.Б"	30%	150.000,00 денари
3. содружник "В.В"	20%	100.000,00 денари
4. содружник "Г.Г"	10%	50.000,00 денари
ВКУПНО:	100%	500.000,00 денари

ПРЕСМЕТКА
на персонален данок на доход од дивиденди исплатени во 2008 год.

Ред. бр.	Име и презиме	Износ (Даночна основа)	Персонален данок на доход 10%	Нето за исплата
1.	"А.А"	200.000	20.000	180.000
2.	"Б.Б"	150.000	15.000	135.000
3.	"В.В"	100.000	10.000	90.000
4.	"Г.Г"	50.000	5.000	45.000
ВКУПНО:		500.000	50.000	450.000

Книжење:

1) 247 -Обврски по основ на учество во резултатот 50.000
269 - Обврски за данок од дивиденди 50.000
- ипресметан персонален данок на доход на дивиденди

2) 247 - Обврски по основ на учество во резултатот 450.000
269 -Обврски за данок од дивиденди 50.000
100 - Жиро сметка 500.000
- исцлаиена дивиденда на содружнициите и цлаиен персонален данок

Добивката која е распределена за дивиденди е искажана во бруто износ , односно од тој износ прво се пресметува и плаќа персонален данок на доход, а остатокот како нето износ се исплаќа на учесниците физички лица во добивката.

✓ *Искажување на дивидендиите во годишните сметки*

Евиденцијата и искажувањето на дивидендите во годишната сметка, односно во "Билансот на состојбата" зависи од тоа дали пред доставувањето на самата сметка во Централниот регистер е донесена одлука за распределба на добивката по оданочување или одлуката ќе се донесе подоцна.

Во случај кога одлуката за распределба не е донесена, во пасивата на Образецот "Биланс на состојбата", односно во сметководствената евиденција на трговското друштво, целокупниот износ на нераспоредената добивка за финансиската година по сите оданочувања, при затворањето на класа 8, овој износ се пренесува на сметката 275 - Нераспоредена добивка од финансиската година. **При отворањето на почетната евиденција за наредната финансиска година износот од сметката 275 се пренесува на сметката 950 - Акумулирана добивка.**

Ако трговското друштво пред поднесувањето на годишната сметка до Централниот регистар донел одлука за распределба на добивката по оданочување, при што дел од добивката или целата добивка ја распределува за дивиденда, во тој случај, износот предвиден за дивиденда го искажува во пасивата на Образецот "Биланс на состојбата", односно во сметководствената евиденција **го искажува на сметката 247 - Обврски по основ на учество во резултатот.**

✓ *Дел за резерви*

При распределбата на добивката треба да се имаат предвид одредбите на член 485 од Законот за трговски друштва ("Сл. весник на РМ", бр. 28/2004, 84/2005 и 25/2007), според кои друштвото *има задолжителна општа резерва*, како општ резервен фонд кој е формиран по пат на зафаќање од нето добивката. Оваа резерва се пресметува и се издвојува како процент утврден со договорот за друштвото или со статутот и **не може да биде помал од 15% од добивката**, се додека резервите на друштвото не достигнат износ кој е еднаков на една петтина од основната главнина. Ако така создадената резерва се намали, мора да се дополни на ист начин.

Додека **општата резерва** не го надмине со Законот, односно со статутот на друштвото определен најмал износ, **може да се употребува само за покривање на загубите.**

Кога општата резерва ќе го надмине најмалиот износ и по покривање на сите загуби според годишните сметки, со одлука на собранието, односно на собирот на содружниците, *вишокот може да се употреби за дојолнување на дивидендата*, доколку таа за деловната година не го достигнала најмалиот износ пропишан со овој закон или со договорот за друштвото, односно со статутот определен помал дел од уплатената основна главнина.

Она што во резервата е внесено врз основа на доплата на содружниците, односно кога зголемување на основната главнина е извршено за особена корист или за

првенствено право на дотогашните акции или удели, не може да се употреби за дополнување на дивидендата.

Со договорот за друштвото, односно со статутот може да се предвиди *создавање на посебни резерви* поради покривање на определени загуби или други издатоци. Целта, организацијата и начинот на употреба на резервите точно се определуваат со договорот за друштвото, односно статутот, а можат да се изменат само со измена на договорот за друштвото, односно статутот. Ако со договорот за друштвото, односно со статутот се предвидени резерви за пензија, осигурување од ризик или добротворни цели на вработените во друштвото, точно се определува нивната цел, начинот на нивното создавање и вложување, организацијата и начинот на употребата.

Резервите што се издвоени од општиот имот на друштвото, со нив одделно се управува и сметките за нив се водат одделно од другите сметки на друштвото. Во управувањето учествуваат и претставниците на лицата на кои резервата им е наменета. Додека друштвото постои овие резерви не можат да се употребат ниту за намирување на долговите, ниту за било која друга цел, освен за онаа која е определена со договорот за друштвото, односно со статутот.

✓ Лични примања на сопствениците

Ако при распределбата на добивката согласно актите на друштвото дел од добивката се издава за лични примања на сопствениците, таквиот износ ќе се книжи на сметката 886.

✓ Осигурени намени

Собранието на акционерите или друг орган кој според Статутот на субјектот е надлежен да донесе одлука за утврдување и распределба на остварениот резултат по годишната сметка може дел од добивката да распореди за Фонд на солидарност и други намени. Вака утврдениот износ ќе се искаже на сметката 887.

✓ Нераспределена добивка

Трговското друштво може да одлучи дел од добивката или целата добивка да не ја распоредува во моментот на усвојувањето на годишната сметка, туку тоа да го направи подоцна.

Во таков случај, нераспоредената добивка се искажува на сметката 889, а при затворањето на сметките од класа 8, овој износ се пренесува на сметката 275 - Нераспоредена добивка од финансиската година. **При отворањето на евиденцијата за наредната финансиска година износот од сметка 275 се пренесува на сметка 950 - Акумулирана добивка.** Распределбата на оваа добивка се врши на истиот начин како и распределбата на добивката по годишната сметка што се врши при самото изготвување на сметката.

За затворање на сметките од класа 8 треба да се спроведе следното

Книжење:

11) 880 - Покривање на загуба од прет- ходни години	–
881-Зголем. на трајниот капитал	–
882-Зголем. на трајните вложув.	–
883- Дивиденди	–
884- Резерви	274.135
885- Плати од добивка	–
886- Лични примања на сопствениците	–
887- Останати намени	–
889- Нераспоредена добивка	1.553.434
960 - Пренесена загуба гр. 91-Запишан основен капитал	–
247 - Обврски по основ на учество во резултатот	–
940 - Резерви	274.135
270 - Обврски за плати и надомести на плати	–
276 - Обврски за лични примања на сопствениците	–
919 - Останат капитал	–
275 - Нераспоре- дена добивка од финанс. год.	1.553.434

- зајворање на класа 8 по годишна сметка за финансиска год.

5.4. УТВРДУВАЊЕ, ИСКАЖУВАЊЕ И ПОКРИВАЊЕ НА ЗАГУБАТА

✓ Утврдување и искажување на загубата

Субјектите во финансиската година утврдуваат и искажуваат загуба доколку од вкупниот приход не го надоместат вкупниот расход, како и данокот на добивка.

а) Загубата се книжи со задолжување на сметката 890 - Загуба од редовно работење пред оданочување и одобрување на сметката 790 - Разлика на приходи и расходи, односно сметката 892 - Загуба од вонредните невообичаени активности пред оданочување и одобрување на сметката 791 - Разлика на приходите и расходите од вонредните невообичаени активности.

Според претходно дадените податоци ќе се

Книжи:

б) 890- Загуба од работење пред одано- чување	2.052.854
892- Загуба од вонредни невообичаени активности пред оданочување	20.000
800 - Добивка од редовно рабо- тење пред оданочување	2.052.854
830 - Добивка од вонредни невообичаени активности пред оданочување	20.000

- утврдување на загуба за финансиската година

Ако во "Даночниот биланс" има корективни ставки со кои се зголемува даночната основица, а нивниот износ е поголем од искажаната загуба пред оданочување се јавува случај кога субјектот и покрај тоа што има загуба пред оданочување *има обврска* да пресмета данок на добивка и со износот на така пресметаниот данок да ја зголеми загубата што е искажана на сметките 890 и 892.

Во примерот во кој е искажана вкупна загуба пред оданочување во износ од 2.072.854 денари, а поради неисплатени плати даночната основица која се утврдува

на реден број IV од Образецот "ДБ" изнесува 2.083.174 денари, ќе се пресмета данок на добивка во износ од 208.317 денари и се спроведе следното

Книжење:

в) 891- Загуба од		
редовно		
работење по		
оданочување	208.317	
810 - Даноци од добивка		208.317

- ипресметан данок на добивка

Вкупната загуба кај субјектот по годишната сметка во примерот ќе изнесува 2.281.171 денари, односно 2.072.854 ден. загуба од ненадоместените расходи и 208.317 ден. од ненадоместениот данок на добивка.

За затворање на сметките 890, 891 и 892 при затворање на сметките од класа 8 се спроведуваат следните

Книжења:

г) 895- Загуба за		
финансиската		
година по		
секое оданоч.	2.281.171	
890 - Загуба од		
работење		
пред		
оданочување	2.052.854	
891 - Загуба од		
редовно		
работење по		
оданочување	208.317	
892 - Загуба од		
вонредни		
невообичаени		
активности пред		
оданочување	20.000	

- ушврдување на вкупна загуба

д) 961-Загуба за финансиска година	2.281.171
895 - Загуба за финансиската година по секое оданоч.	2.281.171

- зашворање на класа 8

✓ Покривање на загубата

Загубата искажана во претходните години (член 484 став 2 од ЗТД) **може да се покрие од следните извори:**

- ✓ од добивката утврдена во шековната година;
- ✓ од акумулираната добивка;
- ✓ од дошацци;
- ✓ со опис на обврскиите спрема доверителите;
- ✓ на повар на описиоот резервен фонд;
- ✓ на повар на посебните резерви за покривање на загуби и
- ✓ на повар на главнината.

✓ Добивка од шековната година

Со Законот се дозволува тековната нето добивка да биде наменета за покривање на пренесената загуба и тоа независно од кога е и независно од нејзиниот износ, секако, најмногу до висината на тековната добивка. При остварувањето на ваквата намена на добивката треба да се имаат во предвид и следните регулативи:

- да постои одлука на соодветниот орган (собир, собрание, управител);
- член 23-а од Законот за данок на добивката "Сл. весник на РМ", бр. 80/93 ...160/2007 (по поднесено Барање - Образец "ДД - 02" до УЈП и тоа најдоцна до 31 март во годината што следи по годината во која е остварена загубата) до висината на загубата од последните три години намалена за непризнатите расходи во "ДБ" за годината во која се врши распоредување на добивката (ја намалува даночната основа, односно се покрива од бруто добивката).

Книжења:

а) од нејо добивка

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
871	880

880	960
<i>б) по член 23-а (загуба или од добивката)</i>	
Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
871	880
880	960

✓ *Акумулирана добивка*

Нераспоредената добивка од претходни години (ако не е со конкретизирана идна намалена или е со намалена за покривање на идни можни загуби), со одлука на надлежниот орган, може да биде наменета за покривање на загубата.

Книжење:

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
950	960

✓ *Дотации*

Дотации наменети исклучиво за покривање на загуба, можат да се добијат од: акционерите, содружниците, деловни партнери, јавни организации и органи (од земјата или од странство).

Дотацијата во делот за покривање на загубата неможе временски да се условува, а се дава-зема врз основа на договор - спогодба или друг акт на овластениот орган.

Книжење:

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
100	960

✓ *Опшис на побарувањата на доверителите*

Побарувањата на доверителите, односно обврските спрема должниците, како облигациони односи, престануваат:

- кога доверителот ќе му изјави на должникот дека нема намера да бара исполнување на обврската и кога должникот ќе се согласи со тоа (член 333 од Законот за облигационите односи) и

- кога за застареност престанува правото да се бара присилно исполнување на обврската (член 349 од Законот за облигационите односи).

При отписот на побарувањата на доверителот поради покривање на загубата кај должникот е потребно склучување на спогодба во која е содржана и намената на отписот на побарувањето (кај доверителот е трошок сметка 434 и 436).

Кај должникот на кој му се отпишува обврската, се намалуваат обврските со истовременото намалување на загубата (на сметките од групата 22; 24; 25; 27 и 28 и сметката 960, според постојниот сметковен план).

Книжења:

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
22; 24; 25; 26; 27; 28	960

✓ Ойшӣ резервен фонд

Секое трговско друштво има задолжителна општа резерва како општ резервен фонд. **Резервниот фонд се формира од нето добивката** и посебни доплати од содружниците, односно акционерите, а во согласност со одредбите на актот на друштвото.

Согласно одредбите на ЗТД (член 485 став 1) во резервниот фонд се издвојуваат износи од нето добивката во тековната година и тоа најмалку во висина од 15%. Ваквата обврска останува се додека фондот не достигне износ кој е еднаков на 20% од основната главнина. Во договорот, односно спогодбата на друштвото, издвојувањата во фондот можат да се одредат во поголеми проценти.

Ойшӣио̄ӣ резервен фонд во минимално̄ӣ износ (до 20% од основната главнина) може да се користӣ исклучиво за ѝо̄кривање на за̄убӣе.

Другите намени на овој фонд (одредени со акт на друштвото) можат да се реализираат под услов и во износ:

- друштвото да нема непокриена загуба;
- од износот кој е над минималниот износ утврден со актот, а кој не може да биде помал од 20% од основната главнина на друштвото и
- износот на фондот кој е внесен врз основа на доплата на содружниците, односно акционерите не може да се пренамени за дивиденда.

Книжења (според постојниот сметковен план):

а) формирање на фондо̄ӣ

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
871	8840
8840	940
100	949

б) покривање на загуба

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
940	960
949	960

✓ Посебни резерви за покривање на загуби

Со договорот за друштвото, односно статутот може да се предвиди создавање на посебни резерви поради покривање на определени загуби или за други издатоци. Целта, организацијата и начинот на употреба на резервите се определуваат со договорот за друштвото, односно статутот.

Битно за овие фондови е тоа што:

- имаат повеќе можни извори (нето добивката, уплати од содружници, акционери, посебни издвојувања во вид на резервирања);
- имаат посебни управи и посебни сметководствени евиденции;
- се користат исклучиво за намените и на начин одредени во актите со кои се формирани.

Посебниот резервен фонд за покривање на загубата на трговското друштво може да се формира од нето добивката во износ или процент одредени во актите на трговското друштво донесени од овластените органи (собир, собрание) и од посебни доплати од содружниците, односно акционерите.

Книжења:

а) формирање

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
871	884
884	949

б) корисење

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
949	960

✓ *Поедноставено намалување на основната главнина*

Во случаите откако ќе биде потрошена нераспределената добивка и сите резерви од кои може да се покрие загубата, загубата може да се покрие на товар на основната главнина.

Поедноставеното намалување на основната главнина може да се врши само поради израмнување на номиналниот износ на основната главнина, со понискиот номинален износ на основната главнина што ќе настане како последица од покривањето на загубата на товар на основната главнина.

Трговското друштво кое ја намалило основната главнина поради покривање на загубата не е во обврска за обезбедување на доверителите и обврските за исплатите на акционерите кои постојат во случаи на редовно намалување на основната главнина и во случаи на намалување на основната главнина со повлекување на акции.

Во никој случај основната главнина не може да се намали под законски минималниот номинален износ (5.000 ЕВРА кај ДОО и ДООЕЛ; и 25.000, односно 50.000 ЕВРА кај акционерските друштва).

Одлуката за намалување на основната главнина под нејзиниот законски минимум е ништовна, освен ако истовремено, со одлуката за намалување не се донесе и Одлука за зголемување на основната главнина најмалку до најмалиот законски определен, износ за основната главнина.

Книжења:

Должи (с-ка)	Побарува (с-ка)
група 91	960

Б. МАЛИ СУБЈЕКТИ

Малите субјекти утврдуваат на АОП 274 од "БУ" добивка пред оданочување како разлика помеѓу вкупните приходи и вкупните расходи, односно загуба пред оданочување ако расходите се поголеми од приходите. Вака утврдената добивка, односно загуба се внесува на реден број И во "Даночниот биланс" за да се утврди износот на данокот на добивка кој се внесува на АОП 276 од "Биланс на успехот". По намалување на добивката пред оданочување со износот на данокот од добивката субјектот искажува добивка за финансиската година, односно загуба за финансиската година ако износот на данокот од добивка е поголем од добивката пред оданочување. Загуба за финансиска година на АОП 278 од "БУ" ќе се искаже и во случаи кога субјектот има загуба пред оданочување и нема основица за пресмету-

вање на данок на добивка, или кога искажал загуба пред оданочување но истата се зголемува со пресметаниот данок на добивка.

Напомена: Книжењата дадени под 1) и 2) кај средни и големи субјекти се идентични, од причина да не се повторуваат не ги презентираме.

За разлика од средните и големите субјекти, малите субјекти утврдуваат *само вкуйна добивка или загуба* од работењето, така што кај нив се јавуваат следните

Книжења:

3) 750- Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на поврзани стоки	1.500.000
751- Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на домашен пазар	1.400.044
752- Приходи од продажба на производи, стоки и услуги на странски пазар	2.725.500
753- Приходи од наемнини	600.834
755- Приходи по основ на употр. на сопствени производи, стоки и услуги	388.600
761- Приходи од учество во вложувања во неповрзани субјекти	300.000
765- Приходи од камати, курсни разл. и слични	

приходи од поврзани субјекти	164.700
772- Приходи од укинување на долгогодишни резервирања	50.000
773- Приходи од продажба на постојани средства	29.440
774- Отпис на обврски и вишоци	135.000
775- Приходи од пенали, не- подигнати камати, от- стапнини, награди и слично	618.000
776- Приходи од наплатени отпишани побарувања	70.000
777- Приходи од поранешни години	150.000
778- Приходи по основ на ре- клама, про- паганда, донации и спонзорства	612.900
779- Останати непомнати деловни приходи	238.560
703 - Расходи по основ на продадени стоки и	

материјали	1.568.353
701 - Набавна вредност на продадени стоки	5.362.371
722 - Загуба поради оштетување на голем дел од средствата или поради природни катастрофи	20.000
790 - Разлика на приходи и расходи од редовно работење	2.032.854
- зајворање на класа 7 по год. сметка	
4) 790- Разлика на приходи и расходи од редовно работење	2.032.854
800 - Добивка пред оданочување од редовно работење	2.032.854
- осиварена добивка пред оданочување	
5) 800- Добивка пред оданочување од редовно работење	2.032.854
810 - Данок од добивка од редовно работење	203.285

871 - Добивка за
финансиската
година по сите
оданочувања
- нето добивка 1.829.569

- *пресметан данок на добивка од редовно работење*

6) Должи с-ка 871 –
Побарува с-ки од гр. 88 –
- *распределба на нето добивката*

7) Должи с-ки од гр. 88 –
Побарува с-ки од кл. 9
и групи 24 и 27 –
- *заворање на класа 8*

Ако по годишната сметка се **искаже загуба** ќе се спроведат следните

Книжења:

а) Должи с-ка 890
Побарува с-ка 790
- *уврдување на финансиски резултати*

б) Должи с-ка 895
Побарува с-ка 890
- *заворање на класа 8*

в) Должи с-ка 961
Побарува с-ка 895
- *уврдување на загуба за финансиската година*

или ако се оствари добивка која не е доволна да ја покрие обврската за данок на добивка ќе се

Книжи:

а) Должи с-ка 800
Должи с-ка 895
Побарува с-ка 810
- *ито пресметка на данок на добивка*

- б) Должи с-ка 961
Побарува с-ка 895
- *зайворање на класа 8*

6. ДАНОЧНА РЕГУЛАТИВА

6.1. Закон за персонален данок на доход

Со овој закон се плаќаат сите видови приходи остварени во земјата и странство, освен:

"Член 6 од ЗПДД

Данок на доход не се плаќа на примањата по основа на:

- 1) награди што ги доделува Организацијата на Обединетите нации и меѓународните организации;
- 2) награди за животни достигнувања во науката, културата и спортот;
- 3) стипендии и кредити на ученици и студенти што ги доделуваат органите на државната управа и фондации во согласност со закон;
- 3-а) награди на ученици и студенти за време на задолжителна практична работа и обука до 4.000 денари месечно;
- 3-б) награди на ученици и студенти освоени на натпревари во рамките на образовниот систем;
- 4) награди на спортисти за постигнати резултати на официјални меѓународни натпревари;
- 5) стипендии на спортисти за постигнати резултати на официјални меѓународни натпревари;
- б) надоместок за службени патувања, за теренски додаток и одвоен живот од семејството на вработени лица во висина утврдена со општиот колективен договор на стопанството во Република Македонија, односно во висина утврдена со прописите за органите на државната управа;
- б-а) *надоместокот на трошоците за користење на сопствен автомобил за употреба на работодавачот во висина од 30% од цената на литар гориво што го користи автомобилот за секој изминат километар, а најмногу до 3.500 денари месечно;*
- 7) надоместокот за исхраната на вработените во стопанството, доколку исхраната не е организирана во висина од 20% од просечната нето плата по работник во Република Македонија исплатени во последните три месеца, односно за вработените во нестопанството во висина утврдена според прописите за органите на државната управа, а надоместокот на трошоците за превоз за вработените во стопанството до работа и од работа над два километри во случај кога нема организиран превоз во висина на стварните

- трошоци на јавниот сообраќај, односно на вработените во нестопанството во висина утврдена според прописите за органите на државната управа;
- 7-а) надоместок на трошоците за превоз до местото на извршување на работите и назад и на трошоците за исхрана на лицата невработени кои се ангажирани за извршување на јавни работи согласно со членот 85 од Законот за вработување и осигурување во случај на невработеност;
- 7-б) надоместок на трошоците на волонтерите за исхрана, превоз до и од местото на волонтирањето, за службени патувања и за обука;
- 8) надоместок за инвалидност, плата и пензија на инвалидно лице;
- 9) детски додаток;
- 10) други социјални додатоци за деца, утврдени со закон;
- 11) паричен надоместок за време на невработеност, утврден со закон;
- 12) помош во случај на смрт на вработениот и на член на семејството, до пропишаниот износ;
- 13) помош за претрпени штети од елементарни непогоди, до пропишаниот износ;
- 14) надоместок по основа на здравствено осигурување, освен надоместок на плата;
- 15) помошти за социјална заштита;
- 16) надоместок за телесно оштетување;
- 17) надоместок на штета по основа на осигурување на живот и имотни осигурувања, доколку трошоците за осигурувањето се на товар на осигуреникот;
- 18) камати по јавни заеми;
- 19) камати по обврзници издадени од Република Македонија и единиците на локалната самоуправа;
- 20) камати на штедни влогови, тековни сметки и депозити по видување;
- 21) алиментации и надоместоци на штета по судска одлука и надоместок на штета како последица на несреќа при работа;
- 21-а) приходи од продажба на користен цврст отпад, остварен од страна на физичко лице;
- 21-б) приходи од продажба на собрани лековити билки и шумски плодови, остварени од физичко лице;
- 22) отпремнина која се дава при заминување во пензија во висина од две просечни месечни нето плати по работник исплатени во Република Македонија во последните три месеца;
- 23) еднократен надоместок во вид на испратнина, заради трајно работно ангажирање на работниците, под услови и начин утврдени со закон и
- 24) примени донации во согласност со Законот за донации и за спонзорства во јавните дејности;
- 25) платите на вработените лица кај обврзникот кој е корисник на слободна економска зона, односно на технолошка индустриска развојна зона, во висина

од 50% за период од пет години, од отпочнувањето на вршење на дејноста во зоната, под услови и постапка утврдени со законот. "

6.2. Закон за данок на додадена вредност

ДДВ, како општ потрошувачки данок, се пресметува и плаќа во сите фази на производството и трговијата, како и во целокупниот услужен сектор.

"Член 23 од ЗДДВ

Се ослободуваат од данок на додадена вредност без право на одбиток на претходниот данок:

1. Прометот на станбени згради и станови, во оној дел, во кој истите се користат за станбени цели, со исклучок на првиот промет, кој ќе се изврши во период до пет години по изградбата;
2. Изнајмување на станбени објекти и станови, доколку истите се користат за станбени цели;
3. Прометот на поштенски и тексени марки по нивната номинална вредност, на коверти, поштенски картички и други поштенски вредносници на кои се втиснати поштенски марки, како и на контролни маркици (бандероли);
4. Поштенски услуги од страна на Македонската пошта;
5. Банкарски и финансиски промет и тоа:
 - а) прометот, вклучувајќи го посредувањето, во врска со девизи, банкноти и монети кои служат како законско платежно средство, со исклучок на банкноти и монети кои не се користат како законско платежно средство, или кои имаат нумизматичка вредност,
 - б) прометот, вклучувајќи го посредувањето, во врска со акции, удели во претпријатија или здруженија, обврзници и други хартии од вредност, освен чувањето и управувањето со хартии од вредност,
 - в) управувањето со фондови за социјално осигурување и со специјални инвестициони фондови,
 - г) одобрувањето и посредувањето на кредити, како и управувањето со нив од страна на кредитодавачот,
 - д) прометот, вклучувајќи го посредувањето, во врска со работењето со тековни сметки, депозити, штедни влогови, плаќања, вирмани, меници, чекови, жиро сметки, кредитни карти, дознаки, со исклучок на наплатата на туѓи побарувања и
 - ѓ) превземањето кредитни гаранции или други обезбедувања, посредувањето со нив, како и управувањето со кредитни гаранции од страна на кредитодавачот;

6. Услуги на осигурување и реосигурување, вклучувајќи ги со нив поврзаните услуги на осигурителните брокери и агенти;
7. Игри на среќа и забавни игри, чие изведување е регулирано со Законот за игрите на среќа и за забавните игри;
8. Прометот од установите од областа на културата за создавање, објавување и заштита на културно-уметнички дела, како и прометот од ботанички градини, животински паркови, паркови, архиви и документациони центри. Истото важи и за други даночни обврзници кои вршат културна дејност и доколку имаат мислење од Министерството за култура;
9. Услуги на радио-дифузни и телевизиски станици, освен комерцијалните дејности;
10. Здравствени услуги од страна на болници, клиники, здравствени домови, медицински и хемиски лаборатории за дијагностика, центри за рехабилитација и слични установи;
11. Услуги и промет на добра од страна на установи за социјална грижа и заштита, вклучувајќи ги услугите на домови за хоспитализирање, нега и лечење на стари лица;
12. Услуги во рамките на згрижување и надзор на деца и младинци, како и со нив тесно поврзан промет на добра;
13. Услуги во рамки на сместување на деца и младинци со цел нивно воспитување, образование или дообразување, како и со нив тесно поврзан промет на добра;
14. Услуги во рамки на професионалната дејност на доктори, стоматолози и забни техничари, или на други медицински професии кои даваат медицинска здравствена заштита, како и испорака на забни протези од страна на стоматолози и забни техничари, освен:
 - а) услуги од козметички салони и салони за масажа,
 - б) услуги од лица кои применуваат нетрадиционални методи на лекување и
 - в) ветеринарни услуги;
15. Превозни услуги на болни и повредени лица со возила специјално наменети за такви цели;
16. Прометот на човечка крв, мајчино млеко, човечки органи, клетки и ткива;
17. Образовни услуги и тоа:
 - а) образование и воспитување на деца и младинци и
 - б) услуги на оквалификување, доквалификување и преквалификување, како и услуги на училишта и центри за изучување на странски јазици;
18. Услуги на погребални институции и крематориуми, како и прометот на добра поврзан со ваквите услуги;
19. Меѓународен превоз на патници и
20. Промет на добра, како и користење на истите во смисла на член 6 став 3 точка 1 од овој закон, за кои било исклучено правото на одбивка на претходните даноци при нивната набавка, нивното производство или нивниот

увоз според член 35. Ова не важи за прометот, кој е исклучен од даночното ослободување според точка 1 на овој член.

Член 35 од ЗДДВ

Даночниот обврзник нема право на одбиток на претходниот данок за:

1. Набавки или увозот на добра и користењето услуги за цели на прометот:
 - а) ослободен од данок според член 23 на овој закон или
 - б) во странство кој би бил ослободен според член 23 од овој закон, ако би се извршувал во земјата;
2. Набавки, производство и увоз на велосипеди, моторни возила со помалку од четири тркала (категорија Л), возила за превоз на патници, кои, покрај седиштето на возачот, имаат најмногу до осум седишта и чија најголема маса не надминува 3500 кг (категорија М1), исклучувајќи ги возилата за комбиниран превоз, летала, пловни објекти, како и резервни делови, гориво и потрошен материјал за нив, нивно изнајмување, одржување и поправка и за други услуги поврзани со нивно користење. Ова не важи во случаите, кога даночниот обврзник ги користи превозните средства или другите добра во календарска година исклучиво за следниве дејности:
 - а) промет со наведените превозни средства и други средства,
 - б) изнајмување на наведените превозни средства,
 - в) превоз со наведените превозни средства,
 - г) обука на возачи со нив,
 - д) одржување и поправка на наведените превозни средства и други добра;
3. *Расходи за рејзентација на рејзентацијата или на сојствениците (госпоѓе, подароци, одмор, рекреација и разонода);*
4. *Набавки или увоз на фрижидери, аудио и видео апарати, телевизори и уметнички предмети со кои се опремуваат своите административни простори;*
5. Издатоци за превоз на лица;
6. Издатоци за сместување во хотели или слични објекти и за исхрана и
7. Данокот на додадена вредност кој го должи издавачот на фактурата според член 55 став 1 или 2 на овој закон.

Член 53 од ЗДДВ

- (1) Даночниот обврзник е должен на барање да издаде фактура за прометот извршен спрема други даночно обврзници.
- (2) За фактура од став 1 на овој член се смета секој документ кој го издава даночниот обврзник или друго лице по негов налог за извршениот промет.

Како фактура се смета и пресметката, со која даночниот обврзник пресметува одреден оданочив промет извршен спрема него од страна на друг даночен обврзник.

(3) Кога е добиен надоместок само за делумно извршен промет, пред да биде комплетиран прометот, даночниот обврзник издава одвоени фактури за секој делумно извршен промет.

(4) Даночниот обврзник издава фактура за секое плаќање кое го добива однапред (аванс), пред да биде извршен прометот.

(5) При размена на добра или услуги, секој поединечен даночен обврзник издава фактура.

(6) Во фактури издадени како за оданочив промет, така и за промет ослободен од данок, се врши одделно наведување на прометот. Кога се извршева промет кој е ослободен од данокот, на фактурата се наведува: "данок на додадена вредност не е пресметан".

(7) Даночниот обврзник ја издава фактурата во два примерока. Првиот примерок од фактурата се доставува на примателот на доброто, додека вториот примерок се чува во сопствената евиденција.

(8) Фактурата се издава на денот на кој бил извршен прометот, а најдоцна во рок од пет работни дена.

(9) Кога се добива надоместок пред да биде извршен прометот, фактурата се издава во истиот ден кога авансното плаќање е добиено, а најдоцна во рокот од став 8 на овој член.

(10) **Фактурата мора да ги содржи следните податоци:**

1. Месито, дајта на издавање и број;
2. Име (назив) и адреса на даночниот обврзник кој го извршува прометот и негов даночен број под кој е регистриран за данок на додадена вредност;
3. Име (назив) и адреса на примателот на доброто или корисникот на услугата;
4. Ден на извршениот промет;
5. Количина и опис на прометот;
6. Износ на надоместоците за извршениот промет и данокот на додадена вредност;
7. Применета даночна стапка;
8. Износ на пресметаниот данок на додадена вредност;
9. Вкупен износ на надоместоците за извршениот промет и данокот на додадена вредност и
10. Потпис и печат на издавачот на фактурата.

7. ДАНОЧЕН И СМЕТКОВОДСТВЕН АСПЕКТ

на одделни надоместоци што се исплатуваат на вработените во земјата

За висината на одделните надоместоци што се исплатуваат на вработените во земјата, и за нивниот сметководствен и даночен аспект, треба да се имаат во предвид прописите со кои се регулира оваа проблематика, а тоа се следните:

- ✓ Закон за исплата на платите во РМ
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 70/94 ... 121/2007);
- ✓ Закон за работните односи
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 62/2005);
- ✓ Закон за трговските друштва
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 28/2004 ... 25/2007);
- ✓ Закон за данок на добивка
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 80/93 ... 160/2007);
- ✓ Закон за персоналниот данок на доход
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 80/93 ... 160/2007);
- ✓ Закон за платниот промет
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 113/2007);
- ✓ Уредба за сметковен план
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 29/2000);
- ✓ Уредба за начинот на определувањето на висината на надоместоците за определени материјални трошоци и други примања на работниците во органите на управата
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 17/92 и 21/96);
- ✓ Правилник за сметковниот план и содржината на одделните сметки во сметковниот план
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 113/2006 и 127/2007);
- ✓ Правилник за начинот на утврдување на износот на средствата за исплата на плати, составување на пресметките и доставување на тие пресметки до УЈП
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 56/2001, 48/2002 и 122/2007);
- ✓ Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и спречување на двојното ослободување или двојното оданочување
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 92/2001 ... 21/2008);
- ✓ Општ колективен договор за стопанството на РМ
(*"Сл. весник на РМ"*, бр. 76/2006);

- ✓ Упатство за начинот на пресметување и плаќање на аконтациите на персоналниот данок на доход по одбивка ("Сл. весник на РМ", бр. 3/2007 ... 3/2008);
- ✓ Упатство за формата и содржината на платните инструменти за вршење на платниот промет во земјата ("Сл. весник на РМ", бр. 56/2008);
- ✓ Меѓународни сметководствени стандарди ("Сл. весник на РМ", бр. 94/2004 ... 116/2005),
- ✓ МСС - 7; МСС - 19 и МСС - 26.

➤ **Правен аспект**

Согласно одредбите на член 107 од Законот за работните односи платата на работникот за работа со полно работно време не може да биде пониска од најниската плата утврдена според закон и колективен договор.

Работодавачот е должен за еднаква работа со еднакви барања на работното место да исплаќа еднаква плата на работниците без оглед на полот.

Платата се исплатува за периоди кои не смеат да бидат подолги од еден месец, односно платата се исплаќа најдоцна 15 дена по изминувањето на исплатниот период.

Во случај ако денот на исплаќањето е слободен ден, платата се исплаќа најдоцна идниот прв работен ден. Работодавачот е должен претходно писмено да ги извести работниците за денот на исплаќањето и за секоја промена на денот на исплаќањето.

Согласно одредбите на член 110 став 3 од Законот за работните односи, работодавачот е должен да му издаде на работникот при секое исплаќање на платата, како и до 31 јануари на новата календарска година, писмена пресметка на платата, придонесите од плата и надоместоците на платата за платниот период, односно за изминатата година од кои, исто така, се гледаат и пресметката и плаќањето на даноците и придонесите. Трошоците во врска со исплатата на платата се на товар на работодавачот.

* * *

➤ Одредби од Законот за работните односи
("Сл. весник на РМ", бр. 62/2005)

✓ **Надоместок на плата**

Член 112

(1) Работникот има право на надоместок на платата за целото време на отсуство во случаите и во траење определени со закон, како и во случаите кога не работи од причини на страната на работодавачот.

(2) Работодавачот е должен да му исплати надоместок на плата во случаите на отсуство од работа поради корисење на годишниот одмор,

илајениот вонреден одмор, дообразување, со закон ојределени празници и од работна слободни денови и во случаи кога работнички не работи од причини на страна на работодавачот.

(3) Работодавачот исплаќа надоместок на илајата и во случаи на неспособност на работнички за работна поради негова болест или повреда до 21 ден, а над 21 ден се исплаќа на товар на здравствено осигурување. Во случај на отворање на ново боледување во рок од три дена од престанокот на претходното боледување, работодавачот има право да побара од првостепената лекарска комисија да го потврди новото боледување или да го продолжи прекратеното старо боледување.

(4) Работодавачот може да исплати на товар на другиот обврзник надоместок за платата, исто така, и во случај ако така е одредено со закон или друг пропис.

(5) Ако работникот не може да ја врши работата поради виша сила, има право на половина од платата, на која инаку би имал право, ако би работел.

(6) Ако со овој закон или друг закон поинаку не е одредено, на работникот му припаѓа надоместок на платата во висина од неговата просечна плата од последните 12 месеца. Доколку работникот во тој период не примал плата, му припаѓа надомест во висина на најниската плата.

(7) Работодавачот е должен да му исплати на работникот надоместок на плата за денови и часови, колку што изнесува работната обврска на работникот на денот кога заради оправдани причини не работи.

(8) Во случај на прекин на работниот процес од деловни причини, работодавачот е должен на работникот да му издаде решение и да му плати 70% од платата за период до три месеца во тековната година.

✓ Надоместување на трошоците поврзани со работата

Член 113

Работникот има право на надомест на трошоци поврзани со работата за:

- (1) исхрана за време на работна, доколку се исплаќува во паричен износ;
- (2) превоз до и од работна, доколку се исплаќува во паричен износ;
- (3) службено патување;
- (4) шеренски додашок;
- (5) корисење на приватен автомобил за службени патувања;
- (6) одвоен живот од семејството и
- (7) смрт на работнички или член на неговото семејство.

Работникот има право на отпремнина при одење во пензија, како и јубилејни награди.

Висината, основницата и рокот за пресметување и исплата на надоместокот на овие трошоци се утврдува со колективен договор.

✓ **Исплата на приправниците**

Член 114

Работникот - приправник има право на плата определена според закон и колективен договор, но не помалку од 50% од најниската плата на работното место за кое се оспособува.

✓ **Застарување на побарувањата од работен однос**

Член 115

Паричните побарувања од работен однос застаруваат во рок од три години од денот на настанувањето на обврската.

* * *

Според одредбите на Законот за работните односи и одредбите на Општиот колективен договор за стопанството на РМ работникот кој засновал работен однос (на определено или на неопределено време), покрај правото на надомест на плата, има право и на други надоместоци и примања, чија висина е регулирана (лимитирана) со колективниот договор и со прописите за органите на управата при нивната пресметка и исплата на истите. Нагласуваме дека надоместоците на вработените, од сметководствен аспект, имаат третман на нематеријални трошоци од работењето кои се искажуваат на сметките од групата 44, односно, на сметките 440 и 441 се евидентираат следните трошоци од работењето :

- ✓ надоместок на патните, дневните и другите тошоци за службени патувања во земјата;
- ✓ надоместок за превоз до работа и од работа;
- ✓ надоместок за исхрана;
- ✓ надоместок за користење на сопствено возило за службени цели;
- ✓ надоместок на трошоците за одвоен живот;
- ✓ надоместок на трошоците за работа на терен;
- ✓ надоместок на трошоци за исплата на помошти во случај на смрт на работник или член на негово семејство, или во случај на елементарни непогоди;
- ✓ надоместок на трошоци за јубилејна награда на работникот;
- ✓ еднократен надоместок во вид на испратнина, заради трајно ангажирање на работниците;
- ✓ отпремнина при одење во пензија.

➤ **Даночен аспект**

Укажуваме на одредбите на член 6 став 1 точките 6, 7, 12, 13, 22 и 23 од Законот за персоналниот данок на доход, според кои **не се пла-**

ќа персонален данок на доход на примањата по основ на : надоместок за патни и дневни трошоци за службени патувања, теренски додаток и одвоен живот од семејството на вработени лица во висина утврдена со општиот колективен договор на стопанство на РМ, односно за вработените од нестопанство во висина утврдена со прописите за органите на државната управа; надоместок на трошоците за превоз до работа и од работа, надоместок за исхрана на вработените во стопанството, доколку исхраната не е организирана во висина од 20% од просечната нето плата по работник во РМ исплатени во последните 3 месеци; помош во случај на смрт на вработениот и на член на семејството, до пропишаниот износ; помош за претрпени штети од елементарни непогоди, до пропишаниот износ; отпремнина која се дава при заминување во пензија; и еднократен надоместок во вид на испратнина, заради трајно ангажирање на работниците, под услови и начин утврдени со закон; и согласно одредбите на членовите 14 и 14-а став 1 од Законот за данок на добивка овие надоместоци **се признаваат** на товар на расходите во даночниот биланс.

* * *

Член 14 став 1 од ЗДД

"На товар на деловниите расходи за периодот за кој се утврдува добивката во целина како одбијна ставка се признаваат:

1) пресметаниите бруто плати на вработениите, во висина на бруто исплатениот износ,

2) бруто износот на надоместоците на трошоците од работен однос над износите утврдени во членот 6 од Законот за персоналниот данок на доход кои со Општиот колективен договор за соработничко во Република Македонија и Гранските колективни договори се утврдени како најмали утврдени износи и

3) бруто надоместоците за регрес за годишен одмор и jubилејните награди во висина утврдена со Законот за работните односи, Општиот колективен договор за соработничко во Република Македонија, гранските колективни договори и прописите за организациите на државната управа во висина на бруто исплатениот износ кој не може да биде повисок од пропишаниот".

"Примањата на вработениите по основа на учеството во добивката на даночниот обврзник, како и сите други надоместоци на вработениите кои не се исплатени во согласност со став 1 на овој член не се признаваат на товар на расходите во даночниот биланс".

Личните надоместоци на членовите на управниот и надзорниот одбор се признаваат како расходи во даночниот биланс во висина од 50% од исплатениот износ.

Член 14-а од ЗДД

Исплатените надоместоци на трошоците поврзани со работата на вработените лица за: превоз до работа и од работа, за исхрана, еднократен надомест во вид на испратнина и отпремнина која се дава при заминување во пензија *се признаваат* на товар на расходите во даночниот биланс во износите утврдени со членот 6 од Законот за персонален данок на доход.

Исплатените надоместоци на трошоците за: службени патувања (освен користењето на приватни автомобили за службени патувања), теренскиот додаток или надоместокот за одвоен живот од семејството на вработените лица *се признаваат* на товар на расходите во даночниот биланс во износ утврден со општиот колективен договор на стопанството во Република Македонија, односно прописите за органите на државната управа.

Надоместоците за користење на сопствено возило за службени цели *се признаваат* како расход во даночниот биланс во висина од 50% од исплатениот износ.

* * *

Нагласуваме, ако горенаведените надоместоци на вработените се исплатуваат над пропишаниот износ утврден со колективните договори и со прописите за органите на управата, во таков случај, исплатите што го надминуваат утврдениот износ имаат третман на лични примања кои согласно законските одредби се оданочуваат со персонален данок на доход, исто така, ја зголемуваат и даночната основа во "Даночниот биланс" (член 4 став 1 точка 4 од Правилникот за ДБ).

Исклучок претставуваат исплатите на *јубилејните награди и регрес за годишен одмор* кои **не се ослободени** од плаќање на персонален данок на доход согласно одредбите на член 15 став 1 точка 1 од ЗПДД.

* * *

Член 4 точка 4 од ПДД

"Неисплаќениот дел на пресметаниите бруто надоместоци на трошоците од работен однос, над износите утврдени со член 6 од Законот за персонален данок на доход и другите бруто надоместоци утврдени со Законот за работни односи и Општиот колективен договор (регрес за годишен одмор и јубилејни награди). За

исплаќени бруто надоместоци од оваа точка, се сметани нето надоместоциите заедно со соодветниот износ на персоналниот данок".

* * *

Согласно одредбите на член 14-а став 3 од Законот за данок на добивка и член 4 став 1 точка 8 од Правилникот за ДБ, износот на трошоците за користење на сопствен автомобил за службени цели од лицата во работен однос се признаваат на товар на раходите во даночниот биланс, само, во висина од 50% од утврдениот износ според критериумите утврдени со колективен договор на ниво на гранка, односно прописите на органите на државната управа.

✓ **Дневници за службено патување во земјата**

Согласно одредбите на член 8 од Уредбата за начинот на определување на висината на надоместоците на определени материјални трошоци и други примања на работниците во органите на управата надоместокот за дневница за службено патување во РМ, *без трошоциите за ноќевање, може да изнесува до 8%* од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци.

Под службено патување во РМ според горенаведената Уредба се подразбира патувањето на кое работникот се упатува по налог на работодавецот со задача да изврши определени службени работи надвор од седиштето на субјектот.

Овој надоместок ги опфаќа:

✓ *надоместокој за исхрана и ноќевање (дневница).* Издатокот за исхрана за време на службеното патување се пресметува преку дневницата, а издатокот за сместување (ноќевање) при службеното патување се пресметува, односно се признава во полн износ, врз основа на платена сметка за хотел со категорија до четири ѕвезди. Под сместување не се смета сместувањето за дневен одмор;

✓ *надоместок за патишни трошоци на работникој од седиштето на субјектот до местото во кое се упатува за извршување на службената работа.*

Издатоците за превоз на службено патување во земјата се пресметуваат во висина на цената на патничката тарифа за превоз од оној вид и класа што е одобрено да се користи на службено патување. Овој издаток во местото на службеното патување се пресметува во висина на цената на користењето средства за јавен превоз, и

✓ *други трошоци што ќе ги направи работникот во врска со вршењето на службеното патување (надоместок за резервација на место во превозното средство, трошоци за превоз во градскиот јавен сообраќај, трошоците за телефонски разговори и други трошоци за вршење на службените работи).*

Ако работникот се упатува на службено патување на кое поради итноста на извршувањето на работата не можат да се користат средства во јавниот сообраќај или службено возило, на работникот му се признава надоместок на патните трошоци за превоз со сопствено патничко возило до износот што според еден изминат километар не може да биде поголем од 30% од продажната цена на еден литар гориво за возилото кое се користи. **Службеното патување во РМ може да трае до 15 дена непрекинато**, односно во случај да трае подолго од 15 дена непрекинато, се смета како работа на терен.

Дневницата се пресметува од часот на тргнувањето на работникот на службеното патување до часот на враќањето со превозното средство, односно :

✓ *цела дневница*, за секои 24 часа поминати на службено патување, како и за времето поминато подолго од 12 часа;

✓ *пола дневница*, за времето поминато на службено патување од 6 до 12 часа.

По завршувањето на службеното патување работникот *е должен во рок од 3 дена* да поднесе патна сметка за трошоците, со приложување на картата за превозното средство што е користено при службеното патување, хотелската сметка и сметки за други трошоци што ги направил работникот во вршењето на работата на самото службено патување.

Врз основа на налогот за службено патување работникот може да побара да му се обезбеди и исплати аванс на средства во висина на проценетите трошоци што ќе ги направи на службеното патување. По враќањето од службен пат и поднесената пресметка на патните трошоци се утврдува дали исплатениот аванс е помал или поголем од пресметката, при што потребно е во самата сметководствена евиденција да се регулира настанатата разлика согласно законските прописи.

Пример: Работникот "Н.Н". од Скопје за извршеното службено патување во Охрид по враќањето поднесува патна сметка со приложена автобуска карта во износ од 500,00 ден. и хотелска сметка за три ноќевања во износ од 3.600,00 денари. Во сметководството се спроведува следната евиденција:

Книжење :

1) 4400- Дневници за службени		
патувања во земјата	2.778	
4401- Трошоци за ноќевање	3.600	
4402- Патни трошоци во земјата	500	
100 - Жиро сметка		6.878

- исплатени трошоци по пайна сметка

Напомена: Од 01.01.2008 година согласно одредбите на член 10 од Законот за платниот промет исплатата на нето платите и сите надоместоци кои произлегуваат од работен однос на вработените се врши исклучиво преку трансакциски сметки (дебитни картички) на физичките лица во деловните банки.

✓ Надоместок на трошоци за исхрана

Надоместот за исхрана на работниците, согласно одредбите на член 6 став 1 точка 7 од ЗПДД, им следува во висина од **20%** од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци во пари, или во вид на топол оброк кој го обезбедува работодавецот.

Сметководствената евиденција на трошоците за исхрана и за превоз до и од работа се евидентира со задолжување на аналитичките сметки од сметката 441 - Надомест на трошоците на вработените, подароци и помошти, а со одобрување на сметката 100 - Жиро сметка, безготовинска исплата, односно аналитичките сметки од сметката 279 - Обврски спрема вработените по други основи и останати неспомнати краткорочни обврски, во случаи кога во периодот се врши само пресметка на надоместоците.

✓ Надоместок за превоз до работа и од работа

Согласно со член 6 став 1 точка 7 од ЗПДД надоместокот за превоз на работниците до и од работа се исплатува во висина на стварните превозни трошоци со јавните сообраќајни средства. За Градот Скопје цената на билетот за автобуски превоз изнесува 30,00 денари за еден правец, односно 60,00 денари дневно, доколку за доаѓање до и од работа се користи само еден автобус.

Надоместокот за превоз на работниците им се исплатува во случаи ако местото на живеење е оддалечено над 2 километри од местото на работа. Исплатата на надоместокот за превоз на работниците се врши и во случаите кога немаат

организиран превоз, кога не примаат надомест за одвоен живот, не примаат надомест за работа на терен и кога не се на службено патување во земјата и странство.

✓ **Надоместок на регрес за годишен одмор**

✓ **Годишен одмор**

Член 137

(1) *Работничкој има право на годишен одмор во траење од 20 до 26 работни дена.*

(2) Повозрасен работник, инвалид, работник со најмалку 60% телесно оштетување и работник кој негува и чува дете со телесен или душевен недостаток има право на уште три работни дена годишен одмор.

(3) *Работодавачој е должен на работничкој да му издаде Решение за право на користење на годишен одмор.*

✓ **Определување на траењето на годишниот одмор**

Член 138

Траењето на годишниот одмор определен со членот 137 на овој закон се определува според времето поминато во работен однос, условите за работа и други критериуми утврдени со колективниот договор.

Празнични, саботни и неделни и слободни денови, отсустваа поради боледување, како и други случаи на оправдано отсуство од работа не се пресметуваат во деновите на годишниот одмор.

Како ден на годишен одмор се смета секој работен ден кој е според распоредот на работното време кај работодавачот за конкретниот работник одреден како работен ден.

✓ **Стекнување право на годишен одмор**

Член 139

Работничкој се стекнува со право на цел годишен одмор, кога ќе осигура непрекинато работа од најмалку шест месеца, без оглед на тоа дали работникот работи полно работно време или пократко работно време од полното.

✓ **Право на пропорционален дел од годишниот одмор**

Член 140

Работникот има право на користење на пропорционален дел на годишниот одмор во вкупен износ од по 1/12 од годишниот одмор од секој месец работа, ако:

(1) во календарската година во која склучил работен однос не се стекнал со правото на целосен годишен одмор;

(2) му престанал работниот однос пред изминувањето на рокот, по истекувањето на кој би добил право на целосен годишен одмор и

(3) работниот однос во тековната календарска година му престанал пред први јули.

При пресметувањето на пропорционалниот дел на годишниот одмор најмалку половина од денот се заокружува на цел ден од годишниот одмор.

✓ **Користење на годишниот одмор**

Член 141

(1) Годишниот одмор по правило се користи во текот на календарската година.

(2) *Годишниот одмор може да се користи и во два дела, со штоа штоа првиот дел мора да трае најмалку 12 работни дена.*

(3) Работодавачот е должен на работникот да му обезбеди искористување на 12 работни дена годишен одмор до крајот на тековната календарска година, *а оситоа до 30 јуни идната година.*

(4) Годишниот одмор којшто не бил искористен во тековната календарска година заради отсутност поради боледување или повреда, породилен одмор или одмор за нега и чување на дете, работникот има право да го искористи до 30 јуни идната календарска година, ако во календарската година, во којашто му бил одреден одморот, работел најмалку шест месеца.

(5) Работникот кој работи во странство, може во целост да го искористи годишниот одмор до крајот на идната календарска година, ако е така определено со колективниот договор на работодавачот.

✓ **Користење на годишен одмор во случај на склучување на договор за вработување со друг работодавач**

Член 143

Работникот го користи годишниот одмор кај работодавачот кај кого стекнал право на негово користење, освен ако со работодавачот поинаку не се договорил.

По престанувањето на работниот однос работодавачот е должен да му даде на работникот потврда за искористен годишен одмор.

✓ **Начин на користење на годишниот одмор**

Член 144

Годишниот одмор се користи земајќи ги предвид потребите на работниот процес, како и можностите за одмор и рекреација на работникот водејќи сметка за неговите семејни обврски.

Работникот има право еден ден од годишниот одмор да го искористи на ден којшто самиот ќе го определи, ако тоа посериозно не го загрозува работниот

процес, за што мора да го извести работодавачот најдоцна три дена пред користењето.

✓ **Плаќање на неискористениот дел на годишен одмор**

Член 145

Работничкој ѝо пресјанувањето на работничкој однос има право на обештетување за неискористениот дел од годишниот одмор.

Ништовна е било каква спогодба со која работникот би се откажал од правото на годишен одмор или од обештетувањето за годишниот одмор во случаите на овој ставот (1) на овој член.

✓ **Платен одмор**

Член 146

Работникот има право на платен одмор заради лични и семејни околности (за склучување на брак, раѓање на дете (само за таткото) и /или смрт на близок роднина), до седум работни дена.

Деновите на платениот одмор од ставот (1) на овој член се утврдуваат со колективен договор и по сите основи од ставот (1) на овој член *не може да изнесуваат повеќе од седум работни дена.*

✓ **Неплатено отсуство**

Член 147

Работникот може да отсуствува од работа без надомест на плата и придонеси од плата во случаите и под условите утврдени со колективен договор, *но најдолго три месеца во секој на календарската година.*

За време на неплатеното отсуство на работникот му мируваат правата и обврските од работниот однос.

✓ **Надоместок за одвоен живот**

Одвоениот живот од семејството се смета кога работникот кој има семејство за издржување заснова работен однос по потреба на службата во друг орган на управата надвор од неговото живеалиште, а во местото каде што е седиштето на органот со кој засновал работен однос не живее со неговото семејство. Согласно одредбите на член 17 од Уредбата овој надоместок **изнесува 60%** од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци. Надоместокот не му припаѓа на работникот во случај ако семејството или тој има живеалиште во една од соседните општини.

Сметководствената евиденција на трошоците за одвоен живот и на трошоците за работа на терен се спроведува со задолжување на аналитичките сметки на

сметката 441 - Надомест на трошоците на вработените, подароци и помошти, а со одобрување на аналитичките сметки на сметката 279 - Обврски спрема вработените по други основи и останати неспомнати краткорочни обврски кога се книжи по пресметка, односно сметката 100 - Жиро сметка, ако веднаш се врши исплата на надоместоците.

✓ **Надоместок на трошоците за работа на терен**

Надоместокот на трошоците за работа на терен се регулирани со одредбите на член 24 од Уредбата, односно под работа на терен се подразбираат работите што според својата природа се изведуваат надвор од местото на вработувањето на работникот и во траење подолго од 15 дена непрекинато. Тие ги опфаќаат трошоците за сместување и исхрана и трошоците за превоз на работникот од местото на вработување до местото каде се извршуваат работите. Надоместокот за работа на терен изнесува дневно до 75% од износот на дневницата.

✓ **Надоместок на трошоците за користење сопствено возило за службени цели**

Надоместокот на трошоците за користење на сопствено возило за службени цели и неговата висина е регулирано со одредбите на член 6 став 3 од Уредбата и одредбите на Општиот колективен договор, односно во висина од 30% од цената за еден литар гориво за возилото што го користи за секој изминат километар. За исплатување на овој вид на надомест на работниците потребно е негово регулирање и со општите акти на субјектот, а се врши врз основа на пресметка која се изготвува на патна сметка за користење на локал во текот на месецот, или во случај ако се користи при службено патување низ земјата и во странство.

* * *

Член 6 став 1 точка б-а) од ЗПДД

Данок на доход не се плаќа на примањата по основ на:

б-а) "*Надоместокот на трошоците за користење на сопствен автомобил за употреба на работодавачот во висина од 30% од цената на литар гориво што го користи автомобилот за секој изминат километар, а најмногу до 3.500 ден. месечно.*"

Член 14-а став 3 од ЗДД

"Надоместоците за користење на сопствено возило за службени цели се признаваат како расход во даночниот биланс во висина од 50% од исплатениот износ."

* * *

Пример: Работникот "Н.Н." со патен налог за службено патување од Скопје до Охрид, согласно актот на субјектот за употреба на сопствено возило за службени цели, користел сопствен автомобил и по враќањето од службен пат е поднесена патна сметка со следната пресметка:

Пресметка

1. Број на изминајќи километри	
релација Скопје - Охрид	350
и Охрид - Скопје	
2. Цена на еден литар бензин МБ 98	78,50
3. 30% од цената на еден литар бензин	23,50
4. Надомест на трошоци за користење на сопствено возило за службени цели	
<hr/>	
(350 км x 23,50)	8.225,00
<hr/> <hr/>	

Книжење:

- 1) 441 -Надомест на трошоците на вработените, подароци и помошти 8.225
 - 100 - Жиро сметка 8.225
- исплата на трошоци за превоз со сопствено возило

✓ **Надоместок на други трошоци**

Согласно законската регулатива на работниците им следуваат и следните надоместоци, и тоа во висина од :

✓ *за надоместок на трошоци за исцелување на помошници во случај на смрт на работник или член на негово семејство*, во износ од 3 основици од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци;

✓ *во случај на елементарни непогоди* една основица од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци;

✓ *за надоместок на трошоци за јубилејна награда на работниците* една основица од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци, за најмалку 10 години работа кај ист работодавец;

✓ *за отпремнина при одење во пензија* двократен износ од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци *за приватниот субјект*, а двократен износ од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката за субјектите на кои се однесуваат одредбите на Законот за плати.