

ПОЧИТУВАНИ КОМИТЕНТИ!

Секој со својата мака!

Првачињата тргнуваат на училиште, пратениците започнуваат со работа, а ние сметководителите започнуваме со вториот дел на годината каде не чека нејзиното заокружување.

Оваа година, исто така, мора да се спроведе и Континуираното Професионално Усовершување кое Рафајловски Консалтинг во соработка со Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Македонија веќе го најави со почеток во месец Октомври оваа година. Затоа е потребно да се усвои докрај предложената програма која Комисиите на Институтот заедно со нашата кука ја изработија и потоа истата да биде претставена. Со тоа ќе се овозможи започнување на Континуираното Професионално Усовершување со што ќе се исполнат нормите за задржување на веќе добиените уверенија за сметководители и овластени сметководители.

Исто така, дадовме предлог за Измена на Законот за вршење на сметководствени работи, во делот за полагање на испит за проверка на знаењето кој сметаме дека е непотребен и сметаме дека истите одредби треба да бидат изземени од Законот од причина што веќе ќе постои Континуирано Професионално Усовершување. Но, затоа сметаме дека е потребно задолжително полагање за стекнување на сите нови уверенија кои доколку сакаме да ја издигнеме структурата на вистинско рамниште и истите треба да се одвиваат според програмите на IFAC. Ова ќе овозможи идните генерации да можат да се пофалат дека нивното уверение за сметководител и овластен сметководител ќе биде признато во повеќе од 140 земји во светот.

Но, да се вратиме на она што сега во моментот ни е најзначајно.

Тоа е задржување на уверението, а за да истото го задржиме потребно е да се посетат најмалку 30 часа Континуирано Професионално Усовершување во текот на една година. Како одговорна, професионална кука Рафајловски Консалтинг ќе Ви овозможи во месеците Октомври и Декември да може да одработите 32 часа Континуирано Професионално Усовершување и со тоа да ги обезбедите потребните часови за задржување на веќе добиеното уверение. За ова ќе бидете навремено известени, најмалку две недели пред започнувањето на обуката за Континуирано Професионално Усовершување, со што однапред точно ќе можете да го утврдите датумот кога и каде ќе присуствувате на истата.

И уште еднаш да Ве потсетам дека заедно сме посилни, дека само заедно ќе го постигнеме тоа што го посакуваме, а тоа е светла иднина на нашата професија со сериозно место во општеството каде гордо ќе можеме да се претставиме и да кажеме дека сме сметководители!



Со почит
Д-р Горан Рафајловски

Издавач

РАФАЈЛОВСКИ КОНСАЛТИНГ

Сметка

210-0522737201-81

во НЛБ Тутунска банка АД - Скопје

Даночен број МК

4030998343900

Главен и одговорен уредник

Д-р Горан Рафајловски

Уредник

Јасмина Рафајловска

Издавачки совет

Вера Рафајловска

М-р Трајан Николоски

Д-р Горан Рафајловски

Јанче Лековски

Д-р Борче Давитковски

Редакциски одбор

Војко Рафајловски

Јасмина Рафајловска

Стојко Пауновски

М-р Етем Исени

Иван Стојанов

Технички уредник

Горан Јакимовски

Адреса

ул. Орце Николов бр. 190

П. фах 710 Скопје

www.rafaajlovski.com.mk

e-mail: reprezent@rafaajlovski.com.mk

Телефони

Претплата:

02/3088-900;

Економски совети:

078/220-443; 078/220-469;

078/385-507

Правни совети:

078/385-511

Факс:

02/3088-912

Печати  **ЕВРОПА 92**

Носител на материјалните права на написите е издавачот. Забрането е препечатување, копирање и умножување на написите или нивни делови без претходно обезбедена согласност од издавачот.

СМЕТКОВОДСТВО

Др. Горан Рафајловски ПОДЕЛБА НА ТРГОВСКИ ДРУШТВА РАЗДВОЈУВАЊЕ СО ОСНОВАЊЕ ИЛИ СО ПРЕЗЕМАЊЕ	3
Јасмина Рафајловска КОМПЕНЗАЦИЈА И ЦЕСИЈА ЗА НАПЛАТА НА ПОБАРУВАЊА И ОБВРСКИ	10
Вера Рафајловска НЕДВИЖНОСТИ, ПОСТРОЈКИ И ОПРЕМА СОГЛАСНО ОДДЕЛ 17 ОД МСФИ ЗА МСЕ	18

ДАНОЦИ

Мр. Трајан Николоски НАГРАДИ И ТРОШОЦИ НА АДВОКАТИ ОД АСПЕКТ НА ДДВ	29
Вера Рафајловска ОСТАНАТИ ДАНОЦИ, ПРЕТХОДНИ ДАНОЦИ И ИЗНОСИ ЗА ОДБИВАЊЕ ПОЛЕ 27 ОД ОБРАЗЕЦОТ ДДВ-04	34

ПЛАТИ И НАДОМЕСТОЦИ

Иван Стојанов ПРЕДЛОГ ИЗМЕНИ НА ЗАКОНОТ ЗА МИНИМАЛНА ПЛАТА	43
---	----

РАБОТНИ ОДНОСИ

Биљана Николовска ОБРАЗОВАНИЕ НА РАБОТНИЦИТЕ	46
---	----

БАНКИ И ШТЕДИЛНИЦИ

Ацо Димитровски УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИКОТ НА ЗАДОЛЖЕНОСТ КАЈ БАНКИТЕ И ШТЕДИЛНИЦИТЕ	50
---	----

НЕПРОФИТНИ ОРГАНИЗАЦИИ

Јасмина Рафајловска НАДОМЕСТОЦИ ЗА СЛУЖБЕНИ ПАТУВАЊА КАЈ НЕПРОФИТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ	55
Бранислав Гулев СИСТЕМСКИ СЛАБОСТИ ВО ЗАКОНСКАТА РЕГУЛАТИВА ЗА НЕПРОФИТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ	60

CONTENT	64
---------------	----

СМЕТКОВОДСТВО

ПОДЕЛБА НА ТРГОВСКИ ДРУШТВА РАЗДВОЈУВАЊЕ СО ОСНОВАЊЕ ИЛИ СО ПРЕЗЕМАЊЕ

Не се ретки случаите кога друштвата спроведуваат постапка за поделба. Со поделбата се врши деконцентрација на капиталот и поделба на дејностите во нови друштва или пренос на веќе постојни друштва, а крајната цел е поефикасно работење на сите друштва

КОМПЕНЗАЦИЈА И ЦЕСИЈА ЗА НАПЛАТА НА ПОБАРУВАЊА И ОБВРСКИ

Наплатата на побарувања, односно намирувањето на обврските, освен безготовински и во ограничен износ готовински, друштвото може да ги изврши и по пат на т.н. "плаќање со пресметка", само врз основа на веродостојна документација - изјава за компензација, договор за цесија и слично

ДАНОЦИ

НАГРАДИ И ТРОШОЦИ НА АДВОКАТИ ОД АСПЕКТ НА ДДВ

Наградата и трошоците за извршување на правна помош од страна на адвокатот имаат третман на надоместок за извршена услуга и подлежат на оданочување со ДДВ по општа даночна стапка.....

ПЛАТИ И НАДОМЕСТОЦИ

ПРЕДЛОГ ИЗМЕНИ НА ЗАКОНОТ ЗА МИНИМАЛНА ПЛАТА

Со донесувањето на Законот за изменување и дополнување на Законот за минимална плата ќе се овозможи исплата на минимална бруто плата од 17.130 денари за сите вработени независно во која дејност работат, а на некои работодавачи под одредени услови ќе им се обезбеди финансиска помош

РАБОТНИ ОДНОСИ

ОБРАЗОВАНИЕ НА РАБОТНИЦИТЕ

Брзиот техничко технолошки развој и динамичноста на промените во економската и правната законска регулатива како и многу други промени, ја наметнува потребата од образование на работниците.....

НЕПРОФИТНИ ОРГАНИЗАЦИИ

СИСТЕМСКИ СЛАБОСТИ ВО ЗАКОНСКАТА РЕГУЛАТИВА ЗА НЕПРОФИТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Непрофитните организации кои вршат исклучиво непрофитна дејност, не можат да искажат загуба, бидејќи не можат да потрошат повеќе парични средства од расположивите

ПОДЕЛБА НА ТРГОВСКИ ДРУШТВА

РАЗДВОЈУВАЊЕ СО ОСНОВАЊЕ ИЛИ СО ПРЕЗЕМАЊЕ

Др. Горан РАФАЈЛОВСКИ

Друштвата на капиталот (акционерските друштва и друштвата со ограничена одговорност), во текот на своето работење можат да спроведат различни статусни промени.

Чести се случаите на присоединување или спојување на друштвата со цел да се окрупни капиталот (концентрација на капиталот), односно друштвото да се стекне со поголеми средства, за да може да реализира посложени деловни потфати.

Но, не се ретки ни случаите кога друштвата спроведуваат постапка за поделба. Поделбата во однос на спојувањето се разликува, бидејќи се врши деконцентрација на капиталот. На пример, ако едно друштво станало големо и гломазно, бидејќи врши повеќе дејности кои не се сродни, со поделбата практично ќе се изврши формална деконцентрација на средствата и ќе се изврши пренос на некои дејности на новите друштва. Крајната цел на поделбата е секако поефикасно работење на сите друштва.

Во списанието Репрезент 2/17, Ви дадовме за статусните промени за присоединување и спојување под наслов: *"Присоединување и спојување на трговски друштва"*. Во овој напис Ви даваме за статусните промени на поделба на друштвата според моделот раздвојување со основање и раздвојување со преземање.

Во Законот за трговските друштва ("Службен весник на РМ", број 28/04...61/16, во натамошниот текст: ЗТД), пропишани се модалитети на поделба на друштвата.

Поделбата на друштвата може да се спроведе на два различни начини и тоа:

Првиот: Друштвото што се дели може да го пренесе сиот имот и обврски и притоа да престане без да се спроведе ликвидација, односно да се спроведе:

- поделба на друштвото со раздвојување со основање;
- или
- поделба на друштвото со раздвојување со преземање.

Вториот: Друштвото што се дели може да пренесе само дел од имотот и обврските и притоа да не престане, односно да се спроведе:

- поделба со издвојување со основање;
- или
- поделба со издвојување со преземање.

ЗТД пропишува и т.н. *комбинирана поделба*, според која друштвото што се дели истовремено го пренесува сиот имот или дел од имотот и обврските на новите и на веќе постојните друштва. Комбинираната поделба всушност е комбинација на двата начина на поделба: раздвојување со основање, раздвојување со преземање и издвојување со основање и издвојување со преземање.

I ПОСТАПКА ЗА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ПОДЕЛБА НА ДРУШТВОТО

Поделбата на друштвото, било да е по моделот со раздвојување или по моделот со издвојување се спроведува во неколку фази:

1. Склучување на Спогодба или донесување на План (и двете во форма на нотарски акт):

- Согласно член 520 од ЗТД, Спогодбата со која се уредуваат условите за поделба ја склучуваат органите на управување на друштвата кои учествуваат во постапката, кога поделбата се

врши со раздвојување со преземање или кога поделбата се врши со издвојување со преземање,

- Согласно член 521 од ЗТД, органот на управување на друштвото што се дели донесува План за поделба кога поделбата се врши со раздвојување со основање или со издвојување со основање на нови друштва;
- 2. Упис на предбележба на Спогодбата или Планот во Централниот регистар со потребната документација;
- 3. Објава на предбележката на Спогодбата или Планот во Службен Весник на РМ и барем во еден дневен весник;
- 4. Известување по писмен пат до познатите доверители чии побарувања надминуваат 10.000 евра во денарска противвредност;
- 5. Подготовка на документацијата за увид на содружниците или акционерите:
 - Составување на **годишна сметка во рок кој не може да биде помал од три месеци** од денот на склучување на Спогодбата или Планот, ако годишната сметка за последната деловна година не е постара од шест месеци,
 - **Извештај за извршена ревизија на Спогодбата или Планот од еден или повеќе овластени ревизори** согласно член 525 од ЗТД,
 - Извештај за статусната промена на органот на управување на друштвото согласно член 526 од ЗТД;
- 6. **Најмалку 30 дена** пред одржување на Собирот на содружници или Собранието на акционери, на кое ќе се одлучува за прифаќање на Спогодбата или Планот, целата документација од точката 5, заедно со годишните сметки од претходните три години на сите друштва кои учествуваат во постапката треба да биде обезбедена за увид од страна на содружниците или акционерите како подготовка за одлучување;
- 7. **Најмалку 30 дена** мора да поминат од објавата на предбележката на Спогодбата и Планот во Централниот регистар. По истекот на овој рок може да се одржи Собирот на содружници или Собранието на акционери на кое ќе се одлучува за прифаќање на Спогодбата или Планот;

- 8. Донесување на Одлуката за потврдување на Спогодбата или Планот на Собирот на содружници или Собранието на акционери, кое го води нотар, за што нотарот составува записник; и
- 9. Пријава за упис на статусната промена во Централниот регистар со потребната документација.

II ПОДЕЛБА НА ТРГОВСКО ДРУШТВО СО РАЗДВОЈУВАЊЕ

Поделбата на трговско друштво со раздвојување, како што претходно е кажано се врши на два начина и тоа:

- Раздвојување со основање; и
- Раздвојување со преземање.

И во двата случаи друштвото кое се дели престанува без да се спроведе постапка на ликвидација.

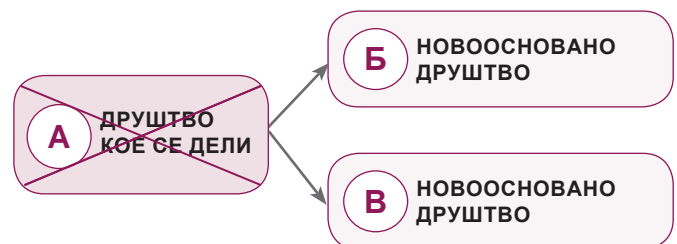
1. РАЗДВОЈУВАЊЕ СО ОСНОВАЊЕ

При раздвојување со основање, се основаат нови друштва, а друштвото што се дели престанува.

Со Планот за поделба се уредуваат сите прашања, но најважно е тоа: сопственикот кој има одреден дел во друштвото кое се дели, по поделбата да располага со еднаква вредност на уделот во новооснованото друштво.

Раздвојувањето со основање може да се прикаже на следниов начин:

Раздвојување со основање



Во продолжение даден е пример за поделба на друштво со ограничена одговорност според модел раздвојување со основање на нови друштва.

Пример:

Поделба на друштво - раздвојување со основање на две нови друштва

1. Содружниците на друштвото **А** - **ДОО** за производство и трговија донеле одлука за отпочнување на постапка за поделба со основање на две нови друштва:
 - Друштво **Б** за производство
 - Друштво **В** за трговија
2. Датум на поделба 30.06.2017 година
3. Новооснованите друштва се солидарни должници на доверителите на друштвото **А** кое се дели (друштвото кое престанува да постои)
4. Уделите на содружниците во основната главнина на друштвото **А** кое се дели - пред поделбата се:

Р.бр	Содружници	Износ	%
1	Содружник НН	4.000.000	23,53%
2	Содружник СС	5.500.000	32,35%
3	Содружник ТН	3.600.000	21,18%
4	Содружник ВВ	2.000.000	11,76%
5	Содружник ГС	1.900.000	11,18%
Основна главнина:		17.000.000	100%

5. Новото друштво **Б** за производство, во основната главнина на Друштвото **А** кое се дели учествува со **53,53%**, односно со уделите на содружниците **СС** и **ТН**
6. Новото друштво **В** за трговија, во основната главнина на Друштвото **А** кое се дели учествува со **46,47%**, односно со уделите на содружниците **НН**, **ВВ** и **ГС**

Врз основа на Планот за поделба составен во форма на нотарски акт, друштвото **А** кое се дели составило Делбен биланс:

ДЕЛБЕН БИЛАНС
НА ДРУШТВОТО **А**
на 30.06.2017 година

Опис	Друштво А кое се дели	Друштво Б ново	Друштво В ново
АКТИВА			
А НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА	49.050.000	26.450.000	22.600.000
<i>I Нематеријални средства</i>	30.000	30.000	-
• Лиценца за минерална сировина	30.000	30.000	-
<i>II Материјални средства</i>	48.220.000	26.020.000	22.200.000
• деловна зграда	21.000.000	-	21.000.000
• производен погон	25.500.000	25.500.000	-
• магацин 1	1.200.000	-	1.200.000
• магацин 2	520.000	520.000	-
<i>IV Долгорочни финансиски средства</i>	800.000	400.000	400.000
Б ТЕКОВНИ СРЕДСТВА	3.040.000	1.433.777	1.606.223
<i>I Залихи</i>	710.000	530.000	180.000
• сировини и материјали	530.000	530.000	-
• готови производи	100.000	-	100.000
• стока	80.000	-	80.000
<i>II Побарувања</i>	1.700.000	500.000	1.200.000
<i>III Парични средства</i>	630.000	403.777	226.223
ВКУПНО АКТИВА	52.090.000	27.883.777	24.206.223
ПАСИВА			
А ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ	41.350.000	22.058.055	19.291.945
<i>I Основна главнина</i>	17.000.000	9.100.000	7.900.000
<i>II Резерви</i>	5.000.000	2.600.000	2.400.000
<i>III Акумулирана добивка</i>	16.000.000	8.564.800	7.435.200
<i>IV Добивка од тековна година</i>	3.350.000	1.793.255	1.556.745
Б ОБВРСКИ	10.740.000	5.825.722	4.914.278
<i>I Долгорочни обврски</i>	7.300.000	3.705.722	3.594.278
<i>II Краткорочни обврски</i>	3.440.000	2.120.000	1.320.000
ВКУПНО ПАСИВА	52.090.000	27.883.777	24.206.223

Врз основа на **Делбениот биланс** во новооснованите друштва **Б** и **В** содружниците ќе учествуваат со удели и тоа:

Р. бр	Содружници	Во ДРУШТВО Б		Во ДРУШТВО В	
		износ	%	износ	%
1	Содружник НН	5.500.000	60,44%	-	-
2	Содружник СС	3.600.000	39,56%	-	-
3	Содружник ТН	-	-	4.000.000	50,63%
4	Содружник ВВ	-	-	2.000.000	25,32%
5	Содружник ГС	-	-	1.900.000	24,05%
Основна главнина и % на уделите на содружниците во новите друштва		9.100.000	100%	7.900.000	100%

Важно: Новооснованите друштва **Б** и **В** врз основа на Делбениот биланс ќе ги состават своите **Почетни биланси на состојбата**.

2. РАЗДВОЈУВАЊЕ СО ПРЕЗЕМАЊЕ

Постапката на поделбата на друштвата според моделот на раздвојување со преземање е нешто посложена од поделбата со моделот раздвојување со основање, бидејќи во овој случај треба да се води сметка:

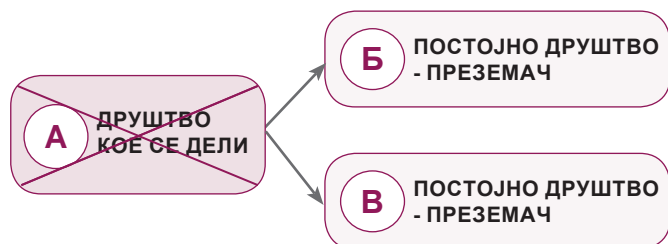
- за интересите на сопствениците на друштвото кое е преземач, како и
- за интересите на сопствениците на друштвото кое се дели и нивното учество во друштвото преземач.

Ова особено е значајно кога станува збор за акционерски друштва.

Имотот и обврските од друштвото кое се дели го преземаат веќе постојни друштва.

Раздвојувањето со преземање може да се прикаже на следниов начин:

Раздвојување со преземање



Во продолжение даден е **Пример**, за поделба на акционерско друштво според моделот - раздвојување со преземање.

Пример: Поделба на друштво - раздвојување со преземање

1. **Имотот и обврските на акционерското друштво АД-А кое се дели го преземаат две постојни акционерски друштва - преземачи АД-Б и АД-В**
2. **Основната главнина на трите акционерски друштва пред поделбата во број на акции е следна:**
 - 60.000 акции по номинална вредност од 100 денари на **АД-А** (кое се дели)
 - 10.000 акции по номинална вредност од 100 денари на **АД-Б** (преземач)
 - 30.000 акции по номинална вредност од 100 денари на **АД-В** (преземач)
3. **Според Спогодбата АД-Б и АД-В преземачи ќе ја зголемат основната главнина со издавање на нови акции и тоа:**
 - 10.000 акции ќе издаде **АД-Б**, со што основната главнина ќе биде 20.000 акции
 - 50.000 акции ќе издаде **АД-В**, со што основната главнина ќе биде 80.000 акции

Важно: Значаен услов на поделбата е: акционерите од друштвото **АД-А** кое се дели, во друштвата преземачи **АД-Б** и **АД-В**, да се стекнат со акции сразмерно на учеството кое го имале во капиталот на друштвото **АД-А**, или треба да се обештетат.

На пример, ако друштвото АД-А кое се дели има 10 акционери и секој од нив има по 10% од акциите на АД-А, секој од нив би добил по 10% од ново издадените акции и тоа во АД-Б (1.000 акции по 100 денари) и во АД-В (5.000 акции по 100 денари).

Во продолжение е даден **Делбен биланс** на друштвото АД-А кое се дели:



ДЕЛБЕН БИЛАНС НА АД-А
(друштво кое се дели)
на ден _____ година

Опис	АД-А (друштво кое се дели)	Дел кој го презема	
		АД-Б преземач	АД-В преземач
АКТИВА			
A НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА	16.300.000	3.775.000	12.525.000
I Нематеријални средства	700.000	175.000	525.000
II Материјални средства	15.600.000	3.600.000	12.000.000
• Земјиште	11.000.000	2.450.000	8.550.000
• Постројки и опрема	4.600.000	1.150.000	3.450.000
B ТЕКОВНИ СРЕДСТВА	8.390.000	2.125.000	6.265.000
I Залихи	3.020.000	855.000	2.165.000
• Залиха на материјали	1.420.000	410.000	1.010.000
• Стока на залиха	1.600.000	445.000	1.155.000
II Побарувања од купувачи	2.050.000	505.000	1.545.000
III Парични средства	3.320.000	765.000	2.555.000
ВКУПНО АКТИВА	24.690.000	5.900.000	18.790.000
ПАСИВА			
A ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ	11.500.000	2.470.000	9.030.000
I Основна главнина	6.000.000	1.000.000	5.000.000
II Резерви	2.500.000	725.000	1.775.000
III Акумулирана добивка	2.100.000	525.000	1.575.000
IV Добивка од тековна година	900.000	220.000	680.000
B ОБВРСКИ	13.190.000	3.430.000	9.760.000
I Долгорочни обврски	9.320.000	2.330.000	6.990.000
II Краткорочни обврски	3.870.000	1.100.000	2.770.000
ВКУПНО ПАСИВА	24.690.000	5.900.000	18.790.000

Врз основа на Делбениот биланс на АД-А, друштвата преземачи АД-Б и АД-В, ќе состават Биланси на состојбата со преземениот дел од друштвото АД-А:

БИЛАНС НА СОСТОЈБА
(ИЗВЕШТАЈ ЗА ФИНАНСИСКАТА СОСТОЈБА)
НА АД-Б _____
(друштво што презема дел од АД-А)
на ден _____ година

Опис	Пред преземање	Дел преземен од АД-А	Вкупно
АКТИВА			
А НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА	3.080.000	3.775.000	6.855.000
<i>I Нематеријални средства</i>	<i>200.000</i>	<i>175.000</i>	<i>375.000</i>
<i>II Материјални средства</i>	<i>2.880.000</i>	<i>3.600.000</i>	<i>6.480.000</i>
• Земјиште	1.900.000	2.450.000	4.350.000
• Постројки и опрема	980.000	1.150.000	2.130.000
Б ТЕКОВНИ СРЕДСТВА	2.820.000	2.125.000	4.945.000
<i>I Залихи</i>	<i>1.810.000</i>	<i>855.000</i>	<i>2.665.000</i>
• Залиха на материјали	790.000	410.000	1.200.000
• Стока на залиха	1.020.000	445.000	1.465.000
<i>II Побарувања од купувачи</i>	<i>355.000</i>	<i>505.000</i>	<i>860.000</i>
<i>III Парични средства</i>	<i>655.000</i>	<i>765.000</i>	<i>1.420.000</i>
ВКУПНО АКТИВА	5.900.000	5.900.000	11.800.000
ПАСИВА			
А ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ	3.540.000	2.470.000	6.010.000
<i>I Основна главнина</i>	<i>1.000.000</i>	<i>1.000.000</i>	<i>2.000.000</i>
<i>II Резерви</i>	<i>1.000.000</i>	<i>725.000</i>	<i>1.725.000</i>
<i>III Акумулирана добивка</i>	<i>910.000</i>	<i>525.000</i>	<i>1.435.000</i>
<i>IV Добивка од тековна година</i>	<i>630.000</i>	<i>220.000</i>	<i>850.000</i>
Б ОБВРСКИ	2.360.000	3.430.000	5.790.000
<i>I Долгорочни обврски</i>	<i>1.850.000</i>	<i>2.330.000</i>	<i>4.180.000</i>
<i>II Краткорочни обврски</i>	<i>510.000</i>	<i>1.100.000</i>	<i>1.610.000</i>
ВКУПНО ПАСИВА	5.900.000	5.900.000	11.800.000

БИЛАНС НА СОСТОЈБА
(ИЗВЕШТАЈ ЗА ФИНАНСИСКАТА СОСТОЈБА)
НА АД-В _____

(друштво што презема дел од АД-А)

на ден _____ година

Опис	Пред преземање	Дел преземен од АД-А	Вкупно
АКТИВА			
A НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА	10.235.000	12.525.000	22.760.000
I Нематеријални средства	700.000	525.000	1.225.000
II Материјални средства	9.535.000	12.000.000	21.535.000
• Земјиште	4.900.000	8.550.000	13.450.000
• Постројки и опрема	4.635.000	3.450.000	8.085.000
B ТЕКОВНИ СРЕДСТВА	8.555.000	6.265.000	14.820.000
I Залихи	4.425.000	2.165.000	6.590.000
• Залиха на материјали	1.800.000	1.010.000	2.810.000
• Стока на залиха	2.625.000	1.155.000	3.780.000
II Побарувања од купувачи	1.600.000	1.545.000	3.145.000
III Парични средства	2.530.000	2.555.000	5.085.000
ВКУПНО АКТИВА	18.790.000	18.790.000	37.580.000
ПАСИВА			
A ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ	12.990.000	9.030.000	22.020.000
I Основна главнина	3.000.000	5.000.000	8.000.000
II Резерви	3.640.000	1.775.000	5.415.000
III Акумулирана добивка	4.100.000	1.575.000	5.675.000
IV Добивка од тековна година	2.250.000	680.000	2.930.000
B ОБВРСКИ	5.800.000	9.760.000	15.560.000
I Долгорочни обврски	3.920.000	6.990.000	10.910.000
II Краткорочни обврски	1.880.000	2.770.000	4.650.000
ВКУПНО ПАСИВА	18.790.000	18.790.000	37.580.000

III ДАНОЧЕН АСПЕКТ НА ПОДЕЛБА НА ДРУШТВО

Во случај на статусна промена - поделба на друштво според моделот на раздвојување со основање, покрај сметководствениот аспект од особено значење е и оданочувањето или неоданочувањето на средствата, односно капиталот кои се пренесуваат на новите друштва или на друштвата преземачи.

Често се поставува прашањето:

Дали преносот на имотот и обврските подлежат на оданочување или не и со кој Закон?

1 Во Законот за данокот на добивка "Службен весник на РМ", број 112/14...190/16, за статусни промени е пропишано:

Во член 25:

"(1) Ако даночниот обврзник изврши преобразба од еден во друг облик, а сметководствената вредност на имотот и обврските останат исти, преобразбата не влијае на оданочувањето.

(2) Ако со преобразбата не се продолжи со истата сметководствена вредност заради извршената процена на имотот и на обврските по објективна вредност и доколку ревалоризационите резерви се запишуваат во основната главнина на преобразеното друштво, тогаш таквото зголемување се оданочува."

Во член 27:

"(1) Даночните обврзници кај кои настанала статусна измена (поделба, спојување и при соединување), до Управата за јавни приходи доставуваат Годишна сметка и Даночна пријава за периодот од почетокот на годината до датумот на настанување на статусната промена во Централниот регистар на Република Македонија, како и почетен биланс на состојба на новото друштво кое продолжува со вршење на дејност.

(2) Ако кај даночниот обврзник настане статусна измена се смета дека постои даночен континуитет доколку даночниот обврзник продолжува со дејноста кое нема влијание на оданочувањето.

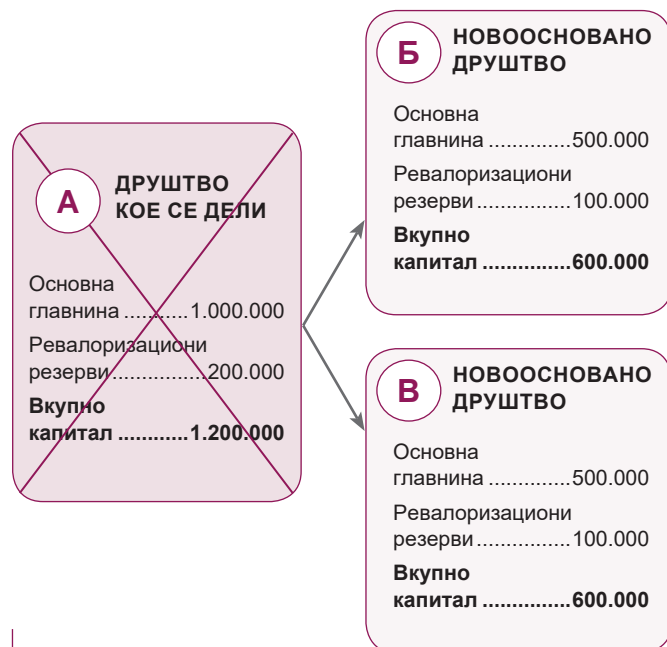
(3) Континуитетот во оданочувањето од став (2) од овој член постои само ако при преносот на друштвото што превзема не дојде до промена во процената на вредноста на имотот и на обврските на друштвото што пренесува.

(4) Континуитетот во оданочување не постои доколку со зголемувањето на проценетата вредност на имотот и обврските над сметководствената дејност, се зголеми основната главнина на друштвото што презема, тогаш таквото зголемување се оданочува."

Според претходно цитираните одредби данок на добивка се пресметува и плаќа доколку основната главнина на новоформираните друштва од поделбата им се зголеми за ревалоризационите резерви, односно кога ревалоризационите резерви се запишуваат во основната главнина на новите друштва или на друштвата преземачи.

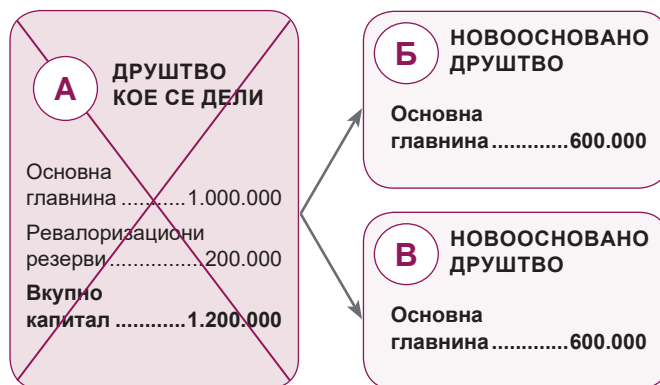
Во продолжение Ви даваме шематски приказ кога не се плаќа, односно кога се плаќа данок на добивка во случај на поделба - раздвојување со основање:

Пример: Основната главнина на новооснованите друштва не е зголемена - не се плаќа данок на добивка



Пример:

Основната главнина на новооснованите друштва е зголемена - *треба да се плати данок на добивка*



Во овој случај, бидејќи е зголемена основната главнина на новооснованите друштва за ревалоризационите резерви ќе се пресмета и плати данок на добивка 20.000 (200.000 x 10%).

- ② Во Законот за данокот на додадена вредност "Службен весник на РМ", број 44/99...189/16, статусните промени (спојување, поделба и слично), не се сметаат за промет кој подлежи на оданочување. Тоа значи при преносот на средствата на новооснованите друштва или друштвата преземачи не треба да се пресмета данок на додадена вредност.
- ③ Во Законот за даноците на имот "Службен весник на РМ", број 61/04...23/16, во член 25 став 1 точка 10 е пропишано:

"Данок на промет на недвижности не се плаќа:...

...10) при вложување на недвижности во капиталот на трговските друштва."

Тоа значи преносот на недвижностите во новооснованите друштва или во друштвата преземачи не се оданочува со данок на имот.



КОМПЕНЗАЦИЈА И ЦЕСИЈА

ЗА НАПЛАТА НА ПОБАРУВАЊА И ОБВРСКИ

Јасмина РАФАЈЛОВСКА

Наплатата на побарувања, односно намирувањето на обврските, освен безготовински и во ограничен износ готовински, друштвото може да ги изврши и по пат на т.н. "плаќање со пресметка", само врз основа на веродостојна документација - изјава за компензација, договор за цесија и слично.

Согласно член 2 став 1 точка 11 од Законот за платниот промет ("Службен весник на РМ" број 113/07...170/13) "Плаќање со пресметка" претставува меѓусебно намирување на паричните обврски и побарувања меѓу учесниците во платниот промет со компензација, асигнација, цесија, преземање на долг и други облици на меѓусебно намирување на обврски и побарувања.

Согласно член 25 од Законот за платниот промет сите учесници во платниот промет кои имаат блокирана трансакциска сметка ќе можат да вршат плаќање со пресметка (со компензација или цесија) најдоцна до 31 Декември 2017 година.

1. КОМПЕНЗАЦИЈА НА МЕЃУСЕБНИТЕ ПОБАРУВАЊА И ОБВРСКИ

Пребивањето (compensatio) е начин на престанок на облигаторен однос, со кој меѓусебните побарувања на две и повеќе страни се намируваат по пресметковен пат. За институтот значајно е дека се пребиваат побарувања со побарувања од најмалку два должничко-доверителски односи, кои не мора да имаат иста правна основа, ниту побарувањата да бидат со исти вредности, ниту мора да настанат во исто време.

Пребивањето (компензација) е регулирано во членовите од 325 до 332 од Законот за облигационите односи ("Службен весник на РМ", број 18/01...161/09, во натамошниот текст: ЗОО).

Во членот 325 од ЗОО пропишано е кои општи услови треба да бидат исполнети:

- ↻ истородност на побарувањата, што значи побарувањата да гласат на пари или други замениливи предмети од ист род и ист квалитет;
- ↻ заемност на побарувањата, постои кога секоја страна во компензацијата воедно и должи и побарува;
- ↻ стасаност на побарувањата, значи во моментот на пребивањето на побарувањата да се стасани за наплата, што значи не можат да се пребиваат побарувања што не се стасани за наплата.

Секако од овие општи услови постојат и исклучоци, бидејќи во членот 325 станува збор само за две страни.

Со компензацијата, исто така, се избегнува кога една страна ќе падне во стечај или е инсолвентна, другата страна која има спрема неа и побарување и долг, да не може да го намири своето побарување, бидејќи со компензацијата се гасне како побарувањето така и долгот на истородните и стасани обврски.

Доколку врз една од страните што вршат компензација се отвори стечај, во тој случај се смета дека нејзините побарувања, односно долгови се стасани, така што претставува исклучок од условот "стасаност". Побарувањата врз кои постои услов, може да се компензираат доколку одложениот услов се исполни. Ако пак се исполни раскинливиот услов, во тој случај побарувањето престанало, па тоа не може да се компензира.

Според членот 326 од ЗОО, пребивањето не настанува само по себе, туку е потребно едната страна да даде на другата страна Изјава за компензација. Формата на оваа изјава не е пропишана.

По дадената Изјава за компензација се смета дека пребивањето настанало кога се стекнати условите, односно во моментот кога меѓусебните побарувања и обврски стасале за наплата. Тоа значи, компензацијата не настанува кога е дадена Изјавата за компензација, туку кога се стекнале условите за компензација, а тоа по правило е пред да се даде изјавата.

Изјавата за компензација не може да се одбие и не е потребна согласност од другата страна која

учествува во компензацијата, бидејќи компензацијата е едностран чин, кога станува збор за два учесника.

Исклучок е, кога во пребивањето учествуваат повеќе од два учесника, бидејќи станува збор за доброволна компензација и секој учесник треба со свој потпис и печат да го прифати учеството во компензацијата.

Обврските можат да се пребијат со застарени побарувања, само ако тоа не било застарено во моментот кога се стекнале условите согласно став 1 од член 328 од ЗОО. **Меѓутоа, ако должникот за застареното побарување не истакне приговор на застареност и застареното побарување може да се пребие.**

Пребивањето може да биде потполно ако износот на побарувањето е ист со износот на обврските или делумно ако износот на побарувањето е поголем од износот на обврската, во тој случај пребивањето се врши во висина на помалиот износ.

Често пати се поставува прашањето:

Дали како учесник во компензацијата може да биде и физичко лице - граѓанин?

Одговорот е: Може, бидејќи не постои законска забрана за истото.

Во теоријата и практиката постојат следниве видови пребивања (компензации):

- ⇒ **законско пребивање** (compensatio ex lege) настанува по сила на закон кога ќе се стекнат сите законски предвидени претпоставки и независно од волјата на учесниците во пребивањето или одлуката на судот;
- ⇒ **пребивање со еднострана изјава на волја** бидејќи за тоа се исполниле законските услови;
- ⇒ **договорно пребивање** (compensatio voluntaria) е доброволно пребивање на меѓусебните побарувања како резултат на волјата на страните и не мораат да се придржуваат на законските услови за пребивање, на пример: можат да се пребиваат и нестасани или неистородни побарувања;
- ⇒ **судско пребивање** (compensatio necessaria), настанува со судска одлука.

Според бројот на учесниците пребивањето може да биде:

- ⇒ со еднострана изјава (два учесника);
- ⇒ мултилатерално - ланчано (3 и повеќе учесници).

Во кои случаи не може да се врши пребивање?

Според член 330 од ЗОО, не може да се врши пребивање на побарувања и тоа:

- ⇒ побарување кое не може да се заплени;
- ⇒ побарување на предмети или вредности на предмети кои на должникот му биле дадени на чување или заем, или кои должникот ги зел бесправно или ги задржал бесправно;
- ⇒ побарување настанато со намерно причинување штета;
- ⇒ побарување на надомест на штета причинета со оштетување на здравје или со причинување на смрт; и
- ⇒ побарување што произлегува од законска обврска за издржување.

Пример 1: Изјава за компензација (два учесника)

1. **Макпром ДОО** - Скопје за продадена стока на **Конекс ДОО** - Скопје му доставил ф-ра 80 со валута на плаќање 26.05.2017 година (80.000 + 14.400 ДДВ)..... 94.400
2. **Конекс ДОО** - Скопје за извршена услуга на **Макпром ДОО** - Скопје му доставил ф-ра 20 со валута на плаќање 05.09.2017 година (60.000 + 10.800 ДДВ)..... 70.800
3. **Конекс ДОО** - Скопје на 08.09.2017 година му доставил на **Макпром ДОО** - Скопје Изјава за компензација 70.800





ПРЕДЛОГ ЗА КОМПЕНЗАЦИЈА СО ПОВЕЌЕ УЧЕСНИЦИ

Врз основа на одредбите од членовите 325 и 332 од Законот за облигационите односи даваме изјава дека ќе извршиме пребивање (компензација) на следниве меѓусебно стасани парични побарувања во износ од:

Денари 118.000

Побарува Должи	БОПАК				АЛТРАНС				КАРГО			
	АЛТРАНС				КАРГО				БОПАК			
	Ф-ра број	Дата	V ^a	Износ	Ф-ра број	Дата	V ^a	Износ	Ф-ра број	Дата	V ^a	Износ
	10	06.09.17	13.09.17	118.000	дел од ф-ра 60	08.09.17	15.09.17	118.000	дел од ф-ра 104	14.09.17	20.09.17	118.000
	Вкупно:			118.000	Вкупно:			118.000	Вкупно:			118.000

Бопак ДОО - Скопје

Алтранс ДОО - Скопје

Карго ДОО - Скопје

_____ (МП)

ПОТПИС

дата _____ 20__ г.

_____ (МП)

ПОТПИС

дата _____ 20__ г.

_____ (МП)

ПОТПИС

дата _____ 20__ г.

Во практиката формата на компензацијата во која учествуваат повеќе страни може да биде и различна од дадената во **Пример 2**.

Значајно е тоа што **овој вид компензација мора да биде потпишана од сите учесници.**

Книжењето кај сите учесници ќе се изврши најна-

пред врз основа на фактурите за извршените продажби, односно набавки или извршени, односно користени услуги, а потоа врз основа на компензацијата кај сите учесници (Бопак, Алтранс и Карго) и ќе се спроведат следниве книжења: 220/120 на најмалиот износ, односно 118.000 денари:

Кај Бопак ДОО - Скопје

120 - Алтранс

177.000	118.000
---------	---------

←→
компензација

Кај Карго ДОО - Скопје

120 - Бопак

118.000	118.000
---------	---------

←→
компензација

Кај Алтранс ДОО - Скопје

120 - Карго

141.600	118.000
---------	---------

←→
компензација

220 - Кargo

118.000	118.000
---------	---------

220 - Алтранс

118.000	141.600
---------	---------

220 - Бопак

118.000	177.000
---------	---------

2. ЦЕСИЈА (ОТСТАПУВАЊЕ НА ПОБАРУВАЊАТА)

Цесијата (отстапување на побарувањата) е регулирана во членовите 424 до 445 од ЗОО.

Според член 424 од ЗОО:

"Доверителот може со договор склучен со трет да го пренесува врз него своето побарување..."

Со цесија не може да се пренесуваат побарувања:

- ☞ за кои доверителот и должникот се договориле дека не може да се пренесува врз друг;
- ☞ за кое доверителот и должникот се договориле дека не може да се пренесува без согласност на должникот;
- ☞ чие пренесување е забрането со закон;
- ☞ кое е поврзано со личноста на доверителот;
- ☞ кое според својата природа му се спротивставува на пренесување на друг.

Значи, **доколку меѓу доверителот и должникот постои побарување чие пренесување не е забрането, односно не постои договор да не се пренесува, може да се склучи договор за цесија, да се цедираат стасаните и нестасани побарувања, условени побарувања, дел од побарувања и друго.**

Кога станува збор за цесија, услов е да постои меѓусебен должничко-доверителски однос меѓу најмалку три лица и тоа:

- ☞ **цедент** - првобитен доверител, односно тој кој го отстапува (цедира) побарувањето;
- ☞ **цесионер** - примач, односно нов доверител на побарувањето;
- ☞ **цесус** - должник кој го менува доверителот.



Предмет на договорот за цесија е побарување. **Договорот за цесија по правило е двостран договор и се склучува меѓу првобитниот и новиот доверител - цедент и цесионер.** Должникот (цесусот) останува ист, тој не е договорна страна и не е потребна негова согласност. Меѓутоа отстапувачот (цедентот) е должен да го извести должникот (цесусот) за извршеното отстапување на побарувањето (член 426 од ЗОО).

Ако доверителот од било која причина истото побарување го отстапи на повеќе лица, побарувањето припаѓа на оној примач, за кој отстапувачот прво го известил должникот (член 427 од ЗОО).

Со отстапување на побарувањето на примачот преминуваат и споредните права, како што се правата на првенствена наплата, хипотеката, залогот, правото од договорот со гарантот, правото на камата, договорната казна и слично.

Со договорот за цесија, цедентот на цесионерот треба да му ги предаде сите исправи (документи) за отстапеното побарување (на пример: фактури, договори за кредит и слично) за да цесионерот може да го наплати побарувањето од цесусот.

Често се поставува прашањето:

Дали како учесник во цесија може да биде и физичко лице - граѓанин?

Одговорот е: Да, учесник во цесијата може да биде и физичко лице - граѓанин и тоа во улога на должник или доверител (првобитен или иден).

Цесијата може да биде: **договорна, законска или судска.**

Договорната цесија по правило се спроведува заради компензација на долг. Меѓутоа причините за цесија можат да бидат различни.

Може да се случи, пред склучувањето на договорот за цесија меѓу цедентот и цесионерот, да не постоел никаков должничко-доверителски однос. Најчест пример е продажбата (откупот на побарувањето - factoring).

Пример 1: Цесија (отстапување на побарување)

1. **Макопродукт ДОО** - Скопје - Цедент, врз основа на фактури 02505 и 02887 има побарување од **Кинг ДОО** - Скопје - Цесус..... 224.200 а на **Унивест ДОО** - Скопје - Цесионер, по ф-ра 750 за наемнина му должи 295.000

2. На 08.09.2017 година склучен е договор за цесија меѓу **Макопродукт ДОО - Скопје - Цедент** и **Унивест ДОО - Скопје - Цесионер** во износ од 224.200
3. **Макопродукт ДОО - Скопје - Цедент**, на должникот **Кинг ДОО - Скопје - Цесус** му доставил известување за склучен Договор за цесија..... 224.200
4. Сите учесници се даночни обврзници за ДДВ

Врз основа на член 424 до 433 од ЗОО:

1. Макопродукт ДОО - Скопје (Цедент - отстапувач на побарувањето), застапувано од _____ и
2. Унивест ДОО - Скопје (Цесионер - примач на побарувањето), застапувано од _____ на ден _____ 2017 година склучија:

ДОГОВОР за цесија (отстапување на побарување)

Член 1

Со овој договор се регулираат меѓусебните обврски, односно побарувања меѓу Цедентот и Цесионерот.

Член 2

Цедентот - Макопродукт ДОО - Скопје му ги отстапува на Цесионерот Унивест ДОО - Скопје, своите побарувања од Цесусот Кинг ДОО - Скопје, по следнава спецификација:

Ред број	Фактура	Датум	Датум на стасаност	Износ
1	2	3	4	5
1	02505	10.07.17	17.08.17	59.000
2	02887	12.07.17	22.08.17	165.200
			Вкупно:	224.200

Член 3

Цесионерот го презема ова побарување на денот на потпишувањето на овој договор.

Член 4

Цедентот се обврзува писмено да го извести Цесусот за преносот на побарувањето во корист

на Цесионерот и еден примерок од Договорот за цесија да му достави со известувањето.

За полноважност на овој договор не е потребна согласност од Цесусот, бидејќи со преносот на побарувањето не се менува положбата на Цесусот како должник.

Член 5

Со денот на преземањето на побарувањето, Цесионерот ги стекнува сите права врз основа на побарувањето, како што е: право на првенство на наплата, право на камата, договорена казна и слично, што ги имал цедентот пред отстапувањето на побарувањето.

Член 6

Цесусот се задолжува, по примањето на известувањето од Цедентот да го плати на Цесионерот износот утврден во член 1 од овој договор до _____ 2017 година на сметка _____ банка депонент _____ МК ЕДБ _____.

Ако Цесусот не ја подмири обврската во рокот утврден во став 1 од овој член, должен е на Цесионерот да му плати казнена (затезна) камата.

Член 7

Ако Цесусот и покрај применото известување или пред тоа, износот на долгот му го плати на Цедентот наместо на Цесионерот, Цедентот без одлагање тој износ ќе му го плати - дозначи на сметката на Цесионерот.

Член 8

Овој договор е составен во 5 (пет) еднообразни примероци, од кои 2 (два) за Цедентот и 2 (два) примерока за Цесионерот и 1 (еден) примерок за Цесусот.

Член 9

Договорот стапува во сила со денот на потпишувањето.

Член 10

Во случај на спор надлежен е Основниот суд _____ во Скопје.

Макопродукт ДОО - Скопје
/Цедент/

(овластено лице)

М.П.

Унивест ДОО - Скопје
/Цесионер/

(овластено лице)

М.П.

Пример 2: Известување за пренос на побарување*

ДО КИНГ ДОО - СКОПЈЕ

ПРЕДМЕТ: ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА

ОТСТАПУВАЊЕ НА ПОБАРУВАЊЕ

Врз основа на член 426 став 1 од Законот за облигационите односи и член __ од Договорот за цесија, Ве известуваме, дека на ден _____ 2017 година, склучивме Договор за цесија со нашиот доверител - Цесионер Унивест ДОО - Скопје, со седиште на ул. _____ бр. _____ Скопје, со сметка _____ банка депонент _____ МК ЕДБ _____.

Согласно Договорот за цесија, побарувањето што го имаме од Вас, во износ од 224.200 денари, по ф-ри број 02505 и 02887 од 2017 година го пренесовме на нашиот доверител - Цесионер.

Наведениот износ уплатете го на сметката на Цесионерот.

По уплатата на наведениот износ на сметката на нашиот доверител - Цесионер се гасне вашата обврска спрема нас во износ од 224.200 денари по ф-ри 02505 и 02887.

Скопје _____ 2017 година

Прилог: Договор за цесија

Макопродукт ДОО - Скопје

М.П. _____

Напомена*: Многу ретко Цедентот му испраќа на Цесусот писмено известување, бидејќи договорот за цесија најчесто се потпишува од сите три учесника во цесијата (цедент, цесионер и цесус).

Врз основа на податоците во **Пример 1**, во сметководството на друштвата ќе се спроведат следниве:

КНИЖЕЊЕ:

Кај Макопродукт ДОО - Цедент

414 -	Наем	250.000
130 -	Данок на додадена вредност	45.000
220 -	Обврски спрема добавувачи во земјата	295.000
Наемнина за месец 07/17		

120 -	Побарувања од купувачи во земјата	224.200
741 -	Приходи од продажба на стоки	190.000
230 -	Обврски за ДДВ	34.200

По ф-ри 02505 и 02887 продадена стока

220 -	Обврски спрема добавувачи во земјата	224.200
120 -	Побарувања од купувачи во земјата	224.200

По договор за цесија

Кај Унивест ДОО - Цесионер

120 -	Побарувања од купувачи	295.000
741 -	Приходи од продажба на стоки	250.000
230 -	Обврски за ДДВ	45.000

По ф-ра за закупнина

1209 -	Останати побарувања од купувачи	224.200
120 -	Побарувања од купувачи во земјата	224.200

Пренесени побарувања по Договор за цесија

1000 -	Сметка	224.200
1209 -	Останати побарувања од купувачи	224.200

По БИ број ... платено од Цесусот

Кај Кинг ДОО - Цесус

660 -	Стоки на залиха	190.000
130 -	Данок на додадена вредност	34.200
220 -	Обврски спрема добавувачи во земјата	224.200

По ф-ри 02505 и 02887 за набавена стока

220 -	Обврски спрема добавувачи во земјата	224.200
2209 -	Останати обврски од добавувачи	224.200

Пренос на обврски по Договор за цесија

2209 -	Останати обврски од добавувачи	224.200
1000 -	Сметка	224.200

БИ број ... платено на Унивест по известување за Договор за цесија

Пример 3: Цесионерот му одобрува попуст на цесусот

Во практиката се случува цесионерот да му одобри дополнителен попуст на цесусот ако тој го подмири долгот пред договорениот рок.

1. Со Договор за цесија склучен меѓу Цедент **А** и Цесионер **Б**, Цедентот **А** ги пренел своите побарувања од Цесус **В** на Цесионерот **Б** во износ од 200.000
2. Цесионерот **Б** по склучувањето на Договорот за цесија го известува Цесусот **В** дека ќе му одобри 10% попуст ако му плати порано..... 20.000
3. Цесусот **В** се согласил и го известил Цесионерот **Б** и му платил..... 180.000

Во сметководството на цесионерот и цесусот ќе се спроведат следниве:

КНИЖЕЊЕ:**Кај Цесионерот Б**

1209 -	Останати побарувања од купувачи.....	200.000
120 -	Побарувања од купувачи во земјата	200.000
<i>Пренесени побарувања по Договор за цесија</i>		
467 -	Дополнително одобрен попуст	20.000
1209 -	Останати побарувања од купувачи.....	20.000
<i>За одобрен попуст 10%</i>		
1000 -	Сметка	180.000
1209 -	Останати побарувања од купувачи.....	180.000
<i>По БИ - платено од Цесус В</i>		

Кај Цесусот В

220 -	Обврски спрема добавувачи во земјата.....	200.000
2209 -	Останати обврски од добавувачи	200.000
<i>Обврска по известување за Договор за цесија</i>		

2209 -	Останати обврски од добавувачи	20.000
7697 -	Приходи од дополнително одобрен попуст	20.000
<i>Дополнително одобрен попуст 10% од Цесионер Б</i>		
2209 -	Останати обврски од добавувачи	180.000
1000 -	Сметка	180.000
<i>По БИ - измирена обврска спрема Цесионер Б</i>		

Напомена: Во Пример 2 дадени се книжењата на сметките 120 и 220 со цел да се прикаже само дополнително одобрениот попуст.

Кога се одобрува дополнителен попуст даночните обврзници го поставуваат следново прашање:

Дали може да се изврши исправка на ДДВ за дополнително одобрен попуст во случај на цесија?

Во членот 22 од Законот за ДДВ е пропишано:

"Ако даночната основа се промени поради враќање на добрата, поништување на договорот или поради менување на цените откако бил извршен прометот даночниот обврзник кој го извршил прометот, мора да го исправи данокот кој го должи за својот промет, а даночниот обврзник кај кого е извршен прометот мора да ја исправи одбивката на претходниот данок во согласност со промената, во текот на пресметковниот период на извршената промена."

Бидејќи во Пример 2 не станува збор за испорака на стока, туку само за плаќање (финансиска трансакција), значи не може да се примени претходно цитираниот член 22 од Законот за ДДВ, односно цесионерот не може да го корегира претходниот ДДВ. Тоа значи за цесионерот бруто износот на попуст ќе биде расход, а за цесусот ќе биде приход, како што се дадени книжењата и во Пример 2.



НЕДВИЖНОСТИ, ПОСТРОЈКИ И ОПРЕМА

СОГЛАСНО ОДДЕЛ 17 ОД МСФИ ЗА МСЕ

Вера РАФАЈЛОВСКА

Сметководствениот третман и обелоденувањето во финансиските извештаи на недвижностите, постројките и опремата за малите и микро ентитети (друштва), е уреден во Оддел 17 - Недвижности, постројки и опрема од Меѓународниот Стандард за Финансиско Известување за Мали и Средни Ентитети (во натамошниот текст: Оддел 17 од МСФИ за МСЕ).

МСФИ за МСЕ е објавен со дополнувањето на Правилникот за водење сметководство („Службен весник на РМ“, број 107/11).

Одборот за Меѓународни Сметководствени Стандарди објави Измени во повеќе Оддели од МСФИ за МСЕ, меѓу кои и во Одделот 17. Најзначајна измена во Одделот 17 е тоа што и на малите и средни ентитети им е дозволен „изборот“ за моделот на ревалоризација за недвижностите, постројките и опремата.

Односно малите и средни ентитети можат да донесат сметководствена политика по почетното признавање недвижностите, постројките и опремата да ги мерат според: моделот на набавна вредност или според моделот на ревалоризација. Пред оваа измена тие можеа да го применуваат само моделот на набавна вредност.

Кај нас овие измени сеуште не се прифатени.

Во овој напис дадени се упатство со практични примери за Оддел 17 од МСФИ за МСЕ, како што е објавен кај нас во „Службен весник на РМ“, број 107/11. Исто така дадени се и разликите во сметководствениот третман помеѓу МСС 16 - Недвижности, постројки и опрема кој го применуваат средните и големи ентитети и Оддел 17 од МСФИ за МСЕ кој го применуваат малите и микро ентитети.

Напомена: Во овој напис користени се и терминот ентитет и терминот друштво со еднакво значење.

Недвижности, постројки и опрема се **материјални средства** коишто:

- (а) се чуваат за употреба во производство или набавка на стоки или услуги, за изнајмување на други, или за административни цели, и
- (б) се очекува да се користат во текот на повеќе од еден период.

Недвижности, постројки и опрема **не вклучуваат:**

- (а) биолошки средства поврзани со земјоделска активност (види Оддел 34 - *Специјализирани активности*), или
- (б) минерални права и минерални резерви, какви што се нафта, природен гас, и слични необновливи ресурси.

1 ПРИЗНАВАЊЕ

Согласно **точката 17.4** од Оддел 17 ентитетот признава недвижности, постројки и опрема само доколку:

- (а) **е веројатно** дека идните економски користи поврзани со ставката ќе претставуваат прилив за ентитетот, и
- (б) трошокот за ставката **може да се измери веродостојно.**

Резервните делови и опремата за сервисирање обично се евидентираат како залиха и како што се трошат се признаваат во добивка или загуба. Меѓутоа, главните резервни делови и расположливата опрема што се очекува да биде ставена во функција се квалификуваат како недвижности, постројки и опрема кога ентитетот очекува да ги користи во текот на повеќе од еден пресметковен период. Слично на ова доколку резервните делови и опремата за сервисирање може да се користи само заедно со ставка на недвижности, постројки и опрема, истите се сметаат за недвижности, постројки и опрема.

Пример 1: Резервни делови и опрема за одржување

Друштвото **А** произведува хемикалии. За одржување на производната постројка користи специјализирана опрема за одржување само за таа производна постројка.

Друштвото оваа опрема ќе ја класифицира како опрема, бидејќи се користи само за таа производна постројка и истата ќе се користи за повеќе од еден пресметковен период.

Пример 2: Алати со мала вредност

Друштвото **Б** произведува хемикалии и за одржување на производната постројка користи алати со мала вредност.

Друштвото овие алати ќе ги класифицира како залиха во согласност со Оддел 13 - Залихи од МСФИ за МСЕ, бидејќи овие алати ги користи за одржување на сите постројки и опрема, а не само за една производна постројка.

Напомена: Прашањето за незначајна вредност (мала вредност или т.н. **праг на материјалност**) ентитетот треба да го уреди со општ акт за сметководствени политики во зависност од специфичностите на своето работење.

Согласно *точките 17.6 и 17.7* од Оддел 17:

„Делови од некои ставки на недвижности, постројки и опрема може да бараат нивно заменување во редовни интервали (на пр. кровот од некоја зграда). Ентитетот ќе го додаде кон **сметководствената вредност** на ставката на недвижности, постројки и опрема трошокот за замена на делот од таа ставка тогаш кога трошокот ќе настане, доколку заменетиот дел се очекува да обезбеди идна корист за ентитетот. Сметководствената вредност на тие делови што се заменуваат се **отпишува** согласно 17.27 - 17.30.

Точката 17.16 пропишува дека доколку главните компоненти на една ставка на недвижности, постројки и опрема имаат значајно различни модели на трошење на економската корист, ентитетот ќе ја распредели почетната набавна

вредност на средството на неговите главни компоненти и ќе ја **амортизира** секоја таква компонента одделно во текот на нејзиниот **корисен век**.

Услов за продолжување со работа со ставка на недвижности, постројки и опрема (на пр. автобус) може да биде вршењето редовни главни проверки за дефекти без оглед дали делови од ставката биле заменувани. Кога секоја главна проверка е извршена, трошокот за неа се признава во сметководствената вредност на ставката на недвижности, постројки и опрема како замена, доколку се исполнети критериумите за признавање. Секоја преостаната сметководствена вредност на трошокот од претходната главна проверка (како посебна од физичките делови) се отпишува. Ова се случува без оглед дали трошокот од претходната главна проверка бил идентификуван во трансакцијата во која ставката била стекната или изградена. Доколку е неопходно, проценетиот трошок на идна слична проверка може да се искористи како индикатор за тоа колку изнесувал трошокот на компонентата од постојната проверка кога ставката била стекната или изградена.”

Пример 3: Делови за замена

Друштвото **А** произведува земјоделски хемикалии и има обврска да вгради заштитна обвивка на постројката со која се произведуваат земјоделските хемикалии. Заштитната обвивка треба да ја контролира од корозија на секои шест месеци. Според искуството, заштитната обвивка во просек ја заменува на секоја четврта година и ја амортизира со праволиниски метод за четири години. Остатокот од времето е проценет на нула. Останатите делови од постројката се амортизираат со праволиниски метод за период од 20 години.

Инспекциските органи утврдиле дека заштитната обвивка е оштетена и треба да се замени иако е користена три години. Новата заштитна обвивка е 400.000 денари, а старата заштитна обвивка е со сметководствена вредност од 100.000 денари.

Новата заштитна обвивка, друштвото ќе ја прикаже како средство во износ од 400.000 денари и ќе ја евидентира на соодветната сметка 012, а за старата обвивка износот од 100.000 денари ќе го евидентира како расход (451/018).

Пример 4: Разграничување на земјиште и градежен објект

Друштвото **А** купило стара кука со дворно место во износ од 12.000.000 денари, за да на тоа место изгради деловен објект.

Во сметководството, земјиштето ќе се евидентира во износ од 12.000.000 денари, бидејќи кукаата ќе биде срушена за да се изгради деловниот објект. Конечната вредност на деловниот објект (градежен објект) ќе биде утврдена по изградбата и добиената дозвола за користење на објектот.

2 МЕРЕЊЕ ПРИ ПРИЗНАВАЊЕ

Недвижностите, постројките и опремата почетно се мерат според нивната набавна вредност, освен во случај кога недвижностите и постројките се стекнуваат со размена.

2.1 ЕЛЕМЕНТИ НА НАБАВНА ВРЕДНОСТ

Согласно *точката 17.10* од Оддел 17 во **набавната вредност** на недвижностите, постројките и опремата **се вклучува**:

- (а) *набавната цена*, вклучувајќи ги и правните и брокерските надоместоци, царината и неповратните даноци за набавката, намалена за трговските попусти и работи,
- (б) *кој било трошок кој може директно да се припише* на носењето на *средствата* до локацијата и состојбата во која е тоа оперативно способно на начин предвиден од страна на раководството. Тука спаѓаат трошоците за подготовка на локацијата, почетна испорака и ракување, инсталирање и монтирање и тестирање на функционалноста и друго,
- (в) почетната проценка на *трошокот за демонтирање и отстранување на средството и*

обновување на просторот на кој е лоцирано средството, обврска што ентитетот ја создава или кога средството се стекнува или како последица од користење на средството во одреден период за други цели покрај производство на залихи во дадениот период.

2.2 ТРОШОЦИ КОИ НЕ СЕ ВКЛУЧУВААТ ВО НАБАВНАТА ВРЕДНОСТ

Согласно *точката 17.11* од Оддел 17 во **набавната вредност не се вклучуваат**:

- (а) трошоци за отварање на нов капацитет,
- (б) трошоци за воведување на нов производ или услуга (вклучително и трошоци за рекламирање и промотивни активности),
- (в) трошоци за вршење на работата на нова локација или со нова класа на потрошувачи (вклучително и трошоци за обука на персоналот),
- (г) административни и други општи трошоци,
- (д) **трошоци за позајмување** (Согласно Оддел 25 - *Трошоци за позајмување*).

Важно: Средните и големите друштва задолжително ги капитализираат трошоците за позајмување, односно ги вклучуваат во набавната вредност на средствата што се квалификуваат согласно МСС 23 - *Трошоци на позајмување* (види во списанието Репрезент 7-8/17).

Пример 5:

1. Друштвото А набавило опрема	944.000
(800.000 + 144.000 ДДВ)	
2. Трошоци за транспорт.....	23.600
(20.000 + 3.600 ДДВ)	
3. Трошоци за инсталирање на опремата	118.000
(100.000 + 18.000 ДДВ)	
4. Тековна вредност на трошокот за демонтирање на опремата	80.000
5. Трошоци за приспособување на опремата	159.300
(135.000 + 24.300 ДДВ)	
6. Трошоци за обука (доквалификација) на вработените	19.000
7. Трошоци за камата на кредит до ставање на средството во употреба	50.000

Врз основа на податоците во **Пример 5** пресметката на набавната вредност на опремата е дадена во **Табела 1** и тоа за малите и микро друштва согласно Оддел 17, а за средните и големите друштва согласно МСС 16, со цел да се прикаже разликата во однос на капитализацијата на каматата:

Табела 1

Р. бр.	Опис	Износ	Точка - Одредба	
			Оддел 17	МСС 16
1	Набавна цена	800.000	17.10а	16а
2	Трошоци за транспорт	20.000	17.10б	16б
3	Трошоци за инсталирање на опремата	100.000	17.10б	17г
4	Трошоци за демонирање	80.000	17.10в	17б
5	Трошоци за приспособување на опремата	135.000	17.10б	17а
6	Трошоци за обука (доквалификација) на вработените	19.000	17.11в	19в
7	Трошоци за камата на кредит до ставање на средството во употреба	50.000	17.11д и 25.2	МСС 23 точка 8
8	ОДДЕЛ 17 Набавна вредност (од 1 до 5) МСС 16	1.135.000		
9	Набавна вредност (од 1 до 5) + 7	1.185.000		

КНИЖЕЊА:

Според Оддел 17

016 - Материјални средства во подготовка 1.135.000

130 - Данок на додадена вредност 189.000

220 - Обврски спрема добавувачи во земјата 1.324.000

Набавена опрема

474 - Расходи за камати 50.000

2860 - Долгорочни обврски за кредити 50.000

Пресметана камата

4416 - Трошоци за обука 19.000

220 - Обврски спрема добавувачи во земјата 19.000

По ф-ра за обука

012 - Постројки и опрема 1.135.000

016 - Материјални средства во подготовка 1.135.000

Опремата е ставена во употреба

Според МСС 16

016 - Материјални средства во подготовка 1.185.000

130 - Данок на додадена вредност 189.000

220 - Обврски спрема добавувачи во земјата 1.324.000

2860 - Долгорочни обврски за кредити 50.000

Набавена опрема

4416 - Трошоци за обука 19.000

220 - Обврски спрема добавувачи во земјата 19.000

По ф-ра за обука

012 - Постројки и опрема 1.185.000

016 - Материјални средства во подготовка 1.185.000

Опремата е ставена во употреба

2.3 МЕРЕЊЕ НА НАБАВНАТА ВРЕДНОСТ

Набавната вредност на недвижности, постројки и опрема е паричен еквивалент на цената на датумот на признавање. Ако плаќањето се одложи со нормалниот кредитен рок, набавната вредност одговара на *сегашната вредност* на сите идни плаќања.

Пример 6: Набавна вредност кога плаќањето е одложено

Друштвото **А** набавило постројка во износ од 2.000.000 денари со рок на плаќање од две години без камата. Соодветната дисконтна стапка е 10% годишно.

Набавната вредност на постројката т.е. тековната вредност (сегашна вредност на идните плаќања) е 1.625.893 денари.

Пресметка: $2.000.000 \times 1/(1.1)^2$
 $2.000.000 \times 0,909090^2$
 $2.000.000 \times 0,8264 = 1.652.893$

Трошокот од камата признат во Извештајот за сеопфатна добивка или Билансот на успех за првата година е 165.289, а за втората година 181.818 денари.

Вкупниот долг е 2.000.000 (1.652.893 + 165.289 + 181.818).

2.4 РАЗМЕНА НА СРЕДСТВА

Недвижности, постројки и опрема може да се стекнат во размена за немонетарно средство или средства, или комбинација од монетарни и немонетарни средства.

Според **точката 17.14** ентитетот ќе ја мери набавната вредност на стекнатото средство по **објективната вредност**, освен ако (а) трансакцијата за размена нема комерцијална суштина или (б) објективната вредност ниту на применото средство ниту на даденото средство не се веродостојно мерливи.

Во таков случај, набавната вредност на средството се мери по сметководствената вредност на даденото средство.

Пример 7: Размена на опрема

- Друштвото **А** разменило опрема со Друштвото **Б** и за добиената опрема примило 20.000
- Податоци за дадена опрема:
 - Набавна вредност на опремата 200.000
 - Акумулирана амортизација 80.000
 - Проценет преостанат век на користење 10 години
 - Проценет остаток на вредноста 20.000
- Проценета објективна вредност за примената опрема без ДДВ 100.000
- Пресметан ДДВ (100.000 x 18%) 18.000

КНИЖЕЊА:

Кај Друштвото А

430 - Трошоци за амортизација 5.000
 019 - Акумулирана амортизација 5.000
 Пресметана амортизација до денот на размената

012 -	Постројки и опрема.....	100.000
019 -	Акумулирана амортизација	85.000
130 -	Данок на додадена вредност ...	18.000
100 -	Сметка	20.000
012 -	Постројки и опрема	200.000
230 -	Обврски за ДДВ	18.000
760 -	Добивка од размена на материјални средства	5.000

Размена на опрема

Книжењата се дадени согласно Оддел 17 од МСФИ за МСЕ, односно според т.н. **"нето принцип"**.

Во практиката најчесто се врши замена на моторно возило **"старо за ново"**. Во овие случаи пресметката на ДДВ зависи од тоа дали учесниците се обврзници за ДДВ, како и од тоа дали се заменуваат патнички автомобили за кои не може да се користи право на одбивка на ДДВ или товарни возила за кои може да се користи правото за одбивка на ДДВ.

Пример 8: Замена на стар за нов патнички автомобил

Друштвото **А** од Друштвото **Б** набавило нов патнички автомобил Citroen во замена за стар патнички автомобил.

- Сметководствена вредност на стариот автомобил е 200.000
 - набавна вредност 800.000
 - акумулирана амортизација 600.000
- Стариот автомобил е проценет со продажна вредност 150.000
- Друштвото **А** на Друштвото **Б** му доставило фактура за стариот автомобил без ДДВ (согласно член 23 точка 20, бидејќи при набавката на автомобилот не е одбиен претходен ДДВ) 150.000
- Друштвото **Б** на Друштвото **А** му доставило фактура за новиот автомобил (950.000 + 171.000 ДДВ) 1.121.000
- За износот на стариот автомобил спроведена е компензација, а разликата е платена 971.000

КНИЖЕЊА:

Кај Друштвото А

120 - Побарувања од купувачи.....	150.000
01360 - Патнички автомобил (нов)...	1.121.000
019 - Акумулирана амортизација	600.000
460 - Загуба од продажба на материјални средства.....	50.000
01360 - Патнички автомобил (стар).....	800.000
220 - Обврски спрема добавувачи ..	1.121.000
<i>Размена на стар за нов патнички автомобил</i>	
220 - Обврски спрема добавувачи ..	150.000
120 - Побарувања од купувачи	150.000
<i>По компензација број...</i>	
220 - Обврски спрема добавувачи ..	971.000
100 - Сметка.....	971.000
<i>Доплата по ф-ра број...</i>	

Напомена: Во **Пример 8**, книжењата се дадени по т.н. "нето принцип" (искажана е само загубата од 50.000 денари од продажбата на стариот автомобил).

Од аспект на ДДВ станува збор за два промета но нема влијание во ДДВ, бидејќи друштвото А фактурира без ДДВ (член 23 точка 20), а за новиот автомобил нема право на одбивка на претходниот данок.

Но доколку Друштвото А, посебно ја евидентира продажбата на стариот автомобил, а посебно набавката на новиот автомобил, односно го примени "брuto принципот", во тој случај на крајот на годината ќе треба да спроведе корективни книжења, согласно Оддел 17.

На идентичен начин согласно МСС 16 - *Недвижности, постројки и опрема* треба да постапат и големите и средни друштва.

Во тој случај ќе се спроведат следниве:

КНИЖЕЊА:

Кај Друштвото А

120 - Побарувања од купувачи.....	150.000
744 - Приходи од продажба на материјални средства	150.000
<i>По ф-ра продаден стар патнички автомобил</i>	
019 - Акумулирана амортизација	600.000
451 - Вредносно усогласување на материјални средства.....	150.000
460 - Загуба од продажба на материјални средства.....	50.000
01360 - Патнички автомобил - стар.....	800.000
<i>Исклучување од евиденција</i>	

01360 - Патнички автомобил - нов ...	1.121.000
220 - Обврски спрема добавувачи.....	1.121.000
<i>По ф-ра набавен нов патнички автомобил</i>	
220 - Обврски спрема добавувачи	150.000
120 - Побарувања од купувачи	150.000
<i>По компензација број...</i>	
220 - Обврски спрема добавувачи	971.000
100 - Сметка.....	971.000
<i>Доплата по ф-ра</i>	
744 - Приходи од продажба на материјални средства.....	150.000
451 - Вредносно усогласување на материјални средства	150.000
<i>Корекција - сведување на "нето-принцип"</i>	

3 МЕРЕЊЕ ПО ПОЧЕТНО ПРИЗНАВАЊЕ

Недвижностите, постројките и опремата по почетното признавање, малите и микро ентитети ги мерат по набавна вредност намалена за акумулираната амортизација и акумулираните загуби поради обезвреднување.

Тоа значи кај нас **малите и микро ентитети не можат да вршат ревалоризација на недвижностите, постројките и опремата**, согласно објавениот Оддел 17 во Службен весник на РМ.

Важно: Средните и големите ентитети согласно **точката 29** од МСС 16, за недвижностите, постројките и опремата можат со општ акт за сметководствени политики да изберат модел на набавна вредност или модел на ревалоризација (проценка).

Пример 9: Модел на набавна вредност

Под претпоставка ако се земат податоците од **Пример 5**, односно од **Табела 1**:

1. Набавна вредност - Оддел 17	1.135.000
2. Набавна вредност - МСС 16	1.185.000
3. Корисен век	5 години
4. Остаток на вредноста проценета од раководството	100.000
5. Метод на амортизација - праволиниски Стапка.....	20%
6. Обезвреднување (опремата била оштетена)	120.000

Во **Табела 2**, дадена е основницата за пресметка на амортизацијата, кога е проценет остатокот на вредност, годишната амортизација и обезвреднувањето на средствата и тоа согласно Оддел 17 и МСС 16, со цел да се видат разликите.

Табела 2

Опис	Иснос		Точка - Одредба	
	Оддел 17	МСС 16	Оддел 17	МСС 16
Набавна вредност	1.135.000	1.185.000	17.10а	23
Остаток од вредноста	(100.000)	(100.000)	17.18	51
Основица за амортизација	1.035.000	1.085.000	17.18	50
Годишна амортизација	(207.000)	(217.000)	17.22	62
Сметководствена вредност пред обезвреднување	828.000	868.000		
Обезвреднување	(10.000)	(10.000)	17.24	63
Сметководствена вредност	818.000	858.000		

Напомена: Ако не се намали корисниот век стапката на амортизација ќе се намали.

Остатокот од вредноста т.н. **резидуална вредност претставува проценета продажна вредност од прилив на средства ако средството на крајот на корисниот век се продаде или се предаде како отпад**. Ако се очекува дека средството ќе има значајна вредност на крајот на планираниот корисен век (на пример: ентитетот ги заменува камионите на секои 3 години), во тој случај според каталошката или пазарната вредност на употребуваните камиони ќе се процени остатокот на вредноста и ќе се одбие од набавната вредност, а преостанатата вредност ќе биде основница за амортизација.

Во практиката тешко може точно да се процени остатокот на вредноста на средствата кои имаат долг корисен век 20, 30 и повеќе години. Затоа треба да се изврши преиспитување на остатокот од вредноста доколку има индикации дека значајно се променети условите од претходната проценка.

КНИЖЕЊА:

Според Оддел 17

430 - Трошоци за амортизација 207.000
019 - Акумулирана амортизација на материјални средства 207.000

Пресметана амортизација

451 - Вредносно усогласување (обезвреднување) на материјални средства 10.000
018 - Вредносно усогласување на материјални средства 10.000

Обезвреднување на опрема

Според МСС 16

430 - Трошоци за амортизација 217.000
019 - Акумулирана амортизација на материјални средства 217.000

Пресметана амортизација

451 - Вредносно усогласување (обезвреднување) на материјални средства 10.000
018 - Вредносно усогласување на материјални средства 10.000

Обезвреднување на опрема

Напомена: Обезвреднување на средствата се врши кога е намалена нивната пазарна вредност, настанале значајни технолошки промени, оштетувања и друго. Се врши согласно Оддел 27 од МСФИ за МСЕ. При проценката дали средството е обезвреднето се користат надворешни и внатрешни извори на информации.

4 АМОРТИЗАЦИЈА

Согласно **точката 7.16** од Оддел 17:

„Доколку главните компоненти на една ставка на недвижности, постројки и опрема имаат значајно различни модели на трошење на економска корист, ентитетот ќе ја распредели почетната набавна вредност на средството на неговите главни компоненти и ќе ја амортизира секоја таква компонента одделно во текот на нејзиниот корисен век. Другите средства се амортизираат во текот на нивниот корисен век како поединечни средства.

Со одредени исклучоци, како што се **каменоломи и депонии, земјиштата кои имаат неограничен корисен век и затоа не се амортизираат**".

Трошокот за амортизација за секој период се признава како добивка или загуба доколку друг Оддел од МСФИ за МСЕ не бара трошокот да се признае како дел од набавната вредност на средството. На пример, амортизацијата од изработка на недвижности, постројки и опрема се вклучува во залихи (види Оддел 13 - Залихи).

Пример 10: Амортизација на главни делови

Друштвото **А** набавило опрема во износ од 800.000 денари која се состои од два дела: статичен и подвижен. Раководството проценило дека едниот дел - статичниот, ќе се амортизира за корисен век од 10 години, а подвижниот дел ќе се амортизира за корисен век од 5 години со примена на праволиниски метод. Двата дела имаат еднаква вредност по 400.000 денари. Остатокот на вредност на двата дела е проценет на нула.

Статичниот дел во износ од 400.000 денари ќе се амортизира по стапка од 10%, а подвижниот дел во износ од 400.000 ќе се амортизира по стапка од 20%.

4.1 ПОЧЕТОК И ПРЕСТАНОК НА АМОРТИЗАЦИЈА

❖ Амортизација на средство:

➤ **почнува** кога истото се става во употреба, т.е. кога се наоѓа на локацијата и во условите неопходни за истото да биде оперативно способно на начин предвиден од раководството,

➤ **престанува** кога средството е отпишано.

❖ Амортизацијата не престанува кога средството не се користи или се повлекува од активна употреба, освен ако средството е целосно амортизирано.

Исклучок може да биде ако амортизацијата се пресметува по функционален метод.

На пример: Амортизација нема да се пресмета, односно за тој период ќе биде нула ако производството е сопрено.

4.2 МЕТОД НА АМОРТИЗАЦИЈА

Согласно **точката 17.22** од Оддел 17:

Ентитетот избира таков метод на амортизација кој го одразува моделот според кој се очекува да се троши идната економска корист на средството. Во можните методи на амортизација спаѓаат праволинискиот метод, методот на опаѓачко салдо и методот заснован на употреба како што е методот на единици на производство.

Праволинискиот метод ја алоцира набавната вредност, како трошок за амортизација во еднакви износи во текот на корисниот век.

Овој метод се користи најчесто.

Метод на опаѓачко салдо (дегресивна метода), резултира со најголем трошок на амортизација во првата година, а најмал во последната година. Се применуваат повеќе модели на дегресивна амортизација, но најпознати се: аритметички метод на опаѓачко салдо и геометриски метод на опаѓачко салдо.

Во **Пример 11** пресметката на амортизацијата според аритметичкиот метод на опаѓачко салдо е извршена со следнава формула:

$$A_{\text{MH}} = \frac{\text{HB}}{4} + \frac{(b + 1 - 2 \times n) \times p}{2}$$

A_{MH} = Износ на годишна амортизација;

HB = Набавна вредност;

b = Корисен век;

n = Години од корисен век;

p = Разлика во износ на амортизација за секоја година.

Пресметка за првата година:

$$A_{\text{MH}} = \frac{100.000}{4} + \frac{(4 + 1 - 2 \times 1) \times 10.000}{2}$$

$$25.000 + 15.000 = 40.000$$

Пресметка за втората година:

$$A_{\text{MH}} = \frac{100.000}{4} + \frac{(4 + 1 - 2 \times 2) \times 10.000}{2}$$

$$25.000 + 5.000 = 30.000$$

За наредните години пресметката се врши по истата формула со зголемување на годините.

Метод заснован на употреба (функционален). Според овој метод пресметката за амортизација се врши врз основа на користени часови (на пример: за транспортни средства), или според произведени единици. Карактеристично за овој метод е тоа што трошокот за амортизација може да биде нула ако средството не се користи.

Во **Пример 11**, според методот на употреба (функционален) пресметката на амортизација е извршена според векот на користење и проценка дека опремата за тој период ќе може да се користи 100.000 часа.

Во првата година користена е 30.000 часа:

$$30.000 : 100.000 \times 100 = 30\%$$

$$100.000 \times 30\% = \mathbf{30.000}$$

Во втората година користена е 60.000 часа:

$$60.000 : 100.000 \times 100 = 60\%$$

$$100.000 \times 60\% = \mathbf{60.000}$$

Во третата година користена е 10.000 часа:

$$10.000 : 100.000 \times 100 = 10\%$$

$$100.000 \times 10\% = \mathbf{10.000}$$

Претходно опремата е амортизирана за три години.

Напомена: Претходно наведените методи за амортизација ги користат сите друштва независно од големината, бидејќи и за средните и за големите друштва во МСС 16 има идентични одредби за методите на амортизација.

Пример 11: Избор на метод на амортизација

1. Набавена е опрема	100.000
2. Остаток на вредност	0
3. Проценет корисен век	4 години
4. Бруто добивка без трошок за амортизација	200.000

Во продолжение во **Табела 3 и 4** е даден пример на пресметка на амортизација според сите методи и влијанието на трошокот за амортизација врз финансискиот резултат на друштвото.

Важно: Пресметката на амортизацијата по било кој метод е признат расход од аспект на данокот на добивка.

Табела 3

Година	Метод на амортизација		
	праволиниски	опаѓачко салдо	функционален
1	25.000	40.000	30.000
2	25.000	30.000	60.000
3	25.000	20.000	10.000
4	25.000	10.000	
Вкупно	100.000	100.000	100.000

Табела 4

Опис	Метод на амортизација		
	праволиниски	опаѓачко салдо	функционален
Бруто добивка без амортизација	200.000	200.000	200.000
Амортизација прва година	(25.000)	(40.000)	(30.000)
Бруто добивка со амортизација	175.000	160.000	170.000
Данок на добивка	-	-	-
Нето добивка	175.000	160.000	170.000

Напомена: Во првата година според праволинискиот метод на амортизација, друштвото искажува најголема нето добивка, а според методот на опаѓачко салдо најмала нето добивка.

5 ОТУГУВАЊЕ

Согласно **точката 17.27** од Оддел 17, ентитетот ги отпишува недвижностите, постројките и опремата:

- (а) кога се отуѓуваат; или
- (б) кога не се очекуваат идни економски користи од нивната употреба или отуѓување.

Ентитетот признава добивка или загуба при отпишување на ставка на недвижности, постројки и опрема во добивката или загубата кога ставката се отпишува (освен ако Одделот 20 - *Наеми* не бара поинаку при продажба или повратен наем). Ентитетот нема да ја класифицира таквата признаена добивка како приход.

За одредување на датумот на отуѓување на едно средство, ентитетот ќе ги применува критериумите

од Оддел 23 - Приходи за признавање на приходи од продажба на добра. Одделот 20 се применува на оттуѓување по пат на продажба или повратен наем.

Ентитетот ја одредува признаената добивка или загуба од отпишувањето на ставка на недвижности, постројки и опрема како разлика помеѓу нето приливите од отуѓувањето, ако такви има, и сметководствената вредност на ставката.

Пример 12: Датум на отуѓување

Друштвото А на 10 Јули 2017 година продало постројка со одложено плаќање за 900.000 денари без ДДВ, но го задржало правото на сопственост над постројката, како гаранција додека купувачот не го плати целиот износ. Со задржувањето на сопственоста не е ограничено правото на користење на постројката од страна на купувачот. Купувачот на 11 Септември го платил целиот износ.

Со оглед на тоа што сите значителни ризици и користи од сопственоста на постројката се пренесени на купувачот, Друштвото А ќе ја отпише постројката на 10 Јули 2017 година (точката 23.10 (а) од Оддел 23 - Приходи).

Пример 13: Продажба на градежен објект

1. Набавна вредност 1.000.000
2. Акумулирана амортизација 400.000
3. Сметководствена вредност 600.000
4. Градежниот објект е продаден за 767.000
(650.000 + 117.000 ДДВ)

КНИЖЕЊЕ:

Според Оддел 17

019 -	Акумулирана амортизација на материјални средства.....	400.000
120 -	Побарување од купувачи.....	767.000
011 -	Градежни објекти.....	1.000.000
760 -	Добивка од продажба на материјални средства	50.000
230 -	Обврски за ДДВ	117.000
Продаден градежен објект		

Важно: За средните и големи друштва согласно *точката 55* од МСС 16: Средството престанува да се амортизира на првиот датум од датумот кога средството е класифицирано како средство кое се чува за продажба согласно МСФИ 5 - *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*, ако средството да се продаде во период од една година. Во овој случај ќе се спроведат следниве:

КНИЖЕЊЕ:

Според МСС 16

019 -	Акумулирана амортизација на материјални средства.....	400.000
672 -	Градежни објекти кои се чуваат за продажба.....	600.000
011 -	Градежни објекти.....	1.000.000
По одлука пренос на градежен објект на залиха		
120 -	Побарување од купувачи.....	767.000
760 -	Добивка од продажба на материјални средства	50.000
672 -	Градежни објекти кои се чуваат за продажба	600.000
230 -	Обврски за ДДВ	117.000
Продаден градежен објект		

Важно: Малите и микро друштва не вршат пренос на залиха на недвижностите доколку одлучат да ги продадат.

Пример 14: Расходување на опрема

1. Друштвото А во Септември 2017 година донело одлука да расходува опрема која е оштетена.
2. По пресметката на амортизацијата заклучно со септември состојбата е следна:
 - Набавна вредност 200.000
 - Акумулирана амортизација..... 166.600
 - Неотпишана вредност 23.400
 - Проценета вредност на отпад 10.000

КНИЖЕЊЕ:

019 -	Акумулирана амортизација на материјални средства.....	166.600
451 -	Вредносно усогласување (обезвреднување) на материјално средство.....	23.400
3108 -	Залиха на отпаден материјал..	10.000
012 -	Постројки и опрема	200.000
Расходување опрема и проценет отпад		

6 ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ

Ентитетот треба да обелодени за секоја класа на недвижности, постројки и опрема што се смета за соодветно согласно ставот 4.11(а):

- (а) основите за мерење употребени за одредување на бруто сметководствената вредност,
- (б) употребените методи за амортизација,
- (в) употребените корисни векови или стапки на амортизација,
- (г) бруто сметководствената вредност и акумулираната амортизација (собрана со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на периодот на известување,
- (д) усогласување на сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот на известување со одделно прикажување на:
 - нови набавки, отуѓувања, стекнувања по пат на деловни комбинации, трансфери во вложувања во недвижност доколку постои веродостојно мерење на објективната вредност (види *точка 16.8*), загуби поради обезвреднување признаени или анулирани во добивката или загубата согласно Оддел 27, амортизација, други промени.

Усогласувањето не треба да се прикажува и за претходните периоди.

Ентитетот исто така ќе го обелодени и следново:

- (а) постоењето и сметководствените вредности на недвижностите, постројките и опремата за коишто ентитетот има ограничена сопственост или коишто се заложени како обезбедување за обврските,
- (б) износот на обврските за стекнување на недвижности, постројки и опрема.

7 РАЗЛИКИ ВО СМЕТКОВОДСТВЕНИОТ ТРЕТМАН ПОМЕЃУ ОДДЕЛ 17 ОД МСФИ ЗА МСЕ И МСС 16

Разликата во сметководствениот третман за недвижностите, постројките и опремата помеѓу барањата од Оддел 17 од МСФИ за МСЕ и МСС 16 вклучуваат:

❖ МСФИ за МСЕ е составен со едноставен јазик и вклучува значително помалку упатства како да се применат принципите.

❖ **Оддел 17 од МСФИ за МСЕ** не дозволува во набавната вредност на недвижностите, постројките и опремата да се вклучат трошоците за позајмување, односно не дозволува капитализација на трошоците за позајмување. Сите трошоци за позајмување се расход во периодот во кој настануваат.

Според МСС 23 - Трошоци на позајмување ентитетот треба да ги капитализира трошоците за позајмување за средствата кои се квалификуваат. (види **Пример 5** во овој напис)

❖ **Оддел 17 од МСФИ за МСЕ** не дозволува избор по почетното признавање, недвижностите, постројките и опремата да се мерат според модел на набавна вредност или модел на ревалоризација. Според овој Оддел недвижностите, постројките и опремата по почетното признавање се мерат само според модел на набавна вредност.

МСС 16 - Недвижности, постројки и опрема дозволува по почетното признавање ентитетот да ги мери недвижностите, постројките и опремата според модел на набавна вредност или според модел на ревалоризација.

❖ **Оддел 17 од МСФИ за МСЕ**, бара проверка/контрола на остатокот на вредноста, корисниот век и методот на амортизација, да се врши само ако постои некаква индикација дека има значајни промени од претходниот датум на известувањето.

❖ **МСС 16 - Недвижности, постројки и опрема** бара годишна проверка/контрола на остатокот од вредноста, корисниот век и методот на амортизација на недвижности, постројки и опрема.

❖ **Оддел 17 од МСФИ** не бара нетековните средства кои се чуваат за продажба да се евидентираат како залиха.

МСФИ 5 - Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење. Овој МСФИ бара нетековните средства кои се чуваат за продажба и прекинатото работење да се евидентираат како залиха. (види **Пример 14** во овој напис)

НАГРАДИ И ТРОШОЦИ НА АДВОКАТИ

ОД АСПЕКТ НА ДДВ

М-р Трајан НИКОЛОСКИ

И покрај повеќегодишната примена на Законот за данокот на додадена вредност ("Службен весник на РМ", број 44/99...189/16, во натамошниот текст: Законот за ДДВ), во практиката постојат дилеми во однос на оданочувањето на надоместоците за услугите кои ги даваат адвокатите.

Во овој напис Ви даваме објаснувања со практични примери за оданочувањето со ДДВ на наградите и трошоците на адвокатите.

Според членот 2 од Законот за ДДВ, предмет на оданочување со данокот на додадена вредност е: **"Прометот на добра и услуги (во натамошниот текст: промет) кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночниот обврзник во рамките на неговата стопанска дејност и увозот на добра"**.

Ако се разгледа законското дефинирање на прометот на добра и услуги како предмет на оданочување, може да се забележи дека е потребно исполнување на пет услови за да постои предмет на оданочување:

- ☞ да постои промет на добра и/или услуги,
- ☞ прометот да се врши за надоместок,
- ☞ прометот да се врши во земјата,
- ☞ прометот да се врши од даночен обврзник и
- ☞ прометот да припаѓа на сверата на стопанската дејност на даночниот обврзник.

Пред да преминеме на практично појаснување на оданочувањето на адвокатските услуги, накратко ќе ги појасниме **петте услови за постоењето на предмет на оданочувањето**.

Прометот на добра претставува пренесување на економската супстанца од вршителот на прометот кон примателот на доброто. Примателот на доброто, доколку е извршен прометот, може да го користи доброто, односно да располага со истото, што значи и можност за оттуѓување. За пренос на правото на

располагање мора да постои јасно искажана волја и на испорачателот (исполнувачот) и на примателот, за истото да добие третман на промет на добро. Единствено кај преносот на доброта по сила на закон или врз основа на налог на орган на јавната власт отсуствува волјата на исполнувачот.

За промет на услуга се смета секоја активност која не претставува промет на добро. За услуга се смета секое сторување (правење, чинење), трпење или несторување (неправење, нечинење).

И кај прометот на услуги треба да постои волја меѓу вршителот и примателот на услугата за истата да биде извршена. Меѓутоа, промет на услуги се врши и тогаш, кога место волјата на извршителот на услугата настапува закон или налог на орган на јавната власт со кој се врши принуда за извршување на услугата.

Во услови кога постојат исполнувач на прометот и примател на прометот кој го извршува противисполнувањето, станува збор за промет со надоместок.

Ова значи, дека, за да постои промет, мора да постои и надоместок кој ќе претставува противисполнување за таквиот промет - поинаку кажано, мора да постои економски интерес кај оној кој го врши исполнувањето. Прометот и надоместокот кој е добиен или кој треба да се добие мора да бидат меѓусебно поврзани. Таквата поврзаност е причинска.

Доколку одреден надоместок, за извршен промет, стане неможен, не значи дека не е воспоставен одреден однос меѓу исполнувачот на прометот и исполнувачот на надоместокот, односно дека не постои промет за надоместок.

Трет услов за постоење на промет кој е предмет на оданочување е таквиот промет да биде извршен во земјата, односно на територијата на Република Македонија исклучувајќи ги слободните зони (ТИРЗ), царинските зони и царинските склади, кај кои само прометот наменет за крајна потрошувачка е предмет на оданочување.

Прометот за надоместок, на територијата на важење на Законот за ДДВ, треба да биде остварен од даночен обврзник.

Даночниот обврзник како физичко или правно лице, самостојно врши стопанска дејност. Целите и резултатите од вршењето на стопанската дејност се небитни. Од ова дефинирање произлегува дека, правната форма и правната способност не се битни за здобивањето на својството на даночен обврзник. Својството на даночен обврзник се добива со самото самостојно вршење на стопанската дејност.

Самостојноста во извршувањето на стопанската дејност е најбитната карактеристика на даночниот обврзник. Оваа карактеристика е особено значајна за физичките лица како даночни обврзници. Самостојноста во извршувањето на стопанската дејност значи, извршување на истата за своја сметка и на своја одговорност.

Стопанската дејност која се извршува повремено или трајно и е усмерена кон остварување на приходи е карактеристика на даночниот обврзник. Еднократното извршување на одреден промет и тогаш кога се остваруваат приходи (надоместок) не значи вршење на стопанска дејност. Повременоста со тенденција на трајност како и трајното вршење на промет, значи одредено повторување на прометот, односно однапред планиран промет кој ќе се извршува во подолг период и кој ќе се повторува - барем повеќе од еднаш. Ова значи дека прометот се повторува и има одреден интензитет и истиот зазема еден дел од пазарот.

Вршењето на стопанската дејност секогаш е усмерено кон остварување на приходи - прометот се извршува за одреден надоместок. Дали ќе се оствари добивка од извршувањето на прометот воопшто не е битно.

Сега кога ги разгледаваме условите за постоење на предмет на оданочување со данокот на додадена вредност, низ практични примери ќе го разгледаме даночниот третман на услугите кои ги извршуваат адвокатите, односно даночниот третман на надоместоците и трошоците кои ги наплаќаат адвокатите за своите услуги.

Пример 1:

*Стојан Стојановски од Скопје е адвокат кој е регистриран за целите на ДДВ. Тој, по претходно склучен договор за давање правна помош со друштвото **Виножито ДОО** од Скопје, подготвил тужби за неплатени долгови од 10 должници, за купени, а неплатени трговски стоки. За подготовка на тужбите договорил награда во износ од 70.000 денари.*

Од практични причини, во **Пример 1** кажавме дека адвокатот само ќе подготви тужби за должниците иако во практиката адвокатот ќе биде ангажиран за извршување на повеќе услуги. Да ги разгледаме сега условите за постоење на промет на услуги од страна на адвокатот Стојановски.

Во **Пример 1, Виножито ДОО** од Скопје побарало изготвување на тужби од страна на адвокатот Стојановски. Тој врз основа на нивното барање (налог) ги изготвил тужбите за должниците. Со изготвувањето на тужбите тој извршил промет на услуги. Ова значи дека првиот услов е исполнет.

За вака изготвените тужби тој побарал надоместок во износ од 70.000 денари. Овој износ е договорен со корисникот на услугата и далеку е повисок од износот кој е пропишан во Тарифата за награда и надоместок на трошоците за работа на адвокатите. Значи и овој втор услов - да постои надоместок од корисникот на услугата е исполнет.

Местото на извршување на оваа услуга од страна на адвокатот Стојановски е во Република Македонија, поточно во Скопје. Имено, согласно член 14 став 3 точка 4, адвокатските услуги:

"се сметаат за извршени во местото каде корисникот на услугите има вистинско седиште или подружница за кои услугите биле вистински извршени".

Бидејќи Виножито ДОО како корисник е од Скопје, тоа и местото на извршување е во Скопје. Ова значи и исполнетост на третиот услов - услугата да биде извршена во земјата.

Во **Пример 1** рековме дека адвокатот Стојановски е регистриран за целите на данокот на додадена вредност - што значи дека, тој е даночен обврзник кој ги исполнува условите од членот 51 на Законот за ДДВ и е овластен да искажува и данок на додадена вредност за услугите кои ги извршува, а кои подлежат на оданочување и се оданочиви. Тој самостојно одлучил да го прифати барањето од Виножито ДОО за изготвување на тужбите и побарал и договорил надоместок, што значи услугата ја врши за сопствена сметка и на сопствена одговорност. Впрочем и во членот 2 од Законот за адвокатура ("Службен весник на РМ", број 80/92 и 148/15), се вели дека:

"адвокатурата е самостојна и независна јавна служба што обезбедува правна помош и врши јавни овластувања во согласност со закон",

а адвокатот е:

"слободен, самостоен и независен во својата работа и во рамките на законот и овластувањето самостојно одлучува за начинот на застапување на правата и интересите на странката" (член 15).

Подготвувањето на тужбите, адвокатот Стојановски го извршил во рамките на сопствената стопанска дејност - тој е овластен за давање правна помош. Впрочем и во членот 3 од Законот за адвокатура каде се дефинира правната помош се вели:

"Правната помош се состои во давање на правни совети, застапување во водење преговори и вршење услуги од областа на деловен протокол, составување на исправи за правни дела, составување на договори за основање, партнерство, соработка и слични акти во врска со основањето или работењето на деловните субјекти, составување на поднесоци во судски и други постапки, застапување на странките пред судовите, државните органи органите на единиците на локалната самоуправа и други правни и физички лица, одбрана на осомничени и обвинети лица и вршење на други работи на правна помош".

Ова значи дека и овој последен услов, услугата да е извршена од страна на даночниот обврзник во рамките на неговата стопанска дејност е исполнет.

Од сето претходно изнесено, произлегува дека во **Пример 1** имаме промет кој е предмет на оданочување.

Но, дали тој е оданочив?

Ако се проверат ослободувањата во Законот за ДДВ ќе се види дека адвокатските услуги не се содржани во истите. Според тоа можеме да заклучиме дека овој промет подлежи на оданочување и е оданочив. Со проверка во услугите кои се оданочуваат со повластена даночна стапка (член 30 став 2 од Законот за ДДВ) исто така ќе видиме дека овие услуги не се содржани во повластеното оданочување, што наведува на заклучок дека **адвокатските услуги се оданочуваат со општата даночна стапка од 18%.**

Во **Пример 1**, адвокатот Стојановски, за изготвените тужби, ќе мора да пресмета данок во износ од 12.600 денари ($70.000 \times 18\% = 12.600$).

Пример 2:

*Стојан Стојановски од Скопје е адвокат кој е регистриран за целите на ДДВ. Тој, по претходно склучен договор за давање правна помош со друштвото **Виножито ДОО** од Скопје, подготвил тужби за неплатени долгови од 10 должници, за купени, а неплатени трговски стоки. За подготовка на тужбите договорил награда во износ од 70.000 денари.*

Исто така договорил и извршил застапување и одбрана пред суд во Битола за награда од 3.500 денари и трошоци во износ од 11.000 денари.

Ако се разгледа **Пример 2** ќе се види дека единствена разлика во однос на **Пример 1** е наплатата на наградата од 3.500 денари за одбраната во Битола, како и трошоците за одбраната во Битола во износ од 11.000 денари (користење сопствен автомобил, дневница и отсуство од канцеларија).

Дали оваа награда за застапувањето и трошоците подлежат на оданочување?

Одговорот е потврден: **наградата и трошоците за извршување на правната помош од страна на адвокатот имаат третман на надоместок за извршена услуга, па според тоа влегуваат во даночната основа за пресметување на данокот.** Во **Пример 2**, адвокатот Стојановски треба да пресмета данок со општата даночна стапка од 18% на вкупниот надоместок од 84.500 денари ($70.000 + 3.500 + 11.000 = 84.500$). Во овој случај данокот на додадена вредност ќе изнесува 15.210 денари ($84.500 \times 18\% = 15.210$).

Пример 3:

*Стојан Стојановски од Скопје е адвокат кој е регистриран за целите на ДДВ. Тој, по претходно склучен договор за давање правна помош со друштвото **Виножито ДОО** од Скопје, подготвил тужби за неплатени долгови од 10 должници, за купени, а неплатени трговски стоки. За подготовка на тужбите договорил награда во износ од 70.000 денари. Платените судски такси во износ од 80.000 денари за десетте тужби, ги префактурирал на друштвото **Виножито ДОО**.*

www.rafajlovski.com.mk

Исто така договорил и извршил застапување и одбрана пред суд во Битола за награда од 3.500 денари и трошоци во износ од 11.000 денари.

Ако добро се разгледа **Пример 3**, ќе се види дека постои една единствена разлика во износот на платените и префактурираните судски такси во износ од 80.000 денари во однос на **Пример 2**. Бидејќи во **Пример 2** констатиравме дека и наградата и трошоците подлежат на оданочување и се оданочиви, овде се поставува прашањето:

Дали судските такси платени од адвокатот се дел од надоместокот, односно дали истите припаѓаат на даночната основа?

Пред да го дадеме конкретниот одговор за нивното оданочување или неоданочување, да видиме во какви односи се адвокатот Стојановски и Виножито ДОО по основ на судските такси.

Друштвото Виножито ДОО е тоа кое го поведува спорот (тужител) и согласно со член 146 од Законот за парничната постапка ("Службен весник на РМ", број 79/05...124/15), должно е да *"ја плати судската такса во рок од 15 дена од денот на поднесувањето на тужбата..."*. Значи, судската такса е должен да ја плати тужителот (Виножито ДОО), а не адвокатот кој ја составил тужбата. Во **Пример 3**, најверојатно по барање на Виножито ДОО или по негова согласност, а со цел за забрзување на постапката (*"Виe платете ја судската такса, а ние ќе ви ја надоместиме"*), таксата е платена од адвокатот Стојановски. **Адвокатот не е ниту должник, ниту доверител по основ на судската такса.** Адвокатот кој ја прима и плаќа судската такса, во овој случај е само посредник во платниот промет. **Адвокатот Стојановски како даночен обврзник, во Пример 3 врши промет во туѓо име и за туѓа сметка, што значи дека тој само посредува во прометот.**

Од сето погоре изнесено можеме да заклучиме дека и покрај тоа што адвокатот Стојановски ќе го искаже во фактурата и овој износ на судската такса од 80.000 денари, сепак данокот ќе го пресмета на истата даночна основа како и во **Пример 2** на износ од 84.500 денари (70.000 + 3.500 + 11.000 = 84.500).

Впрочем и во Законот за ДДВ, во членот 18 точка 3, се содржи одредбата, според која во даночната основа не се опфаќа *"износот што го добива даночниот обврзник од примателот на доброто или од корисникот на услугата како плаќање за трошоците што*

ги направил во нивно име и за нивна сметка, ако тој износ е евидентиран во книговодството".

Пример 4:

Друштвото Виножито ДОО од Скопје се занимава со промет на големо и мало на прехранбени производи и е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ. Во парнична постапка, како туженик го губи спорот со друштвото Слога АД од Скопје и со пресуда е задолжено да ги надомести и парничните трошоци кои ги опфаќаат и наградата и трошоците за правна помош во износ од 35.000 денари од адвокатот на тужителот Слога АД.

Се поставува прашањето:

Што претставуваат во овој случај овие трошоци кои судот со пресуда ги наложува за плаќање?

Дали тие се надоместок за извршена услуга од адвокат?

Дали тие се оданочуваат?

Во **Пример 4**, друштвото Виножито ДОО од Скопје ниту побарало услуга, ниту користело услуга од адвокатот кој давал правна помош на друштвото Слога АД. Напротив, услугите биле побарани од друштвото Слога АД и за него биле извршени. Адвокатот ја извршил услугата и наплатил награда и трошоци од тоа друштво, а со тоа наплатил и данок на додадена вредност од тоа друштво. Меѓутоа, воопшто немало да дојде до користење на услугите од адвокатот од страна на Слога АД, доколку Виножито ДОО со своето однесување не довело до поведување на судскиот спор. Впрочем и со пресудата се констатира губење на постапката од страна на Виножито ДОО, а со тоа и надоместување на трошоците на постапката.

Во овој случај плаќањето на парничните трошоци од страна на Виножито ДОО од Скопје кон тужителот, вклучително и трошоците на адвокатот на Слога АД, не се работи за плаќање на надоместок за користена услуга од тој адвокат, туку за надомест на штета. Надомест на штета претставува вкупното наплаќање на парничните трошоци од тужителот кој го добива спорот. Процесните камати исто така се сметаат за обештетување (надомест на штета).

Пример 5:

*Друштвото **Виножито ДОО** од Скопје, поведува судски спор во Лондон, за деловен простор со друштвото **Spring LTD** од Лондон. Недвижноста која е предмет на судскиот спор се наоѓа во Лондон. За правна помош се ангажира адвокатот **Стојан Стојановски** од Скопје. За подготовка на поднесоците, застапување пред судот во Лондон, за правни совети и за трошоци за постапката, адвокатот Стојановски му фактурирал на друштвото **Виножито** износ од 1.370.000 денари.*

*Адвокатот **Стојановски** е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ.*

Се поставува прашањето:

Дали и во овој случај, адвокатот Стојановски треба да пресмета данок на додадена вредност на вкупниот износ на наградата и трошоците за постапката?

Уште во **Пример 1** видовме дека, доколку се исполнети петте услови од членот 2 на Законот за ДДВ постои промет кој е предмет на оданочување и истиот се оданочува со општата даночна стапка. Во **Пример 5**, единствено прашање кое може да се постави е:

Дали извршувањето на адвокатската услуга е во земјата, односно во Скопје или пак во странство, односно во Лондон?

Ова прашање се наметнува од причина што недвижноста се наоѓа во Лондон, а и постапката се води пред тамошен суд. Доколку местото на извршување на услугата е во Лондон, во тој случај не е исполнет третиот услов кој го наведовме уште на почетокот - прометот да е извршен во земјата, па според тоа нема да имаме предмет на оданочување.

За разлика од другите услуги кои се поврзани со стекнување и оттуѓување на недвижен имот (услуги на посредување од страна на агенции за недвижности, услуги на вешти лица за недвижности - проценка на имот, издавање наоди и мислења и нотарски работи во врска со договори за купопродажба и сл.) правното советување, поточно адвокатските услуги не се сметаат за услуги непосредно поврзани со недвижниот имот, па оттаму нивното место на извршување, како што наведовме и кај **Пример 1**, се определува

согласно член 14 став 3 точка 4, од Законот за ДДВ. Ова значи, дека и услугите на адвокатите кои се типични за адвокатската професија, а се извршуваат во врска со недвижен имот се сметаат за извршени во местото каде корисникот на услугите има вистинско седиште или подружница за кои услугите биле вистински извршени.

Во **Пример 5**, бидејќи Виножито ДОО како корисник е од Скопје, тоа и местото на извршување е во Скопје, па според тоа и овој промет на услуги се смета за извршен во земјата и истиот ќе подлежи на оданочување и ќе се оданочи со општата даночна стапка. Во **Пример 5**, адвокатот Стојановски **треба да пресмета данок на додадена вредност во износ од 246.600 денари** ($1.370.000 \times 18\% = 246.600$).

Пример 6:

*Друштвото **Нова ДОО** - Загреб, побарало услуга од **Стојан Стојановски** од Скопје - адвокат кој е регистриран за целите на ДДВ да подготви тужба за неплатен долг против друштвото **Слога ДОО** - Скопје и да го застапува пред надлежниот суд во Скопје.*

За подготовка на тужбата договорена е награда во износ од 70.000 денари, награда за застапување во износ од 3.500 денари и трошоци во износ од 11.000 денари.

Во **Пример 6** друштвото Нова ДОО има седиште во Загреб, Република Хрватска. Адвокатот Стојан Стојановски услугата ќе ја изврши во Скопје.

Дали наградата за подготовка на тужба, наградата за застапување и трошоците подлежат на оданочување со ДДВ?

Адвокатот Стојан Стојановски не треба да пресмета ДДВ на наградата за подготовка на тужба, наградата за застапување, како и на трошоците, бидејќи корисникот на услугата има седиште надвор од територијата на Република Македонија и согласно член 14 став 3 точка 4 од Законот за ДДВ **овие услуги не подлежат на оданочување со ДДВ.**



ОСТАНАТИ ДАНОЦИ, ПРЕТХОДНИ ДАНОЦИ И ИЗНОСИ ЗА ОДБИВАЊЕ

ПОЛЕ 27 ОД ОБРАЗЕЦОТ ДДВ-04

Вера РАФАЈЛОВСКА

Даночната пријава за данокот на додадена вредност, односно Образецот ДДВ-04 е пропишан со Правилникот за формата и содржината на даночната пријава на данокот на додадена вредност ("Службен весник на РМ", број 222/16).

Во овој напис Ви даваме упатства со практични примери за пополнување на полето 27 - Останати даноци, претходни даноци и износи за одбивање од Образецот ДДВ-04.

Во Даночната пријава - Образец ДДВ-04 во полето 27 се внесуваат износи кои се должат или побаруваат согласно Законот за ДДВ и тоа според:

- ❖ **член 55 став 1** (неовластено истакнат ДДВ, односно ДДВ искажан во фактура од даночен обврзник кој не е регистриран за целите на ДДВ);
- ❖ **член 55 став 2** (во фактурата одделно е истакнат поголем данок од долгуваниот);
- ❖ **член 37** (исправка на одбивка на претходни даноци, доколку дојде до промена на околностите на користење на основните средства, во однос на околностите кои важеле во првата календарска година на употреба на тие средства, односно моментот кога е користено правото на одбивка на данокот);
- ❖ **член 22** (даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор);
- ❖ даночни износи кои се побаруваат по издадени сертификати од НАТО сили;
- ❖ ДДВ содржан **во добра на залиха** наменети за натамошна продажба пред регистрација на даночниот обврзник за целите на ДДВ; и
- ❖ Друго.

За секој од наведените основи се внесуваат податоци во делот: **Основ за искажување на податок на полето 27 од ДДВ пријавата.**

1 ДАНОЧНИ ИЗНОСИ КОИ СЕ ДОЛЖАТ СПОРЕД ЧЛЕН 55 СТАВ 1 - НЕОВЛАСТЕНО ИСТАКНАТ ДДВ

Ако некое лице во фактурата го искаже одделно данокот на додадена вредност, а тоа не е овластено (не е регистрирано за целите на ДДВ - задолжително или доброволно), тогаш го должи искажаниот данок. Во овој случај даночниот обврзник е **должен да го плати данокот во рок од 5 работни дена по издавањето на фактурата.**

По правило нерегистрираните даночни обврзници не истакнуваат во фактурата ДДВ. Но во практиката има случаи кога УЈП даночниот обврзник ќе го регистрира, а тој и понатаму издава фактури со МК и даночен број и во фактурата искажува ДДВ. Во тој случај должен е да го плати данокот во рок од 5 работни дена.

Напомена: Важно е да се напомене дека искажаниот данок од нерегистриран даночен обврзник за примателот на фактурата не се признава за претходен данок и тој не може да го одбие. За да се избегнат проблемите во врска со одбивката на претходниот данок, примателот треба да биде претпазлив и да провери дали лицето кое ја издава фактурата е регистриран за целите на ДДВ, односно дали продолжува да биде регистриран за целите на ДДВ.

Во Даночната пријава Образец ДДВ-04, даночниот должник неовластено истакнатиот ДДВ ќе го искаже во полето 27.

Исто така во делот: **"Основ за искажување на податок во поле 27 од ДДВ Пријавата"**, ќе се искаже износот на данокот во полето: *Даночни износи кои се должат според член 55 став 1 од ЗДДВ - неовластено истакнат ДДВ.*

2 ДАНОЧНИ ИЗНОСИ КОИ СЕ ДОЛЖАТ СПОРЕД ЧЛЕН 55 СТАВ 2 - ОДДЕЛНО ИСТАКНАТ ПОГОЛЕМ ДАНОК ОД ДОЛГУВАНИОТ

Кога даночен обврзник кој е регистриран за целите на ДДВ, искаже поголем данок од оној кој бил должен да го пресмета согласно одредбите на Законот за ДДВ, тој го должи и вишокот на данокот.

Во овој случај, законски долгуваниот ДДВ го прикажува на поле 2 и 4, а вишокот (разликата) на данокот на поле 27 од Образецот ДДВ-04.

Како искажан поголем данок, *на пример*, се смета кога даночниот обврзник по грешка наместо повластена даночна стапка (5%), данокот го пресметал по општа даночна стапка (18%).

Полето 27 се применува и во случај ако ДДВ се искаже во фактури за промет ослободен од данок или промет кој не подлежи на оданочување, *на пример*: промет со странство или промет кон даночен обврзник во странство.

Пример 1: Одделно истакнат поголем данок од долгуваниот

Даночниот обврзник А пресметал данок по општа даночна стапка во износ од 90.000 (500.000 x 18%), а добрата се оданочуваат со повластена даночна стапка. Данокот изнесува 25.000 (500.000 x 5%). Разликата во износ од 65.000 ќе ја искаже во поле 27.

Врз основа на податоците во **Пример 1** под претпоставка дека нема друг промет во Образецот ДДВ-04 данокот ќе се прикаже на следниов начин:



ПРОМЕТ НА ДОБРА И УСЛУГИ

	Даночна основа без ДДВ		ДДВ	
Оданочив промет по општа даночна стапка	01	0	02	0
Оданочив промет по повластена даночна стапка	03	500,000	04	25,000
Промет ослободен од данок со право на одбивка на претходен данок	05	0		
Промет ослободен од данок без право на одбивка на претходен данок	06	0		
Промет извршен спрема даночни обврзници кои немаат седиште во земјата, кој не е предмет на оданочување во земјата	07	0		
Промет во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот (пренесување на даночна обврска согласно член 32-а)	08	0		
Примен промет извршен од страна на даночни обврзници кои немаат седиште во земјата по општа даночна стапка (член 32 точка 4)	09	0	10	0
Примен промет извршен од страна на даночни обврзници кои немаат седиште во земјата по повластена даночна стапка (член 32 точка 4)	11	0	12	0
Примен промет во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот по општа даночна стапка (член 32-а)	13	0	14	0
Примен промет во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот по повластена даночна стапка (член 32-а)	15	0	16	0
Вкупен ДДВ (02+04+10+12+14+16)			17	25,000

ВЛЕЗНИ ИСПОЛНУВАЊА СО ПРАВО НА ОДБИВКА

	Даночна основа без ДДВ		ДДВ	
Влезен промет	18	0	19	0
Влезен промет за кој данокот го пресметува примателот на прометот	20	0	21	0
Влезен данок во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот	22	0	23	0
Увоз	24	0	25	0
Претходни даноци за одбивање (19+21+23+25)			26	0
Останати даноци, претходни даноци и износи за одбивање			27	65,000
Даночен долг/побарување *ако барате враќање на данокот внесете "x" пред полето			28	90,000

Исто така во делот: **"Основ за искажување на податок во поле 27 од ДДВ Пријавата"** ќе го искаже износот на данокот на полето: **"Даночни износи кои се должат според член 55 став 2 од ЗДДВ - одделно истакнат поголем данок"**.

ОСНОВ ЗА ИСКАЖУВАЊЕ НА ПОДАТОК ВО ПОЛЕ 27 ОД ДДВ ПРИЈАВАТА

Даночни износи кои се должат според член 55 став 1 од ЗДДВ - неовластено истакнат ДДВ	0
Даночни износи кои се должат според член 55 став 2 од ЗДДВ - одделно истакнат поголем данок од долгуваниот	65,000
Исправка на одбивка на претходни даноци според член 37 од ЗДДВ	0
Даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор	0
Даночни износи кои се побаруваат по издадени сертификати од НАТО сили	0
ДДВ содржан во добра на залиха наменети за натамошна продажба пред регистрација на даночниот обврзник за цели на ДДВ	0
Друго	0
Вкупно	65,000

Напомена: Доколку се изврши исправка на данокот и таа исправка се евидентира кај даночниот обврзник, во тој случај ќе го должи исправениот данок, а даночниот обврзник спрема кого е извршен прометот мора да го исправи износот на претходниот данок, согласно член 22 став 1 од Законот за ДДВ. Примателот на фактурата мора да е писмено известен за исправката на данокот со одобрение/задолжение.

3 ИСПРАВКА НА ОДБИВКАТА НА ПРЕТХОДНИ ДАНОЦИ СОГЛАСНО ЧЛЕН 37 ОД ЗАКОНОТ

Согласно член 37 од Законот за ДДВ, доколку дојде до промена на околностите на користење на основните средства, во однос на околностите кои важеле во првата календарска година на употребата на тие средства, односно моментот кога е користено правото на одбивка, тогаш даночниот обврзник е должен да изврши исправка на одбивката на претходниот данок.

Во тој случај, се врши соодветна поделба на претходниот данок, кој настанал при набавката или производството на основното (инвестиционото) средство.

За добра - опрема порамнувањето за секоја календарска година од пренамената се врши преку исправка на одбивката на претходниот данок во **рок од пет го-**

дини од првата година на употреба. Доколку станува збор за основни средства чиј рок на амортизација е пократок од овој рок, тогаш адекватно се применува тој рок за исправка на одбивката на претходниот данок. Доколку станува збор за **недвижен имот, тогаш рокот** во кој може да се врши одредено порамнување, односно исправка на одбивката на претходниот данок, **изнесува десет години од нивната прва употреба.**

Со оглед на тоа што постои одредба за тоа дека се врши исправка на претходните даноци за сите инвестициски добра, произлегува дека и за затечените залихи на добра наменети за натамошна продажба, а за кои при набавката било користено правото за одбивка (имајќи ги предвид едновременно и одредбите на член 51 став 3 од Законот за ДДВ), при прекинување на регистрацијата за ДДВ, даночниот обврзник треба да изврши исправка на одбивката на претходните даноци на затечените залихи, и да го плати одбиениот ДДВ.

Напомена: Одредбите од член 37 од Законот за ДДВ се применуваат врз инвестициски средства кои даночниот обврзник ги набавил и произвел по 31.03.2000 година.

Ако данокот содржан во набавката или производството на основното средство е под 15.000 денари, не се врши исправка на претходниот данок.

Пример 2: Исправка на претходниот данок

Даночниот обврзник А, во 2017 година купил дуќан и го одбил претходниот данок во износ од 100.000 денари со даночната пријава за март, бидејќи набавката била извршена на 1 Март и тој имал право на тоа. Со промената од 1 Август (пренамена во стоматолошка ординација), даночниот обврзник мора да изврши поделба на претходниот данок за таа година (2017). Даночниот обврзник А е тримесечен даночен обврзник. Поделбата ќе се изврши на следниов начин:

- данок содржан во продажната цена на дуќанот 100.000 ден.;
- вкупен број на месеци на користење на дуќанот е 120 месеци (10 години);
- број на месеци на користење на дуќанот без право на одбивка на претходниот данок 5 месеци;
- износ на данок кој може да се одбие $(100.000 : 120) \times 5 = 4.167$;
- износ на данок за кој е исклучена одбивката за 2017 година 50.000 ден.

Со оглед на тоа што целокупниот данок бил веќе целосно одбиен со даночната пријава за март, а пре-намената е извршена во август, даночниот обврзник со Даночната пријава Образецот ДДВ-04 за август е должен да го пријави и плати данокот за кој нема право на одбивка (50.000 денари) и да го искаже на полето 27.

Почнувајќи од 1 Јануари наредната година (2018), па сè до истекот на рокот (28 Февруари 2027 година) се смета дека дуќанот и натаму ќе се користи за истата дејност (стоматолошка ординација).

Во овој период данокот за исправка ќе биде пресметан на следниов начин:

2018 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2019 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2020 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2021 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2022 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2023 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2024 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2025 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2026 година (1/10 од 50.000 денари)5.000 ден.
 2027 година (2/12 од 5.000 денари)833 ден.

Износите кои се погоре наведени се годишните износи на данокот за исправка. Исклучок е последниот износ кој се однесува на двата месеца од 2027 година кога и завршува рокот за исправка.

Исправката на одбивката се врши секој месец или секое тримесечје, во пријавата за соодветниот месец, односно тримесечјето. Данокот се искажува во полето 27 од даночната пријава. Во **Пример 2**, како данок за исправка ќе се пријавува само една четвртина (1/4) од 5.000 денари, односно 1.250 денари секои три месеци.

Ако се собере данокот за кој е извршена поделбата, односно исправката во првата година, или поточно во август 2017 година (50.000 денари) и данокот кој се исправа почнувајќи од 1 Јануари 2018 година (45.833 денари), произлегува дека даночниот обврзник треба да исправи 95.833 денари претходен данок. За овој износ, даночниот обврзник треба да го исправи претходниот данок содржан во набавката на дуќанот. Оваа исправка на *"штета"* на даночниот обврзник во суштина значи и прилагодување на новонастанатата состојба по *"вина"* на даночниот обврзник. Бидејќи даночниот обврзник решил од 1 Август 2017 година, по сопствена волја да извршува промет кој е ослободен од данок без право на одбивка, затоа тој мора да изврши и исправка на одбивката на претходниот данок.

Во продолжение е даден скратен приказ на Образецот ДДВ-04, со цел да се прикаже само пополнува-

њето на полето 27 за едно тримесечје почнувајќи од 2018 година.

ВЛЕЗНИ ИСПОЛНУВАЊА СО ПРАВО НА ОДБИВКА

	Даночна основа без ДДВ	ДДВ
Влезен промет	18 <input type="text" value="0"/>	19 <input type="text" value="0"/>
Влезен промет за кој данокот го пресметува примателот на прометот	20 <input type="text" value="0"/>	21 <input type="text" value="0"/>
Влезен данок во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот	22 <input type="text" value="0"/>	23 <input type="text" value="0"/>
Увоз	24 <input type="text" value="0"/>	25 <input type="text" value="0"/>
Претходни даноци за одбивање (19+21+23+25)		26 <input type="text" value="0"/>
Останати даноци, претходни даноци и износи за одбивање		27 <input type="text" value="1,250"/>
Даночен долг/побарување <i>"ако барате враќање на данокот внесете "х" пред полето"</i>	28 <input type="text" value=""/>	<input type="text" value="1,250"/>

Исто така во делот: **"Основ за искажување на податок во поле 27 од ДДВ Пријавата"** ќе го искаже износот на данокот на полето: **"Исправка на одбивка на претходни даноци според член 37 од ЗДДВ"**.

ОСНОВ ЗА ИСКАЖУВАЊЕ НА ПОДАТОК ВО ПОЛЕ 27 ОД ДДВ ПРИЈАВАТА

Даночни износи кои се должат според член 55 став 1 од ЗДДВ - неовластено истакнат ДДВ	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се должат според член 55 став 2 од ЗДДВ - одделно истакнат поголем данок од долгуваниот	<input type="text" value="0"/>
Исправка на одбивка на претходни даноци според член 37 од ЗДДВ	<input type="text" value="1,250"/>
Даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се побаруваат по издадени сертификати од НАТО сили	<input type="text" value="0"/>
ДДВ содржан во добра на залиха наменети за натамошна продажба пред регистрација на даночниот обврзник за цели на ДДВ	<input type="text" value="0"/>
Друго	<input type="text" value="0"/>
Вкупно	<input type="text" value="1,250"/>

4 ДАНОЧНИ ИЗНОСИ КОИ СЕ ДОЛЖАТ ИЛИ ПОБАРУВААТ ЗАРАДИ ПРОМЕНА НА ДАНОЧНА СТАПКА ИЛИ ПОНИШТУВАЊЕ НА ДОГОВОР

На полето 27 од Образецот ДДВ-04 се внесуваат износи заради промена на даночната стапка или поништување на договор.

Даночната стапка може да се промени со измени на Законот за ДДВ и тоа од повластена даночна стапка (5%), на општа даночна стапка (18%) и обратно.

Причините за поништување на договор за купо-продажба или договор за извршување на услуга, можат да бидат различни: немање сировини, немање работници за извршување на услугата, виша сила и др.

Најчесто до промена на даночната основа, заради поништување на договор, може да настане ако врз основа на договор е исплатен аванс и доставена уредна авансна фактура, а доброто не може да се испорача, односно услугата не може да се изврши.

Исто така, ако не се исполнуваат обврските од било која договорна страна може да дојде до раскинување на договорот, на пример, продажба по пат на финансиски лизинг.

Напомена: Упатство за даночниот аспект при раскинување на договор за финансиски лизинг дадено е во списанието репрезент 7-8/17 под наслов: *"Раскинување на договор за лизинг од аспект на ДДВ"*.

5 ДАНОЧНИ ИЗНОСИ КОИ СЕ ПОБАРУВААТ ПО ИЗДАДЕНИ СЕРТИФИКАТИ ОД НАТО СИЛИ

НАТО - силите во Република Македонија имаат третман на меѓународна организација која има право на увоз на добра без плаќање на данок на додадена вредност во смисла на член 27 став 1 точка 4 под б) од Законот за ДДВ ("Службен весник на РМ", број 44/99...189/16).

Согласно Упатството за единствен начин на постапување при оданочување со ДДВ на добрата и услугите што ги увезуваат или набавуваат НАТО-силите во Република Македонија број 08-3316/1 од 14.02.2001 година и дополнување на ова Упатство со акт под б) 10-19456/1 од 12.06.2006 година, испораката на одредени добра и услуги на НАТО-силите се врши со пресметување на ДДВ, со право на одбивка на пресметаниот данок, под услов за овие испораки даночниот обврзник да обезбеди соодветен сертификат кој го издаваат НАТО силите и во кој се наведени соодветни податоци кои ја потврдуваат испораката.

Во овој напис не е даден пример за пополнување на полето 27 од Образецот ДДВ-04, бидејќи побарувањето за данокот од НАТО силите не е веќе актуелно.

6 ДДВ СОДРЖАН ВО ДОБРА НА ЗАЛИХА НАМЕНЕТИ ЗА НАТАМОШНА ПРОДАЖБА ПРЕД РЕГИСТРАЦИЈА НА ДАНОЧНИОТ ОБВРЗНИК ЗА ЦЕЛИ НА ДДВ

Согласно член 51 од Законот за ДДВ пропишана е:

- задолжителна регистрација за ДДВ ако даночниот обврзник остварил вкупен приход над 1.000.000 денари во претходната година или овој праг го надминал во текот на годината; и
- доброволно ако даночниот обврзник одлучи да се регистрира за целите на ДДВ, иако не го надминува пропишаниот праг од 1.000.000 денари.

Поаѓајќи од основните карактеристики на ДДВ и начелото на неутралност на полето на конкуренцијата на пазарот, со давањето на право на одбивка на претходните даноци содржани во залихите на добра наменети за натамошна продажба, а кои биле набавени пред нивната регистрација за целите на ДДВ, овие даночни обврзници се доведуваат во рамноправна положба со другите даночни обврзници регистрирани за целите на ДДВ.

Овие даночни обврзници **при поднесување на Даночната пријава за првиот даночен период**, до УЈП ќе го пополнат и делот од Образецот ДДВ-04 - **Известување за ДДВ содржан во залихи на добра наменети за натамошна продажба пред регистрација за целите на ДДВ**.

Даночните обврзници се должни **да извршат попис на добрата на залиха, со состојба на 31.12, односно во текот на годината со состојба на денот кога ќе станат ДДВ обврзници**, за кои сакаат да извршат одбивка на претходниот данок и тоа одвоено според даночни стапки (општа и повластена даночна стапка).

За да се оствари правото на одбивка на претходниот данок, кај даночните обврзници мора да се исполнети кумулативно следниве услови:

- даночниот обврзник да е регистриран за целите на ДДВ;
- даночниот обврзник мора да ја извршил набавката на добрата или увозот на добрата пред датумот на регистрација за целите на ДДВ;
- за набавените добра, даночниот обврзник мора да поседува фактура издадена согласно член 53 став 10 од Законот за ДДВ и истата да е платена најдоцна до истекот на рокот за поднесување на првата ДДВ пријава;
- за увезените добра, даночниот обврзник мора да поседува царински документ од кој произлегува дека е платен увозен ДДВ, најдоцна до истекот на рокот за поднесување на првата ДДВ пријава.

Вкупниот пријавен данок на додадена вредност за одбивка се истакнува **еднократно**, во првата даночна пријава за ДДВ во полето 27 со негативен предзнак (-).

Напомена: За набавените инвестициони средства и недвижности, набавени пред регистрацијата на даночниот обврзник за целите на ДДВ не е дозволено да се искористи правото на одбивка на данокот на додадена вредност.

Пример 3: ДДВ содржан во залиха пред регистрација на даночниот обврзник за целите за ДДВ

Даночниот обврзник А се регистрирал за целите на ДДВ во текот на годината, бидејќи го надминал прагот од 2.000.000 денари на остварен приход. Пред регистрацијата за ДДВ на 30.06.2017 година има состојба на залихи по сертификација во кој е вклучен ДДВ и тоа:

- по општа даночна стапка 44.100
- по повластена даночна стапка 22.455

КНИЖЕЊА:

66000 - Стоки на залиха - ДДВ 18%.....44.100
 66001 - Стоки на залиха - ДДВ 5%.....22.450
 1300 - Данок на додадена вредност по општа даночна стапка44.100
 1301 - Данок на додадена вредност по повластена даночна стапка22.450

Исклучување на ДДВ од залихи

Во продолжение е даден скратен приказ на Образецот ДДВ-04, под претпоставка дека нема друг промет, со цел да се прикаже само пополнувањето на полето 27.

ВЛЕЗНИ ИСПОЛНУВАЊА СО ПРАВО НА ОДБИВКА

	Даночна основа без ДДВ	ДДВ
Влезен промет	18 <input type="text" value="0"/>	19 <input type="text" value="0"/>
Влезен промет за кој данокот го пресметува примателот на прометот	20 <input type="text" value="0"/>	21 <input type="text" value="0"/>
Влезен данок во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот	22 <input type="text" value="0"/>	23 <input type="text" value="0"/>
Увоз	24 <input type="text" value="0"/>	25 <input type="text" value="0"/>
Претходни даноци за одбивање (19+21+23+25)		26 <input type="text" value="0"/>
Останати даноци, претходни даноци и износи за одбивање		27 <input type="text" value="-66,550"/>
Даночен долг/побарување "ако барате враќање на данокот внесете "х" пред полето	28 <input type="text" value=""/>	<input type="text" value="-66,550"/>

Исто така во делот: **"Основ за искажување на податок во поле 27 од ДДВ Пријавата"** ќе го искаже износот на данокот на полето: **"ДДВ содржан во добра на залиха наменети за натамошна продажба пред регистрација на даночниот обврзник за цели на ДДВ"**, со минусен предзнак (-).

ОСНОВ ЗА ИСКАЖУВАЊЕ НА ПОДАТОК ВО ПОЛЕ 27 ОД ДДВ ПРИЈАВАТА

Даночни износи кои се должат според член 55 став 1 од ЗДДВ - неовластено истакнат ДДВ	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се должат според член 55 став 2 од ЗДДВ - одделно истакнат поголем данок од долгуваниот	<input type="text" value="0"/>
Исправка на одбивка на претходни даноци според член 37 од ЗДДВ	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се побаруваат по издадени сертификати од НАТО сили	<input type="text" value="0"/>
ДДВ содржан во добра на залиха наменети за натамошна продажба пред регистрација на даночниот обврзник за цели на ДДВ	<input type="text" value="-66,550"/>
Вкупно	<input type="text" value="-66,550"/>

Даночните обврзници кои се регистрираат за целите на ДДВ, а кои имаат добра на залиха наменети за натамошна продажба, за да го остварат правото на одбивка на претходниот ДДВ содржан во истите, треба да го пополнат ова Известување во Даночната пријава на ДДВ за првиот даночен период.

ДДВ СОДРЖАН ВО ЗАЛИХИ НА ДОБРА НАМЕНЕТИ ЗА НАТАМОШНА ПРОДАЖБА ПРЕД РЕГИСТРАЦИЈА ЗА ЦЕЛИТЕ НА ДДВ

Состојба на ден	<input type="text" value="30/06/2017"/>
Вкупен износ на ДДВ	<input type="text" value="66,550"/>

Ред. бр.	ЕДБ	Име на испорачателот на добрата	Износ на фактура	Износ на ДДВ	Дата на плаќање на фактура
1	МК 4030980402734	Жито Пром - Скопје	245,000	44,100	01/06/2017
2	МК 4030875603621	Фабрика за квасец	449,000	22,450	15/06/2017

7 ДРУГО

Со новиот Правилник за формата и содржината на даночната пријава за данокот на додадена вредност ("Службен весник на РМ", број 222/16), се пропиша нов Образец ДДВ-04, кој се применува од 1 Јануари 2017 година.

Во новиот Оразец во делот **"Основ за искажување на податок во поле 27 од ДДВ пријавата"**, внесено е ново поле **"Друго"**, во кој може да се прикажува данокот кој се должи или побарува и по други основи,

на пример, како што е намалување на даночната основа согласно член 22 од Законот за ДДВ.

Според член 22 од Законот за ДДВ, даночната основа може да се промени:

- ➔ поради враќање на доброто;
- ➔ поради менување на цените откако бил извршен прометот;
- ➔ поради подоцнежено намалување на данокот платен при увоз.

Промена на даночната основа може да се изврши, доколку на примателот на доброто му се фактурира и кауција за пакување (амбалажа) и износот за кауција претставувал дел од даночната основа за извршениот промет на доброто.

Кога се враќа амбалажата и кога се врши враќање на кауцијата, постои намалување на надоместокот, односно се врши промена на даночната основа.

Во практиката може да се јават и други случаи врз основа на кои може да се врши намалување на даночната основа.

Напомена: Во стариот Образец ДДВ-04, овие промени на данокот се прикажуваа во основот: Даночни износи кои се должат или побаруваат.

Во продолжение е даден **Пример 4** кој често во практиката се случува, а тоа е: промена на даночната основа заради промена на цените согласно член 22 од Законот за ДДВ.

Пример 4: Промена на даночна основа и исправка на данок и на претходен данок поради намалување на цените

1. На 03.07.2017 година друштвото **Нимкомерц** - Скопје на друштвото **Дона М** - Скопје му испратило пресметка - одобрение/задолжение број 20 за намалување на цените за продадените добра во месец февруари 2017 година.
2. На 05.07.2017 година друштвото **Дона М** - Скопје на друштвото **Нимкомерц** - Скопје му доставило известување за извршена исправка на претходниот данок во износ од 27.000 денари.

Пресметката на одобрение/задолжение со кое се врши намалување на цените може да изгледа вака:

НИМКОМЕРЦ ДОО - Скопје

ул. Мице Козар бр. 1

1000 Скопје

тел. 389 (2) 3077 - 459

Сметка: 200001654982361

Депонент: Стопанска банка

ДДВ бр. МК 4030998394920

Скопје, 03.07.2017

ДО

ДОНА М ДОО - Скопје ул. Ѓорче Петров б.б. 1000 Скопје

Пресметка-одобрение/задолжение број 20

Ви одобруваме намалување на цените за количните на доброта искажани во фактурите 45 и 68 и тоа:

Ред. бр.	Број на фактура	Дата	Износ без ДДВ	ДДВ		Вкупно со ДДВ
				стапка	износ	
1	45	07.02.17	100.000	18%	18.000	118.000
2	68	21.02.17	50.000	18%	9.000	59.000
Вкупно:			150.000		27.000	177.000

Во нашата сметководствена и даночна евиденција ќе извршиме исправка на даночната основа во износ од 150.000 денари и данокот во износ од 27.000 денари и Ве молиме во вашата сметководствена и даночна евиденција да извршите исправка на даночната основа и одбивката на претходниот данок во износ од 27.000 денари за што писмено ќе не известите.

Овластено лице за потпишување на одобренија:

Во Законот за ДДВ не е пропишана обврска даночниот обврзник - купувач, на даночниот обврзник - продавач да му доставува известување односно писмена потврда дека ќе изврши исправка на даночната основа и на претходниот данок. Сметаме дека ова писмено известување би требало да се достави, бидејќи даночните обврзници промената на даночната основа и исправката на данокот и на претходниот данок треба да ја извршат во даночниот период.

Писменото известување може да изгледа вака:

ДОНА М ДОО

ул. Ѓорче Петров б.б.
1000 Скопје
05.07.2017 год.

Сметка: 200688523417551

Депонент: Стопанска банка АД
ДДВ бр. МК 4030980502341
тел. 389(2)3116-532

Известување број 10

Ве известуваме дека врз основа на вашата Пресметка-одобрение/задолжение број 20 од 03.07.2017 година, за намалување на цените на добрата искажани во фактурите број 45 и 68, доставени од Вас, во нашата сметководствена и даночна евиденција извршивме исправка на даночната основа во износ од 150.000 денари и на претходниот данок во износ од 27.000 денари, кој ќе го искажеме во даночната пријава за месец јули 2017 година.

М.П. Одговорно лице

Напомена: Пример 4 е даден во случај на дополнителна промена на цената на добрата.

На идентичен начин даночните обврзници можат да постапат и при дополнително одобрен рабат или други попусти кои се одобрени откако е извршен прометот.

Врз основа на податоците од Пример 4 за промената на даночната основа дадени се книжења и составени Обрасци ДДВ-04 за двата даночни обврзника и тоа:

А. Кај купувачот Дона М**КНИЖЕЊА:**

1. Ако обврската е платена и добрата се продадени:

120 - Побарувања од купувачи во земјата..... 177.000
769 - Останати приходи од работењето 150.000
230 - Обврски за данок на додадена вредност 27.000

По пресметка-одобрение/задолжение

2. Ако добрата се на залиха по набавна вредност:

660 - Стоки на залиха 150.000
220 - Обврски спрема добавувачи во земјата 177.000
230 - Обврски за ДДВ 27.000

По пресметка-одобрение/задолжение

Забелешка: Даночниот обврзник-купувачот исправката на даночната основа и на претходниот данок ќе ја направи за даночниот период за јули согласно член 22 став 1 и член 40 став 2 од Законот за ДДВ и во даночната пријава ќе ја искаже оваа обврска на полето 27.

Тоа значи со оваа исправка ќе плати данок во износ од 27.000 денари, бидејќи во претходниот даночен период бил одбиен поголем данок.

Во продолжение е даден скратен приказ на Образецот ДДВ-04, под претпоставка дека нема друг промет, со цел да се прикаже само пополнувањето на полето 27.

ВЛЕЗНИ ИСПОЛНУВАЊА СО ПРАВО НА ОДБИВКА

	Даночна основа без ДДВ	ДДВ
Влезен промет	18 <input type="text" value="0"/>	19 <input type="text" value="0"/>
Влезен промет за кој данокот го пресметува примателот на прометот	20 <input type="text" value="0"/>	21 <input type="text" value="0"/>
Влезен данок во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот	22 <input type="text" value="0"/>	23 <input type="text" value="0"/>
Увоз	24 <input type="text" value="0"/>	25 <input type="text" value="0"/>
Претходни даноци за одбивање (19+21+23+25)		26 <input type="text" value="0"/>
Останати даноци, претходни даноци и износи за одбивање		27 <input type="text" value="27,000"/>
Даночен долг/побарување "ако барате враќање на данокот внесете "х" пред полето	28 <input type="text" value=""/>	<input type="text" value="27,000"/>

Исто така во делот: **"Оснoв за искажување на податок во поле 27 од ДДВ Пријавата"** ќе го искаже износот на данокот на полето: **"Даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор"**.

ОСНОВ ЗА ИСКАЖУВАЊЕ НА ПОДАТОК ВО ПОЛЕ 27 ОД ДДВ ПРИЈАВАТА

Даночни износи кои се должат според член 55 став 1 од ЗДДВ - неовластено истакнат ДДВ	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се должат според член 55 став 2 од ЗДДВ - одделно истакнат поголем данок од долгуваниот	<input type="text" value="0"/>
Исправка на одбивка на претходни даноци според член 37 од ЗДДВ	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор	<input type="text" value="0"/>
Даночни износи кои се побаруваат по издадени сертификати од НАТО сили	<input type="text" value="0"/>
ДДВ содржан во добра на залиха наменети за натамошна продажба пред регистрација на даночниот обврзник за цели на ДДВ	<input type="text" value="0"/>
Друго	<input type="text" value="27,000"/>
Вкупно	<input type="text" value="27,000"/>

Б. Кај добавувачот Нимкомерц

КНИЖЕЊА:

1. Ако побарувањето е наплатено:

469 -	Останати расходи од работењето.....	150.000
130 -	Данок на додадена вредност.....	27.000
220 -	Обврски спрема добавувачи во земјата	177.000

По пресметка одобрение/задолжение

2. Ако побарувањето не е наплатено:

120 -	Побарувања од купувачи во земјата.....	177.000
130 -	Данок на додадена вредност.....	27.000
741 -	Приходи од продажба на добра (стоки) во земјата	150.000

По пресметка-одобрение/задолжение

Забелешка: Даночниот обврзник - добавувач исправката на даночната основа ќе ја направи за даночниот период за јули, согласно член 22 став 1 и член 40 став 1 од Законот за ДДВ и во Даночната пријава ќе го искаже ова намалување на полето 27 со негативен предзнак (-).

Тоа значи ќе изврши намалување на обврската за данок во износ од 27.000 денари, бидејќи во претходниот даночен период бил платен поголем износ на данокот.

Во продолжение е даден скратен приказ на Образецот ДДВ-04, под претпоставка дека нема друг промет, со цел да се прикаже само пополнувањето на полето 27.

ВЛЕЗНИ ИСПОЛНУВАЊА СО ПРАВО НА ОДБИВКА

	Даночна основа без ДДВ	ДДВ
Влезен промет	18 0	19 0
Влезен промет за кој данокот го пресметува примателот на прометот	20 0	21 0
Влезен данок во земјата за кој данокот го пресметува примателот на прометот	22 0	23 0
Увоз	24 0	25 0
Претходни даноци за одбивање (19+21+23+25)		26 0
Останати даноци, претходни даноци и износи за одбивање		27 -27.000
Даночен долг/побарување "ако барате враќање на данокот внесете "х" пред полето	28	-27.000

Исто така во делот: **"Оснoв за искажување на податок во поле 27 од ДДВ Пријавата"** ќе го искаже износот на данокот со минусен предзнак (-) на полето: **"Даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор"**.

ОСНОВ ЗА ИСКАЖУВАЊЕ НА ПОДАТОК ВО ПОЛЕ 27 ОД ДДВ ПРИЈАВАТА

Даночни износи кои се должат според член 55 став 1 од ЗДДВ - неовластено истакнат ДДВ	0
Даночни износи кои се должат според член 55 став 2 од ЗДДВ - одделно истакнат поголем данок од долгуваниот	0
Исправка на одбивка на претходни даноци според член 37 од ЗДДВ	0
Даночни износи кои се должат или побаруваат заради промена на даночната стапка или поништување на договор	0
Даночни износи кои се побаруваат по издадени сертификати од НАТО сили	0
ДДВ содржан во добра на залиха наменети за натамошна продажба пред регистрација на даночниот обврзник за цели на ДДВ	0
Друго	-27.000
Вкупно	-27.000

РАФАЈЛОВСКИ®
консалтинг

Членка на
HLB International

26
Година со Вас

ЕЛЕКТРОНСКИ Р-РЕГИСТАР

РЕПРЕЗЕНТ

РЕПРЕЗЕНТ

РЕПРЕЗЕНТ

7.900 денари со вклучен ДДВ

ПОЛУГОДИШНА ПРЕТПЛАТА 2017

Следете не:

ПРЕДЛОГ ИЗМЕНИ

НА ЗАКОНОТ ЗА МИНИМАЛНА ПЛАТА

Иван **СТОЈАНОВ**

Почнувајќи од 2012 година за прв пат во Република Македонија се донесе Закон за минимална плата во РМ (објавен во "Службен Весник на РМ", број 11/12), кој ги уредува прашањата за висината на минималната плата која работодавачите задолжително мора да ја исплатат на работниците за работа извршена за полно работно време и исполнет нормиран учинок. Во тој Закон беше предвидено за три оддели - производство на текстил, производство на облека и производство на кожа и слични производи од кожа поради големите финансиски импликации на работењето кои би настанале за компаниите кој работат во тие оддели да се врши постепено усогласување кое до 2018 година требаше да го постигне нивото на минималната плата која е предвидена во член 4 став 1 од Законот.

Наметнувајќи се потреба, првенствено поради зголемувањето на трошоците на живот, Владата на Република Македонија до Собранието на Република Македонија поднесе измена и дополнување на Законот за минимална плата во Република Македонија во кој се зголемува износот на минималната плата како и се врши изедначување на висината на исто ниво за сите вработени од сите сектори во државата.

Во овој напис подетално ќе ги обработиме сите предложени законски решенија.

ОБВРСКА ЗА УТВРДУВАЊЕ НА КРИТЕРИУМИ ЗА ПОСТАВУВАЊЕ НА НОРМИРАН УЧИНОК

Со цел правилно утврдување на нормираниот учинок и поставување на критериуми врз основа на кои работодавачите нема да можат да ја избегнуваат исплатата на минималната плата со поставување висок нормиран учинок во член 2 од Законот се додаваат нови ставови кои го уредуваат начинот на поставување на нормираниот учинок (т.н. норма) како и обврската

за издавање на потврда за остварениот учинок. Со новите предложени измени се предвидува обврска:

- Секоја година во месец февруари од страна на работодавачот да се утврдува нормираниот учинок врз основа на критериуми на ефикасност на производниот процес утврдени од страна на работодавачот во соработка со работниците, а кои критериуми мора да се исти за секоја техничко технолошка целина кај работодавачот;
- Нормираниот учинок задолжително да е остварлив за најмалку 80% од бројот на вработените за секоја техничко-технолошка целина поодделно; и
- Обврска на работодавачот на крајот од секој месец на работникот да му издаде потврда за остварениот нормиран учинок, заедно со писмената пресметка на платата.

Овие услови се однесуваат само на работодавачите кои своите вработени ги плаќаат врз основа на исполнет нормиран учинок и истите **се должни за 2017 година во рок од 30 дена од денот на влегување во сила на измените на Законот да го утврдат нормираниот учинок.**

Важно: Доколку работодавачот не утврди нормиран учинок и не издаде потврда за остварениот нормиран учинок предвидена е глоба во износ од 3.000 евра која ќе му се изрече на работодавачот-правно лице.

УТВРДУВАЊЕ НА ИЗНОСОТ НА МИНИМАЛНАТА ПЛАТА ЗА РАБОТНИЦИТЕ КОИ РАБОТАТ СКРАТЕНО РАБОТНО ВРЕМЕ

Во постојните законски одредби на Законот во член 2, минималната плата е дефинирана како најнискиот месечен износ на основна плата која работодавачот е должен да му ја исплати на работникот за работа извршена за **полно работно време и исполнет нормиран учинок**. Со цел допрецизирање и законско утврдување на тоа колку треба да се исплати на работниците кои работат со скратено работно време или остваруваат помалку работни часови во предложените измени на Законот во член 2 се додава нов став кој дефинира дека **"За работник кој работи со скрате-**

но работно време или остварува помалку работни часови од полното работно време, висината на минималната плата се пресметува *сразмерно на бројот на остварените работни часови*".

УСЛОВИ И КРИТЕРИУМИ ЗА УТВРДУВАЊЕ НА МИНИМАЛНАТА ПЛАТА СЕКОЈА ГОДИНА

Минималната плата секоја година согласно новите предложени измени на Законот ќе се усогласува во месец Март секоја година со:

- Една третина од порастот на просечно исплатената плата во Република Македонија;
- Една третина од порастот на индексот на трошоците на живот; и
- Една третина од реалниот пораст на бруто домашниот производ.

Висината на минималната плата во бруто износ ќе се објавува секоја година во месец март од страна на Министерот за труд и социјална политика по претходно мислење од Економско - социјалниот совет во "Службен весник на Република Македонија", која ќе се исплатува со платата за април во тековната година.

ВИСИНА НА МИНИМАЛНА ПЛАТА

Со новите предложени измени висината на износот на минималната плата за **септември 2017 година** заклучно до исплатата на платата за **јуни 2018 година**, изнесува **17.130 денари во бруто износ**.

Р. бр.	Опис	Стапка	Износ
1	Бруто плата		17.130
2	Придонеси за задолжително ПИО	18%	3.083
3	Придонеси за задолжително здравствено осигурување	7,3%	1.250
4	Дополнителен придонес за задолжително осигурување во случај повреда и професионално заболување	0,5%	86
5	Придонес за задолжително осигурување во случај на невработеност (придонес за вработување)	1,2%	206
6	Вкупни придонеси	27%	4.625
7	Бруто плата намалена за придонеси		12.505
8	Лично ослободување		7.456
9	Даночна основа за пресметка на персонален данок на доход		5.049
10	Персонален данок	10%	505
11	Нето плата		12.000

Со овие одредби се бришат одредбите од Законот во кои е предвидено дека трите оддели - производство на текстил, производство на облека и производство на кожа и слични производи од кожа до 2018 година ќе се усогласуваат и **овој износ на минимална плата од 17.130 денари во бруто износ ќе се однесува на сите сектори во стопанството**.

ФИНАНСИСКА ПОМОШ ЗА ИСПЛАТА НА МИНИМАЛНАТА ПЛАТА

Со цел утврдениот износ на минимална плата да не предизвика финансиски потешкотии кај некои компании кои имаат голем број на вработени и кои се соочуваат со потешкотии во работењето, од Буџетот на Република Македонија се издвојуваат средства за финансиска поддршка за исплатата на платата за периодот **септември 2017 - февруари 2018** и тоа:

- **2.000 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил до 10.000 денари**;
- **1.500 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.001 и 10.500 денари**;
- **1.000 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.501 и 11.000 денари**;
- **500 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 11.001 и 11.500 денари**.

За периодот на исплата на плата март 2018 - август 2018 година од Буџетот на Република Македонија се обезбедува финансиска помош во висина од **50% од претходно утврдените износи или:**

- **1.000 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари,

ари, февруари и март 2018 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил до 10.000 денари;**

- **750 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2018 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.001 и 10.500 денари;**

- **500 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.501 и 11.000 денари;**

- **250 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 11.001 и 11.500 денари.**

Важно: Просечниот износ на исплатена месечна нето плата се пресметува за исплатените плати од страна на работодавачот заклучно со 31 Август 2017 година. За работниците кои работат со скратено или помалку од полно работно време, просечниот износ на исплатената месечна нето плата по работник се пресметува сразмерно со бројот на одработените часови во месецот.

Напомена: Во просечниот износ на исплатената месечна нето плата за работник, не се пресметува додатокот на плата за прекувремена работа.

Финансиската помош се обезбедува на работодавачот доколку ги исполнува следните услови:

- Работодавачот да не е ослободен од плаќање на придонеси од Задолжително социјално осигурување или персонален данок на доход за вработеното лице за кое се користат субвенции за доплата до минимална плата;
- Работодавачот да има статус на активен обврзник, односно да не е во постапка на стечај или ликвидација или постапка на бришење согласно членовите 477, 477-а, 552-а и 552-б од Законот за трговските друштва "Службен весник на РМ", број 28/04...61/16;

- Работодавачот во 2016 година да остварил загуба или нето добивка по оданочување во износ помала од 10% од вкупните расходи; и
- Работодавачот да ги има подмирено обврските по основ на плата, придонеси од задолжително социјално осигурување и даноци, заклучно со последниот ден од месецот за кој се обезбедува финансиската помош.

Важно: Работодавачите кои ќе добијат финансиска помош за исплата на минималната плата се должни, работниците за кои користеле субвенции да ги задржат на работа најмалку една година по завршување на периодот на добивање на финансиската помош, во спротивно ќе бидат должни да ја вратат добиената финансиска помош во рок од 30 дена од денот на одјавувањето на работникот за кој добивал финансиска помош, освен во случај на остварување на право на пензија, престанок на работниот однос по вина или волја на работникот и смрт на работникот.

ПОДНЕСУВАЊЕ НА МПИН И НАЧИН НА ОСТВАРУВАЊЕ НА ФИНАНСИСКАТА ПОМОШ

Работодавачот кој користи финансиска помош за исплата на минималната плата во Месечната пресметка за интегрирана наплата (МПИН) што ја поднесува до Управата за јавни приходи ги означува вработените лица за кои бара обезбедување на финансиска помош. Управата за јавни приходи обработените податоци ги доставува до Министерството за труд и социјална политика кое е должно да ја исплати финансиска помош на работодавачите.

Напомена: Управата за јавни приходи по објавувањето на Измените и дополнувањата на овој Закон во "Службен весник на РМ" и негово влегува во сила треба да објави нова верзија на МПИН која ќе ги содржи функционалностите за користење на финансиската помош.

Напомена: До влегување во печат на овој Репрезент 9/2017, Предлог измените и дополнувањата на Законот за минимална плата во Република Македонија не беа изгласани во Собранието и не беа објавени во "Службен весник на РМ".

ОБРАЗОВАНИЕ НА РАБОТНИЦИТЕ

Биљана НИКОЛОВСКА

Брзото темпо на живот и работа кои произлегуваат од напредокот и брзиот техничко технолошки развој на процесот на производство, динамичноста на промените во економската и правната законска регулатива како и многу други промени, ја истакнува потребата од образование на работниците. Образованието на работниците е со цел за подобрување на работењето на трговските друштва и другите субјекти, како и за избегнување на отпуштање на работниците кои немаат доволно стручни квалификации.

Правата и обврските на работникот и работодавачот во врска со образованието, дошколувањето и усовршувањето на работниците, произлегуваат од Законот за работните односи ("Службен весник на Република Македонија" број 62/05...27/16 во натамошниот текст: ЗРО), Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството ("Службен весник на РМ" број 88/09-150/16 во натамошниот текст: ОКДПСОС), Општиот колективен договор за јавниот сектор на Република Македонија ("Службен весник на РМ", број 10/08...85/09, во натамошниот текст: ОКДЈ).

ПОТРЕБА ОД ОБРАЗОВАНИЕ НА РАБОТНИЦИТЕ

ЗРО ги пропишува правилата и должностите на работникот и работодавачот кога е потребно да се врши образование на работниците и тоа:

- **Работникот има право и должност** на постојано образование, дошколување и оспособување во согласност со потребите на процесот на работа, со цел одржување, односно унапредување на способноста за работа, а со тоа и зачувување на работното место;

- **Работодавачот има обврска** да обезбеди образование, дошколување и оспособување ако тоа го бараат потребите на процесот на работа или ако со образованието, дошколувањето и оспособувањето може да се избегне откажување на договорот за вработување од лични или деловни причини;
- **Работодавачот има право** да го упати работникот на образование, дошколување и оспособување, а работникот има право сам да се пријави;
- **Со посебен договор или со колективен договор** (општ колективен договор, колективен договор на ниво на гранка односно оддел или колективен договор на ниво на работодавач) се уредуваат времетраењето на образовниот процес, правата и обврските на работникот и работодавачот;
- Право на **синдикално образование** имаат работниците и работничкиот претставник ако е тоа предвидено со колективен договор.

Времетраењето на образованието, правата и обврските на работникот и работодавачот за време на образованието и по завршување на образованието, дошколувањето и оспособување детално се уредуваат со **посебен договор** склучен меѓу работникот и работодавачот, а можат да бидат уредени и со **колективен договор**. Вообичаено со договорот се утврдува и обврска за работникот по завршувањето на образованието да остане на работа кај работодавачот (период што вообичаено се утврдува во двојно времетраење од времето поминато на образование, дошколување и стручно оспособување) и стекнатото знаење да го примени во работењето.

ОКДПСОС пропишува дека **програмата**, времетраењето и правата и обврските на договорните страни во однос на образованието и оспособувањето на работниците, кога работодавачот има потреба од тоа, се уредуваат со колективен договор, односно акт на работодавачот.

ОКДЈ во член 34 пропишува образованието, дошколувањето и оспособувањето на работниците да се врши под услови и на начин утврден со **програма** за образование на работниците.

ПРАВА И ОБВРСКИ НА РАБОТОДАВАЧОТ

ЗРО го обврзува работодавачот **да обезбеди образование**, дошколување и усовршување ако тоа го бараат потребите на процесот на работа или ако со образованието, дошколувањето и усовршувањето може да се избегне откажување на договорот за вработување (од лични или деловни причини).

Оваа обврска истовремено е во полза и на работникот и на работодавачот, особено ако тој го модернизира процесот на производство што бара усовршување на работниците (обука) за новата технологија, а со дошколување или стручно оспособување за новата технологија може да се спречат откази од деловни причини (или евентуално да се намали бројот на отказите). Во оваа смисла е и утврденото **право на работодавачот да го упатува работникот** на стручно образование, дошколување и оспособување во согласност со потребите од образование, дошколување и оспособување, а работникот кога е упатен од страна на работодавачот **не смее да одбие образование**, бидејќи ЗРО пропишува должност на работникот за постојано образование, дошколување и усовршување.

Работодавачот е должен на работникот да му овозможи:

- **Платено отсуство** од работа во времетраењето утврдено со колективен договор, односно на работникот **да му исплаќа надомест на плата** за деновите кога е отсутен, како да бил на работа;
- **Неплатено отсуство** од работа кога тоа е предвидено со ЗРО или колективен договор и за овој период **работодавачот нема обврска да му исплаќа плата ниту да му ги плаќа придонесите на работникот**;
- **Враќање на работа** по истекот на периодот на неплатеното отсуство.

ЗРО посебно не ги регулира правата и обврските на работникот и работодавачот во случај кога работникот е упатен на образование, дошколување или оспособување со согласност и за потребите на работодавачот. Сметаме дека кога работодавачот го упатува на стручно образование, дошколување или оспособување, во договорот се внесуваат правата и обврските на работникот и работодавачот, а особено дали ќе биде платено отсуството (целосно или делумно), дали работодавачот ќе ги надоместува

трошоците за образованието и слично, колку време по завршеното образование треба работникот да остане на работа кај работодавачот, евентуално право на работодавачот да бара надомест на штета до колку работникот го откаже договорот за вработување пред утврдениот рок, како и други одредби по диспозиција на страните.

ПРАВА И ОБВРСКИ НА РАБОТНИКОТ

Работникот има право на **отсуство од работа** за образование, дошколување и оспособување, без оглед на тоа дали отсуството е **со или без надоместок** на плата. Во секој случај додека работникот е на отсуство поради образование, дошколување и оспособување, работодавачот не смее да му даде отказ на работникот.

Во ситуации кога дообразованието, стручно оспособување и преквалификацијата, односно доквалификацијата е во согласност со потребите на работодавачот, работникот **има право на надомест на плата** во висина утврдена со закон, односно колективен договор.

Со ЗРО и со ОКДПСОС надоместокот на плата е утврден во висина на просечната плата на работникот исплатена во последните 12 месеци до колку со закон не е поинаку определено, а во ОКДЈ е просечната плата на работникот исплатена во последните три месеци, до колку со закон не е поинаку определено.

Значи платеното отсуство опфаќа две права за работникот:

- Право на отсуство од работа; и
- Право на надомест на плата за деновите на отсуството.

Право на надомест на плата

Правото на надомест на плата е пропишано со ЗРО меѓу другите надоместоци како надомест за дообразование.

Со ОКДПСОС е пропишан надоместокот на плата за дообразование, стручно оспособување и преквалификација, односно доквалификација согласно со потребите на работодавачот како и за синдикално образование во договор со работодавач, а во ОКДЈ освен дообразование и синдикално образование предвидено е и полагање испити за дообразова-

ние и стручно оспособување на работникот, заради сопствен интерес. Овде треба да се напомене дека во случај кога работникот во тој период не примал плата му припаѓа надомест во висина на најниската плата.

Во ситуации кога работникот самиот ќе побара отсуство заради образование, дошколување и оспособување на свој трошок има право на отсуство од работа, но нема право да бара надомест на плата (неплатено отсуство).

Право на платен одмор (платено отсуство)

Со ЗРО, пропишано е правото на платено отсуство од работа на работникот кој се образува, дошколува и оспособува за потребите на процесот на работа, но и од сопствен интерес. Ако ова право не е уредено со колективен договор или договорот за вработување, работникот има право на платено отсуство од работа за деновите кога прв пат полага испити.

Со ЗРО се предвидени основите кога работникот може да биде на платен одмор (поради лични и семејни околности) меѓу кои и за полагање на испит со ограничување *"само ако испитот го полага прв пат"*, а со ОКДПСОС и ОКДЈ во рамките на платено отсуство е утврдено право на отсуство од работа *за полагање стручен испит* во траење од **три дена**, отсуството од работа се остварува без оглед на барањето на процесот на работа и се користи во деновите на основот. Ваквото решение е преземено и во повеќе колективни договори на ниво на гранка односно оддел.

Право на мирување на работен однос (неплатено отсуство)

Работникот може да отсуствува од работа без надомест на плата и придонеси на плата во случаите и под условите утврдени со колективен договор, но најдолго три месеци во текот на календарската година согласно ЗРО. Со ОКДПСОС и ОКДЈ не се утврдени случаите на отсуство од работа без надомест на плата

за стручно образование (освен учество на конгреси, конференции и слично).

Работодавачот донесува Одлука за отсуството на работникот во согласност со потребите на процесот на работата. Од друга страна пак дадена е можност со колективен договор на ниво на гранка односно оддел и на ниво на работодавач, да бидат утврдени и други случаи на неплатено отсуство. Значи, постои можност со колективен договор на ниво на гранка односно оддел или на ниво на работодавач да биде уредено и прашањето за отсуство од работа со цел образование, дошколување и оспособување на работникот.

Неплатеното отсуство ги вклучува следниве права на работникот:

- Право на отсуство од работа; и
- Мирување на работниот однос.

За време на неплатеното отсуство **работникот нема право на плата и придонеси на плата**, а правата и обврските од работен однос му мируваат.

На работникот кој е упатен **во странство** на стручно усовршување или образование во согласност и за потребите на работодавачот, работниот однос му мирува и има право во рок од 15 дена да се врати на работа кај работодавачот за вршење на работи кои одговараат на неговиот степен на стручна подготовка.

Мирување на обврските од работен однос, со одлука на работодавачот се пријавуваат во Агенцијата за вработување на РМ. Во тој период работодавачот не исплатува ниту плата ниту придонеси од плата, а работникот нема пензиско и здравствено осигурување.

Меѓутоа, Законот за пензиско и инвалидско осигурување ("Службен весник на РМ", број 80/93...132/16) дава можност осигуреникот (работникот) да пристапи во **продолжено осигурување** за времето поминато на стручно усовршување или образование во земјата или во странство со согласност на работодавачот и во стаж на осигурување се смета и времето поминато во продолжено осигурување. Ова право работникот (осигуреникот) може да го оствари со поднесување писмено барање (со соодветни докази за утврдување на околностите врз основа на кои се обезбедува продолжено осигурување), до подрачната единица на Стручната служба на Фондот во рок од една година од престанокот на задолжителното осигурување.

КОЛЕКТИВНИ ДОГОВОРИ НА НИВО НА ГРАНКА ОДНОСНО ОДДЕЛ

Колективните договори на ниво на гранка односно оддел не ги деталзираат овие права и обично ги преземаат одредбите од општите колективни договори и упатуваат правата и обврските да се уредат со колективен договор или акт на работодавачот.

Најпрецизно овие прашања се уредени со Колективниот договор за здравствената дејност ("Службен весник на РМ", број 60/06...137/16). Имено со овој колективен договор во член 53 утврдено е:

- Работникот има право и должност на постојано стручно усовршување, дошколување и оспособување во согласност со програмата на товар на работодавачот;
- Работодавачот е должен да обезбеди стручно оспособување и на работници кои тоа сами го побарале (ако е тоа во согласност со потребите на работодавачот);
- Доколку стручно оспособување и образование е организирано за време на редовно работно време, работникот ги има истите права како да бил на работа;
- Траењето на стручното оспособување, усовршување и образование, специјализацијата и субспецијализацијата на здравствените работници, да се врши со програма за стручно оспособување на работодавачот, согласно прописите за здравствена заштита, а да се уреди со колективен договор на ниво на работодавач;
- Обемот на работните денови наменети на стручно оспособување се утврдува согласно должината и видот на стручното оспособување;
- На работникот кој е упатен на стручно оспособување му следи надоместување на трошоците, ако работодавачот сам не ги покрива тие трошоци.

Согласно член 36 од овој колективен договор, ако работникот е упатен на стручно оспособување и усовршување, платеното отсуство од работа трае онолку колку што е определено со одлуката за платено отсуство.

Во член 37 од овој колективен договор, работникот има право на неплатено отсуство меѓу другото и за стручно усовршување по лично барање на работникот во траење најмногу до три месеци.

Од друга страна пак во член 68 од овој колективен договор работникот кој поради потреба на установата,

односно работодавецот е упатен на преквалификација или доквалификација, за време додека чека и трае преквалификација или доквалификацијата, има право на плата до височина на најниската плата што ја остварувал на претходното работно место, валоризирана со порастот на платите во установата, односно кај работодавачот.

ДАНОЧЕН ТРЕТМАН НА ТРОШОЦИТЕ ЗА ОБРАЗОВАНИЕ

Трошоците за образование кои се исплатени на товар на работодавачот (школарина, односно стипендија), се оданочуваат со персонален данок на доход, односно истите не се ослободени од оданочување согласно член 6 од Законот за персонален данок на доход ("Службен весник на РМ", број 80/93...23/16). Овие трошоци, согласно Законот за данок од добивка ("Службен весник на РМ", број 112/14...190/16), не се признаваат на товар на расходи во даночниот биланс.

26
Горачи со Вас
ЦЕНА: 4.990 денари

1. Државен систем на РМ
Устав
Државна власт
Правосудство
Влада
Самостојност

2. Права и слободи
Граѓански права
Човекови права
Сопственост и други сродни права

3. Деловни субјекти
Приватен и јавен сектор
Јавни должности и служби
Деловности по стопанството

4. Сметководство и финансии
Данок, приходи, притоци и трансфери
МСФИ
Деловно исходи

5. Работноправен
Конвентии
Договори
Правосудство
Судски притоци
Осудителни
Врзани закони

6. Животна средина и урбанизам
Урбанизам, просторно планирање и комунални работи
Животна средина и природа

7. Државна безбедност
Одбрана
Внатрешни работи
Заштита и спасување

8. Меѓународни односи
Надворешни и позитивни закони
Меѓународни закони

Членка на
HLB International

02/3088-900 | ул. Опце Николов бр. 190, 1000 Скопје • www.rafajlovski.com.mk

Следете не:

Facebook, YouTube, LinkedIn, Twitter

УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИКОТ НА ЗАДОЛЖЕНОСТ КАЈ БАНКИТЕ И ШТЕДИЛНИЦИТЕ

Ацо ДИМИТРОВСКИ

Банките и штедилниците се должни континуирано да управуваат со сите можни ризици и тоа соодветно на природата, видот и обемот на финансиските активности што тие ги вршат.

Со оглед дека не е можно елиминирање на постојните ризици, со континуираното управување се има за цел изложеноста кон истите да се одржува во рамките на лимитите и прописите пропишани со Законот за банките.

Најчестите ризици со кои се соочуваат банките во своето работење се: ликвидносниот ризик, кредитниот ризик (вклучително и ризикот на земјата и ризикот на друга договорена страна), ризикот на каматните стапки, валутниот и пазарен ризик, ризикот од концентрација на изложеноста и оперативниот ризик (вклучително и ризикот од неадекватност на информативните системи). За сите овие ризици од страна на Советот на Народната банка се пропишани соодветни методологии што се обврзувачки за сите банки и штедилници во Република Македонија.

Согласно со меѓународните стандарди, со измените и дополнувањата на Законот за банките ("Службен Весник на РМ", број 190/16) во член 68 став 1 се додаде нова точка 7) *методологија за управување со ризикот на задолженост* со која меѓу другото се уредува начинот на управување и следење на стапките на задолженост. Согласно измената во "Службен Весник на РМ", број 26 од 03.03.2017 се донесе Одлука за методологијата за управување со ризикот на задолженост, а во "Службен Весник на РМ", број 64 од 31.05.2017, се донесе и Упатство за спроведување на Одлуката за методологијата за управување со ризикот на задолженост. Наведената Одлука и Упатството се применуваат од 01.07.2017 година.

УТВРДУВАЊЕ НА СТЕПЕНОТ НА ЗАДОЛЖЕНОСТ

Стапката на задолженост на банката се утврдува како однос помеѓу вредноста на капиталот (сопствени средства) на банката и нејзината вкупна изложеност искажана во билансната и вонбилансната актива, т.е.

$$\text{Стапка на задолженост} = \frac{\text{Вредност на капиталот (сопствени средства)}}{\text{Вредност на изложеноста (билансна и вонбилансна актива)}}$$

УТВРДУВАЊЕ НА СТАПКАТА НА КАПИТАЛОТ

Вредноста на капиталот е еднаква на износот на основниот капитал утврден согласно методологијата за адекватноста на капиталот ("Службен Весник на РМ", број 47/12...218/16), според која истиот се состои од два дела и тоа:

- Редовен основен капитал
- Додатен основен капитал

♦ Редовниот основен капитал е збир од следниве позиции:

- Капитални инструменти;
- Премијата од продажба на капиталните инструменти;
- Задолжителната општа резерва (општ резервен фонд);
- Тековната добивка или добивката на крајот на годината;
- Збирната сеопфатна добивка или загуба.

Збирот од наведените ставки се намалува за износот на следните одбивни ставки:

- Загуба (тековна или на крајот на годината);
- Нематеријалните средства;
- Одложените даночни средства што зависат од идната профитабилност на банката;

- Вложувањата во сопствени капитални инструменти од редовниот основен капитал (директни, индиректни и синтетички) на лица од финансискиот сектор и тоа:
 - а) кои имаат вложувања во банката (со што вештачки се зголемуваат нејзините сопствени средства),
 - б) во кои банката нема значајно вложување, а се држат над 5 дена;
- Одбитните ставки од додатниот основен капитал, што го надминуваат вкупниот додатен основен капитал;
- Трошоци за данок што се утврдуваат во моментот на пресметката; и
- Разликата меѓу исправката на вредноста и посебната резерва утврдена од банката и онаа според регулативата на Народната Банка.
- ♦ **Додатниот основен капитал е збир од следниве 2 позиции:**
 - Капиталните инструменти (што се дел од додатниот основен капитал); и
 - Премијата од продажба на тие инструменти.
 Збирот на наведените ставки се намалува за износот на следните одбитни ставки:
 - Вложувања во сопствени капитални инструменти од додатниот основен капитал (директно, индиректно и синтетско), вклучително и капиталните инструменти за кои има договорна обврска да се купат;
 - Вложувања во капитални инструменти од додатниот основен капитал (директни, индиректни и синтетски) на лица од финансискиот сектор и тоа:
 - а) што вложиле во банката (и со тоа вештачки се зголемиле нејзините сопствени средства),
 - б) во кои банката нема значајни вложувања,
 - в) во кои банката има значајно вложување (освен оние што се држат до 5 дена);
 - Износот на одбитните ставки од дополнителниот капитал што го надминува вкупниот износ на дополнителниот капитал; и

- Трошоците за данок што се утврдуваат во моментот на пресметката.
- Додатниот основен капитал се коригира и за следните регулаторни усогласувања:
- Зголемувањата на некои компоненти на сопствените средства од позиција на секјуризација;
 - Добивки и загуби од заштита од ризикот од парични текови;
 - Добивки и загуби од обврски мерени по објективна вредност, а што се резултат на промената кредитна способност на банката (ова не важи за обврзници издадени од банката што се покриени со побарувања од банката при што има врска меѓу промената на вредноста на обврзниците и на покриените побарувања, т.е. промената на обврзниците е зависна од промената на кредитната способност на банката);
 - Добивки и загуби по обврски од деривати мерени по објективна вредност, а се резултат на промени во кредитната способност на банката (добивките и загубите не се негираат со оние произлезени од ризикот на другата договорна страна).

Забелешка: Во "Репрезент" број 5 и 6 од 2017 година, детално се објаснува начинот на пресметка на редовниот и додатниот основен капитал (согласно измените во методологијата за утврдување на адекватноста на капиталот објавени во "Службен Весник на РМ", број 218/16), како и условите што одделните позиции треба да ги исполнуваат за да се вклучат во пресметката. Од тие причини, тука само ги наведуваме одделните позиции што влегуваат во истата.

УТВРДУВАЊЕ НА ВРЕДНОСТА НА ИЗЛОЖЕНОСТА

- ♦ Износот на вкупната изложеност се добива како збир од вредностите на следните позиции:
 - Билансните побарувања (што не се дел од портфолиото за тргување) од централни влади и централни банки, од локална самоуправа и регионална власт, од јавни институции, од мул-

www.rafajlovski.com.mk

тилатерални развојни банки и меѓународни организации, од банки, од други трговски друштва, од портфолиото на мали кредити, од побарувања покриени со станбени или деловни објекти, нефункционални побарувања, високоризични побарувања, удели во инвестициски фондови и други позиции. Наведените побарувања се земаат според вредноста во деловните книги без да се пондерираат со соодветните пондери на ризичност;

- Финансиските деривати (инструменти чија вредност зависи од цената на хартиите од вредност, стоките, берзанските индекси, валутите или каматните стапки, предмет на дериватот), при кои изложеноста се утврдува со методот на пазарна вредност. По исклученост (за договорите што се однесуваат на каматните стапки, девизниот курс или златото), но само доколку истиот метод се користи и за утврдување на капиталот потребен за покривање на ризикот од друга договорна страна;
 - Изложеност по генерален договор склучен со друга договорна страна што опфаќа репо-трансакции за купопродажба на хартии од вредност, трансакции за давање хартии од вредност на заем, или за зајмување на истите, трансакции за кредитирање на купувањето на хартии од вредност со плаќање одреден износ, или трансакции со долг рок на порамнување. Оваа позиција може да се негира доколку наведените хартии од вредност ги исполнуваат условите за финансиско обезбедување; и
 - Останати вонбилансни позиции, т.е. вонбилансните побарувања што се вклучуваат во утврдување на активата пондерирана според кредитниот ризик (освен финансиските деривати и изложеностите по генерален договор склучен со друга договорна страна) со користење на факторите на конверзија според методологијата, со исклучок на позициите со низок ризик каде факторот на конверзија е 10%.
- ♦ При утврдување на вредноста на изложеноста се применуваат следните правила:
- а) не се вклучуваат побарувањата што се јавуваат како одбитни ставки од основниот капитал,
 - б) побарувањата се искажуваат во нето-износ, т.е. како разлика меѓу нивната сметководствена

вредност и исправката на вредноста, односно посебната резерва, премијата или дисконтот и ефектите од промена на објективната вредност (без земање во предвид износот на акумулираната добивка),

- в) износот на побарувањата не се намалува за износот на обезвреднувањето, и
- г) не се негираат кредитите со депозитите.

ИЗВЕСТУВАЊЕ И ОБЈАВУВАЊЕ НА СТАПКАТА НА ЗАДОЛЖЕНОСТ

- ♦ Стапката на задолженост се пресметува полугодишно (јануари-јуни и јули-декември) и тоа како просек на стапките на задолженост од крајот на секој месец.

Стапката се објавува на интернет страницата на банката, заедно со податоците за:

- износот на основниот капитал и одделно на редовниот и додатниот основен капитал,

РАФАЈЛОВСКИ®
консалтинг

АКТУЕЛНО • КОМПЛЕТНО • ЕДНОСТАВНО ЗА ПРИМЕНА

ЕЛЕКТРОНСКА ЗБИРКА НА ПРОПИСИ

ЦЕНА: 4.990 денари

Членов на HLB International

02/3088-900 | ул. Орце Николов бр. 190, 1000 Скопје • www.rafaajlovski.com.mk

Следете не:

- износот на вкупната билансна и вкупната вонбилансна изложеност (користена при пресметка на стапката на задолженост),
- стапката на задолженост од претходното полугодие,
- вкупните билансни и вкупните вонбилансни побарувања според последните финансиски извештаи (со објаснувања за разликите во однос на податокот од алинејата 2).

Објавувањето на податоците на интернет страната на банката се врши до 31 Јули (за периодот јануари-јуни), односно до 15 мај (за периодот јули-декември, минатата година).

♦ Извештајот за стапката на задолженост на индивидуална основа се доставува до Народната банка во следните рокови:

- 15 работни дена сметано по 30-ти јуни (за периодот јануари-јуни),
- 5 работни дена по истекот на рокот за доставување на неревидираниот годишен финансиски извештај (за периодот јули-декември).

За банката што е предмет на консолидирана супервизија, роковите за доставување на извештаите се: 30 дена по истек на претходно наведените рокови.

ПОПОЛНУВАЊЕ НА ИЗВЕШТАЈОТ ЗА СТАПКАТА НА ЗАДОЛЖЕНОСТ (ОБРАЗЕЦ-С3)

Стапката на задолженост се пресметува со пополнување на Извештајот за стапката на задолженост (на Образецот - С3) и тоа на следниот начин:

- **Во колоните бр. 3-8** се внесуваат состојбите на позициите од соодветните редови на крајот на секој месец од полугодие,
- **Редот бр. 1** - "билансни позиции" е збир од износите од редовите од 1.1 - 1.12, при што во редовите од 1.1 - 1.11 се внесуваат износите од редот бр.1, колона бр.5 од соодветните извештаи за активата пондерирана според кредитниот ризик (обрасците АПКР - ...), додека во редот бр. 1.12 со негативен предзнак (-) се внесуваат билансните побарувања со пондер да ризичност "0" (нула) што се одбитни ставки од редовниот и додатниот основен капитал.
- **Редот бр. 2** - "финансиски деривати" е збир на износите од редовите бр. 2.1 и 2.2, кои го

искажуваат ризикот од друга договорна страна, зависно од применетиот метод што се однесува на финансиските деривати од извештајот за капиталот потребен за покривање на ризикот од друга договорна страна (Образец РДДС), при што на р.бр. 21 се внесува износот од табела бр. 3, ред бр.6, колона бр. 7 од образецот РДДС, а на р.бр. 2.2 се внесува износот од табела бр. 2, ред бр. 3, колона бр. 5 од истиот образец.

- **Во редот бр. 3** - "Трансакции со хартии од вредност" се внесува ризикот од генерален договор склучен со друга договорна страна со кој се опфатени репо-трансакции за купо-продажба на хартии од вредност, односно трансакции за давање на заем, зајмување и кредитирање, купување хартии од вредност со плаќање одреден износ, или трансакции со долг рок на порамнување.
- **Редот бр. 4** - "вонбилансни позиции" е збир од износите од редовите 4.1-4.4 при што во редот 4.1. се внесува износот од ред бр. 2.1, колона бр. 5, помножен со фактор на конверзија 10%, а во редовите 4.2-4.4 се внесуваат износите од редовите бр. 2.2, 2.3 и 2.4, колона 7, од соодветните извештаи за активата пондерирана според кредитниот ризик (Образец АКПР).
- **Редот бр. 5** - "вредност на изложеност" е збир на износите на редовите бр. 1-4.
- **Во редот бр. 6** - "вредност на капиталот", се внесува износот на основниот капитал од редот бр.2 од извештајот за сопствените средства (Образец СС) од методологијата за утврдување на адекватноста на капиталот од крајот на последниот квартал (освен ако меѓу двата квартали не е значајно променет износот на основниот капитал, што не е опфатено во пресметката на основниот капитал од последниот квартал).
- **Во редот бр. 7** - "стапка на задолженост" се искажува стапката на крајот на секој месец од полугодие, утврдена како сооднос меѓу соодветните износи од колона од редот бр.6 и од редот бр. 5.
- **Во редот бр. 8** - "просечна стапка на задолженост" се искажува просечната стапка на задолженост за полугодие, утврдена како просек на стапките на задолженост на крајот на секој месец - редот бр. 7.

Банка/Штедилница _____

Образец С3

ИЗВЕШТАЈ
за стапката на задолженост
за I полугодие од 2017 година

Во (000) денари

Ред бр.	Опис	Месец 1	Месец 2	Месец 3	Месец 4	Месец 5	Месец 6
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Билансни позиции	178.000	169.000	189.900	151.900	179.400	173.900
1.1	Побарувања од централни влади и централни банки	10.000	10.000	10.000			
1.2	Побарувања од локалната самоуправа и регионалната власт	2.000	2.000	3.000	3.000	3.000	4.000
1.3	Побарувања од јавни институции			2.000	2.000	1.500	1.000
1.4	Побарувања од мулти-латерални развојни банки и меѓународни организации	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
1.5	Побарувања од банки	20.000		30.000		10.000	
1.6	Побарувања од други трговски друштва	100.000	101.000	101.000	102.000	103.000	104.000
1.7	Портфолио на мали кредити	40.000	41.000	39.000	30.000	25.000	20.000
1.8	Побарувања покриени со станбени објекти		10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
1.9	Побарувања покриени со деловни објекти					20.000	21.000
1.10	Удели во инвестициски фондови			900	900	900	900
1.11	Останати позиции	12.000	11.000	10.000	11.000	11.000	15.000
1.12	(-) Одбитни ставки од основниот капитал	- 10.000	-10.000	-11.000	-11.000	-9.000	-6.000
2.	Финансиски деривати	34.000	34.000	32.000	30.000	29.000	25.000
2.1	Изложеност врз основа на финансиски деривати со примена на методот на пазарна вредност	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	15.000
2.2	Изложеност врз основа на финансиски деривати со примена на методот на оригинална изложеност	14.000	14.000	12.000	10.000	9.000	10.000
3.	Трансакции со хартии од вредност	40.000	44.000	30.000	40.000	50.000	52.000
4.	Вонбилансни позиции	18.500	18.700	21.100	16.900	24.000	25.000
4.1	Вонбилансни позиции со фактор на конверзија од 10%	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
4.2	Вонбилансни позиции со фактор на конверзија од 20%	500	700	1.100	1.900	2.000	2.000
4.3	Вонбилансни позиции со фактор на конверзија од 50%	7.000	7.000	9.000	9.000	9.000	10.000
4.4	Вонбилансни позиции со фактор на конверзија од 100%	10.000	10.000	10.000	10.000	12.000	12.000
5.	Вредност на изложеноста	270.500	265.700	273.000	238.800	282.400	275.900
6.	Вредност на капиталот	200.000	200.000	200.000	220.000	220.000	220.000
7.	Стапка на задолженост	0,739	0,753	0,732	0,921	0,779	0,797
8.	Просечна стапка на задолженост	0,787					

НАДОМЕСТОЦИ ЗА СЛУЖБЕНИ ПАТУВАЊА КАЈ НЕПРОФИТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Јасмина РАФАЈЛОВСКА

Согласно член 18 став 3 од Правилникот за сметководството за непрофитните организации ("Службен Весник на РМ", број 42/03...175/11), расходите на непрофитните организации се признаваат во пресметковниот период во којшто настанале, односно до 31 Декември во тековната деловна година, доколку се платени во пресметковниот период на кој се однесуваат, односно до 31 Декември во тековната деловна година или платени во рок од 30 дена по истекот на пресметковниот период, односно до 31 Јануари во наредната година, под услов обврската за плаќање да настанала во тој пресметковен период.

Расходите за службените патувања во земјата и странство како и расходите за користење на сопствен автомобил за службени цели, согласно Правилникот за сметковен план и билансите на непрофитните организации ("Службен Весник на РМ", број 117/05...11/06) сметководствено се евидентираат во рамките на сметките од групата 41 - Други расходи.

ДАНОЧЕН ТРЕТМАН НА НАДОМЕСТОЦИ ЗА СЛУЖБЕНИ ПАТУВАЊА

Непрофитна организација е секое здружение, фондација, сојуз, како и секој организационен облик на странска организација, како и друга форма на здружување, регистрирани согласно Законот за здруженија и фондации ("Службен Весник на РМ", број 52/10 и 135/11). Во член 12 став 1 од Законот јасно е дефинирано дека овие организации **не можат да се основаат за стекнување на добивка, односно не можат да вршат стопанска дејност.**

Меѓутоа, дозволено им е да вршат дејност со која би стекнале добивка, односно да вршат стопанска дејност, под услов дејноста да е поврзана со целите

утврдени со Статутот и под услов остварената добивка да биде употребена за остварување на целите утврдени со Статутот.

Од претходно кажаното, произлегува дека непрофитните организации покрај непрофитната дејност, можат да вршат и профитна, односно стопанска дејност.

Токму затоа, во практиката често се поставува прашањето:

Кога непрофитната организација го применува Законот за данок на добивка?

Одговорот на ова прашање е:

- Ако непрофитната организација врши само непрофитна дејност, односно приходите ги остварува од донации, спонзорства, грантови, членарини, како и средства добиени од Буџетот на РМ, буџетите на општините во град Скопје и град Скопје и овие приходи ги користи за расходи (вклучувајќи ги и расходите за службени патувања во земјата и странство), а кои се со цел да се реализираат одредени програми. Во овој случај не го применува Законот за данокот на добивка.
- Ако непрофитната организација покрај непрофитната, врши и стопанска дејност, должна е да води:
 - посебна сметководствена евиденција за приходите и расходите кои се поврзани со непрофитната дејност; и
 - посебна сметководствена евиденција за приходите и расходите (вклучувајќи ги и расходите за службените патувања во земјата и странство), како и за остварената добивка од вршење на стопанската дејност. **Во овој случај, должна е да го примени Законот за данокот на добивка.**

Што се однесува до **Законот за персонален данок на доход**, независно дали непрофитната организација врши само непрофитна дејност, или покрај непрофитната врши и стопанска дејност, должна е при секоја исплата на приход на физичко лице, кој подлежи на оданочување, согласно Законот да пресмета и плати и персонален данок.

Според **Законот за данокот на додадена вредност**, доколку непрофитната организација од вршењето на стопанската дејност оствари годишен вкупен приход во претходната година или во текот на годината оствари приход над 1.000.000 денари, должна е да се регистрира како даночен обврзник за целите на ДДВ.

Напомена: *Треба да се нагласи ако непрофитната организација е даночен обврзник регистриран за целите на ДДВ согласно член 35 од Законот за ДДВ, исклучено е правото на одбивка на претходниот данок искажан во сите влезни фактури или сметки за сместување во хотели и слични објекти, сметки за исхрана, како и сметките за гориво за патнички автомобили.*

1 ДНЕВНИЦИ ЗА СЛУЖБЕНИ ПАТУВАЊА И ПАТНИ ТРОШОЦИ ВО ЗЕМЈАТА

Под службено патување во земјата се подразбира патување надвор од местото на седиштето на непрофитната организација во рамките на границите на Република Македонија.

Под поимот патни трошоци се подразбираат сите издатоци што се поврзани со службеното патување (патен билет, сметки за патарина, надоместоци за користење на приватно возило за службени цели, сметки за паркирање и друго).

Висината на дневниците за службен пат во земјата и странство и патните трошоци, непрофитната организација треба да ги уреди со интересен акт (Одлука или Правилник), а во согласност со грански колективен договор.

На веб-страницата на Синдикатот на УПОЗ како и во Службен Весник на РМ стои Колективен договор за општествени организации и здруженија на граѓани на Република Македонија, кој е во сила од 23.10.1995 година. За овој Колективен договор постојат поделени мислења меѓу правниците (едни дека сè уште е во примена, а други дека не е, бидејќи треба да биде склучен според новите критериуми за репрезентативност).

Токму затоа, непрофитните организации најчесто го применуваат Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството, односно висината на надоместоците ја утврдуваат во износи на кои не се плаќа персонален данок и тоа за:

- Дневница за службен пат во земјата во висина од 8% од просечната месечна нето плата во стопанството, исплатена во последните три месеци;
- Користење на сопствено возило за службени цели во висина од 30% од цената на литар гориво по изминат километар за соодветно возило со патен налог. Овој надоместок е ослободен од персонален данок во висина од 3500 денари месечно. Над овој износ се пресметува и плаќа персонален данок

Напомена: *За лицата кои не се вработени во непрофитната организација целиот исплатен износ за дневници и патни трошоци за службен пат подлежи на оданочување, односно се пресметува и плаќа персонален данок.*

Поднесен е Предлог за измена на член 6 од Законот за персонален данок на доход, овие надоместоци да бидат ослободени од персонален данок. Доколку овие измени бидат донесени, навремено ќе Ве известиме.

Пример 1: Дневници за службен пат во земјата

1. *Здружението за заштита на животната средина **Срна** од Скопје, според Одлуката за надоместоци, дневниците за службен пат во земјата ги утврдило во висина од 8% од просечно исплатената плата во стопанството за последните три месеци*
2. *Здружението **Срна** за месец септември на вработените врз основа на патни налози им исплатило дневници за службен пат во земјата 15.000*
3. *Здружението **Срна** врши само непрофитна дејност*

Врз основа на податоците во **Пример 1**, во счетоводството на здружението Срна, спроведени се следниве:

КНИЖЕЊА:

198 - Други активни временски разграничувања	15.000
260 - Обврски спрема работниците.....	15.000
<i>Пресметани дневници за службени патувања</i>	
413 - Дневници за службени патувања и патни трошоци.....	15.000
198 - Други активни временски разграничувања.....	15.000
260 - Обврски спрема работниците	15.000
101 - Благајна.....	15.000
<i>Исплатени дневници на работниците</i>	

Пример 2: Дневници и патни трошоци за службен пат во земјата

1. Здружението за заштита на животната средина **Срна** од Скопје, според својата Одлука за исплата на надоместоци за 2016 година пресметало дневници и патни трошоци за вработените..... 180.000
2. Заклучно со 31.01.2017 година исплатени се дневници и патни трошоци 160.000
3. На 15 февруари 2017 година исплатена е разликата 20.000
4. Здружението **Срна** врши само непрофитна дејност

Врз основа на податоците во **Пример 2**, во счетоводството на здружението Срна спроведени се следниве:



КНИЖЕЊА:

Во 2016 година:

198 - Други активни временски разграничувања	180.000
260 - Обврски спрема работниците.....	180.000
<i>Пресметани дневници и патни трошоци за службени патувања во земјата</i>	
413 - Дневници за службени патувања и патни трошоци.....	160.000
198 - Други активни временски разграничувања.....	160.000
260 - Обврски спрема работниците	160.000
101 - Благајна	160.000
<i>Исплатен дел од дневници и патни трошоци за службени патувања во земјата во 2016 година</i>	

Во 2017 година:

413 - Дневници за службени патувања и патни трошоци во земјата	20.000
198 - Други активни временски разграничувања.....	20.000
260 - Обврски спрема работниците	20.000
101 - Благајна	20.000
<i>Исплатен дел од дневници и патни трошоци за службени патувања во земјата во 2017 година</i>	

Непрофитните организации сметководството го водат според модифицираното парично начало и во Пример 2, здружението Срна за 2016 признало расход во висина на исплатениот износ (160 000 денари), а во 2017 признало расход во висина од 20 000 денари, бидејќи исплатата е извршена на 15.02.2017 година.

Пример 3: Надоместок за користење сопствено возило

1. Здружението за заштита на животната средина **Срна** од Скопје, според Одлуката за надоместоци на вработениот **НН** за месец септември му исплатило надомест за користење на сопствено возило за службени цели 5.000
2. Пресметан е персонален данок на износот исплатен над 3.500 ден. $(5.000 - 3.500) \times 10\%$ 150
3. Здружението **Срна** врши само непрофитна дејност

Врз основа на податоците во **Пример 3**, во счетоводството на здружението Срна, спроведени се следниве:

КНИЖЕЊА:

198 - Други активни временски разграничувања	5.150
260 - Обврски спрема работниците	5.000
245 - Обврски за други даноци и придонеси	150
<i>Пресметан надоместок и персонален данок по патен налог бр. ...</i>	
413 - Дневници за службени патувања и патни трошоци	5.150
198 - Активни временски разграничувања	5.150
260 - Обврски спрема работниците	5.000
101 - Благајна	5.000
<i>Исплатен надоместок по патен налог бр. ...</i>	
245 - Обврски за други даноци и придонеси	150
1000 - Жиро сметка	150
<i>Платен персонален данок</i>	

2 ДНЕВНИЦИ ЗА СЛУЖБЕН ПАТ И ПАТНИ ТРОШОЦИ ВО СТРАНСТВО

Под службено патување во странство се подразбира патување надвор од границите на Република Македонија во друга држава, од една држава во друга и од едно место во друго место на територијата на друга држава.

Висината на дневниците за службен пат, сместувањето и патните трошоци, непрофитните организации се уредуваат со интерен акт (Одлука или Правилник), во согласност со:

- Уредбата за издатоците за службени патувања и селидби во странство што на органите на државната управа им се признаваат во тековни трошоци ("Службен Весник на РМ", број 50.00...94/14); и
- Решението за највисоки износи на дневници за службени патувања и селидби во странство што на органите на државната управа им се признаваат во тековни трошоци ("Службен Весник на РМ", број 19/14).

Согласно член 10 од уредбата износот на дневница се исплатува и тоа:

- **50%** од утврдената дневница ако се поднесе сметка за сместување, како и во случаи кога сместувањето не паѓа на товар на органот на управа (непрофитната организација);
- **20%** од утврдената дневница, ако издатоците за сместување и исхрана не паѓаат на товар на органот на управа (односно не паѓаат на товар на непрофитната организација); и
- **5%** од утврдената дневница, ако издатоците за стручно оспособување и усовршување не паѓаат на товар на органот на управа (односно не паѓаат на товар на непрофитната организација), а престојот е над 30 дена.

Под стручно усовршување се подразбира посета на семинари, курсеви, симпозоиуми и други видови средби, организирани во странство на мултилатерална и билатерална основа.

Напомена: Упатство со практични примери за дневниците и патните трошоци во странство се дадени во списанието "Репрезент" број 7-8/17, под наслов "**Надоместоци за службени патувања во странство**".

Пример 4: Дневници и патни трошоци за службени патувања во странство за вработените во здружението

1. Здружението за заштита на животната средина **Срна** од Скопје, според Одлуката за надоместоци на вработениот **НН** за службен пат во Германија му исплатило аванс од 1.000 евра 61.500
2. По враќање од службен пат **НН** со патниот налог ги приложило следниве документи:
 - авионска карта 25.300
 - хотелска сметка 12.600
 - сметки за такси 2.400
 - сметка за угостителски услуги - репрезентација 5.000
3. Пресметани се три дневници (43,5 евра x 61,5) 8.026
4. Вкупни трошоци 53.326
5. За враќање на аванс (61500 - 53326) 8.174
6. Здружението **Срна** врши само непрофитна дејност

Врз основа на податоците во **Пример 4**, во сметководството на здружението **Срна** спроведени се следниве:

КНИЖЕЊА:

102 - Девизна сметка	61.500
1000 - Жиро сметка	61.500
Уплатено за откуп на девизи	
1011 - Девизна благајна	61.500
102 - Девизна сметка	61.500
Подигнати девизи	
160 - Побарувања од работниците	61.500
1011 - Девизна благајна	61.500
Исплатен аванс на НН за службен пат во Германија	
413 - Дневници за службени патувања и патни трошоци	48.326
405 - Издатоци за реклама, пропаганда и репрезентација	5.000
160 - Побарувања од работници	53.326
Поднесена патна сметка број ...	

101 - Благајна	8.174
160 - Побарувања од работниците	8.174
Вратен аванс во денари по патна сметка број ...	
1000 - Жиро сметка	8.174
101 - Благајна	8.174
Уплатено на жиро сметка за вратен дел од аванс	

Пример 5: Дневници и патни трошоци за службено патување во странство за невработените во здружението

Доколку се земат податоците од **Пример 4**, а лицето **НН** не е вработено во здружението, на исплатениот износ од 48.326 денари ќе се пресмета персонален данок 53.695. Во сметководството на здружението **Срна** ќе се спроведат следниве:

КНИЖЕЊА:

102 - Девизна сметка	61.500
1000 - Жиро сметка	61.500
Уплатено за откуп на девизи	
1011 - Девизна благајна	61.500
102 - Девизна сметка	61.500
Подигнати девизи	
1601 - Побарување од физички лица	61.500
1011 - Девизна благајна	61.500
Исплатен аванс на НН за Германија	
413 - Дневници за службено патување и патни трошоци	53.695
405 - Издатоци за реклама, пропаганда и репрезентација	5.000
1601 - Побарувања од физичко лице	53.326
245 - Обврски за други даноци и придонеси	5.369
Поднесена платна сметка број ...	
101 - Благајна	8.174
1601 - Побарувања од физичко лице	8.174
Вратен аванс во денари	
1000 - Жиро сметка	8.174
101 - Благајна	8.174
Уплатено на жиро сметка за вратен дел од аванс	

СИСТЕМСКИ СЛАБОСТИ

ВО ЗАКОНСКАТА РЕГУЛАТИВА ЗА НЕПРОФИТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Бранислав ГУЛЕВ

Досегашното искуство и одделни примери на воспоставеното сметководство кај непрофитните организации наметнаа потреба од изготвување на овој текст со кој сакаме да укажеме на некои системски слабости или недостатоци во законската регулатива кои го регулираат сметководството и изготвувањето на финансиските извештаи, при што овозможуваат во одделни случаи да предизвикаат дилеми и несигурности во начинот на евидентирање на сметководствените трансакции.

Тоа е резултат на погрешно пропишаните сметки во рамките на Правилникот за сметковниот план и билансите на непрофитните организации, како и погрешно пропишаните сметководствени начела и принципи за одделни билансни позиции кои предизвикаа дилема кај сметководителите дали кај непрофитните организации на крајот на пресметковниот период може да биде искажана загуба како резултат на непокриени расходи.

Одговорниот сметководител е должен правилно и целосно да ги применува основните сметководствени принципи и критериуми кога се работи за признавање на приходите и расходите, а тоа се мерливост и расположивост, така што со нивната правилна примена во ниту еден случај непрофитните организации не можат да ја завршат годината со загуба, односно да имаат непокриени расходи.

Како е тогаш можно непрофитните организации на крајот на пресметковниот период да прикажат загуба и да имаат непокриени расходи, кога може да потрошат парични средства толку колку што имаат на располагање на сопствените сметки.

Независно на поодделни констатирани системски слабости при пропишување на одделни сметки во Сметковниот план за непрофитните организации, одговорниот сметководител треба да ја применува сметководствената логика која се заснова на сметководствените начела, **мерливост** и **расположивост** на паричните средства. Секое неосновано заобиколување на наведените начела предизвикува неправилно евидентирање на сметководствените трансакции.

Кога истакнуваме системски слабости се мисли пред се на одделни пропишани сметки од Правилникот за сметковниот план и билансите на непрофитните организации, кои предизвикуваат забуна кај сметководителите. Имено, пропишани се неколку сметки кои не кореспондираат со сметководствените политики и начела пропишани во Законот за сметководство за непрофитните организации и во Правилникот за сметководство за непрофитните организации, и тоа:

- За непокриени расходи - загуба од поранешни години и загуба од тековна година пропишани се сметките 090 и 092;
- За годишна пресметка на амортизација пропишана е сметка 406;
- Во рамките на групата сметки 48 - Вонредни расходи класифицирани се: сметка 481 - Вонредни отписи и отуѓување на средства кои настанале неочекувано и со висока вредност и сметка 482 - Загуби поради оштетување на голем дел од средствата или поради природна катастрофа;
- Во рамките на класа 8 пропишани се сметката 820 - Дел од нето вишокот - добивката за покривање на загубата од претходни години; и
- Група сметки 89 - Непокриени расходи и нивно покривање.

Наведените сметки пред се тие кои се однесуваат за пресметковно искажаните расходи претставуваат суштинската слабост и недоследност на законската регулатива и овозможуваат непрофитните организации на крајот на пресметковниот период да искажат загуба доколку сите останати трансакции кои се од-

несуваат на приходите и расходите се засноваат на сметководствените принципи мерливост и расположивост, односно се засноваат на готовинските приливи и одливи на паричните средства. Имено, одредбите од член 13 од Законот за сметководство за непрофитните организации и член 18 од Правилникот за сметководство за непрофитните организации, го пропишуваат начинот на признавање на приходите и расходите применувајќи го сметководственото начело на **модифицирано настанување**, што значи приходите да се признаваат во пресметковниот период според критериумот на **мерливост** и **расположивост**.

Мерливоста овозможува приходите вредносно да се искажуваат во сметководствената евиденција и во финансискиот извештај Биланс на приходи и расходи, додека **расположивоста** подразбира признавање на приходите откако ќе пристигнат паричните средства на сметката на непрофитната организација.

ШТО ПРЕТСТАВУВА МОДИФИЦИРАНО СМЕТКОВОДСТВО?

Модифицираното сметководство овозможува **приходите** да се признаваат кога:

- Паричните средства се уплатени заклучно со 31 Декември; и
- Паричните средства се уплатени во јануари наредната година, но доколку уплатените средства се однесуваат за настани од претходната година, односно кога побарувањата по различен основ се наплатени.

При модифицираното сметководство:

- **Расходите** се признаваат кога постои одлив на парични средства заклучно со 31 Декември; и
- **Расходите** се признаваат кога постои одлив на парични средства во текот на јануари наредната година кои се однесуваат за измирување на обврски кои потекнуваат од претходната година.

Во случај кога одговорниот сметководител правилно ги признава приходите и расходите засновани на наведените сметководствени начела, не е можно непрофитната организација да искаже загуба заради наводно „непокриените расходи“. Имено:

- Непрофитните организации можат целосно или делумно да ги искористат паричните средства кои се на располагање на сметката, така што при целосно искористување на средствата приходите се еднакви на расходите.

- Кога делумно ќе бидат искористени средствата, односно кога приходите се поголеми од расходите, разликата се искажува на сметка 296 - Дел од вишокот на приходите за пренос во наредната година. Како потврда потребно е состојбата на сметката 296 да биде еднаква на состојбата на паричните средства на групата сметки 10 - Парични средства.
- Наредната година кога се отвораат деловните книги состојбата од сметката 296 се пренесува на сметката 770 - Пренесен дел од вишокот на приходите од претходната година.

Но, системските недостатоци на наведената законска регулатива предизвикуваат забуна и повремено напуштање на предметните сметководствени начела.

Да тргнеме од член 13 став 4 од Законот за сметководство за непрофитните организации, според кои ставките на залихите на материјали се признаваат во расходи по набавна вредност.

Или, одредбите од член 18 став 4 од Правилникот за сметководство за непрофитните организации, расходите за трошење: храна, медицински материјали и лекови, се признаваат во моментот и во висина на настанувањето на вистинското трошење.

Ова законско решение е неприфатливо и неприменливо од причина што потрошокот на залихите на материјали не претставува трошок, туку намалување на состојбата на залихите.

Неприфатливо е пропишување на сметки за вонредни расходи, како што се 481 и 482 од следните причини:

- Вонредните отписи и отуѓување на средствата не предизвикуваат расход, како што е случај кај трговските друштва, туку намалување на вредноста на средствата искажана преку групата сметки 00 и 01 и сметката 900. Истата констатација се однесува и во случај на оштетување на средствата.

Пример:

Непрофитната организација има набавено опрема со вредност од 145.000 денари, но од комисијата за попис констатирано е дека целосно е оштетена и донесена е одлука истата да добие третман на отпад и да се избрише од сметководствената евиденција. На денот на донесување на одлуката опремата била амортизирана во изминатиот период во износ од 76.800 денари:

КНИЖЕЊЕ:

900 - Деловен фонд	68.200
029 - Исправка на вредноста	68.200

Пример:

Врз основа на претходно спроведена јавна набавка извршена е набавка на канцелариски материјали во износ од 212.500 денари. Во текот на годината дел од истите се потрошени во износ од 99.500 денари.

КНИЖЕЊЕ:

Набавка:

310 - Материјали на залиха	212.500
900 - Деловен фонд	212.500
198 - Други активни врем. разграничувања	212.500
220 - Добавувачи	212.500

Потрошок на материјали:

900 - Деловен фонд	99.500
310 - Материјали на залиха	99.500

Како што може да се забележи од примерот при набавката и при потрошокот на материјалите не е искажан расход, како што пропишува постојната законска регулатива.

Во однос на пропишаната сметка наменета за пресметка на амортизација, сметката 406 потребно е да се истакне дека пресметката на амортизација не предизвикува трошок како што е кај пресметковното сметководство (трговски друштва), туку намалување на сегашната вредност на постојаните средства. Во прилог на ова се пропишаните сметки за нематеријални и материјални средства (група сметки 00 и 01) на кои се евидентира набавната вредност, со истовремено зголемување на вредноста на сметка 900 - Деловен фонд. Годишната пресметка на амортизација се евидентира на сметките 028 (за нематеријални средства) и 029 (за материјални средства), со истовремено намалување на состојбата на сметката 900. Врз основа на изнесеното произлегува заклучок дека пропишаната сметка 406 е неприменлива.

Пример:

Набавена е опрема во мај на износ од 155.900 денари. Пресметана е амортизација до крајот на пресметковниот период:

КНИЖЕЊЕ:

Набавка:

013 - Опрема	155.900
900 - Деловен фонд	155.900
198 - Други активни врем. разграничувања	155.900
220 - Добавувачи	155.900

Пресметка на амортизација:

155.900 * 7 месеци / 12 месеци * 16% =	14.550 денари
900 - Деловен фонд	14.550
029 - Исправка на вредноста	14.550

Врз основа на изнесеното може да се заклучи: непрофитните организации ниту во било кој случај не можат да искажат загуба и да имаат **“непокриени расходи”** имајќи ги во предвид сметководствените начела мерливост и расположивост, не можат да потрошат повеќе парични средства од расположивите, за да настанат **„непокриени расходи“**.

Се што беше претходно кажано, се однесува за непрофитните организации кои исклучиво вршат непрофитна дејност.

Меѓутоа, некои непрофитни организации покрај непрофитна дејност вршат и стопанска дејност. Во услови кога во Република Македонија не е пропишана законска регулатива за составување на посебна годишна сметка за непрофитната дејност и посебна годишна сметка за стопанската дејност, сепак одговорните сметководители на непрофитната организација треба да водат посебна сметководствена евиденција за трансакциите кои се поврзани со непрофитната дејност и посебна сметководствена евиденција за трансакциите поврзани со вршењето на стопанската дејност, бидејќи за стопанската дејност има даночни импликации во однос на ДДВ, како и во однос на данокот на добивка.

РАФАЈЛОВСКИ® **консалтинг & ревизија**

Членка на


HLB International

26

Година со Вас

Во рамките на меѓународната групација (HLB International), Рафајловски Консалтинг и Ревизија за прв пат го организираше и беше домаќин на балканскиот регионален собир на сметководствени и ревизорски друштва членки на HLB International кој се одржа во месец Јули во градот Охрид.



На регионалниот собир учество земаа претставници од повеќе балкански земји, како Словенија, Србија, Црна Гора, Босна и Херцеговина, Хрватска, Грција, Турција и Албанија.



Настанот беше организиран во тридневна програма, во која се дискутираше за развојните правци на сметководствената и ревизорската професија во секоја земја и имплементација на најдобрите меѓународни практики. Ова овозможи да се расправа за голем број проблематики кои се јавуваат во тековното работењето и воедно излагање на решенија кои ја претставуваат најдобрата пракса во професијата.



Воедно, преостанатото време го исполниме со рекреација и забава, кое е одлична можност за дружење и бизнис вмрежување помеѓу компаниите.

Беше наша голема чест што имавме можност да организираме настан од ваков тип и се надеваме дека ваквата пракса ќе продолжи и во иднина.


HLB International

HLB International е меѓународна мрежа на професионални и независни Сметководствени, Ревизорски, Даночни и Правни компании со седиште во Лондон, во која членуваат повеќе од 2.200 компании од 140 земји во светот

ACCOUNTING

□ Goran Rafajlovski, Ph.D.	
DIVISION OF TRADE COMPANIES	
SEPARATION BY ESTABLISHING OR	
BY ACQUISITION	3
□ Jasmina Rafajlovska	
COMPENSATION AND CESSION	
FOR COLLECTING PAYABLES AND RECEIVABLES	10
□ Vera Rafajlovska	
PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT	
ACCORDING TO SECTION 17 FROM IFRS FOR SME	18

TAXES

□ Trajan Nikolovski, MSc.	
ATTORNEY FEES AND COSTS	
FROM THE ASPECT OF VAT	29
□ Vera Rafajlovska	
OTHER TAXES, PREVIOUS TAXES	
AND DEDUCTED AMOUNTS	
FIELD 27 FROM FORM DDV-O4	34

SALARIES AND COMPENSATIONS

□ Ivan Stojanov	
AMENDMENTS OF THE LAW OF MINIMUM SALARY	43

LABOUR RELATIONS

□ Biljana Nikolovska	
EDUCATION OF THE EMPLOYEES	46

BANKS AND SAVING BANKS

□ Aco Dimitrovski	
DEBT RISK MANAGEMENT	
OF BANKS AND SAVING BANKS	50

NONPROFIT ORGANIZATIONS

□ Jasmina Rafajlovska	
BENEFITS FOR BUSINESS TRIPS	
IN THE NONPROFIT ORGANIZATIONS	55
□ Branislav Gulev	
SYSTEM WEAKNESSES	
IN THE LEGAL REGULATIONS FOR	
NONPROFIT ORGANIZATIONS	60

ACCOUNTING

DIVISION OF TRADE COMPANIES SEPARATION BY ESTABLISHING OR BY ACQUISITION

Conducting division procedures by companies is not a rare phenomenon. By the division, they perform deconcentration of the equity as well as a division of the activities of the new companies, or transfer to existing companies, the main goal of this being higher efficient performance of all the companies 3

COMPENSATION AND CESSION FOR COLLECTING PAYABLES AND RECEIVABLES

Collecting of payables, i.e. settling the liabilities, except for non-cash, or limited cash payments, can be performed by the company by the so called "paying with calculation", only based on accurate documentation – compensation statement, cession agreement, and the like 10

TAXES

ATTORNEY FEES AND COSTS FROM THE ASPECT OF VAT

The fee and the cost for performing an attorney service are treated as service benefits and are subject to VAT taxation at a general tax rate 29

SALARIES AND COMPENSATIONS AMENDMENTS OF THE LAW OF MINIMUM SALARY

Reaching the Law of amending the Law on Minimum Salary will provide a minimum gross salary of 17.130 Denars to all the employees, irrespective of their main activity, and also a financial support for some of the employers, given they fulfill the conditions 43

LABOUR RELATIONS

EDUCATION OF THE EMPLOYEES

The fast technical and technological development and the dynamics of the changes in the economic and law regulations, as well as many other changes, impose the need of education of the employees 46

NONPROFIT ORGANIZATIONS SYSTEM WEAKNESSES IN THE LEGAL REGULATIONS FOR NONPROFIT ORGANIZATIONS

Nonprofit organizations performing exclusively nonprofit activities cannot recognize loss, because they cannot spend more cash assets than the those at their disposal 60