

УНИВЕРЗИТЕТ "ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ" – ШТИП

доц. д-р Снежана Каракашева Ангеловска
Проф. д-р Борис Крстев

ПРОЕКТ – ОБУКА ИСО Стандарди

РАБОТНИ ТЕЗИ/2

ЗА ПРОЕКТОТ "ОБУКА ЗА СМЕТКОВОДСТВО"
- финансиски дел -

Период: од 01.05. до 31.05.2008 година
"ОБУКА ЗА СМЕТКОВОДСТВО"
- финансиски дел -

1. ГОДИШНА СМЕТКА И ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

1.1. СОСТАВУВАЊЕ

1.2. ИЗГОТВУВАЊЕ

**1.3. КОНСОЛИДИРАНИ ГОДИШНИ СМЕТКИ И КОНСОЛИДИРАНИ
ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

2. ПРЕСМЕТКА НА АМОРТИЗАЦИЈА

2.1. РЕГУЛАТИВА

2.2. НЕМАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА

2.3. МАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА

**2.4. СРЕДСТВА ОСЛОБОДЕНИ ОД ОБВРСКА ЗА ПРЕСМЕТУВАЊЕ
НА АМОРТИЗАЦИЈА**

2.5. МЕТОДИ НА АМОРТИЗАЦИЈА

2.6. ПОЧЕТОК И ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА

2.7. ОСНОВИЦА ЗА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА

2.8. НАЧИН НА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА АМОРТИЗАЦИЈА

**3. УТВРДУВАЊЕ НА ПРИХОДИТЕ ПО ГОДИШНА СМЕТКА ЗА
ФИНАНСИСКАТА ГОДИНА**

**4. ТРЕТМАНОТ НА РАСХОДИТЕ ВО ТЕКОВНАТА ФИНАНСИСКА
ГОДИНА**

5. ФИНАНСИСКИ РЕЗУЛТАТ ЗА ДЕЛОВНАТА ГОДИНА

5.1. ЗАТВОРАЊЕ НА СМЕТКИТЕ

5.2. УТВРДУВАЊЕ НА ДОБИВКА-ЗАГУБА

5.3. РАСПРЕДЕЛБА НА РЕЗУЛТАТОТ ОД РАБОТЕЊЕТО

**5.4. УТВРДУВАЊЕ, ИСКАЖУВАЊЕ И ПОКРИВАЊЕ
НА ЗАГУБАТА**

6. ДАНОЧНА РЕГУЛАТИВА

**7. ДАНОЧЕН И СМЕТКОВОДСТВЕН АСПЕКТ НА ОДДЕЛНИ
НАДОМЕСТОЦИ ШТО СЕ ИСПЛАТУВААТ НА ВРАБОТЕНИТЕ
ВО ЗЕМЈАТА**

ОБРАЗЛОЖЕНИЕ НА ТЕЗИТЕ

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 *општинска намена* и *оспиданационно финансиско известување* на сите профитно ориентирани ентитети. *Профитно ориентирани* 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.

Оспиданационно 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 *ошиштии пошребите* 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 дојолниелни 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 успеешноста во работењето* во билансот на успех се:

- **приходите и**
- **расходите.**

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

Сметководствени политики

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

Презентирање на сметководствениите 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 подružничките 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 одложениите даноци;
- резервирања;
- трошоци за користи за вработените;
- преведување на странски валути и хеџинг;
- дефинирање на деловни и географски сегменти и основања 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 основања (основи) за мерење и усвоените сметководствени политики;*
- ✓ *појкрејувачки информации за презентираниите ставки во рамките на секој финансиски извештај по редослед по кој се презентира секоја ставка и секој финансиски извештај; и*
- ✓ *оснајати 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.

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 преходат повеќе пресметки* меѓу кои задолжителни се:

- усогласување на сметководствената состојба со состојбата утврдена со пописот;
- сметка на амортизацијата;
- вклучување на платените, временските разграничувања, долгорочните резервирања и другите промени на работењето во годината за која се составува годишната сметка;
- сметка на ревалоризацијата;
- сметка на курсните разлики;
- сметка на производствата и реализираниите готови производи;
- сметка на реализираниите стоки;
- сметка на данокот на добивка;
- други сметки 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".

Годишните сметки и финансиските извештаи ги поопишува 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.

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.

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.

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 законските одредби.

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.

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;
- ✓ издатокот за истражување или за фазата на истражување на некој интересен проект - треба да се признае како трошок кога и ќе настане.

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.

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

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.

Корисниот век на амортизацијата 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 произведен процес е вклучена во сметководствената вредност на залихите (види: МСС 2 - Залихи).

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 издток 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.

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.

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 вовлекувањето или оттуѓувањето на некое нематеријално средство треба да се утврдуваат како разлика меѓу нејто приносите од оттуѓувањето и сметководствената вредност на средството и треба да се признаат како приход или расход во "билансот на усџехот".

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.

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.

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).

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):

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.

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. 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%. *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.

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.

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 општи 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 сојска режисија 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 (добиео) средство. Отпишаната, односно новозаведената вредност е и основица за амортизацијата.

Дојдливите 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 работи 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).

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 целост се отпишани*, а не се оттуѓени или уништени се *задржуваат во евиденција и се искажуваат во Билансот на состојбата*.

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.

Под средствата 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.

Со Меѓународниот сметководствен стандард МСС 18 - Приходи 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 оствари 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 *претставува 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.

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 целоси следниве 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. Ако продавачот задржува значајни ризици на сопственост, *трансакцијата 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, *трансакцијата 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, *сметководствениите 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.

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

транзакции во кои не би влегле неповрзани правни лица. *Цената на трансакцијата по правило е договорна, а не пазарна.*

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 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.

Посвојати 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 сировини, 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.

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 *стандардот 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 сировини 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 *стандардот 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).

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.

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 сировини, 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).

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

- ✓ промените во сметководствените проценки;
- ✓ Основни грешки;
- ✓ промени во сметководствената политика;
- ✓ МСС 1 - Презентирање на финансиските извештаи;
- ✓ Законот за трговските друштва.
- ✓ МСС 12 - Даноци на добивка.

Утврдувањето на финансискиот резултат сметководствено, се врши преку

1. Зајворане на сметките,
2. Утврдување на добивката,
3. Распоредување на добивката,
4. Зајуба и нејзино покривање.

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, придо- неси, 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 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 употреба на сопствени производи, 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 неповрзани 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, неподигнати камати, отстапници, 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 реклама, пропаганда, донации и спонзорства	612.900
779- Останати неспомнати 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
790 - Разлика на приходи 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
- ујврдување на загуба од вонредни активности	

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
- остварена добивка пред оданочување	

6) 830- Добивка од	
вонредни нево-	
обичаени актив-	
ности пред	
оданочување	20.000
791 - Разлика на	
приходи	
и расходи	
од вонредни	
активности	20.000
- остварена 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 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 друштва, 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 - Нераспоредена добивка	1.553.434

- распределба на нето добивка по годишна сметка

✓ 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.

✓ 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 соборот, 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.

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 исклучиво 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.

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 стапка од 10% персонален данок на доход.*

Добивката која е распределена за дивиденди е искажана во брутo 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.

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 евиденцијата 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 определениот 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 соборот на содружниците, *вишокој 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.

✓ *Останати 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.

✓ *Нераспоредена 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.

✓ **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

- пресметан 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

- утврдување на вкупна загуба

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

- зајворвање 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 тековната година;
- ✓ од акумулираната добивка;
- ✓ од дојации;
- ✓ со отпис на обврските спрема доверителите;
- ✓ на повар на општоот резервен фонд;
- ✓ на повар на посебните резерви за покривање на загуби и
- ✓ на повар на главнината.

✓ Добивка од тековната 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.

✓ 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.

✓ *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 не може временски да се условува, а се дава-зема врз основа на договор - спогодба или друг акт на овластениот орган.

✓ *Општински 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).

✓ *Општински 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.

Општински резервен фонд во минималниот износ (до 20% од основната главнина) може да се користи исклучиво за покривање на загубите.

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.

✓ *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.

✓ *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.

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 I 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 пресметување 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 –
- зашворање на класа 8

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

Книжења:

- а) Должи с-ка 890
Побарува с-ка 790
- утврдување на финансиски резултат
- б) Должи с-ка 895
Побарува с-ка 890
- шворање на класа 8
- в) Должи с-ка 961
Побарува с-ка 895
- утврдување 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
- по пресметка на данок на добивка
- б) Должи с-ка 961
Побарува с-ка 895
- зашворање на класа 8

ДАНОЧНА РЕГУЛАТИВА

Со Законот за персонален данок на доход се плаќаат сите видови приходи остварени во земјата и странство, освен:

Данок на доход не се плаќа на примањата, согласно член 6 од ЗПДД, 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;
- 6) 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;
- 6-а) *надоместокот на трошоците за користење на сојствен автомобил за употреба на работодавачот во висина од 30% од цената на лиитар гориво што го користат 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. "

Закон за данок на додадена вредност, како општ потрошувачки данок, се пресметува и плаќа во сите фази на производството и трговијата, како и во целокупниот услужен сектор.

Се ослободуваат од данок на додадена вредност без право на одбиток на претходниот данок, според одредбите на член 23 од ЗДДВ,:

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, клиници, 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.

Даночниот обврзник нема право на одбиток на претходниот данок, согласно член 35 од ЗДДВ, 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 (категија Л), возила за превоз на патници, кои, покрај седиштето на возачот, имаат најмногу до осум седишта и чија најголема маса не надминува 3500 кг (категија 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 репрезентација на претпријатието или на соопственикот (госпење, 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 простории;*

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.

Според одредбите на 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, датум 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 надоместокот за извршениот промет и данокот на додадена вредност;
 7. Применета даночна стапка;
 8. Износ на пресметаниот данок на додадена вредност;
 9. Вкупен износ на надоместокот за извршениот промет и данокот на додадена вредност и
 10. Потпис и печат на издавачот на фактурата.

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: 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 исплаќа надоместок на платата во случаите на отсуство од работа поради користење на годишниот одмор, иланиониот вонреден одмор, дообразување, со закон определени празници и од работа слободните денови и во случаите кога работникот не работи од причини на страната на работодавачот.

(3) Работодавачот исплаќа надоместок на платата и во случаите на неспособност на работникот за работа поради негово 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 работиња, доколку се исплаќува во ијаричен износ;
- (2) превоз до и од работиња, доколку се исплаќува во ијаричен износ;
- (3) службено ијатување;
- (4) ијеренски додајок;
- (5) користиње на ијриваиен авиомобил за службени ијатувања;
- (6) одвоен животи од семејството и
- (7) смрти 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.

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 трошоците од работењето.

➤ 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 шовар на деловниите расходи за периодот за кој се утврдува добивката во целина како одбитна ставка се признаваат:

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

2) бруто износот на надоместоките 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 надоместоките за резрес 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 прописаниот".

"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 шовар 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 сметаат нејо надоместоците 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:

✓ *надоместокот 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 патни трошоци на работниците* 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 работниците* 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;

✓ *йола 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.

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 од ЗРО

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

✓ Определување на траењето на годишниот одмор

Член 138 од ЗРО

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.

Празниците, саботите и неделите и слободните денови, отсуствата поради боледување, како и другите 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 од ЗРО

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.

✓ **Користење на годишниот одмор**

Член 141 од ЗРО

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

(2) *Годишниот одмор може да се користи и во два дела, со што и 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 осмиајокој до 30 јуни идната година.**

(4) Годишниот одмор којшто не бил искористен во тековната календарска година заради отсуство поради боледување или повреда, породил 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.

✓ **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) *"Надоместоциите на трошоците за користење на сопствен автомобил за употреби 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."

✓ **Надоместок на други трошоци**

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

✓ *за надоместок на трошоци за исплати на помошти во случај на смрт на работник или член на негово семејство, во износ од 3 основници 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 отпременина при одење во пензија двократен износ од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката во претходните три месеци за приватните субјекти, а двократен износ од просечната месечна нето плата по работник исплатена во Републиката за субјектите на кои се однесуваат одредбите на Законот за плати.