

МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ

СЕКТОР ЗА ЦЕНТРАЛНА
ХАРМОНИЗАЦИЈА НА
СИСТЕМОТ НА ВНАТРЕШНА
ФИНАНСИСКА КОНТРОЛА
ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР

СМЕТКОВОДСТВО И ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

МОДУЛ 3

материјал за подготовка

СКОПЈЕ, 2026



Области за модулот

1. Поим и улога на сметководството во јавниот сектор	3
2. Сметководствен процес.....	9
3. Сметководствени политики и финансиски извештаи	21
4. Разлики помеѓу буџетското сметководство врз готовинска основа и сметководството на пресметковна основа согласно барањата на МССЈС.....	26
5. Правила за признавање на приходи и расходи во сметководството на буџети и буџетски корисници	31
6. Проценување на билансни позиции кај буџетите и буџетските корисници.....	63
7. Трошковно и управувачко сметководство во јавниот сектор	76
8. Буџетирање и буџетски процес.....	82

1. Поим и улога на сметководството во јавниот сектор

Вовед

Растечките барања за ефикасно управување, фискална одговорност и транспарентност го направија сеопфатното финансиско известување критична неопходност во јавниот сектор. Во својата суштина, сметководството ја обезбедува суштинската рамка за исполнување на оваа потреба. Денес, сметководството функционира како софистициран информациона систем кој собира податоци за деловните трансакции, ги мери и евидентира нивните ефекти, ги обработува овие податоци и ги сумира во финансиски информации. Оваа информација е неопходна за носителите на одлуки во врска со идните деловни активности и широко се смета за **„јазик на деловна комуникација“**. Темелното разбирање и стручната употреба на овој „јазик“ се од најголема важност за секој што сака да донесува информирани финансиски одлуки, особено во уникатниот контекст на јавните финансии. Ова поглавје го утврдува основниот концепт и клучната улога на сметководството во јавниот сектор, обезбедувајќи го темелното знаење неопходно за разбирање на ефективното финансиско управување и известување.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- Ќе го разберете поимот и фундаменталната улога на сметководството во јавниот сектор.
- Ќе ги идентификувате целите на финансиското сметководство и известување.
- Ќе ги препознаете примарните корисници на финансиски информации и нивните специфични потреби.
- Ќе ја сфатите регулаторната рамка што го регулира сметководството и известувањето за субјектите од јавниот сектор во Република Северна Македонија.

Историјата на сметководството е поврзана со историјата на трговијата и потребата луѓето меѓу себе да разменуваат добра и услуги. Причината лежи во фундаменталната природа на сметководството, да послужи како систем за евиденција на трансакциите со добра и услуги, да се регистрира заработката, парите кои се примени или платени, износите кои се побаруваат или должат. Сметководствениот систем кој се базира на принципите на двојното книговодство и кој до денешен ден сè уште универзално се применува, несомнено го развиле трговците. Иако во литературата постојат различни ставови за тоа кој се смета за „татко“ или „изумител“ на книговодството, сепак преовладува ставот за делото на Лука Пачиоли „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita“ објавено 1494 година, каде во едно поглавје се опишува Венецијанскиот метод на регистрирање на трансакциите и потребата да се има предвид дуалниот ефект на трансакциите (должи-побарува). Со тек на време, како се развивала трговијата низ Европа и светот, така се ширела и употребата на овој сметководствен систем.

Сметководството денес е пософистицирано и покомплицирано од едноставниот систем опишан од Лука Пачиоли при крајот на 15-тиот век, но во основа сметководството е информациона

систем. Во него се собираат податоци за деловните трансакции, се мерат и регистрираат ефектите од трансакциите, се обработуваат податоците за трансакциите и се сумираат во финансиски информации кои понатаму комуницираат со оние кои одлучуваат за следните деловни активности поврзани со бизнисот. Суштински сметководството се смета за „јазик за деловно комуницирање“ со помош на кои се остварува комуникацијата во деловниот свет. Секој кој сака да донесува информирани деловни одлуки, мора да го разбира и да го користи овој јазик. Колку подобро го научите и успеете да се служите со сметководството, толку подобро можете да ги разберете вашите финансии.

Цели на финансиското сметководство и известување

Постојат екстерни и интерни корисници на финансиски информации за работењето на секое друштво. Оттука се разликуваат две перспективи или видови на сметководства според нивната функција во обезбедувањето на информации за екстерните или интерни корисници на информации. Финансиското сметководство е задолжено за обезбедување на финансиски информации за носителите на одлуки кои егзистираат надвор од институцијата која известува. Во оваа група на екстерни корисници на финансиски информации се примателите на услуги од институциите од јавниот сектор, пошироката јавност но и обезбедувачите на ресурси на институциите од јавниот сектор во смисла на даночните обврзници но и домашните и меѓународни донатори и кредитори. Од друга страна, управувачкото сметководство обезбедува информации, меѓу кои и финансиски извештаи за потребите на деловното одлучување на раководството на институцијата. Вообичаени интерни извештаи кои се подготвуваат од функцијата на управувачкото сметководство се сметководствените планови (буџети), финансиските предвидувања и планови, оперативни и финансиски извештаи за работењето кои вклучуваат финансиски и нефинансиски информации и показатели. Секое раководство во која било институција индивидуално одлучува за форматот и содржината на овие интерни извештаи на управувачкото сметководство, со други зборови истите не се предмет на регулирање. Сосема различно, финансиските извештаи за екстерни цели кои се подготвуваат од финансиското сметководство следат исти сметководствени правила предвидени во законите и прифатените сметководствени стандарди и вообичаено како единствени се законски наложени за сите институции кои известуваат.

Целта на финансиското известување за општа намена од страна на субјектите од јавниот сектор, како што е дефинирано во Концептуалната рамка на MCCJC (IPSASB), е да обезбеди информации кои се корисни за целите на одговорноста и за донесување одлуки. Ова е наменето да го подобри квалитетот и транспарентноста на финансиското известување во јавниот сектор, нудејќи подобри информации за финансиското управување и процесот на донесување одлуки. Извештаите треба да овозможат проценка на финансиската позиција, финансиските перформанси и паричните текови на субјектот, како и неговата способност за испорака на услуги на долг рок. Особено, тие треба да прикажат информации за тоа како субјектот ги добил и искористил ресурсите во согласност со одобриениот буџет и законските барања, со цел да се демонстрира неговата одговорност за доверените ресурси.

Корисници на финансиски информации

Примарни корисници на финансиските извештаи за општа намена подготвени од субјектите од јавниот сектор се **примателите на услуги и обезбедувачите на ресурси, односно граѓаните, даночните обврзници, донаторите, кредиторите, како и законодавните тела и нивните претставници**. Овие се корисници на извештаите за "општа намена" бидејќи тие немаат

овластување да бараат финансиски извештаи приспособени на нивните специфични информативни потреби.

За целите на одговорноста, примарните корисници имаат потреба од информации за тоа како субјектите од јавниот сектор управуваат со доверените ресурси. Ова вклучува сознанија за тоа како ресурсите се добиени и искористени во согласност со одобрениот буџет и законските барања. Извештаите треба да овозможат споредба на финансиските резултати со буџетот, што е клучно за проценка на исполнувањето на финансиските цели и унапредување на одговорноста. Дополнително, корисниците бараат информации за **постигнувањата во испораката на услуги** (вклучувајќи ги трошоците, обемот и квалитетот) и за **способноста на субјектот да продолжи да обезбедува услуги на долг рок**.

Од аспект на донесување одлуки, финансиските извештаи за општа намена согласно MCCJC обезбедуваат информации кои им помагаат на корисниците да ја оценат **финансиската позиција, финансиските перформанси и паричните текови на субјектот**. Овие информации се витални за примателите на услуги и обезбедувачите на ресурси да проценат дали субјектот може да продолжи да обезбедува стоки и услуги на дадено ниво и колку ресурси можеби ќе бидат потребни во иднина. Тие исто така помагаат во проценката на ефикасноста и ефективноста на испораката на услуги, обемот на достапните ресурси и евентуалните ограничувања за нивна употреба, како и промените во идниот даночен товар.

Иако финансиските извештаи на институциите од јавниот сектор се примарно наменети за примателите на услуги и обезбедувачите на ресурси, други страни како владини статистичари, аналитичари, медиуми и регулаторни тела, исто така, можат да ги користат овие информации за свои цели.

Регулатива за сметководство и известување во јавниот сектор

Јавниот сектор во Северна Македонија го сочинуваат сите јавни институции кои се дел од и се финансираат од централната и локалната власт. Тие извршуваат административни и јавни функции или вршат дејности од јавен интерес. Јавните претпријатија кои вршат услуги од јавен интерес и се основани од страна на парламентот, централната или локалната власт, исто така се сметаат за дел од јавниот сектор. Поголемиот дел од нив, директно или преку други приватни компании, обезбедуваат услуги за граѓаните како што се вода, енергија, гас, канализација, или организираат транспорт и одржување на јавни патишта.

Финансирањето на јавниот сектор се одвива преку државниот буџет и локалните буџети. Државниот буџет ги опфаќа централниот буџет и буџетите на фондовите. Централниот буџет се однесува на буџетските корисници на централната власт и ги опфаќа основниот буџет, буџетот на донации, буџетот на заеми и буџетот на самофинансирачки активности. Фондот за пензиско осигурување, фондот за здравствено осигурување и фондот на Агенцијата за вработување се вклучени во државниот буџет. Локалните самоуправи имаат свои буџети со структура на финансирање слична на државниот буџет. Министерството за финансии е одговорно за предлагање на државниот буџет до Владата, пред истиот да биде предложен на усвојување во Собранието. Градоначалниците се одговорни за предлагање на локалните буџети до општинските совети за нивно усвојување.

Водењето на сметководството за буџетите и буџетските корисници во Република Северна Македонија е регулирано со Законот за сметководството на буџетите и буџетските корисници. Со Законот за сметководството на буџетите и буџетските корисници се уредува водењето на сметководството, деловните книги, сметководствените документи и обработката на податоците,

признавањето на приходите и расходите, проценувањето на билансните позиции, ревалоризацијата, финансиските извештаи, доставувањето и финансиските извештаи и други прашања во врска со сметководството. Законот се однесува и треба да се почитува при водењето на сметководството и подготвувањето на извештаите на:

- буџетот на Република Северна Македонија,
- буџетите на единиците на локалната самоуправа, буџетите и фондовите,
- буџетските корисници и
- единките корисници на средства од буџетите, како и
- на другите правни лица за кои средствата за вршење на основната дејност претежно се обезбедуваат од буџетите.

Буџетски корисници се корисници од прва линија од областа на законодавната, извршната и судската власт, фондовите, корисниците на буџетите на општините и корисниците основани со закон, на кои им е доверено вршење на јавни овластувања. **Единки корисници** на буџетот се корисници од втора линија, кои се финансираат преку соодветниот буџетски корисник.

Сметководството за буџетите и буџетските корисници се заснова на системот на двојно книговодство, и треба да биде **унифицирано преку користење на сметките од пропишаниот сметковен план за буџети и буџетски корисници**. Сметковниот план треба да биде доволно детален за да овозможи анализа врз основа на информации за сите видови приходи, наплати, расходи и трошоци, како и состојбата на средствата и обврските.

Согласно член 2 од Законот за сметководството за буџетите и буџетските корисници субјектите од јавниот сектор треба да ги применуваат Меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор во дефинирање на сметководствените политики и начела. До сега е објавен само првиот стандард - Финансиско известување според сметководство на готовинска основа („Службен весник на Р. М.“ број 116 од 2005 година), што само по себе потврдува дека сеуште во Република Северна Македонија не се во примена меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор (IPSAS) кои се базираат на пресметковна основа во искажување на приходите и расходите. Заради наведеното, на одговорниот сметководител преостанува да ги применува сметководствените принципи и начела кои се пропишани со Законот за сметководството на буџетите и буџетските корисници и подзаконските акти.

Релевантната регулатива која ја консултираат сметководителите од јавниот сектор при водењето на сметководството и подготовка на финансиските извештаи ја сочинуваат:

- Закон за буџетите;
- Закон за извршување на Буџетот на Република Северна Македонија;
- Закон за сметководството на буџетите и буџетските корисници;
- Правилник за сметководството за буџетите и буџетските корисници;
- Правилник за примена на меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор на готовинска основа;
- Правилник за сметковниот план за буџетите и буџетските корисници;
- Правилник за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетските корисници;
- Правилник за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетите;
- Правилник за класификација на приходите;
- Правилник за класификација на расходите;
- Правилник за обликот и содржината на Билансот на состојбата и Билансот на приходите и

- расходите за буџетите и буџетските корисници;
- Закон за исплата на платите во Република Северна Македонија;
- Закон за финансирање на единиците на локалната самоуправа;
- Закон за јавен долг;
- Закон за данокот на добивка;
- Закон за користење и располагање со стварите во државна сопственост и со стварите во општинска сопственост;
- Закон за данокот на личен доход;
- Упатство за начинот на трезорско работење;
- Општ колективен договор за јавниот сектор на Република Северна Македонија;
- Уредба за издатоците за службени патувања и селидби во странство што на органите на Управата им се признаваат во тековни трошоци.

Министерството за финансии е одговорно за изготвување на сите подзаконски акти поврзани со сметководството за буџетите и буџетските корисници. Според законот, сметководствените стандарди што треба да ги применуваат буџетите и буџетските корисници во Македонија се Меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор (MCCJC), кај нас, преведен и применет е стандардот заснован на готовинска основа.

MCCJC ги развива Одборот за меѓународни сметководствени стандарди за јавен сектор (IPSASB), чија **основната цел е да развива висококвалитетни сметководствени стандарди**. Одборот е формиран од страна на Меѓународната федерација на сметководители (IFAC) да функционира како независно тело за поставување стандарди, со мисија да служи на јавниот интерес преку придонесување за развојот, усвојувањето и имплементацијата на висококвалитетни меѓународни стандарди. Досега, заклучно до 31 декември 2024 година Одборот ги има развиено следните сметководствени стандарди:

- **MCCJC врз готовинска основа** – Финансиско известување врз готовинска сметководствена основа (Издаден во 2017 година)
- **MCCJC 1** – Презентирање на финансиски извештаи
- **MCCJC 2** – Извештаи за парични текови
- **MCCJC 3** – Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки
- **MCCJC 4** – Ефекти од промените на курсевите на странски валути
- **MCCJC 5** – Трошоци за позајмување
- **MCCJC 6** – Консолидирани и поединечни финансиски извештаи (Овој стандард е заменет со **MCCJC 34, Поединечни финансиски извештаи** и **MCCJC 35, Консолидирани финансиски извештаи**)
- **MCCJC 7** – Вложувања во придружени друштва (Овој стандард е заменет со **MCCJC 36, Вложувања во придружени друштва и заеднички вложувања**)
- **MCCJC 8** – Удели во заеднички вложувања (Овој стандард е заменет со **MCCJC 37, Заеднички договори**)
- **MCCJC 9** – Приходи од трансакции на размена
- **MCCJC 10** – Финансиско известување во хиперинфлаторни економии
- **MCCJC 11** – Договори за изградба
- **MCCJC 12** – Залихи
- **MCCJC 13** – Лизинг
- **MCCJC 14** – Настани по датумот на известување
- **MCCJC 15** – Финансиски инструменти: Обелоденување и презентирање (Овој стандард е заменет со **MCCJC 28, Финансиски инструменти: Презентирање; MCCJC 29, Финансиски**

инструменти: Признавање и мерење; и МССЈС 30, Финансиски инструменти: Обелоденувања)

- **МССЈС 16** – Вложувања во недвижности
- **МССЈС 17** – Недвижности, постројки и опрема
- **МССЈС 18** – Сегментно известување
- **МССЈС 19** – Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства
- **МССЈС 20** – Обелоденувања за поврзани страни
- **МССЈС 21** – Обезвреднување на средства што не генерираат парични средства
- **МССЈС 22** – Обелоденување на финансиски информации за општиот владин сектор
- **МССЈС 23** – Приходи од трансакции без размена (даноци и трансфери)
- **МССЈС 24** – Презентирање на буџетски информации во финансиските извештаи
- **МССЈС 25** – Користи за вработените (Овој стандард е заменет со **МССЈС 39, Користи за вработените**)
- **МССЈС 26** – Обезвреднување на средства што генерираат парични средства
- **МССЈС 27** – Земјоделство
- **МССЈС 28** – Финансиски инструменти: Презентирање
- **МССЈС 29** – Финансиски инструменти: Признавање и мерење
- **МССЈС 30** – Финансиски инструменти: Обелоденувања
- **МССЈС 31** – Нематеријални средства
- **МССЈС 32** – Договори за концесии за услуги: Давател
- **МССЈС 33** – Прво применување на Меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор (МССЈС) врз основа на пресметковна основа
- **МССЈС 34** – Поединечни финансиски извештаи
- **МССЈС 35** – Консолидирани финансиски извештаи
- **МССЈС 36** – Вложувања во придружени друштва и заеднички вложувања
- **МССЈС 37** – Заеднички договори
- **МССЈС 38** – Обелоденување на удели во други субјекти
- **МССЈС 39** – Користи за вработените
- **МССЈС 40** – Комбинации на јавен сектор
- **МССЈС 41** – Финансиски инструменти
- **МССЈС 42** – Социјални користи
- **МССЈС 43** – Лизинг
- **МССЈС 44** – Нетековни средства наменети за продажба и прекинати операции
- **МССЈС 45** – Недвижности, постројки и опрема
- **МССЈС 46** – Мерење
- **МССЈС 47** – Приходи
- **МССЈС 48** – Трошоци за трансфери
- **МССЈС 49** – Планови за пензиски користи
- **МССЈС 50** – Истражување и евалуација на минерални сировини

Подготовката на финансиски извештаи според сметководствени стандарди на пресметковна основа овозможува посеопфатна слика како за тековните трошења и финансиските резултати, така и за состојбата на средствата на јавниот сектор, природата и износот на превземените краткорочни и долгорочни обврски, ризиците поврзани со трансакциите на ентитетите од јавниот сектор и можните ефекти на финансиската состојба и резултати во иднина. Овие извештаи не се сведуваат на едноставни сметководствени прегледи кои содржат износи за сметководствени ставки и категории, туку нивен придружен дел се наративните обелоденувања на различни информации од финансиски и нефинансиски карактер за подобро разбирање и толкување на финансиските извештаи.

Прашања за евалуација

1. Објаснете го поимот и фундаменталната улога на сметководството во јавниот сектор.
2. Кои се примарните цели на финансиското сметководство и известување во јавниот сектор?
3. Идентификувајте ги примарните корисници на финансиски информации во јавниот сектор и објаснете ги нивните специфични потреби.
4. Опишете ја регулаторната рамка која го регулира сметководството и известувањето за субјектите од јавниот сектор во Република Северна Македонија.
5. Како сметководството функционира како информациона систем во јавниот сектор?
6. Кои се клучните разлики помеѓу финансиското и управувачкото сметководство во јавниот сектор, вклучувајќи ги нивните функции и корисници?

2. Сметководствен процес

Вовед

Сметководствениот процес претставува структуриран сет на активности кои започнуваат со собирање податоци за деловни трансакции, проследено со нивно мерење, евидентирање, обработка и, на крајот, сумирање во финансиски информации кои се корисни за донесување одлуки. Овој систематски пристап, длабоко вкоренет во принципи како двојното книговодство, обезбедува финансиските податоци не само да бидат точно евидентирани, туку и организирани на начин што ја поддржува одговорноста и информираното одлучување во јавните институции. Ова поглавје детално ќе ги разгледа основните фази на овој процес, од првична идентификација на изворите на податоци и нивната прецизна обработка, до изготвувањето на сеопфатни финансиски извештаи, обезбедувајќи го практичното знаење потребно за робусно финансиско известување во јавниот сектор.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- Ќе го разберете целокупниот сметководствен процес, вклучувајќи ги неговите фази на собирање, обработка и известување на податоци.
- Ќе ги идентификувате изворите на сметководствени податоци, особено улогата и карактеристиките на деловните трансакции и сметководствените документи.
- Ќе ги сфатите принципите на обработка на податоците, вклучувајќи ги критериумите за евидентирање деловни настани и примената на двојното книговодство.
- Ќе ја препознаете важноста и видовите на деловни книги (на пр. дневник, главна книга, книга на благајна, книга на капиталниот имот) и начинот на нивно водење во јавниот сектор.
- Ќе го разберете поимот konto целите на користење на единствен контен план во унифицирање на сметководствената евиденција и известување во јавниот сектор

- Ќе ја разберете финалната фаза на известување, каде обработените податоци се синтетизираат во финансиски извештаи за внатрешни и надворешни корисници.

Основните сметководствени задачи вклучуваат задачи за собирање, обработка и претставување на сметководствени информации. Овие информации се поврзани со работењето на компанијата/институцијата и најчесто се презентираат во облик на извештај и се испорачуваат до заинтересираните надворешни корисници.

Сметководствениот процес се смета за нормален модел на деловно работење во кој што првин се процесираат внесените податоци, коишто потоа им се презентираат на крајните корисници во облик на излезни податоци. Првата фаза од сметководствениот процес е собирањето и обработката на податоците на база на сметководствените документи, а на крај подготвување и составување на годишните финансиски извештаи.

Илустрација 2.1 Сметководствен процес



Извори на податоци

Извори на податоци се деловни трансакции, т.е. сметководствени документи од коишто несомнено може да се заклучи дека се случиле промени во деловното работење коишто влијаат на средствата, обврските, приходите, расходите или изворите на капитал. Исто така, сметководствениот документ мора да обезбеди информации за видот на деловниот настан (што се случило), кога се случил и која е вредноста. Деловни трансакции можат да бидат направени во рамките на институцијата/компанијата, помеѓу институцијата и опкружувањето или во опкружувањето (поврзано со деловното работење на компанијата). Токму затоа е важно документот да произлезе на местото на промената и веднаш по случувањето на промените и да ги содржи сите неопходни информации за натамошно процесирање или за составување излезни информации коишто ги бараат корисниците. Поинаку кажано, во зависност од потребите и интересите на корисниците, треба да се приспособи самиот начин на обработка на податоците во

информации. Ова значи дека сметководствениот информациски систем мора да биде утврден и поставен во согласност со барањата на крајните корисници, а ова ја истакнува важноста на повратните информации помеѓу влезните и излезните податоци на сметководствениот и информацискиот систем. Ова е најчувствителната фаза од сметководствениот процес и неопходно е да ѝ се посвети внимание за да нема неточни или недоволни податоци, а со тоа и погрешни и несигурни информации.

Обработка на податоци

Собраните податоци се обработуваат и нивната обработка вклучува и класификација на деловни настани. Сметководствениот систем има многу строги услови за евидентирање на деловните настани во сметководствените книги, коишто ќе бидат внесени и во други записи за деловното работење. На пример, во деловни настани спаѓаат склучениот договор за изградба на болница, набавката на канцелариски материјали, исплатените плати, продадените средства, пресметаниот данок, остварените влогови, новиот склучен договор за продажба на готови производи..., но не сите од нив треба да бидат заведени во деловните книги. Како што споменавме погоре, постојат четири услови коишто мора да ги исполнува деловниот настан за да биде евидентиран во сметководствените документи:

1. се случил деловен настан
2. може да биде вреднуван
3. ја менува тековната состојба на основните сметководствени категории
4. постои валиден доказ за случувањето на настанот.

Доколку ги примениме овие услови на деловните настани коишто произлегуваат од нив, можеме да заклучиме дека склучените договори за набавка и продажба нема да подлежат на сметководствена обработка, туку ќе се дел од информацискиот систем за набавка или продажба. Единствено кога набавката или продажбата ќе се реализираат и откако ќе биде приложена соодветна придружна документација за истите ќе бидат креирани услови за евидентирање на настанот во сметководствениот информациски систем.

Сметководствениот информациски систем се карактеризира со строга формалност и широко познатиот метод за евиденција на деловни настани – методот на двојно сметководство. Воспоставеното начело на двојното сметководство, според кое што сметководствената евиденција се разликува од методот на евиденција во други информациски системи во институцијата, е во двојното набљудување на економските категории. Во согласност со тоа, секој деловен настан предизвикува најмалку две промени од спротивен карактер, односно одливот на средства од едно место подразбира прилив на средства на друго место. Со ваквиот начин, приливот се евидентира на левата (должи) страна, а одливот на десната страна (побарува страна).

Соодветното книжење (евидентирање) обезбедува автоматски изедначување, баланс помеѓу должи и побарува страната, и ја посочува точноста на внесените податоци и исто така и еднаквоста на средствата (средства) и обврските (обврските и изворите на капитал). Ова е особено важно затоа што единствено точни и сигурни податоци можат да бидат основа за составување финансиски извештаи.

По завршувањето на обработката, податоците се складираат во база на податоци која што претставува сет од различни податоци коишто се процесираат при примена на информацискиот систем. Во физичка смисла, може да станува збор за хартиени деловни книги или компјутерски диск. Соодветното складирање и чување на овие податоци е од суштинско значење за да можат

да се користат податоците и откако истите ќе бидат обработени. Добро организирана база на податоци мора да овозможува складирање и пристап до складираните податоци, како и дополнителни измени или корекција на грешки. Се подразбира дека дополнителните измени и дополнувања можат да бидат направени единствено во согласност со одредени правила и тие мора да бидат документирани. Во спротивно можни се злоупотреби коишто можат да ја доведат во прашање сигурноста и доверливоста на сметководствениот систем.

На крајот на одреден сметководствен период или во тек на годината, се врши проверка на точноста на податоците во сметководствените книги. Токму поради овие причини се составува пробен бруто биланс на состојба кој што претставува рекапитулација на билансот на состојба и обртот на сите аналитички сметки.

Известување

По усогласувањето на севкупната евиденција и корекцијата на какви било грешки, односно по потврдата на точноста на податоците во сметководствените записи следи последната фаза на сметководствениот процес – известувањето. Какви ќе бидат извештаите, кои информации ќе ги содржат, колку сеопфатни ќе бидат информациите или во кои временски рамки ќе бидат изготвени ќе зависи од тоа дали извештаите се наменети за внатрешни или надворешни корисници. Финансиските извештаи за надворешните корисници се пропишани со сметководствените стандарди и другите правни регулативи и вообичаено истите се нарекуваат основни финансиски извештаи. Нив исто така ги користат и внатрешните корисници, но тие исто така бараат и други подетални извештаи чија што структура зависи од внатрешните потреби.

Деловни книги и сметководствени документи

Буџетите и буџетските корисници се обврзани да водат деловни книги согласно со Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници, прифатената стандардна сметководствена практика и сметководствени стандарди. Целта е да се обезбедат унифицирани евиденции и други форми на евиденција кои овозможуваат увид во состојбата и движењето на средствата, обврските, изворите на средства, приходите и другите приливи, расходите и другите одливи, како и резултатите од работењето. Важно е да се напомене дека обврската за обезбедување податоци за состојбата на средствата поврзани со имотот не се однесува на сметководството на Буџетот на Република Македонија и сметководството на буџетите на единиците на локалната самоуправа. Податоците од деловните книги треба да им овозможат на надлежните органи планирање и извршување на буџетските средства и средствата од други приходи, како и изготвување на финансиски планови. Деловните книги се водат на **македонски јазик, со арапски цифри и вредности изразени во денари**. Сите податоци регистрирани во деловните книги мора да бидат целосни, навремени, ажурирани и презентирани **хронолошки**, одразувајќи го временскиот редослед на нивното настанување.

Согласно Член 10 од Правилникот за сметководството за буџетите и буџетските корисници деловните книги мора да се водат уредно, овозможувајќи точно утврдување на финансиските промени и трансакции по хронолошки ред и во бруто износи. Притоа не смеат да се оставаат празнини и уписите не смеат да се бришат или преправаат на начин што ја оневозможува идентификацијата на првобитната содржина. Дополнително, се забрануваат промени кои не овозможуваат утврдување на тоа дали се оригинални или дополнителни, неповрзаните листови не смеат да се уништуваат, ниту да се вадат листови од поврзаната книга. Сите книжења мора да бидат засновани на сметководствени документи, а погрешните финансиски промени

задолжително се сторнираат со методот на црвено сторно, или на начин што го овозможуваат механичките или електронските сметачи. Еднаш регистриран податок не смее да се менува на начин што ќе го оневозможи утврдувањето на првобитната содржина.

Според законот, **основни деловни книги** за буџетите и буџетските корисници се: **дневник, главна книга, книга на благајна (касов извештај) и книга на капиталниот имот (основните средства)**. Покрај овие, се водат и **помошни книги**, кои претставуваат **аналитичка евиденција**. Како помошни книги може да се издвојат книгите на влезни и излезни фактури, книга за набавки, пописни листи (за материјали, ситен инвентар и основни средства) и книга на побарувањата и обврските. Сепак, одредбите за помошни книги, освен дневникот, главната книга, книгата на благајна и книгата на капиталниот имот, не се однесуваат на сметководството на Буџетот на Република Македонија и буџетите на единиците на локалната самоуправа.

Деловните книги се водат за **фискалната година**, која започнува на 1 јануари и завршува на 31 декември секоја календарска година. Тие се отвораат на почетокот на фискалната година или со денот на основање на субјектот. Важно е почетните состојби во главната книга на почетокот на фискалната година да бидат **исти со заклучните состојби** на крајот на претходната фискална година. На крајот на фискалната година, буџетите и буџетските корисници се должни да ги заклучат и поврзат деловните книги. **Дневникот и главната книга мора да бидат потпишани од овластеното лице и одговорниот сметководител** на буџетот или буџетскиот корисник, или од лице кое тој ќе го овласти, со што се потврдува нивната точност и усогласеност со законските одредби. Доколку сметководствените податоци се обработуваат електронски, дневникот и главната книга мора да се испечатат и потоа да се поврзат откако ќе се заклучат.

Деловните книги мора да се чуваат најмалку во следниве рокови: **дневникот и главната книга десет години**, а **помошните книги (аналитичката евиденција) пет години**. Рокот на чување започнува со последниот датум од фискалната година на која се однесуваат. Начинот на водење на деловните книги зависи од техниката на внесување на финансиските промени, која може да биде со помош на електронски сметач, полуавтоматизирана обработка на податоци или рачна обработка, со запазување на начелата за правилно водење на сметководството. Независно од начинот на водење и чување, буџетите и буџетските корисници се должни во секое време да обезбедат достапност, чување и заштита на книгите, гарантирајќи дека тие можат да бидат презентирани во секое време. Министерот за финансии во Правилник за сметководство за буџетите и буџетските корисници ја пропишува формата и начинот на водење на деловните книги.

Буџетските корисници, единките корисници, фондовите, единиците на локалната самоуправа користат средства од различни извори, за кои Упатството за трезорското работење има пропишано посебни сметки за секој вид на трансакции. **Согласно одредбите од член 16 од Правилникот за сметководството за буџетите и буџетските корисници, буџетските корисници и единките корисници се должни да водат сметководство и сметководствена евиденција одделно за секоја сметка и да изготвуваат посебни финансиски извештаи.**

Според Упатството за начинот на трезорско работење пропишани се следните сметки:

- 630, 637, 603 и 631 Сметки на основен буџет
- 660 Сметки на буџет на фондови
- 785 Сметки на буџет на донации
- 786 Сметки на буџет на заеми
- 787 и 788 Сметки на буџет од самофинансирачки активности

- 930 Сметки на приходи на буџет на донации
- 937 и 903 Сметки на расходи на буџет на дотации
- 840, 841, 842, 843 и 845 Уплатни сметки

Според Упатството за начинот на трезорското работење на Фондот за здравствено осигурување пропишани се следните сметки:

- 730, 737 и 703 Сметки за средства од Фондот
- 531 Сметки за средства од програмите за здравствена заштита, сопствено учество на осигурените лица во цената на здравствената услуга и други сопствени приходи
- 485 Сметка за средства од донации

Внесувањето на податоците во деловните книги мора да се заснова врз веродостојни, вистинити и уредни сметководствени документи. **Сметководствен документ** е писмен доказ за настаната финансиска промена, односно трансакција, и служи како основа за внесување податоци во деловните книги, како и за контрола и ревизија. Сметководствен документ е секој интересен или надворешен пишан документ или електронски запис на деловен настан. Буџетите и буџетските корисници се одговорни за составувањето на сметководствените документи, а овластеното лице гарантира со потпис на документот дека тој е вистинит и реално ја прикажува сметководствената промена.

Сметководствениот документ мора да ги содржи најмалку следните информации:

- назив и број на документот;
- опис на содржината на деловниот настан и идентификација на учесниците во деловниот настан вклучувајќи ги нивните имиња и презимиња и седиштето или адресата;
- паричниот износ или цената по единица мерка со пресметка на вкупниот износ;
- датумот на деловниот настан ако не е ист со датумот на издавање на документот;
- датумот на издавање на сметководствениот документ.
- Овластеното лице или лицето кое што има овластување за потпишување кое гарантира дека сметководствениот документ е веродостоен и точен и дека истиот ги содржи сите релевантни информации.

Сметководствените документи се чуваат во изворна форма или пренесени на електронски или микрографски медиуми. **Роковите на чување** варираат според видот на документот: годишните сметки со нивните прилози и конечните пресметки на плати се чуваат трајно, документите врз основа на кои се внесени податоци во деловните книги се чуваат пет години, исправите поврзани со платниот промет три години, а продажните и контролните блокови и помошните пресметки две години.

За да се заведе одреден деловен настан, односно за да биде книжен во сметките мора да ги има следните карактеристики:

- навистина да се случил;
- може да се изрази со паричен износ;
- ги менува позициите на средствата, обврските и капиталот (сопствени извори), приходите и расходите;
- постои документ односно сметководствен документ како доказ за случувањето на деловниот настан потврден од одговорно лице.

Како и за многу други работи во животот, потребно е да има писмен доказ во сметководството на институцијата за случувањето на одреден деловен настан. Доколку, на пример, кој било вработен врши телефонски разговори користејќи мобилен телефон во сопственост на институцијата, фактурата за телекомуникациските услуги ќе биде доставена на адресата на институцијата. Со цел оваа сметка за телефон да биде веродостоен сметководствен документ, таа мора да биде точна и да ги содржи сите информации за деловните настани коишто се случиле. Треба да напоменеме дека сметководствените документи се генерираат на местото на кое што се случиле деловните настани (во овој случај во телекомуникациската компанија која што ја издала фактурата за извршените телефонски услуги!), и потоа истите се доставуваат до одделот за сметководство за понатамошно процесирање (во овој случај станува збор за одделот за сметководство на институцијата чиј што вработен го користел мобилниот телефон!).

Пред да се внесат податоците од книговодствените документи, лицето кое што ги евидентира деловните промени треба да обезбеди доказ дека документот е претходно искионтролиран во однос на неговата точност и целосност пред да се внесат податоците од книговодствените документи. Процесот за контрола на документи во сметководствената пракса се нарекува ликвидација, а лицата коишто ја прават оваа работа во сметководството се нарекуваат ликвидатори. **Ликвидацијата на сметководствените документи** се врши за да се провери нивната точност и секогаш се вршат следниве три вида на контроли:

- контрола на формалната точност – која што проверува дали сметководствениот документ ги содржи сите неопходни елементи;
- контрола на материјалната точност – која што проверува дали деловниот настан всушност се случил, односно дали наведената деловна промена во сметководствениот документ всушност се случила;
- контрола на пресметковната точност – која што ги проверува извршените пресметковни операции во сметководствениот документ и можните грешки коишто можат да се појават во такви случаи.

Доколку ликвидаторот открие каков било вид на неточни информации во сметководствениот документ откако била направена контролата, тој/таа има обврска формално да го контактира лицето кое што го издало сметководствениот документ и да побара исправка на документот, односно корекција на неточните елементи во документите. Ако сепак, сметководствениот документ е целосно точен, тогаш истиот се потврдува од страна на ликвидаторот и се испраќа до одделот за сметководство за натамошна обработка, која што подразбира евиденција на сметководствените трансакции.

Трезорот води главна книга во која се евидентираат сите трансакции на приходите, расходите и финансиските средства на Буџетот на Републиката и на неговите корисници и единки корисници. Министерот за финансии го пропишува сметковниот план и начинот на трезорското работење. Иако буџетите и буџетските корисници можат да го доверат водењето на сметководството на овластена стручна организација, тоа не ја намалува одговорноста на одговорните лица за целокупното сметководство. Во сметководството се водат оние сметки на кои се појавуваат финансиски промени во тековната година, како и оние со почетна состојба на почетокот на фискалната година.

Овластеното лице на Буџетот на Република Македонија, односно на буџетите на фондовите, корисниците и единките корисници на буџетите, определува **одговорен сметководител**. За општините, градоначалникот определува еден одговорен сметководител за водење на деловните книги, сметководствени документи, обработка на податоци и изработка на годишни извештаи за буџетот на општината. Одговорниот сметководител има важна контролна улога. Тој може привремено да ја задржи исплатата доколку е во спротивност со Законот за сметководство на буџетите и буџетските корисници, Законот за буџетите или Законот за извршување на Буџетот на Република Македонија за одделната година, односно со одлуката за извршување на буџетот за одделната година. Оваа одредба ја нагласува значајната улога на одговорниот сметководител во обезбедувањето на законитоста и уредноста на финансиските трансакции во јавниот сектор.

Деловните книги како дневникот, главната книга, книгата на благајна и книгата на капиталниот имот имаат карактер на **јавни документи** пред судовите и истите мора да се водат во согласност со општо прифатените сметководствени претпоставки и начела и мораат да обезбедуваат точни и ажурирани податоци. Овие книги се задолжителен дел од сметководствената евиденција на секоја институција. **Дневник** е основна деловна книга во која што деловните промени се внесуваат по хронолошки редослед, односно како што се случуваат без разлика дали тие се или не се меѓусебно поврзани. Евиденцијата на едно место ги дава сите информации за сметководствените трансакции како и објаснувањата на сите промени во деловното работење. Информациите за секоја сметководствена трансакција внесена во дневникот ги вклучуваат следните елементи:

- датум на трансакција
- промени на должи и побарува страна во одредени сметки во главната книга и
- назив и код на сметката со кратко објаснување за трансакцијата.

Периодично, евиденцијата на должи и побарува страна од дневникот се пренесува на сметките во главната книга. Процесот на пренос се врши автоматски кога сметководствената евиденција се води со денешните софтверски решенија кои по спроведена евиденција на трансакциите во дневникот и автоматски извршениот пренос, на барање на корисникот може да обезбедат ажуриран приказ за евиденцијата на одредено konto од главната книга до последен датум на евидентирање.

Предностите коишто произлегуваат од ситуациите кога трансакциите истовремено се евидентираат и во дневникот и главната книга (а не единствено во главната книга) се тоа што дневникот ги обезбедува сите информации за трансакцијата на едно место, а исто така овозможува и објаснување за оваа трансакција, потоа овозможува хронолошки запис на сите настани во деловното работење и нивната употреба помага да се спречи појавата на грешки при вршењето на сметководствени трансакции.

Главната книга претставува систематска и хронолошка евиденција на промените во деловното работење коишто се случуваат во сметките на средствата, капиталот, обврските, приходите и расходите во согласност со начелото на двојно книговодство. Таа исто така претставува збир од сметки подредени според редоследот дефиниран во контниот план. Главната книга е начин за собирање на едно место на сите податоци за промените коишто се случиле во одредена ставка од билансот на состојба или билансот на успех. Оттука, можеме да кажеме дека сметката е организациска единица на главната книга. Форматот на класичната сметка на главна книга ги содржи следните елементи:

- датум на трансакција и кратко објаснување за трансакцијата;

- назив на сметката кој што се состои од називот на конкретната ставка на билансот на состојба/извештајот за приходи и расходи;
- левата страна наречена должи страна
- десната страна наречена побарува страна и
- биланс на сметка кој што се внесува секогаш кога се менува страната должи или побарува.

Книгата на благајна (касов извештај) е деловна книга која ги евидентира готовинските трансакции на институцијата преку внес на прием и издавање на готовина од расположливите средства. На крајот на работниот ден, се затвара благајната, се утврдува дневниот биланс и со соодветните документи за благајната (сметководствени документи како што се извештај од благајна, каса прими и каса исплати) се испраќа за натамошна сметководствена обработка. Во согласност со ова, книгата за готовински трансакции претставува сметководствен дневник за книжење затоа што го дава редоследот на книжењата во сметководството.

Книгата со основни средства е деловна книга во која што на едно место се собрани сите главни податоци за индивидуалните основни средства на институцијата од моментот на нивното стекнување (набавка) до моментот на нивната ликвидација (отпишување или продажба). Таа се води на подолг временски период и не се затвора на крајот на календарската година, туку само кога основните средства се ликвидирани. Станува збор за квалитетно спроведување на деловната политика за замена на истрошена или стара основна опрема со нова опрема.

Во пракса, **помошните книги** исто така се нарекуваат аналитичко книговодство и се користат за прикажување на аналитички податоци на основните синтетички сметки од главната книга. Заради природата на нивното работење, многу институции бараат водење на вакви помошни деловни книги чија што функција всушност е идентична со функцијата на основните деловни книги (само што тие не го покажуваат работењето на институцијата во целост туку само како одделни сегменти!).

Претходно напоменаваме дека во Законот за сметководство на буџети и буџетски корисници, како помошни книги кои се водат се издвоени книгите на влезни и излезни фактури, книга за набавки, пописни листи (за материјали, ситен инвентар и основни средства) и книга на побарувањата и обврските.

Помошната книга на побарувањата подразбира запис од салдото отворено со сите клиенти, што значи овозможуваат увид во салдото и текот на побарувањата од секој клиент или должник. Оваа помошна книга дава подетална слика за секој клиент, за да имаме информации колку е важен секој клиент, колкав процент од вкупниот приход е поврзан со тој клиент, кој е методот на плаќање и кои се роковите за плаќање. Ги разложуваат сите податоци од синтетичките сметки од главната книга на побарувања од купувачи во земјата и евентуално побарувањата од купувачи од странство.

Помошната книга на обврски кон добавувачите содржи запис од салдото на сметката за сите добавувачи што значи дека овозможува увид во износот и динамиката на доспевањата на обврските кон добавувачите или кредиторите. Ова помошна книга обезбедува дополнителни информации за секој добавувач, како што се методите на плаќање што тие ги прифаќаат и временскиот рок за плаќање. Ги разложува сите податоци од синтетичките сметки од главната книга на обврски кон добавувачите во земјата и обврските кон добавувачите од странство.

Книгата на влезни фактури претставува помошна деловна книга во која што се внесуваат сите влезни фактури подредени според нивниот прием во институцијата. За секоја влезна фактура се доделува реден број во сметководствената книга за влезни фактури и основните информации за

добавувачот (име, адреса и матичен број на субјектот), информации за влезната сметка (датум, број на сметка и доспеаност), паричниот износ со вклучен данок на додадена вредност (ДДВ). Книгата на влезни фактури задолжително се составува од даночните обврзници коишто се обврзани да плаќаат данок на додадена вредност.

Книгата на излезни фактури претставува помошна деловна книга во која што се внесени сите излезни фактури по редоследот на нивното испраќање на купувачите. Се води во одделот за продажба или услуги на институцијата и служи за да се провери навременото издавање на тековните фактури кон купувачите на институцијата за продадените производи, стоки и услуги. За секоја излезна фактура се доделува реден број во книгата на излезни фактури, датумот на нејзиното издавање, датумот на доспевање, основните информации за клиентот (име, адреса и матичен број на субјектот), паричниот износ на фактурата со вклучен данок на додадена вредност (ДДВ) и други суштински информации за непречено функционирање на институцијата. Како што е случајот со книгата на влезни фактури, задолжително е да се води и книгата на излезни фактури доколку институцијата има обврска да плаќа данок на додадена вредност.

Буџетите и буџетските корисници можат да ги расчленуваат основните сметки од сметковниот план на аналитички сметки согласно со своите потреби.

Конто и контен план

Контото претставува основна организациона алатка со помош на која сметководителот ги евидентира деловните трансакции и настани. Тоа претставува поединечна евиденција за сите зголемувања или намалувања кај секое специфично средство, обврска или ставка на капитал (недвижности, залихи на материјали, обврски спрема добавувачи итн.). Ова се таканаречените *состојбени конта* или конта на билансот на состојба кои имаат салда на крај на финансискиот период кои се пренесуваат како почетни салда за следниот финансиски период. Во сметководството се користат и *успешни конта* за евиденција на трансакциите по кои се признаваат приходи и расходи (приходи од услуги, приходи од даноци, трошоци за камати итн.), како тековни зголемувања или намалувања на состојбените сметки кои имаат ефекти на резултатот само за тековниот финансиски период и би резултирале во зголемувања на главнината на друштвото. Овие конта на крај на финансискиот период немаат салдо кое се пренесува за следен финансиски период. Со помош на заклучните книжења во сметководството истите се затвораат, а утврдениот резултат (вишок на приходи или непокриени расходи за годината) се пренесува на капиталните конта.

Универзална традиција и пракса на сметководството во светски рамки е примената на принципите на **двојното книговодство**, според кое секоја трансакција предизвикува ефекти на најмалку две конта на две различни страни. Секое конто има своја должи и своја побарува страна, па така доколку треба да се прокнижи средство или да се зголемат средствата во една компанија треба да се книжи на должи страна на контото. Доколку треба да се намалат средствата во една компанија поради продажба или трошење (расходување) тогаш се книжи на побарува страна на контото на кое се води евиденција за средството. Правилата за евиденција на зголемувањата и намалувањата на контата за обврски и капитал се спротивни од правилата за евиденција на трансакциите со средствата. Обврските и капиталот на друштвото сметководствено се зголемуваат со евиденција на побарува страна на соодветните конта, додека намалувањето на состојбата на обврските и капиталот се прави со книжење на должи страна на контата за евиденција. Евиденцијата на контата за приходи ги следи правилата на евиденција на контата за капитал, односно приходите кои се реализираат во текот на годината се признаваат со книжење на побарува страна на контата за приходи. Вообичаено во текот на годината не се евидентира на

должи страна на контата за приходи, бидејќи не постојат редовни трансакции кои значат намалување на приходите, со исклучок на ситуациите кога треба да се коригираат износите на признаени повеќе приходи на претходни трансакции во истиот финансиски период. Спротивно од приходите, трошоците и расходите кои настануваат во работењето со цел да се реализираат приходи се евидентираат на контата за трошоци и расходи со книжење на нивната должи страна. Исто така, вообичаено е на овие konta во текот на годината да не се книжи на нивната побарува страна, освен ако не се коригираат износите поврзани со претходни трансакции кога се признаени трошоци и расходи. На крајот на финансискиот период, при затворањето на успешните konta и утврдување на резултатот се книжи на спротивните страни (побарува страна на контата за расходи и должи страна на контата за приходи).

Контата за средства имаат нормално **долгово салдо**, бидејќи прокнижените износи на должи страната на контото треба да го надминуваат збирот на износите книжени на страната побарува. **Контата на обврски и капитал** имаат вообичаено **побарува салдо**, поради повеќе прокнижените износи на побарува страната од контата. Нормалното салдо на контата потекнува од онаа страна на која се книжат зголемувањата на контото. Во продолжение во рамки на илустрација 2.1 се прикажани страните на контата на кои се книжат зголемувањата и намалувањата и се утврдуваат нормалните салда.

Илустрација 2.2 Правила за книжење на контата и нивни нормални салда

100 Пари - трансакциска сметка		713 Приходи од данок на имот	
должи	побарува	должи	побарува
Зголемувања	Намалувања		Реализација Приходи
Нормално салдо ⁹			Нормално салдо ⁹

220 Обврски спрема добавувачи во земјата		420 Патни и дневни расходи	
должи	побарува	должи	побарува
Намалувања	Зголемувања	Реализација Расходи	
	Нормално салдо ⁹	Нормално салдо ⁹	

900 Државен јавен капитал	
должи	побарува
Намалувања	Зголемувања
	Нормално салдо ⁹

Како што може да се забележи од илустрација 2.2, секое од презентираниите konta има назив, но и трицифрена шифра специфична за контото. Со користењето на шифрите се обезбедува полесно идентификување на специфичното konto (сметка) на кое се книжат трансакциите поврзани со специфичното средство, обврска, ставка на капитал, приходи или расходи на кои се однесува контото. Една целосна листа на сите konta кои се користат за сметководствена евиденција во

друштвото, кои се опишани со помош на соодветни цифри и називи на конта се нарекува **контен план**. Во Република Македонија постои сметководствена традиција на користење единствен и задолжителен сметковен (контен) план, пропишан од Министерството за финансии за сите субјекти на сметководствена евиденција. Секоја буџетска институција која е обврзник за водење на деловни книги и сметководствена евиденција е должна да ги користи сметките од единствениот сметковен план. На тој начин се обезбедува униформност во евиденцијата во национални рамки, полесна подготовка на годишната сметка од сите обврзници и полесна обработка на податоците од страна на различните корисници на извештаите.

Сметковниот план пропишан од Министерството за финансии¹ содржи 10 класи (од нула до девет) и е развиен според таканаречениот декаден систем. Во рамки на секоја од класите постојат групи на конта, кои се набљудуваат според првите 2 цифри кои се користат за идентификување на контата. Класите на конта и групите на конта во рамки на секоја од класите се развиени по таканаречениот *процесен принцип*, што значи дека класите го следат природниот процес на вложувањата на институциите во долгорочни средства за работа и краткорочни предмети и нивна трансформација низ процесите на обезбедување на услуги во трошоци и учиноци, со чија реализација се остваруваат приходи и расходи. Па така контата од првата класа 0 служат за евиденција на капиталните средства, долгорочните пласмани, средствата на резерва и солидарност и непокриените расходи кои ги надминуваат приходите за годината. Контата од класата 1 служат за евиденција на краткорочните финансиски средства вклучително пари и парични еквиваленти, краткорочни трговски побарувања, претплати и останати краткорочни побарувања. Класата 3 се користи за евиденција на материјалите и сировините, контата од класа 4 за евиденција на расходите. Контата од класа 7 служат за евиденција на периодичните приходи, додека контата од класа 9 се користат за евиденција на различните компоненти на капиталот на институцијата/организацијата. Класата 5 и 6 се слободни класи и контата од овие класа може по избор на институцијата да се користат за алокација на трошоците и пресметка на цена на чинење на услугите. Слично значење имаат контата од класа 8 кои се времени небилансни конта кои служат за пресметка на вишокот на приходи над расходи и пресметка на разликата која треба да го зголеми државниот капитал.

Илустрација 2.3 Содржина на класите на конта од контниот (сметковен) план

Класа	Содржина на класата
0	Капитални средства, долгорочни пласмани, средства на резерва и
1	Парични средства и побарувања
2	Тековни обврски
3	Залихи на материјали, резервни делови и ситен инвентар
4	Расходи
5	Слободна
6	Слободна
7	Приходи
8	Финансиски резултат
9	Капитал, резерви и вонбилансна евиденција

Во единствениот сметковен план пропишани се задолжителните **синтетички сметки** кои треба да се користат со задолжителни цифри и називи. Во рамки на секоја од синтетичките сметки секое

¹ Правилник за сметковниот план на буџетите и буџетските корисници (Службен весник на Република Македонија бр. 79/03,... 175/11)

институцијата сама за себе може да развие и користи специфични **аналитички сметки** во зависност од природата на трансакциите во кои институцијата е инволвирана и начинот на организација на сметководствената функција. Аналитичките сметки не се задолжителни и се отвораат по потреба од страна на сметководителите.

Прашања за евалуација

1. Набројте ги главните фази на сметководствениот процес во јавниот сектор.
2. Кои се примарните извори на сметководствени податоци, и кои четири услови мора да ги исполни еден деловен настан за да биде евидентиран во сметководствените документи?
3. Дефинирајте го принципот на двојното книговодство.
4. Наведете ги основните деловни книги кои се задолжителни за буџетите и буџетските корисници во Република Северна Македонија и наведете ја примарната цел на секоја од нив.
5. Што е „конто“, и зошто е важна употребата на единствен контен план во јавниот сектор во Северна Македонија?
6. Кој ја одредува содржината и форматот на финансиските извештаи за внатрешни наспроти надворешни корисници во јавниот сектор?
7. Што е „ликвидација“ на сметководствени документи и кои три видови контроли се вршат во тој процес?
8. Кои се основните информации кои мора да ги содржи еден сметководствен документ?

3. Сметководствени политики и финансиски извештаи

Вовед

По претходните поглавја, кои го дефинираа сметководството како суштински информационен систем и го елаборираа сметководствениот процес за трансформација на податоците во информации, сега се префрламе на клучниот аспект кој ја одредува вистинитоста и споредливоста на тие информации: **сметководствените политики**. Тие претставуваат специфични начела, основи, договори, практики и правила кои ги усвојува и применува раководството на компанијата/институцијата при изготвувањето, составувањето и претставувањето на финансиските извештаи.

Проценувањето на билансните позиции е една од основните и најважните теми во сметководството, а сметководствената регулатива честопати дозволува примена на различни методи, правила и начела за вреднување на средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите, што директно влијае на прикажаната вредност. Со други зборови, изборот и примената на сметководствените политики свесно можат да влијаат на позициите во финансиските извештаи и, следствено, на нивниот квалитет. Темелното разбирање на овие политики е од витално значење за сите корисници, бидејќи тие обезбедуваат рамка за точна, веродостојна и споредлива презентација на финансиската состојба и перформанси во јавниот сектор, особено кога се работи за извештаи кои се законски наложени и наменети за широка публика.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- **Ќе го разберете поимот и значењето на сметководствените политики** и нивната улога во подготвувањето на финансиски извештаи.
- **Ќе го сфатите влијанието на сметководствените политики врз квалитетот на финансиските извештаи** и како тие можат да влијаат на вредноста на билансните позиции.
- **Ќе ги препознаете клучните области** во кои сметководствените политики имаат најголемо влијание, како што се основните средства, признавањето на приходите и отпишувањето на побарувањата.

Проценката на позициите на финансиските извештаи е една од основните сметководствени политики и една од најчувствителните и најважните теми во сметководството. Сметководствената регулатива најчесто дозволува примена на различни методи и техники за проценка на позициите во финансиските извештаи што исто така резултира со различна вредност на средствата, обврските, капиталот (основните средства), приходите и расходите. Кој метод на проценка ќе користат институциите зависи од дозволените методи коишто се наведени во сметководствените стандарди и законските регулативи.

Имајќи предвид дека финансиските извештаи се појавуваат како носители на информациите, квалитетот на финансиските извештаи се утврдува во зависност од информациите коишто се содржани во нив. Клучен фактор за квалитет во овој контекст се избраните сметководствени политики.

Илустрација 3.1 Фактори за квалитет на сметководствени информации



Концептот и значењето на сметководствените политики

Сметководствените политики претставуваат специфични начела, основи, договори, практики и правила усвоени и применети од управувачкото тело на компанијата/институцијата при изготвувањето, составувањето и претставувањето на финансиските извештаи. Единствено раководството на компанијата е одговорно за точноста и максималната прецизност на финансиските извештаи. Квалитетот на финансиските извештаи, а со тоа и претставувањето на финансиската ситуација и успешноста на деловните активности на компанијата, зависи од изборот и примената на сметководствените политики коишто се утврдени преку хрватските и меѓународните финансиски стандарди за известување.

Сметководствените политики во рамките на стандардите за финансиско известување му овозможуваат на раководството да носи одлуки за избор на различните методи за вреднување на средствата, обврските, капиталот, приходите и трошоците, коишто на крајот влијаат на севкупниот перформанс на деловниот субјект на одреден начин. Добиените сеопфатни финансиски информации мора да бидат доверливи, мерливи, т.е. споредливи со кој било претходен сметководствен период на компанијата или на други компании. Сметководствените политики коишто се одбрани за прикажување на деловните настани во финансиските извештаи се објаснети во забелешките. Одлуките за примена на индивидуални сметководствени политики се поврзани со сеопфатната деловна политика на компанијата и како такви имаат корист од реализирањето на наведените цели.

Влијанието на сметководствените политики на квалитетот на финансиските извештаи

Како што претходно посочивме, избраната сметководствена постапка, т.е. избраната сметководствена политика може свесно да влијае на позициите во финансиските извештаи, а со тоа и на нивниот квалитет. Формалната содржина на основните финансиски извештаи произлегува од дефинираните правила за евиденција на деловните промени. Во пракса, најчесто се избираат сметководствени политики коишто влијаат на извештајот за основните средства и пресметката за амортизација, признавање на приходи и отпишување на побарувањата, извештаите за долгорочни провизии и запишувањето на временските разграничувања.

Во компаниите коишто работат независно, изборот на сметководствени политики зависи единствено од нивниот избор наспроти јавниот сектор или компаниите коишто работат во рамките на групација каде што изборот зависи од договорот на сите засегнати страни или од регулаторната рамка. На овој начин се постигнува нивна конзистентна примена и се избегнува можност за погрешно толкување на финансиските извештаи. Оттука, на пример, доколку утврдените сметководствени политики задолжително се применуваат во сите институции, ние добиваме високо квалитетни и еднообразни финансиски показатели.

Финансиски извештаи на буџетите, буџетските корисници и единиците на локалната самоуправа

Согласно член 22 од Законот за сметководство за буџети и буџетски корисници, буџетските корисници се обврзани да ги состават следните основни финансиски извештаи од суштинско значење за транспарентното и одговорно финансиско управување:

- **Биланс на состојбата.** Овој биланс служи за прикажување на состојбата на средствата, обврските и изворите на средствата на еден субјект на одреден датум. Со тоа се добива слика за финансиската позиција во даден момент.

- **Биланс на приходите и расходите.** Овој извештај ги прикажува сите приходи и други приливи, како и сите расходи и други одливи во одреден пресметковен период. Преку него се следи финансиската изведба на субјектот.
- **Консолидиран биланс.** Важно е да се истакне дека, иако е дел од основните финансиски извештаи, консолидираниот биланс не се изготвува во сметководството на Буџетот на Република Северна Македонија и сметководството на буџетите на единиците на локалната самоуправа. Неговата функција е да обезбеди целосен преглед на приходите и расходите на единките корисници кои се во состав на еден буџетски корисник. Притоа, консолидираниот биланс не се изготвува како едноставен збир на одделните буџетски сметки на ист корисник, што укажува на потреба од специфичен консолидациски процес.

Во **прилог 1** на крај на овој материјал е илустриран пример на подготвен биланс на состојба и биланс на приходите и расходите според пропишаните обрасци за буџетски корисници.

Основните финансиски извештаи имаат строги барања за квалитет и презентација. Тие мора да дадат точен, вистинит и целосен преглед на приходите и другите приливи, расходите и другите одливи, како и на состојбата на средствата, обврските и изворите на средствата. Заради нивната важност, овие извештаи мора да се чуваат трајно и во изворна форма. Тие се составуваат за фискалната година, на македонски јазик и со вредности изразени во денари. Извештаите мора да ги потпише овластеното лице на буџетот и буџетскиот корисник или лицето коешто тој ќе го овласти, со што се потврдува нивната веродостојност. Обликот и содржината на овие извештаи подетално ги пропишува министерот за финансии.

Завршната сметка претставува сублимат на финансиското работење на буџетите и буџетските корисници. Таа се состои од основните финансиски извештаи, заедно со образложението кон нив. Ова образложение е клучно за целосно разбирање на прикажаните финансиски податоци.

Процесот на изготвување и доставување на завршните сметки вклучува неколку нивоа и рокови:

- Секоја единка-корисник е должна да ја изготви својата завршна сметка и да ја достави до корисникот во чиј состав припаѓа. Ова мора да се направи најдоцна **до 1 март во тековната година** за претходната фискална година.
- Корисниците на буџетите и фондовите, пак, изготвуваат **консолидирана завршна сметка**. Оваа консолидирана сметка ги вклучува завршните сметки на сите нивни единки-корисници, како и нивната сопствена завршна сметка. Оваа консолидирана завршна сметка ја доставуваат до Министерството за финансии најдоцна **до 31 март во тековната година** за претходната фискална година. Овие рокови се клучни за навремено агрегирање на податоците на државно ниво.
- Буџетите на фондовите имаат обврска да изготвуваат **консолидирани завршни сметки**.

Министерството за финансии има централна улога во финалната фаза на подготовка на буџетските извештаи. Врз основа на завршните сметки добиени од корисниците и фондовите, Министерството за финансии ја изготвува завршната сметка на Буџетот на Републиката во која се искажуваат планираните и извршените приходи и расходи на Буџетот на Републиката. Оваа сметка се изготвува до 31 мај во тековната година и потоа се доставува до Владата на Република Македонија за утврдување.

Завршната сметка мора да биде изготвена во согласност со класификацијата на приходите и класификацијата на расходите кои се донесени од министерот за финансии. Завршната сметка на

Буџетот на Република Македонија, која ги прикажува планираните и извршените приходи и расходи, треба да содржи специфични прилози:

- **Преглед на наплатени приходи и извршени расходи** на сите буџетски сметки на Буџетот на Републиката. Овој преглед се споредува со процените на буџетските приходи и одобрените трошоци, а вклучува и образложение за главните отстапувања, што овозможува анализа на извршувањето на буџетот.
- **Детален преглед на трошењето од буџетската резерва и гаранциите** за земените заеми во соодветната фискална година, со што се обезбедува транспарентност во управувањето со ризици и непредвидени ситуации.

Завршните сметки на буџетите на единиците на локалната самоуправа се изготвуваат согласно истата постапка која е пропишана за изготвување и донесување на Буџетот на Републиката и фондовите. Овие сметки се важни за давање комплетна слика за состојбата на јавните финансии во државата и се приложуваат кон годишната сметка на Буџетот на Републиката. За нивно донесување, советот на единицата на локалната самоуправа треба да ги донесе најдоцна до 15 март, а истата да се достави до Министерството за финансии најдоцна до 31 март.

По утврдувањето на завршната сметка за извршување на планираните приходи и расходи на Буџетот на Република Македонија од страна на Владата, истата се доставува до Собранието на Република Македонија за донесување. Ова е критичен чекор во процесот на буџетскиот циклус, со кој се обезбедува парламентарна контрола. Заедно со оваа сметка, до Собранието се доставуваат и завршните сметки на буџетите на единиците на локалната самоуправа и фондовите. Крајниот рок за ова доставување е најдоцна до 30 јуни во тековната година за претходната фискална година.

Законот налага дополнителни обврски за доставување и јавно објавување на завршните сметки, со цел да се обезбеди максимална транспарентност и отчетност. Буџетите и буџетските корисници се должни да ги достават своите завршни сметки до Регистарот на годишните сметки при Централниот регистар и до Државниот завод за ревизија. Ова мора да се направи најдоцна до крајот на месец февруари наредната година. Во случај на настанување на статусна промена, рокот за доставување е во рок од 60 дена од денот на промената. Покрај доставувањето до надлежните институции, буџетите и буџетските корисници се обврзани да ги објават завршните сметки на својата веб страница. Оваа обврска треба да се исполни во рок од 15 дена од денот на доставувањето на завршните сметки до Регистарот на годишните сметки при Централниот регистар. Оваа одредба значително ја подобрува јавната достапност до финансиските податоци.

Прашања за евалуација

1. Што претставуваат сметководствените политики и која е нивната основна улога во изготвувањето на финансиските извештаи?
2. Како изборот и примената на сметководствените политики влијаат врз квалитетот на финансиските извештаи во јавниот сектор?
3. Што е „Завршна сметка“ и кои елементи ги опфаќа?
4. Наведете ги клучните рокови и одговорности за изготвување и доставување на завршните сметки во јавниот сектор, почнувајќи од единките-корисници до Собранието.
5. Кои се барањата за јавно објавување на завршните сметки од страна на буџетите и буџетските корисници во Северна Македонија?

4. Разлики помеѓу буџетското сметководство врз готовинска основа и сметководството на пресметковна основа согласно барањата на МССЈС

Вовед

Во ова поглавје се фокусираме на клучната разлика во сметководствените основи: **сметководството на готовинска основа** наспроти **сметководството на пресметковна основа**. Во контекст на јавниот сектор во Северна Македонија, разбирањето на овие разлики е од суштинско значење, бидејќи домашното сметководство за буџетите и буџетските корисници традиционално се води на готовинска основа, додека Меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор (МССЈС) промовираат пресметковна основа. Избраната основа има големо влијание на начинот на кој се признаваат приходите и расходите, средствата и обврските, и следствено, на сеопфатноста и компарабилноста на финансиските извештаи. Во ова поглавје, детално ќе се истражат овие разлики помеѓу двете најчесто користени основи во сметководството, со акцент на тоа како одредени трансакции и настани се третираат според секоја основа, обезбедувајќи појасна слика за финансиското управување и известување во јавниот сектор.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- Ќе ги разберете и ќе ги разликувате сметководството на готовинска основа и сметководството на пресметковна основа, вклучувајќи ги нивните основни принципи и примена во јавниот сектор.
- Ќе идентификувате како се признаваат приходите и расходите според готовинската основа (тековна практика во Северна Македонија) и пресметковната основа (барањата на МССЈС).
- Ќе го сфатите третманот на неготовинските трансакции (на пр. добиени подароци во форма на материјални и нематеријални средства, вишоци при попис, набавки на кредит) според готовинската основа во Северна Македонија.
- Ќе ги препознаете клучните разлики во сметководствените политики за залихи, недвижности, постројки и опрема, амортизација, обезвреднување на средства и побарувања, како и резервирања и неизвесни обврски, споредувајќи ги домашната практика и барањата на МССЈС.
- Ќе ја согледате важноста на овие разлики за квалитетот, транспарентноста и споредливоста на финансиските извештаи во јавниот сектор.

Сметководството за буџети и буџетски корисници во Северна Македонија, како и во многу други европски земји, се врши според основните принципи и правила на готовинска основа на сметководство. Врз основа на одредбите од Законот и Правилникот за сметководство на буџетите и буџетските корисници, според готовинската основа, приходите и расходите се признаваат во периодот кога е примена соодветната готовина или се извршени плаќања. Меѓутоа, приходите не се признаваат кога:

- примени се подароци во форма на материјални и нематеријални средства,

- во однос на вишоци при попис, или
- било кои други материјални средства примени за кои не се извршени плаќања.

Слично на тоа, расходите не се признаваат кога:

- материјални и нематеријални средства се отуѓуваат без надомест,
- идентификувани се кусоци при попис, и
- извршен е отпис на средства или побарувања.

Овие ставки се признаваат како намалување на изворите на средства.

Ако приходите не се наплатени во готовина, тие се признаваат како одложени приходи. Ако расходите не се платени, тие се признаваат како пресметани обврски. Земените заеми се сметаат за приходи, додека плаќањата за рати од заеми и вкупните задолжувања се сметаат за расходи. Затоа, кога корисниците го анализираат билансот на состојба на субјектот од јавен сектор во Северна Македонија, неизмирениите салда за одложени расходи не значат авансни плаќања за користење услуги, туку означуваат расходи за користени услуги и набавка на средства кои им се должат на добавувачите. Слично, ставките за одложени приходи најчесто означуваат износи фактурирани и побарувани од купувачите, наместо наплатени приходи однапред за извршени услуги.

Кога буџетското сметководство се води на готовинска основа, истотака и други неготовински трансакции и настани не се вклучени во финансиските извештаи, како:

- нереализирани добивки и загуби (на пр. Зголемувања или намалувања на вредноста на средствата во зависност од движењата на каматни стапки, пазарните цени на вложувањата и сл.),
- купување на стоки или услуги на кредит (на фактура или одложено плаќање) или кога методот на плаќање вклучува неготовинска размена на средства,
- трошење на добра и услуги за кои било платено во претходните периоди,
- зголемување на обврски за проценети идни трошења (на пример зголемување на пензиски обврски за користи на вработени или резервирања за идни трошоци).

Од друга страна, сметководствените политики кои би се следеле доколку се усвојат МССЈС на пресметка основа би биле сосема поразлични. МССЈС (со исклучок на единствениот МССЈС на готовинска основа) бараат да се користи **сметководството на пресметковна основа**. Сметководството на пресметковна основа ги признава трансакциите и настаните кога ти ќе се појават, а не кога готовината ќе биде примена или платена. Кога се користи пресметковната основа приходите ги одразуваат износите кои се заработени или доспееани во текот на годината независно од тоа дали се наплатени или не. На пример, приходите од закупнина се признаваат со изминување на периодот на закуп по договорената цена, независно дали е фактурата изготвена и доставена и дали истата е платена од купецот. Каматите на вложените средства или износите кои се побаруваат се признаваат како приходи со изминување на периодот независно дали се наплатени. Фактурираните добра и услуги се признаваат како реализирани приходи во периодот на испорака на добрата и услуги а не кога е наплатена фактурата од купувачот. Слично, за користените добра и услуги се признаваат обврски во периодот на користење или прием а не кога е платена фактурата на добавувачот. Материјалните добра кои се примени се признаваат како средства, се додека не се искористат за дејноста кога истите ќе бидат прикажани како расходи, независно од датумот на плаќање на истите. Искористените услуги се расходи на периодот во кој биле искористени за дејноста, додека плаќањето се признава како намалување на обврската или побарување за даден аванс доколку плаќањето претходи на користењето.

Во продолжение е дадено објаснување за некои од најважните сметководствени политики креирани според МССЈС кои би се применувале кај најголем дел од институциите од јавниот сектор, доколку се прифатат МССЈС на пресметковна основа во домашната сметководствена пракса.

Барања на МССЈС за признавање на приходи врз основа на пресметковна основа
МССЈС 9 бара субјектите да признаваат приходи што произлегуваат од разменски трансакции врз основа на пресметковна основа. Тоа значи дека кога се разменуваат добра, приходот се признава кога субјектот ги пренесува значајните ризици и придобивки од сопственоста на добрата. Кога се извршуваат услуги, трансакцијата треба да се признае според степенот на завршеност на трансакцијата на датумот на известување. Приходот од камати се признава врз основа на временска пропорција, земајќи ја предвид ефективната стапка на принос на средството. **За разлика од МССЈС 9**, институциите од јавниот сектор во Македонија врз основа на Законот и Правилникот за сметководство за буџети и буџетски корисници ги признаваат приходите од разменски трансакции врз основа на готовинска основа, односно кога ќе се прими и во износот на добиената готовина од клиентите. Фактурираните разменски трансакции за добра и услуги се признаваат и прикажуваат како трговски побарувања и одложени приходи во билансот на состојба. Степенот на завршеност на договорени услуги не се зема предвид за сметководствени или извештајни цели.

Барања на МССЈС за мерење и расходување на залихи

Субјектите што ги следат барањата на МССЈС 12 треба да ги мерат залихите на датумот на известување по пониската вредност меѓу набавната цена и нето реализациона вредност. Кога залихите се добиени преку неразменска трансакција, нивната цена се мери според објективната вредност на датумот на стекнување. Залихите се мерат по пониската вредност меѓу набавната цена и моменталната заменска вредност кога се користат за дистрибуција без надомест или за симболичен надомест. Залихите се признаваат како расход кога ќе се употребат, продадат, разменат или дистрибуираат. Од друга страна, сметководствена политика на институциите од јавниот сектор во Македонија за залихите е да ги признаваат како расход залихите кога се платени фактурите и придружните трошоци. Ако фактурата од добавувачот не е платена на крајот на годината, субјектот признава обврска и одложен расход. Залихите што не се потрошени, продадени или дистрибуирани се признаваат во билансот на состојба како дел од тековните средства и капитал по нивната цена на чинење. Не се прават корекции на првичната цена по нивното прво признавање.

Барања на МССЈС за признавање и мерење на недвижности, постројки и опрема

Средството што се квалификува за признавање како основно средство треба првично да се мери по цена на чинење која вклучува:

- Набавната цена, вклучувајќи увозни давачки и неповратни даноци, намалена за попусти;
- Сите трошоци директно поврзани со доведување на средството до местото и состојбата за употреба;
- Почетна проценка на трошоци за демонтажа и обновување на локацијата.

МССЈС 17 не наведува минимална вредност за признавање на средства. Субјектите треба да користат професионална проценка и можат да групираат мали средства. За разлика од барањата на МССЈС 17, субјектите од јавниот сектор кај нас ги мерат основните средства при иницијално признавање по нивната цена на чинење, вклучувајќи набавна цена, увозни давачки и други

директни трошоци. Проценетите трошоци за монтажа не се вклучени во првичната цена и се признаваат како расход кога реално се направени. Мали средства со вредност под 300 евра се третираат како залихи и се расходуват при набавка, без оглед на нивниот корисен век. Исклучок се предметите (мебел, ИТ-опрема, уметнички дела, апарати) за кои Правилникот бара признавање како средства.

При последователното мерење на недвижностите, постројките и опремата на крај на секоја година, МССЈС 17 дозволува избор помеѓу модел на набавна цена и модел на ревалоризација.

- *Модел на набавна цена:* средството се прикажува по цена на чинење намалена за акумулирана амортизација и загуби од обезвреднување.
- *Модел на ревалоризација:* средството се прикажува по објективна вредност, која претставува ревалоризирана вредност на средството на датумот на ревалоризација, последователно намалена за акумулирана амортизација и загуби од обезвреднување.

Кај нас институциите од јавниот сектор традиционално користат модел на ревалоризација со примена на индекси за индустриски цени, а не индивидуална утврдена објективна вредност. Ова води до разлики во вредноста на средствата. Усогласување со барањата на МССЈС би барало пресметка на објективната вредност на сите средства или прифаќање на постоечката вредност како “претпоставена цена”.

Барања на МССЈС за амортизација на материјалните средства

МССЈС 17 бара амортизација да се заснова на основица (износ кој ќе се амортизира) распределена систематски во текот на корисниот век. Методот на амортизација треба да го рефлектира начинот на трошење на идните економски придобивки. Дозволен се повеќе методи: временска линеарна, забрзана (опаѓачко салдо), функционален метод.

Кај нас субјектите од јавниот сектор не вршат проценка на корисен век на материјалните средства. Се користат фиксни стапки на амортизација по категории наведени во Правилникот за сметководство. Се користи само линеарен метод на амортизација. Често се случува средства со нула вредност (целосно амортизирани) да продолжат да се користат. Некои средства (земјиште, наследство, локални патишта и слично) не се амортизираат.

Барања на МССЈС за обезвреднување на долгорочни средства
МССЈС бара признавање на обезвреднување на средствата кога идните економски придобивки или потенцијалот за услуга се намалени. Се разликуваат средства што генерираат пари и оние што не генерираат.

- МССЈС 21: водич за обезвреднување на средства што не генерираат пари.
- МССЈС 26: водич за средства што генерираат пари.

Субјектите од јавниот сектор во Македонија според сегашниот Закон и Правилник за сметководство не вршат идентификација и признавање на обезвреднување. Средствата може да се отпишат (расходуват) над нормалната амортизација ако нема очекувани идни придобивки, но не се третираат како загуба од обезвреднување.

Барања на МССЈС за обезвреднување на побарувања од разменски трансакции (побарувања од купувачи)

МССЈС 41 ги третира побарувањата како финансиски средства. Почетно се мерат по номинална вредност, а подоцна се проценуваат за очекувани загуби во животен век преку поедноставен

пристап. Сметководствената политика на институциите од јавниот сектор е побарувањата да се признаваат се додека не се наплатат. Не се проценуваат очекувани загуби, ниту се признава резервирање. Ако наплатата не е веројатна, побарувањето се отпишува, а соодветниот одложен приход се стортира.

Барања на МССЈС за признавање на резервирања и обелоденувања на неизвесни обврски

Се признава резервирање (еден вид обврска) ако:

- а) постои тековна обврска поради минат настан,
- б) е веројатно дека ќе биде потребен одлив на ресурси,
- в) може да се направи доверлива проценка на износот.

Резервирањата се признаваат во билансот (МССЈС 19), а неизвесните обврски само се обелоденуваат. Пример: судски спорови може да водат до неизвесна обврска или потреба од резервирање.

Според принципите на готовинската основа, субјектите од јавниот сектор во Македонија признаваат договорни обврски за неплатени добиени добра и услуги, но не се земаат предвид минати настани што создаваат обврска за која веројатно ќе биде потребен одлив на ресурси. Резервирањата не се признаваат ниту обелоденуваат.

Прашања за евалуација

1. Накратко објаснете ја разликата помеѓу готовинска сметководствена основа и пресметковна сметководствена основа, наведувајќи ги нивните основни принципи за признавање на трансакциите.
2. Објаснете каков е сметководствениот третман на неготовинските трансакции (на пр., добиени подароци во форма на средства, вишоци при попис или набавки на кредит) според правилата на буџетско сметководство во Македонија.
3. Споредете го сметководствениот третман на залихите и недвижностите, постројките и опремата (НПО) во јавниот сектор во Северна Македонија (готовинска основа) наспроти барањата на Меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор (МССЈС) (пресметковна основа).
4. Како се разликуваат барањата на МССЈС за амортизација и обезвреднување на долгорочните средства од практиките кои моментално се применуваат во сметководството на јавниот сектор во Северна Македонија?

5. Правила за признавање на приходи и расходи во сметководството на буџети и буџетски корисници

Вовед

По темелното истражување на сметководствените политики и суштинските разлики помеѓу готовинската и пресметковната сметководствена основа, ова поглавје се посветува на специфичните правила за признавање на приходите и расходите кои се применуваат во буџетското сметководство во Република Северна Македонија. Сметководството за буџетите и буџетските корисници кај нас традиционално се врши според основните принципи на готовинска основа.

Разбирањето на овие правила е од клучно значење за секој кој работи со или ги анализира финансиските извештаи во јавниот сектор, бидејќи тие директно дефинираат кога и како финансиските трансакции се признаваат во сметководствената евиденција. Ќе се осврнеме на тоа како се признаваат различните видови приходи од даноци и неданочни приходи до трансфери, донации и задолжувања, како и различните категории на расходи, вклучувајќи плати, стоки и услуги, капитални расходи и отплата на главнина. Поглавјето исто така ќе вклучи илустративни примери кои ќе ги прикажат сметководствените книжења според важечката регулатива, овозможувајќи длабинско разбирање на практичната примена на овие начела.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- Ќе ги разберете основните сметководствени начела за признавање на приходите и расходите во буџетското сметководство во Република Северна Македонија, со акцент на готовинската основа.
- Ќе ги идентификувате различните видови на приходи (даночни, неданочни, капитални, трансфери, донации и задолжувања) и различните видови на расходи (тековни, капитални, отплата на главнина) и правилата за нивно признавање.
- Ќе сфатите како неготовинските трансакции и настани (на пр. подароци во форма на средства, вишоци при попис, отпис на средства) се третираат во буџетското сметководство и зошто тие не се признаваат како приходи или расходи.
- Ќе можете да примените практични примери за евидентирање на приходи и расходи според важечките правила.
- Ќе ја разберете постапката за завршни книжења за утврдување на финансискиот резултат на крајот на фискалната година.

Признавањето на приходите и другите приливи, содржани во главната книга на буџетите и на буџетските корисници се спроведува според **сметководственото начело на парично искажување**. Сметководственото начело на парично искажување значи, приходите и другите приливи да се признаваат во пресметковниот период во кој настанале, според критериумот на мерливост и

расположивост. Приходите и другите приливи се мерливи кога е можно да се искажат вредносно. Приходите и другите приливи се расположиви кога се остварени во пресметковниот период.

Во реализирани приходи според начелата на буџетско сметководство за буџетот и буџетските корисници **не влегуваат**: добиените материјални и нематеријални средства на подарок или по друга основа отстапени средства без надомест, вишоци утврдени со попис или на друг начин остварени средства во материјален облик, искажани во изворите како деловни средства. Приходите кои не се наплатени до денот на нивната пристигнатост за наплата се искажуваат како пасивни временски разграничувања.

Расходите и другите одливи во Билансот на приходи и расходи се признаваат според сметководственото начело на парично искажување, во пресметковниот период во износ во кој е извршено плаќањето. Проценетите расходи во Билансот на приходи и расходи се извршените расходи согласно Законот за буџетите и Правилникот за класификација на расходите.

Доколку расходите не се извршени до денот на нивната пристигнатост за плаќање се искажуваат како активни временски разграничувања. Во расходи спаѓаат и кредитите и позајмиците во периодот кога се враќаат. **Во расходи не влегуваат**: подароците или на друг начин преотстапени материјални и нематеријални средства, отпишани или оштетени средства, кусоци на средствата, отпишаните побарувања и другите вонредни расходи кои се искажуваат на товар или во полза на изворите капиталните средства.

На крајот на годината состојбата на паричните средства на сметката за сопствени приходи треба да биде еднаква со вишокот на приходи над расходи. Секое отстапување од овие две состојби (на сметките 100 и 296) претставува несоодветно и неправилно искажување на дел од приходите или расходите.

Видови на приходи

Согласно Правилникот за класификација на приходите и Правилникот за обликот и содржината на Билансот на состојбата и Билансот на приходите и расходите за буџетите и буџетските корисници пропишани се следните извори на приходите:

- Даночни приходи,
- Неданочни приходи,
- Капитални приходи,
- Трансфери и донации,
- Домашно задолжување,
- Задолжување во странство,
- Продажба на хартии од вредност и
- Приходи од отплата на заеми.

Даночните приходи се остваруваат по основ на:

- Данок од доход, од добивка и капитални добивки,
- Придонеси за социјално осигурување, за пензиско и инвалидско осигурување, здравствено осигурување и за вработување,
- Данок на додадена вредност, акцизи,
- Царина,
- Такси за користење или дозволи за вршење на дејност,
- Даноци на имот, наследство и промет на недвижности,
- Даноци на специфични услуги, како што се комуналните услуги, административните такси,

- Данок на личен доход.

Согласно законската регулатива, во категоријата **неданочни приходи** се класифицираат следниве видови: претприемачки приход и приход од имот, глоби, судски и административни такси (глоби по посебни прописи, судски такси, административни такси), такси и надоместоци во областа на образованието и здравствените услуги.

Приходот по основ на закупнина на деловен простор се остварува согласно со Законот за користење и располагање со стварите во државна сопственост и стварите во општинска сопственост, при што при реализација на овој приход мора да се почитуваат неколку правила.

За давање на недвижни ствари во закуп одлучува Владата на Република Северна Македонија, водејќи сметка да не се наруши функцијата на државните органи. Одлуката се носи по предлог на одговорното лице на државните органи или правните лица основани од државата. Постапката ја спроведува Комисија, преку електронско јавно наддавање или непосредна спогодба. Висината на почетната месечна закупнина изнесува 0,5% од проценетата вредност, која ја определува овластен проценител, односно Бирото за процена.

За издавање на недвижни ствари во закуп, потребно е да се склучи договор помеѓу закуподавачот и закупецот, во кој се утврдуваат сите права и обврски во однос на предметот на закупот. Договорот може да се раскине врз основа на спогодба меѓу договорните страни во писмена форма, со претходна согласност од Владата на Република Северна Македонија, врз основа на направена процена од Бирото за процена и прибавено позитивно мислење од Државното правобранителство. За начинот на постапување со стварите во општинска сопственост одлучува советот на општината. Приходот остварен од закупнина претставува приход на Буџетот на Република Северна Македонија, односно на општината.

Капиталните приходи остварени со продажба на капитални средства, како што се недвижен и движен имот, се регулирани со Законот за користење и располагање со стварите во државна сопственост и стварите во општинска сопственост. Согласно член 7 од наведениот закон:

- Средствата остварени од продажба или размена на стварите во државна сопственост се приход на Буџетот на Република Северна Македонија, освен ако со друг закон не е поинаку определено.
- На локално ниво, средствата остварени од продажба или размена на стварите во општинска сопственост се приход на буџетите на општините, општините во градот Скопје и градот Скопје, освен ако со друг закон не е поинаку определено.
- Средствата остварени од продажба, размена, закуп или давање на користење на стварите стекнати во сопственост во извршна постапка за наплата на побарувања од должници или стекнати во сопственост во стечајна постапка, на име на Министерството за финансии, по основ на одобрени кредити од Компензационите фондови, се приход на наменските сметки на Компензационите фондови во Народната банка на Република Македонија.

Постапката за продажба на недвижни и движни ствари е различно регулирана во зависност од сопственоста – дали се работи за државна или општинска сопственост. Најчесто капиталните приходи се остваруваат од продажба на движни ствари, врз основа на следната постапка:

- На предлог на државниот орган, одлука донесува Владата на Република Северна Македонија.

- Договорот за продажба го склучува одговорното лице на органот.
- Почетната цена се утврдува со процена од овластен проценител, согласно Методологијата за процена и Законот за процена.

Приходите од камати настануваат согласно утврдените клаузули во договорот за закуп или продажба, доколку навремено не се изврши плаќањето на обврската. Тие се признаваат и евидентираат во сметководствената евиденција врз основа на изготвена пресметка, а во согласност со утврдените каматни стапки во договорот.

Во рамките на приходите од трансфери од други нивоа на власт се вклучени:

- приходите од трансферите од Буџетот на Република Северна Македонија, буџетите на фондовите,
- наменските и блок дотации, како и
- пренесениот вишок на приходи над расходи од претходната година.

Дотациите како трансфер на средства од Буџетот на Република Северна Македонија и буџетите на фондовите до буџетот на општината претставуваат дополнителни приходи за финансирање на надлежности определени со закон.

Согласно Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа, од Буџетот на Република Северна Македонија и од буџетите на фондовите се обезбедуваат следниве видови дотации:

- приходи од данок на додадена вредност,
- наменска дотација,
- капитална дотација,
- блок дотација,
- дотација за делегирана надлежност.

Видот, износот и распределбата на дотациите се составен дел на државниот буџет и буџетите на фондовите. Надлежните министерства и фондовите најдоцна до 30 април во тековната година ги објавуваат утврдените критериуми, процедури и рокови за распределба на наменските и капитални дотации. Министерството за финансии ги известува општините за видот и висината на дотациите за секоја општина, за наредната буџетска година.

Наменска дотација се користи за финансирање на конкретна активност, институција или програма во согласност со ресорното министерство или фонд. Доколку се утврдат неправилности, исплатата може да биде запрена.

Капитална дотација е дотација за финансирање општински капитални проекти, утврдена со програма на Владата. Се дава приоритет на проекти со целосно обезбедени средства. При утврдени неправилности, исплатата се запира.

Според измените на Законот објавени во „Службен весник на РСМ“ бр. 170/2024, членот 8 е дополнет со одредба дека капиталните дотации се користат врз основа на одлука од Владата во согласност со закон.

За разлика од ДДВ трансферите и блок дотациите кои се префрлаат месечно (најдоцна до последниот работен ден од месецот, освен последната рата – до 15 декември), капиталните дотации се исплаќаат според роковите определени во договорот меѓу надлежните министерства и општините.

Блок дотацијата се користи за финансирање на надлежности утврдени со закон, преку програми од областа на културата, социјална заштита на деца, основно и средно образование и примарна здравствена заштита. Општината управува со распределбата на средствата согласно сопствените приоритети.

Министерствата и фондовите подготвуваат методологија за утврдување на критериуми за блок дотации. Владата донесува уредба по предлог на надлежното министерство, со претходна согласност од Министерството за финансии и Комисијата за следење на развојот на системот за финансирање на општините.

Трансферот на средствата од блок дотациите се врши во најмалку 12 рати.

Дотацијата за делегирана надлежност е трансфер од буџетот на орган на државната управа до буџетот на општината, со која управува градоначалникот. Министерот и градоначалникот склучуваат договор за начинот на реализација.

Секоја **донација** и секое **спонзорство во јавните дејности** треба да доведат до остварување на јавен интерес. Тоа подразбира поддржување или промовирање на дејности поврзани со заштитата на човековите права, културата, етиката, образованието, науката, спортот, заштитата на животната средина и слични области.

Постапката за донации и спонзорства е регулирана со Законот за донации и за спонзорства во јавните дејности („Службен весник на РМ“ бр. 47/2006...153/2015). Потврдувањето на јавниот интерес се врши согласно Правилникот за формата и содржината на барањата за потврдување на јавен интерес за дадена или примена донација или спонзорство („Службен весник на РМ“ бр. 59/2014).

Примателот на донацијата, кој со самото добивање станува нејзин сопственик, е должен средствата да ги користи исклучиво за намената утврдена во договорот за донација.

Приход од донација се признава само кога донацијата е во **паричен облик**, без разлика дали е во денари или девизи. Девизните средства се конвертираат во денари и се уплатуваат на посебна сметка за донации, согласно Упатството за трезорско работење. Непаричните донации кои се примаат како постојани средства не се признаваат како приход. Наместо тоа, се врши зголемување на вредноста на постојаните средства и соодветно на изворите на средствата. Во ваков случај не се евидентира обврска за примена донација. Начинот на користење и намената на донацијата се утврдуваат преку договор меѓу донаторот и буџетскиот корисник.

Согласно Правилникот за сметководството на буџетите и буџетските корисници, сите буџетски и единечни корисници водат посебна сметководствена евиденција за приходите од донации на сметката 785. За оваа сметка се изготвуваат посебни финансиски планови, периодични извештаи и завршна сметка.

Остварувањето на **приходи по основ на задолжување** е регулирано со Законот за јавен долг и Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа. Законската рамка дозволува буџетските корисници и единиците на локалната самоуправа да се задолжуваат во случаи на недостиг на средства за покривање на расходите. Задолжувањето може да биде врз основа на

краткорочни позајмици во земјата, издавање хартии од вредност, долгорочни обврзници и долгорочни заеми.

Кога се работи за задолжување на централно ниво, договорот за заем го склучува Владата на Република Северна Македонија во име на државата. Иницијативата за поведување преговори за заем се поднесува со претходна согласност од Владата и мора да биде придружена со позитивно мислење од Министерството за финансии. Во случај на склучување договор со странски заемодавец, договорот го потпишува министерот за финансии, по донесување на посебен закон.

Издавањето на државни хартии од вредност се врши врз основа на одлука на Владата, со која се утврдува максималниот износ на задолжување. Министерството за правда дава правно мислење за правната валидност на издавањето хартии од вредност на меѓународниот финансиски пазар.

На локално ниво, според Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа, постапката за задолжување ја започнува општината со добивање согласност од Министерството за финансии. Општината може да се задолжи или да издаде гаранција врз основа на одлука на советот на општината. Таа одлука важи само доколку договорот за задолжување или гаранција се склучи во истата фискална година.

Издавањето хартии од вредност од страна на општините, општините во градот Скопје и градот Скопје, исто така, е предмет на согласност од Министерството за финансии и одлука од самата општина, со прецизирање на износот и намената на задолжувањето.

Задолжувањето може да биде краткорочно и долгорочно. Краткорочните задолжувања, вклучително и тековниот дел од долгорочните задолжувања, не смеат да надминат 30% од вкупно реализираните приходи на тековно-оперативниот буџет на општината од претходната фискална година.

Кога буџетски корисник се задолжува со девизен кредит или заем, има обврска на крајот на пресметковниот период да ги усогласи обврските со средниот девизен курс објавен од Народната банка на последниот ден од годината. Притоа се евидентираат курсни разлики кои може да бидат позитивни или негативни, во зависност од движењата на девизниот курс.

Во случаи на финансиска нестабилност, општините можат да користат специфични инструменти на финансиска поддршка:

- условен кредит (stand-by) што го доделува Министерството за финансии, со рок на отплата до десет години во еднакви годишни рати;
- бескаматна општинска обврзница што ја издава општината за познат купувач – Министерството за финансии, исто така со рок до десет години;
- структурна обврзница што ја издава Министерството за финансии на барање на општината, со сличен рок и динамика на отплата.

Советот на општината донесува одлука за користење на некој од овие инструменти врз основа на план на мерки. Општината поднесува барање до Министерството за финансии, кое е должно во рок од 20 дена да одговори со мислење за можноста и условите за користење.

По добиено одобрение од Владата на Република Северна Македонија, министерот за финансии и градоначалникот склучуваат договор. Максималниот износ на одобрените средства не смее да надмине 50% од реализираниот основен буџет на општината во претходната година.

Ако општината, како корисник на средствата, не ги подмири навремено обврските, Министерството за финансии има право да задржи дел од нејзините дотации од ДДВ. Во случај на задоцнување подолго од 15 дена при отплатата на ануитетот, општината ќе биде задолжена со целиот преостанат долг.

Во категоријата **приходи од отплата на заеми** се евидентираат наплатите по основ на претходно одобрени заеми дадени на јавни претпријатија чии основачи се општините, како и отплатата на заеми што произлегуваат од преземени обврски за дадени гаранции врз основа на долгорочни заеми склучени од јавни претпријатија основани од страна на општините или од централната власт.

Евидентирањето на овие приходи во сметководствената евиденција на општината се врши согласно со сметководственото начело на парично искажување, односно во моментот на реална наплата на средствата.

На локално ниво, согласно со Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа, **општините остваруваат приходи од различни сопствени извори**, кои вклучуваат:

- локални даноци, како што се: данок на имот, данок на наследство и подарок, данок на промет на недвижности и други локални даноци утврдени со закон;
- локални такси, вклучувајќи: комунални, административни и други такси утврдени со закон;
- локални надоместоци, како што се: надоместок за уредување на градежно земјиште, надоместоци од комунална дејност, за просторни и урбанистички планови и други утврдени со закон;
- приходи од сопственост, вклучувајќи: приходи од закупнина, камати и продажба на имот;
- приходи од донации во финансиски средства и движни ствари;
- приходи од парични казни;
- приходи од самопридонес.

Со цел навремено и целосно остварување на приходите од данок на имот, општинската администрација треба да обезбеди:

- вреднување на пазарната вредност на имотот согласно со Методологијата за проценка на пазарната вредност на недвижниот имот;
- проверка на примената на даночните стапки во согласност со видот на имотот;
- навремено донесување и доставување на решенијата до даночните обврзници;
- внесување на сите даночни обврзници во даночното сметководство со цел следење на навременото подмирување на обврските;
- добивање на ажурирани податоци од Агенцијата за катастар на недвижности за сите обврзници на данокот на имот.

При управување со приходите од данок на наследство и подарок, општинската администрација треба да обезбеди:

- утврдување на основата на данокот на наследство согласно Методологијата за проценка на пазарната вредност на недвижностите;
- проверка дали даночните стапки се пропорционални и соодветно разграничени според редот на наследување;
- навремено донесување на решенијата за обврзниците;
- навремено евидентирање на сите обврзници во даночното сметководство;

- следење на динамиката на плаќање кај обврзници кај кои е одобрена отплата во 12 месечни рати.

Во однос на приходите по основ на данок на промет на недвижности, администрацијата треба да внимава:

- основата на данокот да биде утврдена согласно Методологијата за проценка на пазарната вредност на недвижниот имот;
- висината на даночните стапки да биде согласно со одлуката донесена од советот на општината;
- сите решенија да бидат навремено донесени и доставени.

Видови на расходи

Независно што при признавањето на расходите постојат одделни системски слабости во законската регулатива при користење на буџетските средства, пропишувајќи различни критериуми и различен даночен третман на искористените средства, одговорните лица кои раководат со буџетските средства треба да имаат во предвид дека:

- Средствата одобрени со буџетот треба да се користат наменски, рационално, економично и ефикасно,
- Исплатата на надоместоците треба да се изврши според расположливите средства и во висина утврдена со законската регулатива која се применува во Република Северна Македонија.

Согласно одредбите од Правилникот за класификација на расходите и Правилникот за обликот и содржината на Билансот на состојбата и Билансот на приходите и расходите за буџетите и буџетските корисници, расходите се класифицирани како:

- Тековни расходи;
- Капитални расходи (купување опрема и машини, инвестиции во градежни објекти, мебел, вложувања и нефинансиски средства, капитални трансфери и дотации, капитални субвенции);
- Отплата на главнина.

Во категоријата на тековни расходи согласно Правилникот за класификација на расходите се издвојуваат следните групи на расходи:

- Плати и надоместоци
- Стоки и услуги
- Тековни трансфери до вонбуџетски фондови (Фонд за ПИОМ, Фонд за здравствено осигурување и Агенција за вработување)
- Тековни трансфери до единици на локална самоуправа
- Каматни плаќања
- Субвенции и трансфери
- Социјални бенефиции (социјални надоместоци и надоместоци од Фонд за ПИОМ, Фонд за здравство и Агенција за вработување)

Расходите за плати се регулирани на различен начин во повеќе законски прописи, зависно од тоа за која категорија на вработени се работи. Имено, оваа категорија на расходи е разработена во:

- Законот за буџетите,

- Законот за исплата на платите во Република Македонија,
- Законот за административни службеници,
- Законот за плати и други надоместоци на пратениците во Собранието на Република Македонија и други избрани и именувани лица во Републиката,
- Законот за работни односи,
- Закон за извршување на буџетот на Република Северна Македонија за 2024 година,
- Законот за локална самоуправа и
- Општиот колективен договор за јавен сектор.

Исплатата на плати на вработените лица се врши согласно одобрените буџет за пресметковниот период, актот за систематизација и решенијата за склучениот работен ангажман на вработените и истата независно дали се работи за буџетските корисници од централната власт или единките корисници, ја одобрува Министерството за финансии.

Буџетските корисници од централната власт и единките корисници се должни два дена пред исплатата на плати до Министерството за финансии да достават барање за одобрување на средства за плати кон кое се приложува образецот Ф-1 за бројот на вработените.

При нови вработувања буџетските корисници од централната власт и единките корисници се должни да достават известување за обезбедени средства и да приложат образец М-1.

Евидентирањето на пресметаните и исплатени плати кај буџетите и буџетските корисници, вклучително и единиците на локалната самоуправа се врши согласно сметководственото начело на парично искажување. Согласно ова начело, само платите што се исплатени во тековниот период се признаваат како расход.

Пресметаните, но неисплатени плати **не се товар на расходите**, туку се евидентираат на **сметките за активни временски разграничувања**, со истовремено признавање на **обврска за плати**. На тој начин, не се нарушува принципот на парично признавање на расходите, а истовремено се обезбедува точна слика за обврските што произлегуваат од пресметаните, но сè уште неисплатени средства.

Овој случај најчесто се однесува на платата за месец декември, која обично се пресметува во тековната година, но се исплатува во текот на јануари од наредната фискална година.

Согласно прописите на **именуваните лица им следуваат одредени надоместоци**, како што се: надомест за одвоен живот, надомест за закупнина на стан, надомест на трошоци за селидба. Надоместокот за одвоен живот им припаѓа на избраните и именуваните функционери кај буџетските и единечните корисници, од денот на нивното именување до денот на нивното разрешување. Висината на надоместокот е 30% од просечната месечна нето-плата исплатена во Република Северна Македонија во претходните три месеци. Се смета дека има одвоен живот кога функционерот, кој има семејство за издржување, заснова работен однос во орган на управа надвор од местото на живеење, а не живее со семејството во местото на службеното распоредување. Овој надоместок не се исплаќа ако растојанието меѓу местото на живеење и местото на работа е помало од 100 километри. Дополнително, лицата кои користат надоместок за одвоен живот немаат право на надоместок за трошоци за патување за посета на потесното семејство.

Лицата кои имаат право на користење на службен стан, но истиот не може да им биде обезбеден, имаат право на **надоместок за закупнина на стан**. Висината на овој надоместок ја утврдува

Владата на Република Северна Македонија. Меѓутоа, лицето не може истовремено да остварува надоместок и за одвоен живот и за закупнина на стан.

Во однос на селидбените трошоци, лицата кои имаат право на службен стан може да добијат надоместок за трошоците на превоз на покуќнина во висина на реалните трошоци. Овој надоместок не се исплатува доколку лицето веќе користи надоместок за одвоен живот.

Во поглед на **вработените лица во јавниот сектор**, согласно со одредбите од Законот за извршување на буџетот на Република Северна Македонија за 2024 година, **предвидени се следниве надоместоци**:

- Во случај на заминување во пензија, на работникот му следува отпремнина во висина на двократниот износ на просечната месечна плата по работник во Републиката, објавена до денот на исплатата.
- Во случај на смрт на вработениот, неговото семејство има право на парична помош во висина на двократниот износ на просечната месечна нето-плата по работник.
- Во случај на смрт на член на потесното семејство на вработениот (родител, брачен другар, деца родени во брак или вонбрачна заедница, посвоени деца, посиноци и издржувани деца), вработениот има право на парична помош во износ на една просечна месечна нето-плата по работник. Законската регулатива не условува починатиот член на семејството да живеел на истата адреса со вработениот. Овие надоместоци се исплатуваат по поднесено барање со соодветна документација, во годината на настанување на смртта или во годината што следи.

Во споредба со одредбите од Законот за извршување на буџетот, Општиот колективен договор за јавен сектор предвидува и други надоместоци кои не се содржани во самиот закон.

- За користење на сопствено возило за службени цели, вработениот има право на надоместок во висина од 20% од цената на еден литар гориво за секој изминат километар, врз основа на издаден патен налог.
- За јубилејни награди се предвидува исплата на следниот начин, за непрекината работа кај ист работодавач:
 - 50% од просечната нето плата во Републиката за 10 години стаж,
 - 100% за 20 години,
 - 150% за 30 години,
 - 200% за 40 години стаж.

Работниците имаат **право и на регрес за годишен одмор** во висина од најмалку 30% од основицата, односно просечната месечна нето плата исплатена во претходната година. Овој регрес се исплатува еднократно во текот на годината, под услов во еден од претходните четири последователни квартали да не е регистриран негативен раст на реалниот бруто домашен производ.

На вработените во јавниот сектор различно им е регулирано ефективното **право на надомест на трошоци за службени патувања**, во зависност од тоа дали службените патувања се реализирале во земјата или странство. Во однос на исплатата на дневници за службени патувања во земјата, и Законот за буџетите за 2024 година, како и претходниот за 2023 година, не предвидуваат право на исплата на дневници за патувања во земјата. Од друга страна, со новиот Општ колективен договор за јавниот сектор, објавен во „Службен весник на РСМ“ бр. 154/2023, се воспоставува право на пресметка и исплата на дневници за службени патувања во земјата под одредени услови:

- Се исплатува целосен износ на дневницата кога патувањето траело повеќе од 12 часа;
- Се исплатува 50 проценти од дневницата кога патувањето траело од 8 до 12 часа;
- Доколку вработеното лице во ист работен ден дел од времето го поминало на работното место, а дел на службен пат кој е пократок од 8 часа, часовите поминати на службен пат над полното работно време се сметаат за прекувремена работа;
- Во случај кога за време на службеното патување на вработениот му се покриени трошоците за исхрана, превоз и ноќевање, се исплатува 20 проценти од износот на дневницата.

И покрај тоа што се утврдува право на дневници за службени патувања во земјата, нивната практична примена е ограничена, бидејќи во самиот колективен договор не е утврдена висината на дневницата. Отсуството на дефинирана висина претставува пречка за реализација на ова право.

Надоместокот за патни и дневни трошоци за службени патувања во странство се пресметува и исплатува согласно одредбите од Уредбата за издатоците за службени патувања и преселби во странство, кои им се признаваат на органите на државната управа како тековни трошоци. Овие трошоци ги опфаќаат издатоците за сместување, исхрана и превоз.

Висината на дневницата за службени патувања во странство, поединечно за секоја држава, е утврдена со Решение за највисоките износи на дневници за службени патувања и преселби во странство, донесено од Владата на Република Северна Македонија. Согласно ова решение, дневницата се исплатува во следните случаи:

- Во висина од 50% од утврдената дневница, ако е поднесена сметка за сместување или ако сместувањето не паѓа на товар на органот на управата;
- Во висина од 20% од утврдената дневница, ако трошоците за сместување и исхрана не се на товар на органот на управата;
- Во висина од 5% од утврдената дневница, ако трошоците за стручно оспособување и усовршување не се на товар на органот на управата, а престојот трае повеќе од 30 дена. Под стручно усовршување се подразбира учество на семинари, курсеви, симпозиуми и слични настани организирани во странство.

Издатоците за превоз при службено патување земјата и во странство се признаваат во висина на цената на патничката тарифа за соодветен вид и класа на превозно средство, одобрени за користење на службено патување.

Дополнително, трошоците поврзани со такси превоз што настануваат во врска со исполнување на целите на службеното патување во странство може да се признаат во реален износ. За ова е потребно одобрение од функционерот што раководи со органот, врз основа на писмено образложение за потребата од настанатиот трошок и приложена соодветна документација.

Издатоците за сместување, како во земјата така и во странство, се признаваат врз основа на приложена платена сметка од хотел со категорија до четири ѕвездички.

Направените издатоци за набавка на стоки и услуги се класифицираат како тековни расходи, согласно Правилникот за класификација на расходите во буџетите. Оваа категорија ги опфаќа следните видови расходи:

- патни и дневни трошоци,
- комунални услуги, греење, комуникација и транспорт,
- набавка на ситен инвентар, алат и други материјали за одржување,
- трошоци за поправки и тековно одржување,
- договорни услуги,
- други тековни расходи.

Расходите за користење на услуги истотака се евидентираат врз основа на плаќањата по претходно пристигнати и евидентирани фактури за услуги. Во случај кога услугата е настаната во тековниот пресметковен период до 31 декември и е добиена

фактура, а плаќањето е извршено наредниот пресметковен период, се евидентираат само обврските кон добавувачите кои се пренесуваат во наредниот период, а истовремено се задолжув и сметката – Активни временски разграничувања. Доколку обврските се платени во текот на пресметковниот период, се затвораат обврските со активните временски разграничувања и се евидентира расход на соодветната расходна сметка со намалување на буџетската сметка (паричните средства).

Расходите за набавка на ситен инвентар, алат и други материјали за поправка се класифицираат како тековни расходи, согласно прописите за буџетско сметководство и Правилникот за класификација на расходите. Во оваа категорија се вклучуваат издатоци за набавка на канцелариски материјали, списанија и други публикации, административни материјали, материјали за автоматска обработка на податоци, униформи, обувки, средства за одржување на хигиената, алат и други материјали за поправка или специјализирана намена.

Согласно Законот за сметководство за буџети и буџетски корисници и соодветниот подзаконски акт, како ситен инвентар се сметаат сите средства чија поединечна вредност при набавка е помала од 300 евра во денарска противвредност, без оглед на нивниот очекуван век на употреба.

Ситниот инвентар се отпишува еднократно во моментот на неговото ставање во употреба, на ист начин како и материјалите што ги набавува буџетскиот корисници, кои се признаваат како расход во моментот на нивна реална употреба.

Признавањето на расходот за овие набавки се врши во моментот на извршување на плаќањето кон добавувачот, под услов претходно да е добиена уредна документација (фактура, испратница, приемница), која ја потврдува реализацијата на набавката и приемот на средствата.

За набавки на прехранбени производи, пијалаци, градинарски производи од пазар, канцелариски материјали и други ситни добра, набавката може да се изврши и со фактура или сметко-потврда, при што месечната вредност не смее да надмине 100 евра во денарска противвредност.

Расходите за поправки и тековно одржување претставуваат трошоци кои се однесуваат на активности насочени кон одржување на функционалноста и исправноста на средствата со кои располага или управува буџетскиот корисник, единицата корисник или општината. Овие расходи вклучуваат интервенции како што се поправки и сервисирање на возила, објекти, улици, патишта, мебел и опрема, како и активности поврзани со одржување на софтверска и хардверска опрема, зелени површини и друго комунално или работно земјиште.

Во контекст на овие расходи, посебно значење има разликувањето меѓу тековното и инвестициското одржување. Тековното одржување подразбира трошоци кои не го менуваат или подобруваат основниот капацитет, корисен век или функционалните карактеристики на средството, туку имаат за цел само негово одржување во исправна состојба и продолжување на неговата тековна употребливост.

Инвестициското одржување, пак, опфаќа интервенции преку кои се врши реконструкција, адаптација или други видови вложувања, со што се зголемува корисниот век на средството, се подобрува неговата техничка опременост, се менуваат неговите карактеристики или се зголемува неговиот капацитет и функционална поврзаност.

Основната разлика лежи во тоа што тековното одржување овозможува продолжување на користењето на средството во неговата постоечка состојба, додека инвестициското одржување создава нова вредност и има карактеристики на капитално вложување. Затоа, за правилно буџетско и сметководствено евидентирање, неопходно е внимателно да се процени природата на секоја интервенција врз средството.

Расходите за договорни услуги опфаќаат плаќања за надворешни услуги обезбедени врз основа на договор, кои се потребни за редовното функционирање на институцијата. Во оваа категорија се вклучуваат трошоци за закупнина на деловен простор или опрема, правни и нотаријални услуги, интелектуални и консултантски услуги, финансиски услуги и осигурување, како и стручни услуги поврзани со одредени проекти или специфични дејности. Исто така, во оваа група припаѓаат и трошоци за членарини во професионални здруженија и други видови надоместоци што произлегуваат од склучени договори за соработка со надворешни извршители.

Согласно Правилникот за класификација на расходите, буџетските корисници, вклучувајќи ги органите на државната управа, институциите и единиците на локалната самоуправа, можат да остваруваат и прикажуваат **расходи по основ на субвенции и трансфери**, во рамките на нивните законски надлежности и буџетски овластувања.

Субвенциите кон јавни комунални претпријатија, кои се основани од буџетски корисници или функционираат под нивна надлежност, се доделуваат врз основа на проценка на потребите и доставено барање од страна на претпријатието, при што истите се одобруваат со соодветен акт од надлежното тело (на пример, со одлука на советот на општина или со решение од министерство или друг државен орган). Овие субвенции се наменети за финансирање на конкретни дејности од јавен интерес, особено кога приходите од основното работење не се доволни за покривање на реалните трошоци.

Во однос на трансферите до невладини организации, тие може да се однесуваат на финансиска поддршка за здруженија на граѓани, фондации, спортски клубови, организации што се грижат за стари лица и лица со попреченост, месни заедници, хуманитарни организации, политички партии и други субјекти од граѓанскиот сектор. Средствата за овие трансфери се планираат во буџетот на буџетскиот корисник и нивната висина се утврдува со соодветна одлука или акт на овластениот орган.

Овие расходи се класифицираат како тековни трансфери во согласност со економската класификација на расходите и се предмет на транспарентно евидентирање и известување, со задолжително приложување на документација која ја оправдува нивната намена и законитост.

Капиталните расходи се поврзани со издатоците за набавка на капитални средства. Набавката на капитални средства подразбира стекнување на објекти, мебел, опрема, возила, машини, како и

други нефинансиски и финансиски средства кои буџетскиот корисник ги користи за извршување на своите законски надлежности. Овие набавки се поврзани со инвестициски активности, поради подолгиот период на употреба на средствата и нивната повисока вредност.

Процесот на набавка на капитални средства мора да биде во согласност со Законот за јавни набавки, кој го уредува спроведувањето на постапките врз основа на начелата на транспарентност, еднаквост, независност и правичност. Изборот на најповолен добавувач се врши врз основа на критериуми како што се квалитетот на понудените добра или услуги, цената, роковите на испорака, условите на плаќање и други поволности поврзани со договорот.

Секоја набавка мора да биде планирана во рамките на буџетот на институцијата и за истата треба однапред да бидат обезбедени и наменски определени финансиски средства. Пред реализацијата, потребно е да се донесе одлука за набавка, во која се утврдува предметот, видот на набавката според законската класификација и максималниот износ согласно расположливите средства. Оваа одлука се доставува до комисијата за јавни набавки која ја спроведува постапката, а по нејзиното завршување, врз основа на предлогот на комисијата, овластеното лице (на пример, градоначалникот или раководителот на институцијата) врши избор на добавувач и пристапува кон склучување на договор.

Согласно сметководствените правила за буџетите и буџетските корисници, критериумот за класификација на капиталните средства е нивната вредност, при што за средство да се третира како капитално, неговата вредност мора да надминува 300 евра во денарска противвредност, без разлика на неговиот век на употреба.

Најчести капитални набавки кај општините произлегуваат од нивните законски надлежности утврдени со Законот за локалната самоуправа. Тие вклучуваат подготовки на проекти за изградба или реконструкција на градежни објекти, изградба и обнова на улици и локални патишта, комунално уредување на градежно земјиште, изградба на јавни површини за паркирање, обнова на зелени површини и паркови, инвестиции во објекти од областа на културата, образованието и здравството, набавка на опрема за подобрување на квалитетот на јавните услуги, како и набавка на возила за потребите на инспекциските служби и општинската администрација.

Расходите по основ на отплата на главнина, согласно Правилникот за класификација на расходите, се однесуваат на трошоци поврзани со враќање на главницата од претходно преземени задолжувања. Овие расходи се поделени во три категории: отплата на главнина кон нерезидентни кредитори, отплата на главнина кон домашни институции и отплата на главнина кон други нивоа на власт.

Во категоријата на отплата на главнина кон нерезидентни кредитори спаѓаат сите плаќања поврзани со враќање на долг по основ на долгорочни заеми од странство. Тоа вклучува отплата на заеми земени од меѓународни финансиски институции, како што се Меѓународниот монетарен фонд, Светската банка, Европската унија и други мултилатерални кредитори, како и отплата на долгови кон билатерални кредитори преку Лондонскиот и Парискиот клуб на кредитори. Овој вид расходи се евидентира преку сметката 491 – Отплата на главнина кон нерезидентни кредитори.

Во втората категорија, отплата на главнина кон домашни институции, спаѓаат отплатите на главнината од обврзници со среден и долг рок, државни записи, како и краткорочни и долгорочни позајмувања од домашни банки. Сите овие трансакции се евидентираат преку сметката 492 – Отплата на главнина кон домашни институции.

Третата категорија се однесува на отплата на главнина кон други нивоа на власт. Овде се вклучени отплати на краткорочни и долгорочни позајмувања добиени од централниот буџет, кога должник е, на пример, единица на локалната самоуправа или друг буџетски корисник на пониско ниво. Овие расходи се евидентираат преку сметката 493 – Отплата на главнина кон други нивоа на власт.

Со правилна класификација и евиденција на овие расходи се обезбедува транспарентност во управувањето со јавниот долг и почитување на буџетските и сметководствените правила.

Каматните плаќања претставуваат расходи што произлегуваат од претходно склучено краткорочно или долгорочно задолжување од страна на буџетскиот корисник. Секоја отплата на камата резултира со одлив на парични средства од сметката на корисникот, со истовремено признавање на расход и намалување на обврските за пресметаната камата, како и соодветно намалување на сметката за активни временски разграничувања.

Евидентирањето на расходите по основ на камати е условено од неколку претходни настани: склучување на договор за кредитирање, евидентирање на одобриениот кредит на соодветните сметки (241, 242 или сметки од група 92, во зависност од времетраењето на обврската), како и евидентирање на отплатите преку сметките за расходи 491 и 492.

Врз основа на одредбите од договорот за задолжување, кредиторот доставува каматна листа за релевантниот период. Буџетскиот корисник е должен да ја евидентира оваа обврска во своето сметководство, согласно добиената документација и важечките правила за буџетско сметководство.

Примери за признавање и евиденција на приходи и расходи

Пример за евидентирање на утврдени даночни приходи по решенија на единица на локална самоуправа

Во законски утврдениот временски интервал, издадени се решенија на граѓани за плаќање на следните даноци:

- Данок на имот: 160.000 денари
- Данок на наследство и подарок: 200.000 денари
- Данок на промет на недвижности: 320.000 денари

Вкупно: 680.000 денари

Книжење на задолжувањето со данок врз основа на решенија

Во сметководствената евиденција на даночната администрација, потребно е да се изврши соодветно задолжување по основ на издадени решенија кон обврзниците и да се спроведе следното книжење:

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ Побарува
122		Побарувања од граѓани – аналитика	680.000	
	298	Други пасивни временски разграничувања		680.000

Во рок од 3 месеци, извршена е наплата на дел од утврдените даноци. По нивната уплата на соодветните уплатни сметки и нивна распределба, извршен е пренос на парични средства од трезорската сметка на сметката на буџетот на општината за следните остварени приходи:

- Данок на имот: 120.000 денари
- Данок на наследство и подарок: 180.000 денари
- Данок на промет на недвижности: 250.000 денари
- Камата за ненавременно плаќање на данок на имот: 35.000 денари

Вкупно наплатени приходи: 585.000 денари

Книжење во сметководствената евиденција на буџетот на општината

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ во денари	Износ Побарува
100		Сметка (прилив на средства)	585.000	
	713111	Данок на имот		120.000
	713211	Данок на наследство и подарок		180.000
	713311	Данок на промет на недвижности		250.000
	713512	Камата за ненавременно плаќање на данок на имот		35.000
298		Други пасивни временски разграничувања	585.000	
	122	Побарувања од граѓани – аналитика		585.000

Пример за евидентирање на приходи од такси и надоместоци во сметководство на општина

Извршена е уплата на комунален надоместок за уредување на градежно земјиште од инвеститорот АД Н.Н. – Скопје за изградба на станбен објект во износ од 4.000.000 денари.

Книжење во Дневникот

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
100		Сметка (прием на средства)	4.000.000	
	717137	Надоместок за уредување на градежно земјиште		4.000.000

Пример за евидентирање на приходи од сопственост

Факултетот издава административен простор на издавачко друштво “НН” под закуп за период од 3 години. Месечната закупнина изнесува 24.000 денари, а Факултетот издава фактура. Закупецот се обврзал дека закупнината ќе ја плаќа по издавање на фактура за месецот.

Книжење по фактура за месец јануари

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
122		Побарувања од купувачи во земјата	24.000	
	298	Други пасивни временски разграничувања		24.000

Книжење по уплата за месец јануари

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
100		Сметка (прием на средства)	24.000	
	723911	Закупнина од објекти		24.000
298		Други пасивни временски разграничувања	24.000	
	122	Побарувања од купувачи во земјата		24.000

Пример за евидентирање на приходи од донации

Општината примила донации во вкупен износ од 1.040.000 денари, и тоа:

- Парични средства од домашен донатор: 200.000 денари
- Парични средства од странство (во денарска противвредност): 400.000 денари
- Донации во форма на добра:
 - Компјутери: 300.000 денари
 - Канцелариски материјал: 60.000 денари
 - Ситен инвентар: 80.000 денари

Книжење во Дневникот

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
100		Сметка (прием на средства)	600.000	
	725	Други неданочни приходи		200.000
	742	Донации од странство		400.000
		Евиденција на парични донации		
001		Опрема	300.000	
310		Материјали на залиха	60.000	
360		Ситен инвентар на залиха и употреба	80.000	
	900	Државен јавен капитал		300.000
	905	Останат капитал		140.000
		Евиденција на донација во опрема и материјали		

Пример за евидентирање на капитални приходи

Министерство за здравство донело одлука за продажба на информатичка опрема поради техничка застараност и недоволен капацитет. Опремата не е целосно отпишана.

Сметководствената вредност изнесува:

- Набавна вредност: 280.000 денари
- Исправка на вредноста: 200.000 денари

- Сегашна вредност: 80.000 денари

Постигната е продажна вредност од 150.000 денари, фактурирана и наплатена.

Книжење при фактурирање на продажбата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
122		Побарувања од купувачи во земјата	150.000	
	298	Други пасивни временски разграничувања		150.000

Книжење за искнижување на продадената опрема

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
900		Државен јавен капитал	80.000	
029		Акумулирана амортизација на материјални средства	200.000	
	022	Опрема		280.000

Книжење при наплата на продажбата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
100		Сметка (прием на средства)	150.000	
	731	Продажба на капитални средства		150.000
298		Други пасивни временски разграничувања	150.000	
	122	Побарувања од купувачи во земјата		150.000

Пример 2 за евидентирање на капитални приходи

Едно училиште извршило продажба на дел од стариот училишен инвентар- клупи по договорена цена од 32.000 денари, за што издало фактура. Набавната вредност изнесувала 88.000 денари а акумулираната амортизација до денот на продажбата е 80.000 денари.

Книжење при фактурирање на продажбата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
122		Побарувања од купувачи во земјата	32.000	
	298	Други пасивни временски разграничувања		32.000

Книжење за искнижување на продадената школска опрема -клупи

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
900		Државен јавен капитал	8.000	
029		Акумулирана амортизација на материјални средства	80.000	
	023	Опрема – мебел во школство		88.000

Книжење при наплата на продажбата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
100		Сметка (прием на средства)	32.000	
	731	Продажба на капитални средства		32.000
298		Други пасивни временски разграничувања	32.000	
	122	Побарувања од купувачи во земјата		32.000

Пример за евидентирање на курсни разлики и отплата на краткорочен девизен кредит

Буџетски корисник примил краткорочен кредит во износ од 125.000 американски долари. На денот на приемот на кредитните средства, курсот на 1 USD изнесувал 61,00 денари, што значи дека кредитот е евидентиран во денарска противвредност од 7.625.000 денари. Според последното известување од Народната банка на Република Северна Македонија за 2024 година, курсот на 1 USD на крајот на пресметковниот период изнесувал 55,00 денари, што доведува до курсна разлика.

Книжења во дневник

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
103		Девизна сметка	7625000	
	769	Други задолжувања во странство		7625000
198		Активни временски разграничувања	7625000	
	242	Обврски за кредити во странство		7625000
427		Други оперативни расходи	750000	
	103	Девизна сметка		750000
242		Обврски за кредити во странство	750000	
	198	Активни временски разграничувања		750000
492		Отплата на главнина по надворешен долг	6875000	
	103	Девизна сметка		6875000
242		Обврски за кредити во странство	6875000	
	198	Активни временски разграничувања		6875000

Пример за евидентирање на расходи за камата

Буџетскиот корисник добил каматна листа на износ од 67.000 денари од деловна банка за месец декември 2024 година и истата е платена во текот на месец јануари 2025 година.

Книжења во дневник

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Активни временски разграничувања	67.000	
	245	Други краткорочни финансиски обврски		67.000
		Примена каматна листа дек 2024		
451		Каматни плаќања кон домашни кредитори	67.000	
	100	Сметка		67.000
245		Други краткорочни финансиски обврски	67.000	
	198	Активни временски разграничувања		67.000
		Платена камата јануари 2025		

Доколку буџетскиот корисник каматата ја плаќа врз основа на амортизациониот план што го има претходно добиен, тогаш ќе го спроведе само евидентирањето на расходот и одливот на паричните средства од жиро сметката.

Пример : Евиденција за краткорочен кредит од домашна банка

Примен е краткорочен кредит од домашна деловна банка во износ од 5.540.000 денари, со рок на отплата од 6 месеци и месечна камата од 77.000 денари.

Книжења во дневник: примен кредит и пресметка на камата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Активни временски разграничувања	5.540.000	
	930	Обврски по кратк. кредити и заеми		5.540.000
100		Сметка	5.540.000	
	751	Краткорочни позајмици во земјата		5.540.000
198		Активни временски разграничувања	77.000	
	250	Кратк. обвр. спрема дом. правни субјекти		77.000

Евиденција во дневник за плаќање на кредитната обврска

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
930		Обврски по кратк. кредити и заеми	5.540.000	
	198	Активни временски разграничувања		5.540.000

491		Отплата на главница по дом. кратк. долг	5.540.000	
	100	Сметка		5.540.000

Евиденција во дневник за плаќање на камата:

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
250		Кратк. обврски спрема дом. правни субјекти	77.000	
	198	Активни временски разграничувања		77.000
451		Камати по домашен долг	77.000	
	100	Сметка		77.000

Пример: Земен долгорочен кредит од странска банка

Примен е долгорочен кредит од странска банка во износ од 12.000.000 денари, со рок на отплата од 2 години и годишна камата од 100.000 денари.

Книжење во Дневник

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Активни временски разграничувања	12.000.000	
	921	Обврски по долг. кредити спрема стр. лица		12.000.000
100		Сметка	12.000.000	
	769	Други задолжувања во странство		12.000.000
198		Активни временски разграничувања	100.000	
	251	Кратк. обврски спрема стр. правни лица		100.000

Книжење во Дневник за плаќање на анuitет

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
921		Обврски по долг. кредити спрема стр. лица	6.000.000	

	198	Активни временски разграничувања		6.000.000
491		Отплата на главница по надворешен долг	6.000.000	
	100	Сметка		6.000.000

Книжење во Дневник за плаќање на камата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
251		Кратк. обврски спрема стр. правни субјекти	100.000	
	198	Активни временски разграничувања		100.000
452		Камати по надворешен долг	100.000	
	100	Сметка		100.000

Пример за евиденција на расходи за плати

Во клиничка болница извршена е пресметка на бруто платите за септември 2024 година. За истите се добиени средства од Буџетот на Министерството за здравство во бруто износ од 12.798.000 денари и истите се исплатени преку тековни сметки на вработените.

Книжење на пресметка на плати за месец септември 2024

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	12.798.000	
	280	Обврски за плати и надоместоци на плати		12.798.000

Книжење на обезбедени средства од буџетот на Министерството за плати

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
100		Сметка	12.798.000	
	741	Трансфери од други нивоа на власт		12.798.000

Книжење на детални обврски по пресметка

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
280		Обврски за плати и надоместоци на плати	12.798.000	
	281	Обврски за нето плата		7.829.000
	284	Данок од плати и надоместоци		873.000
	285	Придонеси од плати и надоместоци		3.974.000
	286	Други придонеси и даноци од плати		122.000

Книжење на исплата на плати

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
401120		Основни плати и надоместоци	7.829.000	
401510		Персонален данок на доход од плата	873.000	
402110		Основен придонес за ПИО	2.713.000	
402210		Основен придонес за здравство	1.056.000	
402310		Придонес до агенција за вработување	205.000	
402220		Придонес за професионално заболување	122.000	
	100	Сметка		12.798.000

Книжење за затворање на активни временски разграничувања

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
281		Обврски за нето плата	7.829.000	
284		Данок од плати и надоместоци	873.000	
285		Придонеси од плати и надоместоци	3.974.000	
286		Други придонеси и даноци од плати	122.000	
	198	Други активни временски разграничувања		12.798.000

Пример за евиденција на патни и дневни расходи

Исплатени се аконтации за патни и дневни трошоци за службено патување во земјата во вкупен износ од 6.800 денари, по патен налог одобрен од градоначалникот. Распределба на средствата:

- За дневници (хранарина): 1.800 денари
 - За патни трошоци: 1.200 денари
 - За сместување: 3.800 денари
- Вкупно: 6.800 денари

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
420110		Дневници (хранарина)	1.800	
420120		Патни трошоци	1.200	
420130		Сместување	3.800	
	100	Сметка (исплата на аконтација)		6.800
		Исплатен аванс за службено патување		
150		Краткорочни побарувања од вработените	6.800	
	298	Останати пасивни временски разграничувања		6.800

Корективни книжења по враќање од службено патување

По враќањето од службено патување, лицето приложило сметки кои се разликуваат од примениот аванс. Се вршат следните корективни книжења:

Варијанта 1: Помалку потрошени средства (поврат) 400 ден за ноќевање и 200 ден за превоз

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
(420120)		Патување во земјата – ноќевање (помалку трошено)	(400)	
(420130)		Патување во земјата – превоз (помалку трошено)	(200)	
101		Благајна – раздолжување за повеќе примен аванс	600	
298		Други пасивни временски разграничувања	6.800	
	150	Краткорочни побарувања од вработените		6.800

Трошоците се сторнирани (црно сторно-негативен износ) за помалку потрошените средства. Евиденција не се прави на приходи за вратените средства за „вештачки“ да не се зголемуваат и расходите и приходите. Вратените средства логично не се приход, туку помалку направени трошоци.

Варијанта 2: Повеќе потрошени средства (доплата) – 300 денари за ноќевање и 100 ден за превоз

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
-----------------	--------------------	----------------	----------------	-------------------

420120		Патување во земјата – ноќевање (повеќе трошено)	300	
420130		Патување во земјата – превоз (повеќе трошено)	100	
	101	Благајна – доплата за приложени сметки		400
298		Други пасивни временски разграничувања	6.800	
	150	Краткорочни побарувања од вработените		6.800

Пример за евиденција на комунални услуги, греење, комуникација, транспорт

Добиена е фактура за потрошена електрична енергија за месец ноември во износ од 14.000 денари. Фактурата е платена во месец декември истата година. Добиена е фактура за телефонски услуги за месец декември во тековната година во износ од 22.000 денари.

Евиденција на добиена фактура за елек.енергија

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	14.000	
	220	Обврски спрема добавувачи во земјата		14.000

Книжење на признавање на расход за електрична енергија

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
421110		Електрична енергија	14.000	
	100	Сметка		14.000

Книжење на плаќање на фактурата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
220		Обврски спрема добавувачи во земјата	14.000	
	198	Други активни временски разграничувања		14.000

Книжење на добиена фактура за телефонски услуги за декември

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	22.000	
	220	Обврски спрема добавувачи во земјата		22.000

Фактурата за телефонски услуги нема да се книжи на сметката за расходи, се додека истата не е платена.

Пример за евиденција на расходи за ситен инвентар и канцелариски материјали

Набавен е ситен инвентар по фактура од добавувачот во вкупен износ од 12.000 денари. Инвентарот е примен од страна на магацинерот, а плаќањето е извршено од сметката на институцијата. Од вкупниот набавен инвентар:

- 8.000 денари веднаш се ставени во употреба,
- 4.000 денари остануваат на залиха.

Евидентирање на обврска по добиена фактура

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	12.000	
	220	Обврски спрема добавувачи во земјата		12.000

Евидентирање на набавен инвентар на залиха

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
360		Ситен инвентар на залиха	12.000	
	901	Останат капитал – ситен инвентар на залиха		12.000

Признавање на расход при прием и плаќање

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
423720		Ситен инвентар, алат и други материјали за поправка	12.000	
	100	Сметка (исплата)		12.000

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
220		Обврски спрема добавувачи во земјата	12.000	
	198	Други активни временски разграничувања		12.000

Вредносно усогласување – пренос од залиха во употреба

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
362		Ситен инвентар во употреба	8.000	
	360	Ситен инвентар на залиха		8.000
901		Останат капитал – ситен инвентар на залиха	8.000	

	365	Ситен инвентар – вредносно усогласување		8.000
365		Ситен инвентар – вредносно усогласување	8.000	
	362	Ситен инвентар во употреба		8.000

Општината набавила разновиден канцелариски материјал во вредност од 56.000 денари за што добавувачот доставил фактура и испратница. Дел од материјалите биле ставени во употреба по требвање одобрено од раководителот на одделението за финансии и сметководство во вредност од 22.000 денари.

Евидентирање на фактура за набавка

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	56.000	
	220	Обврски спрема добавувачи во земјата		56.000

Евидентирање на залиха од материјали

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
310		Материјали на залиха	56.000	
	901	Останат капитал – залихи на материјали		56.000

Признавање на расход – за целиот набавен и платен материјал

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
423110		Канцелариски материјали	56.000	
	100	Сметка (исплата)		56.000

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
220		Обврски спрема добавувачи во земјата	56.000	
	198	Други активни временски разграничувања		56.000

Издавање дел од материјалот во употреба

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
901		Останат капитал – залихи на материјали	22.000	
	310	Материјали на залиха		22.000

Пример за евиденција на расходи за договорни услуги

Склучен е договор за авторско дело со експерт за заштита на животна средина за изработка на физибилити студија за заштита на животната средина на територијата на општината, во бруто износ од 62.000 денари. По доставувањето на студијата и нејзино одобрување од градоначалникот, општината ја измирила својата обврска во целост.

Евидентирање на обврска по авторски договор

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	62.000	
	225	Обврски спрема добавувачи – граѓани		54.000
	253	Обврски за даноци и придонеси по договор за дело и авторско дело		8.000

Признавање на расход по авторски договор при исплата

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
425930		Научно истражување	54.000	
426990		Други оперативни расходи	8.000	
	100	Сметка		62.000
225		Обврски спрема добавувачи – граѓани	54.000	
253		Обврски за даноци и придонеси по договор за дело и авторско дело	8.000	
	198	Други активни временски разграничувања		62.000

Пример за евиденција на разни расходи кои се платени во период различен од користењето на услугите и доброта

Добиени се фактури во месец декември 2024 кои не се исплатени истиот месец. Фактурите се однесуваат на расходи за:

1. За ПТТ и други комуналии 15.000 денари
2. За набавени канцелариски материјали 17.000 денари
3. За извршени тековни поправки 13.000 денари

4. За извршена претплата на стручни списанија 10.000 денари
Фактурите се платени во текот на месец јануари 2025 година.

Книжења

Сметка Должи	Сметка Побарува	Опис на konto	Износ Должи	Износ Побарува
198213		Комунални услуги, ПТТ	15000	
198231		Канцелариски материјали	17000	
198250		Тековно одржување на средствата	13000	
198232		Претплата на списанија	10000	
	220	Обврски спрема добавувачите		55000
		Евиденција на добиени фактури Дек 2024		
421		Комунални услуги, ПТТ	15000	
424111		Канцелариски материјали	17000	
425		Тековно одржување на средствата	13000	
424112		Претплата на списанија		
	100	Сметка		
		За платените фактури Јан 2025		
220		Обврски спрема добавувачите	55000	
	198213	Комунални услуги, ПТТ		15000
	198231	Канцелариски материјали		17000
	198250	Тековно одржување на средствата		13000
	198232	Претплата на списанија		10000
		Затворање на обврски и АВР		

Пример за евиденција на капитални расходи

Општина Кавадарци склучила договор за набавка на опрема во вкупна вредност од 7.800.000 денари. Според договорот, општината се обврзала да му исплати на добавувачот аванс од 20% (1.560.000 денари) пред започнување на работите, а останатиот износ од 80% (6.240.000 денари) да го плати по испораката на опремата и добивањето на фактура. Средствата од буџетот на општината се пренесени на соодветниот буџетски корисник и истите се исплатени на добавувачот.

Пренос на средства од буџетот на општината до буџетскиот корисник

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
4832		Купување на опрема	1.560.000	

	100	Сметка		1.560.000
--	-----	--------	--	-----------

Прием на средства од буџетот од страна на буџетскиот корисник

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
100		Сметка	1.560.000	
	741	Трансфери од други нивоа на власт		1.560.000

Завршни книжења за утврдување на резултатот

Согласно Законот и Правилникот за сметководство, буџетите, буџетските корисници и единиците на локалната самоуправа на крајот на фискалната година спроведуваат завршни книжења. Притоа, вршат затворање на вкупните приходи и расходи и утврдуваат разлика меѓу нив. Оваа разлика претставува финансиски резултат од извршените трансакции во текот на годината и во секој случај треба да биде позитивна или еднаква на нула. Позитивен финансиски резултат се остварува кога приходите се повисоки од расходите, и истиот се искажува како **вишок на приходи**.

Поради примената на Трезорскиот систем на работење, на крајот на годината сметките на буџетските корисници од основниот буџет се затвораат со нулта салдо, поради што тие не можат да прикажат вишок на приходи. За да се провери правилната примена на сметководственото начело на парично искажување, **потребно е да се изврши усогласување на износот на вишокот на приходи со износот на состојбата на паричните средства на 31 декември. Овие два износи треба да бидат еднакви.** Ова усогласување се однесува на општинскиот буџет кај единиците на локална самоуправа, како и на сметките за приходи од донации, самофинансирачки активности и средства од заеми кај буџетските корисници.

Завршните книжења на приходите и расходите се вршат по целосна реализација и евидентирање на сите финансиски трансакции што се однесуваат на буџетската година за која се изготвува финансискиот извештај – Биланс на приходи и расходи. Оваа постапка обезбедува точен приказ на резултатот од буџетското работење и овозможува усогласеност со законската регулатива и фискалните правила.

Пример за завршни книжења

На крајот на пресметковниот период, буџетскиот корисник ги утврдил следните расходи според групи на сметки:

- Сметка 40 – Основни плати, наемнини и надоместоци: 800.000 денари
- Сметка 41 – Резерви и недефинирани расходи: 150.000 денари
- Сметка 42 – Расходи за набавка на стоки и услуги: 270.000 денари
- Сметка 45 – Каматни плаќања: 80.000 денари
- Сметка 46 – Субвенции и трансфери: 120.000 денари
- Сметка 48 – Капитални расходи: 450.000 денари

- Сметка 49 – Отплата на главнина: 460.000 денари

Вкупно утврдени расходи: 2.330.000 денари

На крајот од годината, буџетскиот корисник ги утврдил следните приходи според групи на сметки:

- Сметка 71 – Даночни приходи: 1.800.000 денари
- Сметка 72 – Неданочни приходи: 750.000 денари
- Сметка 73 – Капитални приходи: 120.000 денари
- Сметка 74 – Трансфери и донации: 100.000 денари
- Сметка 75 – Приходи од домашно задолжување: 60.000 денари

Вкупно утврдени приходи: 2.830.000 денари

Книжење на пренос на расходите на класа 7 за утврдување на разлика на приходи и расходи

По утврдување на вкупните расходи во износ од 2.330.000 денари, се врши нивен пренос од класа 4 во класа 7. Книжењето се врши преку сметка 495 – Распоред на расходите, и се затвора преку сметка 791 – Разлика на приходите и расходите.

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
495		Распоред на расходите	2.330.000	
	40 до 49	Расходи (пренос по годишна сметка)		2.330.000
791		Разлика на приходите и расходите	2.330.000	
	495	Распоред на расходите (затворање)		2.330.000

Книжење на пренос на приходите на сметка 791 за утврдување на разлика на приходи и расходи

По утврдување на вкупните приходи во износ од 2.830.000 денари, се врши нивен пренос од сметки 71 до 75 на сметка 791- Разлика на приходите и расходите.

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
71 до 75		Трансфери од буџетот (приходи)	2.830.000	
	791	Распоред на разликата на приходите и расходите		2.830.000

На крајот на буџетската година, врз основа на утврдените приходи и расходи, се пресметува финансискиот резултат:

- Вкупни приходи: 2.830.000 денари
- Вкупни расходи: 2.330.000 денари
- Вишок на приходи (суфицит): 500.000 денари

Книжење за утврден вишок на приходи

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
791		Разлика на приходите и расходите	500.000	
	800	Вишок на приходи (суфицит)		500.000

По утврдување на вишокот на приходите во износ од 500.000 денари, се врши неговата распределба преку сметки од класа 8 и класа 2, за пренос во наредната буџетска година.

Книжење за распределба на вишокот на приходите

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
800		Вишок на приходи	500.000	
	809	Распоред на вишокот на приходи		500.000
809		Распоред на вишокот на приходи	500.000	
	821	Распоред на вишокот за пренос во наредната година		500.000
821		Распоред на вишокот за пренос во наредна година	500.000	
	296	Дел од вишокот за пренос во наредната година		500.000

Прашања за евалуација

1. Набројте најмалку три главни категории на расходи предвидени во Правилникот за класификација на расходите за буџетите и буџетските корисници.
2. Каква е сметководствената евиденција за пресметани, но неисплатени плати и за добиени, но неплатени фактури за услуги во тековниот период во буџетското сметководство?
3. Која е целта на завршните книжења на приходите и расходите на крајот на фискалната година, и што треба да се усогласи притоа?
4. Како се признаваат приходите од донации во буџетското сметководство во Република Северна Македонија, особено кога донациите се во паричен наспроти непаричен облик?
5. Објаснете ја клучната разлика помеѓу тековно и инвестициско одржување на средствата од сметководствен аспект во јавниот сектор.
6. Кој е паричниот праг за класификација на средствата како „ситен инвентар“ во буџетското сметководство во Република Северна Македонија, и како тоа влијае на признавањето на расходите?

6. Проценување на билансни позиции кај буџетите и буџетските корисници

Вовед

Проценувањето и вреднувањето на билансните позиции е клучен аспект на сметководственото работење во јавниот сектор на Република Северна Македонија, бидејќи има за цел точно прикажување на средствата, обврските и изворите на средствата.

Во ова поглавје ќе ги разгледаме специфичните правила и практики за вреднување на долгорочните и краткорочните средства, краткорочните и долгорочни обврски во контекст на домашното сметководство кое се заснова на начелото на парично искажување. Посебно внимание ќе биде посветено на признавањето и отпишувањето преку амортизација на материјалните и нематеријалните средства, како и на ревалоризацијата на средствата во услови на променливи цени. Поглавјето исто така ќе ги опфати спецификите на проценувањето на краткорочните средства и обврски, вклучувајќи ги паричните средства и побарувањата, и ќе ја истакне суштинската улога на пописот на средствата и обврските како механизам за усогласување на сметководствената и фактичката состојба. Разбирањето на овие процеси е од витално значење за обезбедување на квалитетни и доверливи финансиски извештаи кои се основа за одговорно финансиско управување и донесување одлуки во јавниот сектор.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- Ќе ги разберете основните принципи и начела на вреднувањето на средствата и обврските во сметководството на буџетите и буџетските корисници во Република Северна Македонија.
- Ќе го сфатите процесот на амортизација на материјални и нематеријални средства, вклучувајќи ги методите, основицата за отпис и видовите средства кои не подлежат на амортизација.
- Ќе ја разберете важноста и начинот на ревалоризација на долгорочните средства како одговор на инфлаторните движења и нејзиното влијание врз изворите на средства.
- Ќе ги препознаете спецификите во проценувањето на паричните средства, побарувањата и обврските, со акцент на третманот на девизните средства и курсните разлики.
- Ќе ја сфатите улогата и постапката на пописот на средствата и обврските како задолжителна активност за усогласување на фактичката и сметководствената состојба, како и неговото влијание врз финансиските извештаи.
- Ќе можете да ги разликувате практиките на вреднување во домашното буџетско сметководство од барањата на Меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор (MCCJC) на пресметковна основа, особено во однос на залихите, недвижностите, постројките и опремата, амортизацијата и обезвреднувањето на побарувањата.

Вреднување на средства

Проценувањето на билансните позиции е важен дел од сметководственото работење на буџетите и буџетските корисници, чија цел е точно прикажување на средствата, обврските и изворите на средствата. Проценувањето се врши врз основа на класификација и вреднување на средствата според нивниот рок на користење. Се разликуваат долгорочни средства (со корисен век подолг од една година) и краткорочни средства (со корисен век до една година). Вреднувањето на средствата се врши според принципот на парично искажување.

Средствата се вреднуваат по нивната набавна вредност, која се состои од куповна цена зголемена за царини, ДДВ, транспортни трошоци и други директно поврзани трошоци. При вложување во надградба, адаптација или реконструкција што ја менува функцијата или намената на средството, набавната вредност се зголемува. Трошоците за тековно одржување не се вклучуваат во набавната вредност, туку се сметаат за редовен расход.

Средства со вредност поединечно помала од 300 евра во денарска противвредност не се класифицираат како долгорочни туку како расход при набавката. Исклучоци постојат кога се работи за средства што претставуваат функционална целина, како мебел, лабораториска и медицинска опрема, уреди со вградени програматори и сл., кои и покрај ниската вредност се третираат како долгорочни.

Пример за евиденција на изградба за градежен објект

За договорена изградба на градежен објект, спортска сала Министерството за спорт добило прва временна градежна ситуација на износ од 3.680.000, втора временна ситуација на износ од 2.320.000 и трета конечна ситуација на износ 1.500.000 денари. Извршен е технички прием на објектот и салата е дадена во употреба.

Книжење на примена прва временска ситуација

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на konto	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	3.680.000	
	220	Краткорочни обврски спрема добавувачи		3.680.000
030		Материјални средства во подготовка	3.680.000	
	298	Пасивни временски разграничувања		3.680.000

Книжење на втора временска ситуација

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на konto	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	2.320.000	
	220	Краткорочни обврски спрема добавувачи		2.320.000

030		Материјални средства во подготовка	2.320.000	
	298	Пасивни временски разграничувања		2.320.000

Книжење на завршна временска ситуација од изведувачот

Сметка (должи)	Сметка (побарува)	Опис на konto	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	1.500.000	
	220	Краткорочни обврски спрема добавувачи		1.500.000
030		Материјални средства во подготовка	1.500.000	
	298	Пасивни временски разграничувања		1.500.000

Опис: Евидентирана завршна временска ситуација.

Извршен технички прием на градежниот објект

Сметка (должи)	Сметка (побарува)	Опис на konto	Износ должи	Износ побарува
020		Градежни објекти	7.500.000	
	030	Материјални средства во подготовка		7.500.000
298		Други пасивни временски разграничувања	7.500.000	
	900	Останат капитал		7.500.000

Опис: Активирање на градежниот објект.

Не се прокнижани плаќањата на времените ситуации бидејќи во текстот на примерот не се изрично наведени дека се платени. Кога времените ситуации се плаќаат се книжат расходи на сметка 481 и се намалуваат паричните средства, истовремено се затвораат обврските спрема добавувачот и се раскнижува активното временско разграничување на сметка 198.

Пример за евиденција на набавка на опрема

Добиена е фактура за набавена опрема која гласи на износ од 550.000 денари. Опремата е примена и дадена во употреба а фактурата исплатена на добавувачот.

Набавена медицинска опрема по фактура

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
198		Други активни временски разграничувања	550.000	
	220	Краткорочни обврски спрема добавувачи		550.000
030		Материјални средства во подготовка	550.000	
	298	Други пасивни временски разграничувања		550.000

Платена фактура на добавувачот

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
483		Купување на мебел, опрема, возила и машини	550.000	
	100	Сметка		550.000
220		Краткорочни обврски спрема добавувачи	550.000	
	198	Други активни временски разграничувања		550.000

Активирана е медицинската опрема

Сметка должи	Сметка побарува	Опис на сметка	Износ должи	Износ побарува
022		Опрема	550.000	
	030	Материјални средства во подготовка		550.000
298		Други пасивни временски разграничувања	550.000	
	900	Државен – јавен капитал		550.000

Амортизација на материјални и нематеријални средства

Долгорочните материјални и нематеријални средства се отпишуваат преку амортизација. Се применува праволиниска метода, односно отпишување со еднакви годишни износи во текот на корисниот век, почнувајќи од првиот ден на месецот што следи по пуштањето во употреба. За нематеријални средства, амортизацијата започнува од првиот ден на месецот по подготвеноста за употреба. Основица за отпис на долгорочните средства е набавната, односно ревалоризираната вредност на долгорочните средства. Амортизацијата се пресметува според пропишана годишна стапка за амортизација утврдена за конкретната категорија на средства во Номенклатурата, која е дел од Правилникот за водење на сметководство. Ситниот инвентар се отпишува еднократно.

Амортизацијата не престанува при намалено користење или времен прекин во употребата на средството. Исклучок се случаите на виша сила, како земјотрес, поплава, пожар, кога средството не може да се користи. Во такви случаи, отпишувањето може да биде прекинато до отстранување на последиците.

Амортизацијата запира кога набавната вредност е целосно отпишана, без разлика дали средството сè уште се користи. Дури и по целосното отпишување, средството останува во евиденцијата сè додека не се продаде, донира или уништи. Вредноста на амортизацијата истовремено ја намалува и вредноста на изворите на финансирање.

Амортизацијата не се пресметува за земјиште и шуми како природни богатства што не се трошат, како и за културни, историски и уметнички објекти и библиотечни книги. Исто така, исклучени се и локални патишта со земјена или макадамска подлога, градежни објекти и опрема на Армијата и на органите за одбрана и безбедност, долниот строј на јавни инфраструктурни објекти (железнички пруги, улици, плоштади и паркови), средства што не се пуштени во употреба, средства кои се трајно надвор од употреба и средства со неограничено времетраење на употреба.

Средства кои се трајно надвор од употреба се средства кои со одлука или акт се прогласени за нефункционални поради физичка дотраеност или техничка застареност, како и оние што повеќе од една година не се користат без основана причина како поправка или доградба. Исто така, тука спаѓаат средства во процес на набавка чија реализација е откажана или не се вложени средства за довршување три години по ред, како и средства што во последните пет години се користеле помалку од 30% од нивниот капацитет.

Согласно претходно наведените принципи и начела секој субјект зависно од примената на сметководствениот систем треба пресметката на амортизација да ја евидентира во сметководствената евиденција на следниот начин:

Пресметката на амортизација не предизвикува искажување на расходи од причина што сметководствениот систем што го користат буџетските корисници и општините, се заснива на сметководственото начело на парично искажување на приходите и расходите, така што при плаќање на обврските спрема добавувачот за набавените средства се искажува расход во висина на целата набавна вредност на средствата.

Пресметаната амортизација влијае на намалување на состојбата на изворите на средствата, односно на сметката 900 – Државен јавен капитал, со истовремено одобрување на сметките 009 или 029, зависно од тоа дали се работи за нематеријални или материјални средства.

Пример за евиденција на амортизација

Набавена е опрема во месец март 2024 година и добиена е фактура на износ од 360.000 денари. Одговорниот сметководител е должен да ја евидентира опремата и да пресмета амортизација. Пропишаната стапка за амортизација е 20% .

Евидентирање на набавката на возилото

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
022		Опрема	360.000	
	900	Државен јавен капитал		360.000
198		Други активни временски разграничувања	360.000	
	220	Обврски спрема добавувачи		360.000

Евиденција на прва пресметка на амортизација (месец април 2024)

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
900		Државен јавен капитал	6.000	
	029	Акумулирана амортизација		6.000

Пресметка на годишна амортизација $360.000 \text{ ден.} \times 20\% = 72.000$

Пресметка на месечна амортизација $72.000 / 12 = 6.000$

Ревалоризација на средства

Буџетите и буџетските корисници се должни да ги ревалоризираат долгорочните средства. Ревалоризацијата се врши врз основа на збирниот индекс на зголемување на цените на индустриските производи на домашниот пазар, а податоците се земаат од Државниот завод за статистика. Целта е објективно прикажување на вредноста на средствата во услови на инфлација.

Ревалоризацијата се однесува на сите долгорочни средства освен оние кои се во системот на сметководство за буџетот на Република Северна Македонија и на единиците на локална самоуправа. Основата за ревалоризација е набавната вредност, а се земаат предвид и кумулативните исправки (аккумулирана амортизација).

Ревалоризацијата на средства кои се расходувани или отстранети во тековната година се врши со примена на индексот на зголемување на цените, почнувајќи од почетокот на годината до крајот на месецот кога настанал расходот или отстранувањето. Ова овозможува доследно изразување на вредноста и при нецелосно користење на средствата во текот на годината.

Средствата набавени во текот на годината се ревалоризираат со примена на индексот на зголемување на цените почнувајќи од првиот ден на месецот што следи по месецот на нивна набавка, сè до крајот на тековната година. Резултатите од ревалоризацијата се прикажуваат како зголемување или намалување на изворите на средства.

Проценување на краткорочни средства и обврски

Паричните средства во домашна валута се вреднуваат по номинална вредност. Средствата во странска валута се пресметуваат по средниот курс на Народната банка на датумот на состојбата. На крајот на годината потребно е да се изврши усогласување на состојбата на паричните средства искажана во Билансот на состојба со последниот извод од трезорската канцеларија, при што вишокот на приходи над расходи се искажува на сметката 296 која во наредната година се пренесува на приходната сметка.

Секојдневните активности на буџетскиот корисник за кои се потребни готови парични средства се извршуваат преку благајната, во која се евидентираат подигнатите парични средства од сметката на корисникот за набавки од помала вредност, исплаќање на разни услуги и слично. Висината на расположливите парични средства волагајната треба да е согласнолагајничкиот максимум кој се утврдува на крајот на годината, а со примена за наредната фискална година.

Доколку буџетскиот корисник има девизна сметка на крајот на фискалната година треба да изврши сведување на салдото (состојбата) на девизните средства според средниот курс од

Народна банка на Република Северна Македонија објавен во последната курсна листа за годината, при што буџетскиот корисник треба да искаже позитивни/негативни курсни разлики, кои предизвикуваат приходи, односно расходи. Заради службените патувања на вработените во странство, потребно е буџетскиот корисник да отвори девизна благајна, преку која се евидентираат исплатите на дадените девизни аванси и доставените сметки, фактури и други сметководствени документи во странска валута, доставени од вработените по завршеното патување во странство.

Побарувањата и обврските се признаваат според договорените износи. Побарувањата се искажуваат при задолжување на купувачите за соодветен износ врз основа на издадена фактура или решение за одредена услуга за која институцијата очекува плаќање. Почетно при евиденција на побарувањата се евидентира и на сметка за пасивни временски разграничувања а при наплата на побарувањата врз основа на принципот на парично искажување се признаваат приходите а се затвора евиденцијата за побарувањата и се раскнижуваат временските разграничувања.

Аналогно, обврските како што се обврските спрема добавувачите се признаваат во сметководствената евиденција при добиена фактура за набавени добра или искористени услуги кога се евидентираат и активни временски разграничувања. Само при плаќање на фактурата од добавувач се евидентира на сметката за расходи а се затвора евиденцијата за обврските и се раскнижуваат активните временски разграничувања.

Не треба да се заборави обврската за пријавување и евидентирање на преземените обврски, како и начинот на нивно плаќање, кои се пропишани во **Упатството за водење на евиденција на преземените обврски на корисниците и единките корисници на средства од Буџетот на Република Северна Македонија**.

Евидентирањето на преземените обврски од страна на буџетските корисници се врши преку поднесување на образецот **О1**, согласно пропишаната процедура и рокови утврдени во Упатството.

Начинот на утврдување на средства за обезбедување на побарувањата е уреден со Законот за обезбедување на побарувањата, додека прашањето за застареноста на побарувањата е регулирано во Одделот 4 од Законот за облигациони односи.

Доколку не се преземат навремени и соодветни мерки за наплата на побарувањата, одговорноста за нивната ненаплата и можната штета на буџетските средства ја сноси раководното лице. Согласно член 31-в од Правилникот за сметководството за буџетите и буџетските корисници, комисијата за попис на побарувањата и обврските има обврска, покрај останатите задачи при спроведување на пописот, да утврди дали и какви активности се преземени од страна на одговорните лица за наплата на побарувањата од минати години.

Одлуката за отпис на стари ненаплатени побарувања ја донесува органот на управување, врз основа на предлог даден од комисијата за попис. Отписот на ваквите побарувања не претставува расход, а начинот на негово евидентирање во сметководствените книги зависи од тоа дали, врз основа на спроведената анализа на ризик за наплата, работодавачот очекува или не очекува реална наплата на тие побарувања.

Пример за евиденција на побарувања од купувачи

Продадено е старо возило на општината на фактура за износ од 90.000 денари. Возилото имало набавна вредност од 620.000 денари и акумулирана амортизација од 550.000 денари. Истотака издадена е фактура за закупецот на деловен простор за месец февруари на износ од 12.000

денари. Според извод од сметката наплатени се фактурата за продажба на возилото и закупнината.

Книжење на продажба на основно средство

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
122		Побарувања од купувачи во земјата	90.000	
	298	Други пасивни временски разграничувања		90.000
029		Акумулирана амортизација	550.000	
900		Државен – јавен капитал	70.000	
	022	Опрема		620.000

Книжење на фактурата за закупнина

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
122		Побарувања од купувачи во земјата	12.000	
	298	Други пасивни временски разграничувања		12.000

Евиденција за наплата на побарувања од продажба и закупнина

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
100		Сметка (благајна или трансакциска)	102.000	
	731	Продажба на капитални средства		90.000
	725	Други неданочни приходи		12.000
298		Други пасивни временски разграничувања	102.000	
	122	Побарувања од купувачи во земјата		102.000

Пример за евиденција на обврски спрема добавувачи

Извршена е набавка на трговска стока (едукативни материјали) во износ од 400.000 денари по фактура од добавувач. Фактурата е платена.

Набавка на трговска стока

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
-------------------	----------------------	------	----------------	-------------------

660		Стоки на залиха	400.000	
	901	Останат капитал		400.000
198		Други активни временски разграничувања	400.000	
	220	Обврски спрема добавувачи во земјата		400.000

Плаќање на обврски по фактура

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
4236		Образовни материјали	400.000	
	100	Сметка		400.000
220		Обврски спрема добавувачи во земјата	400.000	
	198	Други активни временски разграничувања		400.000

Проценувањето на билансните позиции, како што се залихите на материјали, резервни делови, ситен инвентар, производи и стоки, претставува утврдување на нивната вредност во согласност со член 19 од Законот за сметководство на буџетите и буџетските корисници.

Како краткорочни средства, залихите во сметководствената евиденција треба да се прикажат по нивната набавна вредност. Таа се состои од куповната цена зголемена за увозни давачки, данок на додадена вредност, трошоци за превоз и сите други трошоци што можат директно да се додадат на набавната вредност.

При утврдување на набавната вредност на залихите се применуваат повеќе методи, меѓу кои најчести се: FIFO (прва влезна – прва излезна), LIFO (последна влезна – прва излезна), метод на просечни цени и метод на плански цени. Според досегашна пракса, најчесто применуван метод е методот на просечни цени.

Доколку залихите се водат според плански цени, потребно е да се користи сметка за отстапување од планираната цена, преку која се евидентира разликата помеѓу набавната и планската вредност. Планираните цени треба да се утврдуваат навремено, најдоцна на крајот од пресметковниот период, за нивна примена во следниот период.

При примена на методот на просечни цени, неопходно е по секоја нова набавка да се пресмета нова просечна цена, која ќе се користи при следното издавање на материјалите. Современите сметководствени софтвери овозможуваат автоматизирана пресметка, со што значително се намалува ризикот од грешки.

Пример за евиденција на набавка на залихи

Набавен е материјал по фактура на добавувач која гласи на 400.000 ден. За транспорт добиена е фактура во износ од 50.000 ден. Материјалот е примен на залиха а фактурите се платени на добавувачите.

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
310		Материјали на залиха	450.000	
	901	Останат капитал		450.000
198		Други активни временски разграничувања	450.000	
	220	Обврски спрема добавувачи во земјата		450.000
423		Материјали и ситен инвентар		
	100	Сметка		
220		Обврски спрема добавувачи во земјата	450.000	
	198	Други активни временски разграничувања		450.000

Попис на средствата и обврските кај буџетските корисници

Пописот е задолжителна сметководствена активност со која се врши усогласување помеѓу евидентираната сметководствена состојба и фактичката состојба на средствата, побарувањата и обврските. Се спроведува најмалку еднаш годишно, заклучно со 31 декември, и има за цел да обезбеди точност, реалност и сигурност во финансиското известување на буџетите и буџетските корисници.

Со пописот се опфаќаат: парични средства, хартии од вредност, материјални и нематеријални средства (во употреба, во подготовка или вон употреба), побарувања, обврски, средства што се наоѓаат кај други субјекти и средства на други субјекти кои се во посед на буџетскиот корисник.

Пописот се спроведува од страна на комисија за попис, која има задача да:

- изврши мерење, пребројување и вредносна проценка на средствата;
- го утврди правниот основ и реалноста на побарувањата и обврските;
- идентификува разлики помеѓу фактичката и сметководствената состојба;
- даде предлог за книжење на кусоци, вишоци, отпис на застарени побарувања;
- изготви извештај со предлог-мерки и образложенија.

Посебна важност има пописот на побарувањата и обврските. Тој се врши преку преглед и потврда на износите, нивната правна основаност и обезбедувањето на побарувањата. Комисијата потврдува дали се преземени соодветни мерки за наплата на побарувањата од минати години и утврдува причините за неизмирени обврски.

Извештајот за извршениот попис се доставува до сметководствената служба најдоцна 20 дена пред крајниот рок за поднесување на завршната сметка, заради книжење на разликите и усогласување на евиденцијата.

Со пописот се зајакнува фискалната дисциплина, се подобрува интерната контрола и се овозможува донесување информирани одлуки засновани на точни финансиски податоци.

При усогласување на сметководствената со физичката состојба, буџетските корисници и единиците на локалната самоуправа треба да ги имаат во предвид сметководствените принципи и начела, според кои:

- Приходите и расходите се искажуваат во сметководствената евиденција и во Билансот на приходи и расходи според сметководственото начело на парично искажување, додека средствата, побарувањата и обврските се искажуваат во сметководствената евиденција и во Билансот на состојба според номинален износ, односно набавна вредност,
- Усогласувањето на констатираните разлики помеѓу фактичката и сметководствената состојба има влијание само во финансискиот извештај Биланс на состојба, што е различно од сметководствениот систем што го применуваат трговските друштва и јавните претпријатија.

Пример за сметководствена евиденција по резултати од спроведен попис

Се констатира кусок на ситен инвентар во износ од 7.500,00 денари и на компјутер во износ од 18.000,00 денари. Во однос на компјутерот, набавната вредност изнесува 30.000,00 денари, а до денот на пописот е амортизиран во износ од 12.000,00 денари. Согласно тоа, нето-вредноста на средството што недостасува (по амортизација) изнесува 18.000,00 денари. За одговорен за кусокот се смета вработениот кој бил задолжен со средствата и донесена е одлука да ја надомести штетата на институцијата за кусокот.

Книжење за утврдување на кусок и задолжување на вработениот

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
150		Краткорочни побарувања од вработените	25.500	
	298	Други пасивни временски разграничувања		25.500
901		Останат капитал	7.500	
	360	Ситен инвентар на залиха		7.500
900		Државен – јавен капитал	18.000	
029		Акумулирана амортизација	12.000	
	022	Опрема		30.000

Книжење при уплата на надоместокот од вработениот

сметка (Должи)	сметка (Побарува)	Опис	Износ Должи	Износ Побарува
298		Други пасивни временски разграничувања	25.500	
	150	Краткорочни побарувања од вработени		25.500
100		Сметка	25.500	
	725	Други неданочни приходи		25.500

Анализа на финансиските извештаи на буџетските корисници

Во јавниот сектор, финансиската анализа претставува суштински елемент за планирање, следење и евалуација на финансиското управување. Таа е клучна за добивање прецизна слика за тоа како се користат јавните средства, како се остваруваат приходите, како се извршуваат расходите, и каква е вкупната финансиска состојба на општината или друг јавен субјект. Овој процес не е само техничка задача, туку средство за одговорно управување, за зајакнување на отчетноста и транспарентноста, и за одлучување во согласност со јавниот интерес.

Финансиската анализа се базира на обработка и интерпретација на двата главни финансиски извештаи: билансот на состојба и билансот на приходи и расходи. Првиот го покажува севкупниот финансиски капацитет на институцијата во одреден момент — колку средства има, од каде потекнуваат, и кои се нејзините обврски. Вториот извештај ги претставува движењата во приходите и расходите во текот на еден буџетски период и ги идентификува резултатите од работењето: дали институцијата остварила суфицит или дефицит, дали ги искористила средствата согласно буџетот и дали извршувањето било ефективно.

Анализата на овие извештаи започнува со утврдување на целта: дали се следи фискалната дисциплина, се оценува проект или инвестиција, се мери ефективноста на трошењето, или се оценува можноста за ново задолжување. Врз основа на тоа се избираат соодветни техники на анализа и се определуваат стандарди со кои ќе се врши споредба. Тие можат да бидат нормативни (одредени со закон или стратешки планови), или релативни (усогласени со други општини или со минатогодишни резултати).

Во рамките на финансиската анализа, се користат три основни техники: хоризонтална анализа, вертикална анализа и рацио анализа.

Хоризонталната анализа, позната и како анализа на трендови, ја прикажува динамиката на финансиските показатели преку споредба на податоци за две или повеќе последователни години. Со оваа техника се открива дали одредена ставка расте, опаѓа или останува стабилна. Преку индексни броеви и процентуални промени се идентификуваат трендовите во приходите од даноци, трансфери, донации, како и во расходите за плати, капитални инвестиции или набавка на добра и услуги. Оваа анализа овозможува управата и советниците да увидат дали буџетот се користи соодветно и дали постојат одредени слабости, на пример неочекуван пораст на трошоци или намалување на сопствени приходи.

Вертикалната анализа, пак, овозможува проценка на внатрешната структура на финансиските извештаи. Секоја ставка се прикажува како процент од вкупните приходи, односно вкупните расходи, или пак од вкупната актива или пасива во билансот на состојба. На пример, ако платите учествуваат со 45% од вкупните расходи, а капиталните инвестиции со 10%, тоа дава многу јасна слика за приоритетите на општината. Оваа техника е посебно корисна за споредба меѓу различни институции или општини, бидејќи ги елиминира апсолутните разлики во големина и го потенцира односот помеѓу категориите. Ваквите податоци можат да откријат несразмерности, пренагласени расходи, или потреба од ребаланс помеѓу оперативни и развојни трошоци.

Рацио анализата претставува најструктурирана и квантитативна техника во анализата на финансиски извештаи. Таа се базира на пресметка на односи помеѓу финансиски категории, како што се ликвидност, задолженост, профитабилност (во јавниот сектор заменета со ефикасност), приход по глава на жител, даночни приходи како удел во вкупните приходи и слично. На пример, ликвидноста се оценува преку соодносот меѓу краткорочни средства и краткорочни обврски, што укажува дали институцијата е способна да ги исполни своите обврски на краток рок. Задолженоста се мери преку соодносот на долг во однос на вкупните приходи, што ја покажува способноста за сервисирање на долговите. Аналогно, ефикасноста може да се процени преку односот на реализирани јавни услуги во однос на потрошени средства.

Овие техники не се користат изолирано, туку во комбинација овозможуваат целосна анализа. На пример, хоризонталната анализа ќе открие дека некој расход пораснал за 30% за една година, вертикалната ќе покаже дека истиот расход сега учествува со поголем дел во буџетот, а рацио анализата ќе покаже дека тоа ја намалило ликвидноста или го зголемило буџетскиот дефицит.

Ваквиот синтетички пристап е неопходен за интерпретација која води до информирани и одговорни одлуки.

Финансиската анализа има своја важна примена и во процесот на донесување буџет, ребаланс, планирање на капитални инвестиции, контрола на извршувањето, и во подготвување на извештаи за советници, Влада или меѓународни донатори. Таа е суштинска за идентификување на приоритети, проценка на фискалната одржливост, детектирање на ризици и предлагање корективни мерки. Соодветна анализа овозможува управата да реагира навреме, да ги прераспредели средствата, да планира позајмување или да одбегне буџетски дефицит.

Од суштинско значење е и тоа што финансиската анализа бара способност за интерпретација на податоци, но и способност да се разберат пошироките економски, политички и социјални околности кои влијаат врз финансиите на јавните институции. Аналитичарот треба да ја согледа реалната слика зад бројките и да препознае кога е потребна промена на политики, кога има латентна финансиска закана, или кога постои потенцијал за развој.

На крај, финансиската анализа е повеќе од пресметка — таа е средство за активно управување, за одговорност, за транспарентност и за рационално користење на јавните ресурси. Студентите кои ќе ги совладаат овие техники и ќе ја разберат нивната примена во јавниот сектор, ќе стекнат суштинско знаење кое е потребно за секој кој има намера да биде дел од модерното јавно управување.

Прашања за евалуација

1. Кои се основните принципи за вреднување на средствата и обврските во сметководството на буџетите и буџетските корисници во Република Северна Македонија?
2. Објаснете како се пресметува и признава амортизацијата за долгорочни материјални и нематеријални средства во јавниот сектор, вклучувајќи го почетокот на пресметката и видовите средства кои се изземени од амортизација.
3. Која е целта на ревалоризацијата на долгорочните средства во јавниот сектор, и на која основа се врши оваа ревалоризација во Северна Македонија?
4. Која е примарната цел на спроведувањето на попис на средствата и обврските во јавниот сектор, и што се постигнува со тоа?
5. Како констатираните кусоци и вишоци од пописот на средствата влијаат врз финансиските извештаи во буџетското сметководство во Северна Македонија?
6. Наведете две клучни разлики во сметководствениот третман и вреднувањето на залихите или недвижностите, постројките и опремата (НПО) помеѓу тековната пракса во јавниот сектор во Северна Македонија и барањата на MCCJС на пресметковна основа.

7. Трошковно и управувачко сметководство во јавниот сектор

Вовед

Сè поголемите барања за ефикасно управување и транспарентно работење ја наметнуваат потребата за финансиско известување и би било невозможно да се здволи таа потреба без употребата на инструментите на управувачкото сметководство и трошковното сметководство.

Во ова поглавје ќе зборуваме единствено за важноста на овие два сегменти на сметководството за јавниот сектор, затоа што, за разлика од финансиското сметководство, трошковното и управувачкото сметководство сè уште не се целосно развиени во доменот на управување со јавните финансии. Од друга страна пак, информациите добиени со помош на тие системи значително придонесуваат за квалитетот на ревизорските заклучоци затоа што со нивната примена ревизорот навлегува во системот подетално и прави тестови на податоците коишто се тесно поврзани со содржината на ревизијата.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- ќе ја разберете поврзаноста помеѓу внатрешното и надворешното известување;
- ќе ја разберете важноста на планирањето на трошоци и управувањето со трошоци;
- ќе го знаете процесот на креирање на цени на услугите во јавниот сектор;
- ќе ги разберете индикаторите за перформансот на спроведувањето на програмите во јавниот сектор;
- ќе ги идентификувате некои од моделите за мерење на успешноста во јавниот сектор;

Меѓусебната зависност на финансиското, управувачкото и трошковното сметководство во јавниот сектор

Сметководството како услужна функција ги следи и проучува (процесира) податоците и ги внесува во формулар (внес) кој што е соодветен за користење во процесот на носење одлуки за деловното работење (резултат). Бидејќи сметководствениот процес за следење на деловното работење е насочен кон генерирање информации за корисниците, неопходно е информациите да се презентираат во облик кој што е препознатлив и разбирлив за корисниците за коишто се наменети. Ова ја посочува потребата за составување:

- надворешни (основни) финансиски извештаи – основни извештаи коишто ги задоволуваат потребите на повеќето корисници;
- внатрешни извештаи – специфични финансиски извештаи коишто обезбедуваат дополнителни информации коишто ги задоволуваат специфичните потреби за информации на одредени, примарно внатрешни корисници.

Приспособени на барањата на повеќето корисници и можностите за креирање на соодветен систем, следните делови се главно организирани како дел од сметководствената функција:

- финансиско сметководство
- трошковно сметководство и
- управувачко сметководство.

Финансиското сметководство претставува темел на сметководствениот систем кој е во функција на евиденцијата на деловните настани и трансакции според барањата на законодавството и сметководствените стандарди, водење на пропишаните деловни книги и подготовка на финансиски извештаи во пропишан формат првенствено за надворешните корисници.

Сметководството на трошоци е дел од сметководството кое вклучува утврдување, распределба, планирање, анализа, контрола и оценка на трошоците. Управувачкото сметководство и трошковното сметководство се сметаат за внатрешно сметководство кое што се фокусира на:

- креирање на податоци за планирање и контролни цели;
- развивање на податоци со цел олеснување на секојдневниот процес на носење одлуки и за специфични проекти коишто бараат да се избере една опција од можните алтернативи;
- учество во креирањето и имплементација на плановите;
- воведување на процедури коишто се наменети за подобрување на деловното работење и намалување на трошоците;
- развивање и подобрување на системите за следење на трошоците;
- евидентирање и контролирање на трошоците по индивидуални организациски единици, програми или слично.

Управувачкото сметководство не е одделен дел од сметководството, или засебно организиран сметководствен систем неповрзан со финансиското сметководство, туку процес на користење на сметководствените информации за цели поврзани со носење деловни одлуки. На одреден начин, управувачкото сметководство е врската помеѓу финансиското и трошковното сметководство затоа што тоа ги употребува баш оние податоци коишто се значајни за раководството. Според дефиницијата дадена од Институтот на менаџмент сметководители (IMA), **управувачкото сметководство** претставува процес на идентификување, мерење, акумулирање, анализирање, подготвување, интерпретирање и комуницирање на финансиски информации користени од страна на менаџментот за да планира, вреднува, и контролира во рамките на ентитетот и да осигура соодветно користење и одговорност за своите ресурси.

Опции за примена на трошковно сметководство

Повеќето методи за пресметка на трошоците првенствено се развиени за компаниите. Сепак, нивната употреба во јавниот сектор е сè почеста. Ова се однесува особено на методите за распределба на трошоци на трошковни категории наменети за утврдување на трошоците за обезбедување услуги за да се процени нивната оправданост. Секако, овие методи не се применуваат во нивниот оригинален облик кој што е карактеристичен за производствените компании, туку овие методи се соодветно изменети во согласност со потребите и специфичностите на јавниот сектор. Така, на пример, ние можеме да ги следиме трошоците според:

- видот (трошоци за работна рака, материјални трошоци, трошоци за надворешни услуги, трошоци за електрична енергија...);
- место на нивно случување (директни и индиректни трошоци);
- нивното однесување при различен обем на активности (фиксни и варијабилни трошоци);

- можности за распределба на трошоците на индивидуални делови или организациони единици на институцијата;
- методот на нивно предвидување и можностите за нивна контрола (стандардни, вонредни, планирање...);
- посебни барања (трошоци за заштита на животната средина, трошоци за квалитет, трошоци за спроведување програми...).

При носење на деловни одлуки од страна на раководството на највисоко хиерархиско ниво, доста е важна поделбата на трошоците по сегменти во институцијата (одговорни центри), додека пак за пониските хиерархиски нивоа на раководство, поделбата на фиксни и варијабилни трошоци, или функционалната поделба игра поважна улога. Информациите за трошоците се релевантни за носењето одлуки за деловното работење без разлика на раководното ниво во организацијата.

Планирање и контрола на трошоци

Планирањето и контролата се важни буџетски процеси. Планирањето е активност која што е фокусирана на голем број индивидуални програми и активности чии цели се важни и честопати истите се непрофитни. Буџетите можат да се составуваат на готовинска или сметководствена основа. Секако, составувањето на буџетот на готовинска основа е поедноставно и појасно, но овој начин на составување на буџет бара повеќе напори при поврзувањето на информациите помеѓу буџетот на готовинска основа и информациите за трошоците добиени на основа на нивното случување. Овој факт треба особено да се земе предвид при толкувањето на добиените резултати помеѓу планираните и остварените трошоци.

Дел од опциите за контрола на трошоци се:

- споредба на трошоци на одредени програми со информации за нивните цели преку намалување или елиминирање на активности коишто не се толку ефикасни;
- споредба на планираните и реализираните трошоци во одреден временски период и идентификување на причините за погрешна пресметка или поголемо отстапување од планираните износи и предлагање различни чекори со цел да се подобри ефикасноста и планирањето на трошоците;
- идентификување на нестандартни трошоци и давање предлози истите да се намалат;
- споредба на трошоците со други слични активности во други институции, пронаоѓање на причините за отстапувањата и подобрување на процесите.

Исто така, трошоците се важен елемент во процесот на носење одлуки при утврдувањето на цените или надоместоците за обезбедените услуги. Информациите за трошоците се од суштинско значење во случаите кога услугите или стоките се обезбедуваат по пониски цени во споредба со придружните трошоци за нив и кога се работи за чиста политичко-социјална одлука. Тоа е причината поради која што во пракса, најчестите цени се утврдуваат на основа на критериумите и информациите за пазарните случувања. При анализирањето на трошоците за услугите дефинитивно треба да се посвети внимание дали услугата е финансирана единствено од дефинираната цена или дали овие услуги се кофинансирани од други извори (сопствен приход, донации, даночни приходи или други извори). Вообичаено кога услугата се обезбедува бесплатно и кога трошоците за услугата се финансирани од буџетот нема потврда за утврдување на цена. Сепак, кога услугата се наплаќа целосно или делумно на корисникот, информациите за начинот на формирање на цената се од особена важност. При утврдувањето на трошоците за обезбедената услуга, важно е да се примени соодветен модел и метод за распределба на

трошоци за коишто е важно да се има добро познавање на карактеристиките на активноста, методот на испорака на услугата и карактеристиките на методите за распределба на индивидуалните трошоци.

Утврдувањето на цените на услугите претставува стратешка одлука за буџетските корисници која треба да ги земе во предвид: барањата на корисниците на услугата, конкурентни цени на приватниот сектор ако се работи за услуги кои може да се обезбедат и во приватниот сектор и развојната стратегија на буџетскиот корисник.

Развојот на програмското планирање поставува посебни барања пред буџетските корисници за развој на трошковното и управувачкото сметководство. Буџетските корисници треба да ги дефинираат целите на програмата, да ги поврзат целите на програмата со стратешките цели, да ги дефинираат показателите на успешност и да направат добра проценка на трошоците и приходите кои се во врска со реализацијата на утврдените програми. Квалитетни информации за трошоците во комбинација со финансиски и нефинансиски информации за постигнати резултати се добра основа за евалуацискиот процес за оценка на програмите како и донесување на одлука за одобрување, модификација, продолжување или завршување на програмата. Без развиен сметководствен систем за анализа и следење на трошоците и резултатите, не може да се носат издржани одлуки од страна на раководството, посебно кога треба да се одлучи да се ангажираат дополнителни ресурси во форма на капитални инвестиции и ресурси за зголемување на оперативната подготвеност за директно да се обезбедат јавните услуги или да се обезбедат истите преку ангажирање на економски оператори од приватниот сектор. На пример, да се одржуваат парковите и зеленилото со инвестиции во механизација и вработени од страна на институцијата, или ангажирање на економски оператор кој ќе ја обезбеди услугата на одржување на зеленилото по договор согласно обезбедениот учинок.

Модерни техники на управувачко сметководство за контрола на трошоци во институциите од јавниот сектор

Во време кога фискалната одговорност, транспарентноста и перформансите се од клучно значење, институциите од јавниот сектор се соочуваат со сè поголем притисок да управуваат со своите трошоци ефикасно, истовремено испорачувајќи квалитетни јавни услуги. Управувањето со трошоци не претставува само активност за кретење на расходите, туку и стратешка дејност што обезбедува ефективно користење на ресурсите за постигнување на повеќе од посакуваните резултати. Современите техники на управувачко сметководство, првично развиени во приватниот сектор, сè повеќе се адаптираат и применуваат во јавните институции за справување со овие предизвици. Во продолжение ќе претставиме пет современи техники кои нудат значителен потенцијал за унапредување на контролата на трошоците и управувањето со ресурсите во јавниот сектор, и тоа:

- Сметководство базирано на активности (Activity based costing)
- Буџетирање базирано на перформанси (Performance based budgeting)
- Бенчмаркинг (Benchmarking)
- Целни трошоци или целна цена (Target costing)
- Штедливо управување (Lean management)

Сметководството базирано на активности (ABC) е техника што ги распределува трошоците на различните услуги и резултатите врз основа на реалната потрошувачка на ресурси преку активностите кои креираат трошоци а се неопходни за обезбедување на услугите. Во

институциите од јавниот сектор, каде што индиректните трошоци се значајни, ABC обезбедува попрецизен метод на распределба на трошоци отколку традиционалните системи.

Преку идентификација на трошочни двигатели и следење на трошоците по активности, јавните институции како болници, универзитети и владини агенции можат:

- Подетално да го разберат вистинскиот трошок на програмите и услугите.
- Да идентификуваат неефикасни и активности кои не додаваат вредност на услугите.
- Да поддржат одлуки базирани на точни податоци за различните активности кои создаваат трошоци и услуги кои бараат повеќе активности, со што директно обезбедуваат подобрување на перформансите.

На пример, општинска власт користејќи ABC може да го пресмета вистинскиот трошок за собирање отпад по маало, земајќи ги предвид растојанието, фреквенцијата и количината на смет. Ова може да влијае врз стратешки одлуки како оптимизација на рути или аутсорсинг на услугата.

Буџетирањето базирано на перформанси (PBB) ја поврзува распределбата на ресурсите со мерливи резултати, обезбедувајќи дека средствата се насочени кон програми што создаваат вредност за јавноста. За разлика од традиционалното буџетирање по ставки, кое се фокусира на влезни параметри, PBB го истакнува излезот и исходите.

PBB е особено ефективно во контрола на трошоци бидејќи:

- Поттикнува отчетност и транспарентност,
- Помага во идентификација на програми со слаби резултати за ревизија или прекин,
- Обезбедува рамка за континуирано следење и унапредување на перформансите.

На пример, Министерството за образование може да користи PBB за распределба на средства кон училишта врз основа на параметри како стапка на дипломирање, успех на стандардизирани тестови или сооднос ученик-наставник, поттикнувајќи подобри резултати и поефикасна употреба на јавните средства.

Бенчмаркингот подразбира споредување на перформансите и трошоците на една институција со најдобрите практики од други слични институции или стандарди на извршување на услуга. Тој е вредна алатка за идентификација на неефикасности и поставување на цели за перформанси.

Во јавниот сектор, бенчмаркингот ја поддржува контролата на трошоци преку:

- Истакнување на разлики во трошењето или испораката на услуги меѓу слични ентитети.
- Поттикнување на култура на постојано унапредување и учење.
- Создавање здрава конкуренција меѓу единици или региони.

На пример, регионална здравствена институција може да ги спореди своите административни трошоци со други региони или меѓународни стандарди, за да открие прекумерни трошоци или неефикасности што би довеле до реинженеринг на процесите или прераспределба на персоналот.

Целни трошоци или целна цена започнува со однапред одреден прифатлив трошок за испорака на услуга, а потоа се дизајнираат процесите и се распределуваат ресурсите за постигнување на таа

цел. Оваа техника е проактивна и помага за контрола на трошоците уште во фазата на планирање и дизајн на услугите или програмите.

Во јавниот сектор, примената на техниката на целни трошоци:

- Наметнува повторна евалуација на моделите за испорака на услуги според буџетските ограничувања.
- Поттикнува иновации и практики за заштеда без компромис со квалитетот.
- Го прилагодува финансиското планирање со стратешките цели и очекувањата на граѓаните.

Пример за примена е во програмите за социјално домување, каде што државните агенции го одредуваат максималниот трошок по станбена единица врз основа на достапниот буџет, и потоа соработуваат со изведувачи и архитекти за постигнување на функционалност и таргети на посакувани трошоци или цена на чинење.

Штедливото управување (lean management), кој потекнува од производствената индустрија, најде примена и во јавниот сектор поради својот фокус на елиминација на загуби, подобрување на процеси и испорака на поголема вредност со помалку ресурси. Штедливото размислување е особено ефективно во средини оптоварени со бирократија и неефикасност.

Јавните институции што применуваат (lean) лин принципи добиваат:

- Рационализација на процесите и намалување на доцнењата,
- Подобрено задоволство на корисниците (граѓаните) со фокус на активности што создаваат вредност, елиминација на активности кои немаат никаква вредност.
- Намалување на трошоците преку попатно користење на ресурсите.

На пример, министерството за информатичко општество и администрација може да примени (lean) лин размислување за намалување на времето и документацијата потребна за обработка и одобрување на подготвените систематизации на работни места на различните институции, што ќе доведе до заштеда на трошоци и подобрување на услугата.

Како што институциите од јавниот сектор се соочуваат со зголемени барања и ограничени ресурси, усвојувањето на модерни техники на управувачко сметководство станува неопходност. Техниките кои ги елаборираме на кратко погоре нудат систематски пристапи за контрола на трошоци, подобрување на транспарентноста и зголемување на оперативната ефикасност. Иако нивната примена бара културни промени и градење на капацитети, нивниот потенцијал за трансформација на јавните финансии е значаен. Со фокус не само на намалување на трошоци туку и на создавање вредност и перформанси, овие техники овозможуваат јавните институции да останат отчетни и одговорни пред потребите на граѓаните.

Прашања за евалуација

1. Кој е примарниот фокус на трошковното и управувачкото сметководство во јавниот сектор, и како се разликува од примарниот фокус на финансиското сметководство?
2. Набројте и накратко објаснете најмалку три начини на кои трошоците можат да се следат или класифицираат за цели на управувачкото сметководство во институциите од јавниот сектор.
3. Објаснете ја значајноста на планирањето и контролата во управувањето со трошоците во

јавниот сектор, особено имајќи ги предвид предизвиците што ги поставува буџетирањето на готовинска основа.

4. Идентификувајте и накратко опишете три модерни техники на управувачко сметководство кои можат да се применат во институциите од јавниот сектор за контрола на трошоците.

8. Буџетирање и буџетски процес

Вовед

Доброто познавање на информациите на чија што основа се носат деловните одлуки и разбирањето на моделите за мерење на успешноста се предуслов за здраво финансиско управување во јавниот сектор. Целта на финансиското управување е да се воведат такви системи за управување и контрола коишто ќе обезбедат економско, ефикасно и економично трошење на јавните фондови. Основниот инструмент за развивање на овој систем е во буџетот.

Традиционалното финансиско управување во јавниот сектор подразбира воведување на систем кој што овозможува насочено и законско трошење на средствата, додека пак модерното финансиско управување подразбира дека во буџетот, покрај планираните парични износи, се дефинирани и јасни цели за работењето, показателите за успешноста на резултатите и ефектите и одредена одговорност доколку не се постигнат резултатите. Во оваа смисла, изразот добро потрошени пари значи многу повеќе од трошење на средствата во согласност со законите и одобрениот буџет.

Во согласност со ова, ефикасното финансиско управување се заснова на:

- планирање – на основа на стратешките документи и јасно дефинирани и хиерархиско подредени цели;
- претходни контроли – воспоставување на контролни механизми пред носење на одлуки, особено при изборот на постапки за набавка, склучување договори, носење на одлуки за исплати, отпишување на побарувања...
- контролни активности – коишто се спроведуваат периодично со цел да се потврди легалноста, точноста и ефикасноста на следењето и известувањето за резултатите и нивното влијание.

Цел

По завршувањето на овој дел, вие:

- ќе го разберете системот на планирање во јавниот сектор;
- ќе ја разберете одговорноста за имплементација на буџетот.

Планирање во јавниот сектор

Приходите собрани од даноците, придонесите и другите јавни бенефиции треба да се распределат на одредени корисници за да се задоволат јавните потреби. Инструмент за насочување на собраните јавни приходи кон исполнувањето на јавните потреби е буџетот.

Буџетот има неколку улоги: буџетот е клучна алатка за финансиско управување и контрола, но истовремено тој е исто така и најважната алатка за извршните и законодавните власти (или за двете) во процесот на обезбедување контрола над финансиското оперативно работење и имплементацијата на најразлични буџетски контроли. Законот за буџети на Република Северна Македонија ја дава следната дефиниција „ Буџет претставува акт на централната влада (буџетот на државата) и локалната влада (буџетот на општината) со кој се планираат годишните приходи и други приливи и се одобруваат годишните расходи и други одливи на државата или на општината“. Буџетот претставува најважен финансиски инструмент на државата. Приходите и приливите се планирани во буџетот како и трошоците и одливите коишто се во функција на реализирање на приоритетите, целите, задачите на државата и нејзините тела. Двосмисленоста на терминот буџет бара да се истакне нејзината финансиска, правна, политичка, економска и социјална природа. Финансискиот аспект на буџетот е манифестиран во фактот дека буџетот претставува нумерички извештај на очекуваните трендови за приходи и расходи во паричен облик, и дека планираните приходи и трошоци се следат по правило преку готовинските/финансиските текови. Правниот аспект на буџетот произлегува од бројните правни врски коишто се појавуваат помеѓу различните деловни субјекти коишто се вклучени во сите фази на буџетирање, усвојување и имплементација. Буџетот е правен документ кој што ја обезбедува легитимноста на јавните власти при креирањето и регулирањето на оние активности коишто се под контрола на јавните власти. Политичкиот аспект на буџетот се објаснува со фактот дека буџетот е силна алатка за имплементација на одредени политички цели и дека усвојувањето на буџетот е политички акт. Економскиот аспект на буџетот е нагласен насекаде каде што има државна интервенција која што има регулаторен ефект на економските случувања. Социјалниот аспект на буџетот се состои од неговата улога како инструмент за редистрибуција на националниот приход, обезбедувајќи еднакви можности за да се исполнат јавните потреби на сите индивидуални лица без разлика на нивната економска моќ.

Буџетирањето треба да започне со поставување на целите на буџетот. Од самата дефиниција на буџетот, како јавен-политички акт на државата за планирање на износите на приходите и расходите на државата за идниот буџетски период, можат да се забележат целите на буџетот.

Подолу се претставени основните почетни точки за буџетирање и методологијата за нивното развивање.

Буџетски принципи

Основни начела за буџетирање и имплементација се следните:

1. **Принцип на фискална одговорност (principle of fiscal responsibility)** подразбира дека државните и општинските буџети треба да бидат планирани и имплементирани во согласност со среднорочните фискални цели, на основа на реалистична проекција на макроекономските показатели, обврски и постоечките правни обврски, а јавните фондови треба да се управувани на начин кој што обезбедува среднорочна и долгорочна фискална одржливост.
2. **Принцип на економичност, ефикасност и ефективност (principle of economy, efficiency and effectiveness)** подразбира дека државните и општинските буџети треба да се планираат на начин кој што ќе обезбеди ефикасна и ефективна употреба на јавните средства за да се постигнат поставените цели.
3. **Принцип на сеопфатност на буџетот (principle of comprehensiveness of the budget)** подразбира дека сите приходи и други приливи и сите расходи и други одливи на сите

буџетски корисници се внесуваат во Буџетот на државата и општините целосно без никакви приспособување меѓу себе, освен за пренос помеѓу нив;

4. **Принцип на универзалност (principle of universality)** подразбира дека сите приходи и други приливи се користат за намирување на сите расходи и други одливи на Буџетот на државата или општините, освен ако со Законот за буџети или со друг закон поинаку не е определено;
5. **Принцип на специфичност (principle of specificity)** подразбира буџетските корисници да можат да преземаат обврски и да вршат плаќања само за целите и во износи утврдени со буџетот, во согласност со буџетските класификации.
6. **Принцип на готовинска основа (principle of monetary basis)** подразбира буџетите или финансиските планови на буџетските корисници да се подготвуваат и извршуваат на готовинска основа.
7. **Принцип на една година (principle of the annual period)** подразбира дека буџетот се носи за период од една година, кој што се совпаѓа со календарската година.
8. **Принцип на избалансиран буџет (principle of a balanced budget)** подразбира дека приходите и расходите во буџетот на државата и општините се избалансирани.
9. **Принцип на транспарентност (principle of transparency)** подразбира дека Буџетот на државата и општините, како и неговите измени и дополнувања, извршувањето и буџетската документација ќе бидат објавени во „Службен весник на Република Северна Македонија“, односно во службено гласило или на веб- страницата на Министерството за финансии и на општините, а финансиските извештаи на другите јавни субјекти ќе бидат објавени на нивните веб-страници;
10. **Принцип на стабилно финансиско управување (principle of sound financial management)** подразбира извршување на буџетот во согласност со ефективна и ефикасна внатрешна контрола како процес кој што се применува на сите нивоа на управување со финансиските средства.
11. **Принцип на родова еднаквост (principle of gender equality)** подразбира родово одговорно буџетирање, односно запазување на родовата еднаквост во планирањето и извршувањето на буџетските приливи и одливи.

Класификации на буџетот

Буџетските класификации се користат за идентификување на специфичните намени и извори на буџетските средства и за систематско претставување и следење на приходите и другите приливи и расходите и другите одливи на одговорното тело, економската намена, функцијата, програмите и изворите на финансирање. Постојат следните класификации:

- а) **Организациска класификација** ги класифицира буџетските корисници во хиерархиска организациска структура на поврзани и заемно координирани субјекти (матичен буџетски корисник, раздел и буџетски корисник) за да се утврдат надлежностите на субјектите одговорни за планирање и управување со јавните средства и вработените, заради постигнување на поставените цели.
- б) **Економската класификација** ги класифицира приходите и другите приливи во согласност со нивната природа, и расходите и другите одливи во согласност со нивната економска намена во класи, групи, подгрупи, раздели и основни конта. Економската класификација на

пропишаниот буџетски контен план во делот кој што е поврзан со приходите и расходите е дел од буџетот или финансискиот план на буџетскиот корисник. Билансот на состојба на контниот план (средства, обврски и сопствени извори) е исто така дел од контниот план, но не е содржан во буџетот или финансискиот план. Можно е да се користи економската класификација на повисоко (синтетичко) или пониско ниво на податоци. Буџетските корисници за нивните сопствени сметководствени потреби и потреби за известување можат да користат објаснување на економската класификација кое што го вклучува аналитичкото ниво, што честопати е неопходно бидејќи податоците од пропишаното ниво се адаптираат за сеопфатно следење од страна на општата влада, а не на специфичните потреби на индивидуалните буџетски корисници.

в) Функционалната класификација ги класифицира расходите и другите одливи на буџетот според нивните функционални општи и конкретни цели за коишто се наменети. Функционалната класификација е преземена од Меѓународната класификација на државните функции пропишана од страна на Обединетите нации (International Classification of State Functions (COFOG)) –

Класификација на расходи во согласност со нивната намена:

- Функција 01 – Општи и јавни услуги, расходи на општи и јавни услуги
- Функција 02 - Одбрана
- Функција 03 – Јавен ред и безбедност
- Функција 04 – Економски прашања
- Функција 05 – Заштита на животната средина
- Функција 06 – Домување и сервиси за подобрување на заедницата
- Функција 07 – Здравствена заштита
- Функција 08 – Рекреација, култура и религија
- Функција 09 - Образование
- Функција 10 – Социјална заштита.

Поврзувачки табели ги поврзуваат нумеричките кодови за класификацијата на функцијата и се поврзани со расходите изразени во согласност со економската класификација на секоја активност или проект. Функционалната класификација обезбедува можност за следење на трендовите во расходите на владата коишто се поврзани со соодветна функција и можност за споредба помеѓу земјите за учеството на државата во одредени економски и социјални функции. Оваа класификација не се одразува во промената на организациската структура на државата и затоа е погодна за споредби на подолги временски рокови.

г) Програмската класификација опфаќа поделба на буџетот на политики, програми, потпрограми и проекти или активности дефинирани со планските документи, истовремено групирајќи ги заедно сите јавни услуги и активности со заедничка цел и резултати за организациската структура. Програма претставува збир од поврзани активности коишто ги спроведуваат една или повеќе организациски единици за да се постигнат целите за коишто е одговорна. За програмата да биде вклучена во буџетот или финансискиот план, треба да бидат дефинирани следните елементи коишто ја сочинуваат основата на програмата:

- име на програма,
- опис на програма (општи и специфични цели),
- правна основа за воведување на програмата,

- потребни средства за спроведување на програмата,
- потребен број на вработени за спроведување на програмата,
- проценка на резултати,
- проценка на непредвидени трошоци и ризици.

Основните компоненти на класификацијата на програмата се наведени подолу:

- Програма е збир од независни, тесно поврзани активности и проекти наменети за исполнување на заедничка цел;
- Програмата се состои од една или повеќе активности и/или проекти, а одредена активност и проект припаѓаат само на една програма;
- Активност е дел од програмата за кој што не е претходно утврдено времетраење и за кој што се планирани расходи за постигнување на поставените цели во програмата
- Проект е дел од програмата за кој што претходно е утврдено времетраењето и за кој што се планирани расходи за постигнување на поставените цели во програмата.
- Проектот е планиран како настан кој што се случува еднаш и може да биде тековен или капитален.

д) Класификацијата по извори на финансирање ги класифицира приходите и другите приливи во групи во однос на конкретните видови и намени на расходите и на другите одливи на оваа основа.

Воведувањето на класификација во буџетскиот систем не значи само пропишување на нивните имиња и нумерички кодови во технички и оперативни термини, туку подразбира и примена на системот на класификација на јавната потрошувачка на сите нивоа, и системот на класификација го претставува трошењето тргнувајќи од исполнувањата на барањата за поставување на мисија, визија и стратешка рамка, преку дефинирање на програмите и мерките за следење на успешноста на дефинираните програми до усвојувањето и следењето на успешноста на дефинираните програми до усвојувањето и следењето на имплементацијата на буџетот на годишна основа.

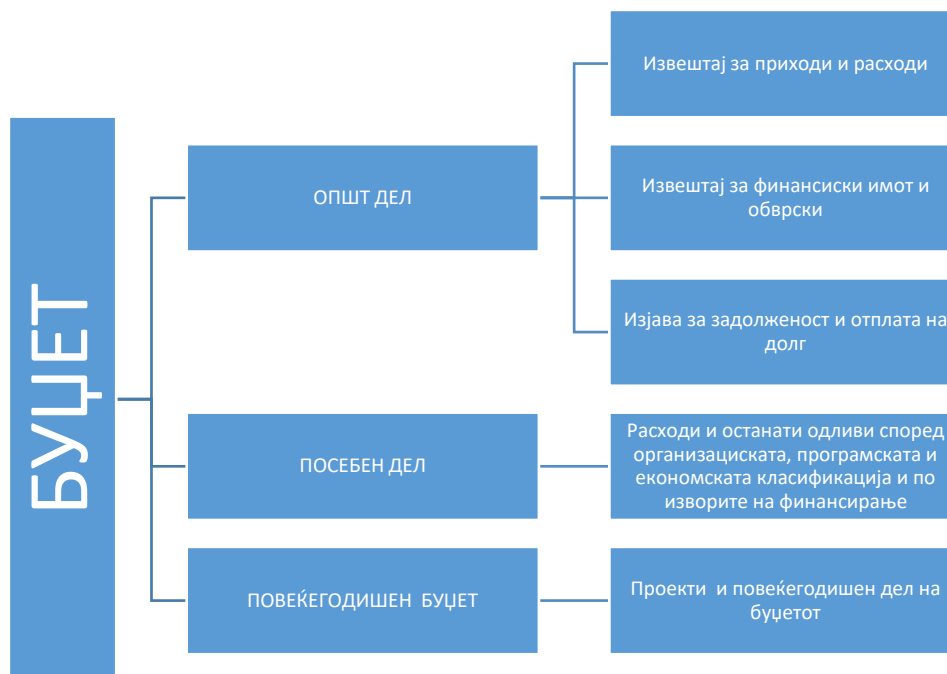
Врската помеѓу стратешките планови и буџетот

Владата ги утврдува стратешките приоритети за следните најмалку пет години не подоцна од 15^{ти} декември од тековната година, земајќи ги предвид изјавата за фискална политика, фискалните начела и правила, владината работна програма и анализите на постигнатите резултати за имплементација на стратешките приоритети на Владата за претходната година, развојот на стратешките документи за планирање, секторските стратегии и проценката на тековните социјални, економски случувања во земјата. На основа на извршените анализи и во случај на значајни промени во условите или во итни случаи, Владата може да утврди нови приоритети, да ги редефинира веќе поставените приоритети и да ги замени претходно поставените приоритети. На оваа основа, буџетските корисници подготвуваат стратешки план за активностите и проектите во рамките на нивната надлежност, задолжително следејќи ги стратешките приоритети и целите на приоритетите на Владата. Трошоците коишто се потребни за имплементација на активностите содржани во програмите, потпрограмите, проектите и мерките коишто се вклучени во стратешкиот план треба да бидат во границите на максималните износи на расходи

(ограничувања на расходи) коишто се дефинирани во фискалната стратегија. Стратешкиот план треба да биде усогласен и утврден во согласност со фискалната стратегија и усвоениот буџет.

Содржина на буџетот

Државниот буџет или општинскиот буџет се состои од општ дел на буџетот, посебен дел на буџетот и проектен повеќегодишен дел од буџетот, односно:



Општ дел на буџетот

Извештајот за приходи и расходи ги вклучува следните категории:

- Финансии:
 - Даночни приходи
 - Социјални придонеси
 - Преноси и донации
 - Капитални приходи
 - Приходи од продажба на стоки и услуги
 - Други приходи
- Расходи:
 - Тековни расходи
 - Тековни преноси
 - Капитални трошоци
 - Капитални преноси
 - Камата
 - Други расходи
- Биланс на буџетот е разликата помеѓу приходите и расходите.

Извештајот за финансиски средства и обврски вклучува:

- Приливи од:

- Отплата на заеми,
- Продажба на финансиски средства,
- Плаќања на регресни побарувања од набавени гаранции;
- Одливи за:
 - Заеми
 - Купување финансиски средства,
 - Исплата на гаранции;
- Нето зголемување или намалување на финансиските средства и обврските како разлика помеѓу приливите и одливите во извештајот за финансиски средства и обврски

Извештајот за заеми и отплата на долг вклучува:

- Заем (прилив)
- Отплата на долг (отплата на главнините на заемите и издадените должнички меници (одлив)
- Нето заем или нето отплата на долг како разлика помеѓу заем и отплата на долг.

Општиот дел на буџетот е претставен преку економската класификација и класификацијата по извори на финансирање.

Посебен дел на буџетот

Посебниот дел на буџетот содржи расходи и други одливи (од финансиските планови) на буџетските корисници за фискалната година, коишто се евидентирани во согласност со организациските програми, економската класификација и класификација според изворите на финансирање. Буџетските корисници на истиот сегмент во согласност со организациската класификација се претставуваат заедно, а дополнителни информации за индивидуалните буџетски корисници се достапни во буџетската документација.

Проектен и повеќегодишен дел на буџетот

Проектниот и повеќегодишниот дел на буџетот ги покриваат сите проекти вклучувајќи ги и проектите за јавни инвестиции, коишто се планирани да отпочнат или завршат во текот на буџетската година или ќе продолжат во новата буџетска година и следните години, во согласност со класификацијата на програмите и класификацијата на изворите на финансирање. Овој дел од буџетот ги покрива сите расходи и други одливи за проекти коишто се кофинансирани од буџетот и обезбедува информации за:

- Времетраењето и вкупната вредност на секој претходно спомнат проект;
- сите планирани расходи и други одливи за следните 4 години за секој претходно спомнат проект, како и останатите средства за завршување на проектот;
- расходи и други одливи со проценки за тековната година.

Подготовка на буџети и финансиски планови

Основата за подготовката на државниот буџет се состои од следните документи:

1. Извештај за фискална политика;
2. Стратешки приоритети на Владата;
3. Нацрт стратешки планови;

4. Фискална стратегија;
5. Максимални износи за апропријација (ограничување на расходи) за корисниците на матичниот буџет од државниот буџет.

По изготвувањето на овие документи се пристапува кон инструкциите за креирање буџет.

Инструкциите се подготвени за државниот буџет и за локалните буџети и содржат:

Национален буџет	Локален буџет
1. Информации за тековните и проектираните макроекономски показатели; 2. Максимални износи по ставки – лимити на расходи – за корисниците на матичниот буџет за следните пет години од страна на Владата; 3. Инструкции/Инструкции и насоки за изготвување на нацрт барања за буџет; 4. Временската рамка за поднесување на нацрт финансиски планови и за подготовката на нацрт буџетите; 5. Други потребни информации	1. Стратешки приоритети на Владата; 2. Информации за тековните и проектираните макроекономски показатели во согласност со фискалната стратегија; 3. Информации за проектираните приходи за буџетската година и за следните пет фискални години коишто треба да бидат дистрибуирани помеѓу државниот буџет и општинските буџети; 4. Посебни параметри коишто се користат при распределба на одобрениот удел од приходот од данокот на додадена вредност на општините, 5. Информации за наменски, блок или други грантови за општините, утврдени со закон, како и проценките за овие грантови за следните пет години. 6. Други потребни информации

Буџетските корисници подготвуваат нацрт финансиски планови (буџетски барања) во согласност со насоките/инструкциите, инструкциите и ограничувањата на расходите коишто се содржани во инструкциите за буџетирање.

Нацрт финансискиот план ги содржи најмалку следните информации:

- 1) Реализација на одливите од претходната година, проценета реализација на одливи во тековната година, планирани одливи за следните пет години во согласност со инструкциите за креирање на буџетот;
- 2) Објаснување на нацрт финансискиот план на буџетските корисници кој што ги содржи најмалку следните информации:
 - а) опис и тело/надлежност на буџетскиот корисник;
 - б) објаснување на поставените цели во согласност со класификацијата на програмите во согласност со стратегиите и долгорочните документи за развој;
 - в) правни и други причини за планирани одливи;
- г) извори на финансирање;
 - д) показатели коишто се основа за пресметка и проценка на средствата коишто се потребни за имплементација на програмата;
 - ѓ) родово-сензитивни показатели во оние случаи каде што е изводливо;

е) други објаснувања и документи во согласност со инструкциите и насоките/инструкциите во буџетскиот циркулар.

Предлогот за финансиски план се поднесува до надлежниот буџет во рамките на пропишаните рокови, кој што ја проверува усогласеноста на добиените финансиски планови со инструкциите и насоките и пропишаните ограничувања за расходи, и, доколку се е во ред, ги вклучува предлозите во предлогот за државниот или локалниот буџет.

Покрај нацрт буџет, до одговорното тело треба да се достави за усвојување и акт кој што детално опишува како ќе се имплементира буџетот. На државно ниво, тоа е Законот за извршување на буџетот, додека пак на локално ниво секоја единица си усвојува сопствена Одлука за извршување на буџетот. Минималната содржина на овие акти е дадена во следната табела:

Закон за извршување на буџети	Одлука за извршување на буџети
1. Максимум одобрени расходи од државниот буџет; 2. Правила за прераспределба на буџетот во согласност со Член 47 од овој Закон; 3. Процент од одобрените обврски коишто бараат идни плаќања во согласност со Член 52 од овој Закон; 4. Рокови за плаќање за сите буџетски корисници во согласност со Член 64 од овој Закон; 5. Максималниот износ на заеми од државниот буџет, максималниот кумулативен износ на заеми за сите општински буџети и лимити на заеми на други јавни фигури во согласност со Член 88 од овој Закон; 6. Вкупниот износ на ново издадени гаранции од државата во согласност со Член 88 од овој Закон; 7. Посебни годишни одобрувања од Владата и Министерството за финансии за извршување на државниот буџет; 8. Други одредби коишто овозможуваат непречено извршување на државниот буџет.	1. Максимум одобрени расходи од општинскиот буџет; 2. Одредба според која што подесувањата на општинскиот буџет ќе бидат во согласност со одредбите на Законот за извршување на буџетот; 3. Максимален износ на заеми од општинскиот буџет во согласност со законот; 4. Вкупниот износ на ново издадени гаранции за јавни субјекти утврдени од општината; 5. Посебни одобрувања од градоначалникот за извршување на буџетот; 6. Други одредби коишто овозможуваат непречено извршување во согласност со општинскиот буџет.

Буџетирање

Министерот за финансии, министерствата и градоначалниците го претставуваат нацрт државниот буџет или нацрт буџетите на општините. Ова се чекорите на процесот за усвојување на буџетите:

Национален буџет	Локален буџет
1. Владата го поднесува нацрт буџетот до Собранието заедно со Нацрт законот за извршување на буџетот не подоцна од 15^{ти} октомври во тековната година.	1. Градоначалникот на општината го поднесува нацрт буџетот до Советот кој што треба да се усвои најдоцна до 15^{ти} ноември во тековната година.

2. По поднесувањето на нацрт буџетот во Собранието, Владата доставува копија од сите буџетски документи до фискалниот совет. 3. Седницата на Собранието ќе се одржи по истекот на најмалку 20 дена од датумот на поднесување на нацрт државниот буџет во Собранието. 4. Министерот за финансии го претставува нацрт државниот буџет во Собранието. На барање на Министерот за финансии, раководителот на матичниот буџетски корисник на Владата го претставува нацрт буџетот на корисниците на матичниот буџет заедно со Министерот за финансии. 5. Собранието го усвојува државниот буџет за следната година не подоцна од 25^{ти} декември во тековната година. 6. Откако Собранието ќе го усвои државниот буџет, Министерството за финансии го објавува на неговата веб страна со сите придружни документи.	2. Советот на општината го усвојува буџетот за следната година не подоцна од 25^{ти} декември во тековната година. 3. Откако Советот на општината ќе го усвои општинскиот буџет, тој се објавува на веб страната на општината.
---	--

Како што споменавме погоре, рокот за усвојување на буџетот е 25^{ти} декември, но во пракса сепак може да се случи да не се усвои буџетот. Во овој случај, финансирањето се врши привремено, почнувајќи од 1^{ви} јануари во новата буџетска година, на основа на буџетот за претходната година и се применува за истите намени и програми/проекти и активности како и во текот на претходната година. Одлуката за привремено финансирање за државно ниво ја носи Владата, која што го информира Собранието, а на локално ниво таквата одлука ја носи Советот на општината. Во овој поглед, финансирањето на сите државни работи продолжува непречено. Исто така, тоа се прави пропорционално со расходите направени во истиот период претходната година, освен во случаите за отплата на главнина, камати или други обврски коишто произлегуваат од заеми и непредвидени итни случаи коишто претставуваат закана за безбедноста на животот на земјата или нејзините граѓани. Исклучок е имплементацијата на проекти финансирани од донации коишто можат да бидат извршени во согласност со договорите и достапните средства. Во текот на привремениот финансиски период, истите програми се финансираат и корисниците на буџетските средства не можат да го зголемат бројот на вработени во споредба со 31^{ви} декември во претходната година или пак да преземат нови обврски. По завршувањето на привремениот финансиски период, обврските коишто биле исплатени во текот на овој период ќе бидат земени предвид во новиот предлог буџет.

Извршување на финансиските планови

По гласањето и усвојувањето на буџетот започнува фазата на извршување на буџетот што подразбира усогласување на финансиските планови на буџетските корисници со усвоените средства во буџетот (рокот е 30 дена од почетокот на извршувањето на буџетот). Притоа, буџетските корисници треба да обезбедат средства за покривање на пренесените обврски од претходната година, коишто не се предвидени во донесениот буџет за тековната година во нивен

сопствен финансиски план. Не подоцна од четириесет и пет (45) дена по започнувањето на извршувањето на буџетот, Владата доставува извештај до Собранието и градоначалникот на Советот на општината за приспособувањата на финансиските планови на буџетските корисници.

Одговорноста за извршувањето на буџетот е на Владата (која што одговара пред Собранието) и на градоначалникот (кој што одговара пред Советот на општината). Извршувањето на буџетот се врши во согласност со следните правила:

- наплатата на приходите и другите приливи се врши во согласност со законот без разлика на планираниот износ во буџетот;
- буџетскиот корисник мора да склучи договор или да потпише или издаде друг документ кој што ја има улогата на договор за набавка на стоки и услуги;
- буџетските корисници може да вршат плаќања само до износот дефиниран во буџетот;
- буџетскиот корисник може да преземе обврска да побара плаќање во следните години во согласност со Законот за извршување на буџетот или Одлуката за извршување на буџетот на општината;
- обврските и другите обврски поврзани со отплатата на долг на државата или општините кој што произлегува од склучените кредитни договори, склучените договори за гаранции, издадените должнички хартии од вредност и други инструменти се подмируваат на начин пропишан со законските регулативи без разлика на доделените ставки за оваа намена во државниот или општинскиот буџет;
- обврските коишто се поврзани со правосилни судски одлуки и спогодби треба да бидат подмирени од буџетските ставки на ниво на релевантниот буџетски корисник, без разлика на средствата планирани за таа намена;
- по усвојувањето на буџетот, ако се усвојат нови законски и подзаконски акти, коишто не се содржани во годишниот план, на чија што основа се зголемуваат нови буџетски обврски, Владата или градоначалникот ќе ги вклучат овие обврски во буџетот со прераспределба на ставките или со користење на општите буџетски резерви.

Измени на буџетот

Доколку во текот на годината остварувањето на приходите отстапува 10% од планираното или ако расходите се зголемуваат како резултат на нови буџетски обврски, промени во економските трендови, промени во политичките приоритети, Владата/ застапникот може, со одлука, да го суспендира или ограничи извршувањето на расходите и другите одливи за период до 45 дена. Во мерките опфатени со привремената суспензија или ограничувањето на извршувањето на буџетот се вбројуваат:

1. Суспензија или ограничување на одредена обврска;
2. Добивање претходна согласност од Владата, во претходниот случај на Министерството за финансии за склучување договор од страна на буџетскиот корисник;
3. Суспензија или забрана за реалокација по ставки.

Доколку во рок од 30 дена од датумот на суспензија или ограничување на извршувањето на буџетот се процени дека балансирање на буџетот би било невозможно само со имплементацијата на мерките, се предлагаат измени на буџетот коишто ја следат структурата на одобрените буџет и ги содржат најмалку следните документи:

- 1) Објаснување на причините за подготовка на нацрт измени на буџетот;

- 2) Објаснување на влијанието на дополнителниот буџет на среднорочните фискални проекции коишто се презентирани во фискалната стратегија;
- 3) Објаснувањето на нацрт измените на буџетот најмалку треба да ги содржи следните елементи:
 - a) последниот одобрен буџет за тековната година;
 - b) промени во последниот одобрен буџет за тековната година/тековниот буџет;
 - c) нацрт измените на буџетот;
 - d) промени во изворите на финансирање, показателите за успешност, правната основа за промените на одливите, итн.

Доколку предложените буџетски измени не се однесуваат на сите буџетски корисници, нацрт амандманите на буџетот треба да ги прикажуваат само финансиските планови на оние буџетски корисници чии што планови се ревидирани.

Собранието или Советот на општината го усвојува дополнителниот буџет на предлог на Владата или градоначалникот не подоцна од 15^{ти} ноември во тековната година.

Известување за извршувањето на плановите и проценки на извршувањата

Законот за буџети ја наметнува обврската за производство на полугодишни и годишни извештаи за извршувањето на буџетот. Главната цел на овие извештаи е да обезбедат информации за:

- Планирани и извршени приливи и одливи изразени согласно буџетските класификации
- Извршена прераспределба на средства во текот на периодот на известување;
- Усвоени мерки за балансирање на буџетот;
- Користење на трајни и општи резерви;
- Извршување на годишната програма за продажба на нефинансиски средства;
- Должнички статус;
- Заеми на домашните и странските капитални пазари;
- Издадени гаранции и доделени заеми;
- Влијанието на даночните расходи на приливите;
- Постигнување на поставените планови и успехот на исполнување на утврдените цели.
- цели.

Прашања за евалуација

1. Објаснете ги буџетските принципи.
2. Објаснете ја важноста на улогата на класификацијата на буџетот при претставувањето на трошењето на буџетот.
3. Објаснете ја врската помеѓу одговорните лица за буџетот и буџетските корисници.
4. Кои се фазите во буџетскиот циклус и клучните учесници во овој процес?
5. Кои информации за приливите и одливите ги добиваме од:

- a) Општиот буџет б) Посебниот буџет
в) Повеќегодишниот буџет

6. Која е улогата и значењето на класификацијата по извори на финансирање?
7. Која е предноста на функционалната класификација?

Користена литература:

1. Водич за постапките во финансискиот менаџмент за единиците на локална самоуправа, ЗЕЛС, UNDP, јуни 2008;
2. Државно сметководство и сметководство на непрофитни организации, второ издание, д-р Зоран Миновски, Економски факултет, 2023 год.
3. Закон за буџетите („Службен весник на РСМ“ бр. 203/22.....бр.272/24);
4. Закон за буџетите („Службен весник на РСМ“ бр.64/2005,..... бр.3/25);
5. Закон за извршување на Буџетот на Република Северна Македонија за 2025 година („Службен весник на РСМ“ бр. 254/2024)
6. Закон за сметководството на буџетите и буџетските корисници („Службен весник на РСМ“ број 61/02.....122/21);
7. Закон за финансирање на единиците на локалната самоуправа („Службен весник на РСМ“ бр.61/2004,.....бр. 37/25).
8. Известувањето во единиците на локалната самоуправа, Фондација Институт отворено општество – Македонија, декември 2008, ISBN 978-9989-185-83-0
9. Изготвување на завршна сметка за 2024 година кај буџетските корисници и единиците на локална самоуправа, Здружение на финансиски работници на локалната самоуправа и јавните претпријатија – Велес, јануари 2025
10. Правилник за класификација на приходите („Службен весник на РМ“ број 188/..бр.46/21);
11. Правилник за класификација на расходите („Службен весник на РМ“ број 76/2009, 153/2009, „Службен весник на РСМ“ број 75/21);
12. Правилник за обликот и содржината на Билансот на состојбата и Билансот на приходите и расходите за буџетите и буџетските корисници („Службен весник на РМ“ број 79/03175/11);
13. Правилник за примена на меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор на готовинска основа („Службен весник на РМ“ број 116/05);
14. Правилник за сметководството за буџетите и буџетските корисници („Службен весник на РМ“ број 28/03101/13);
15. Правилник за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетите („Службен весник на РМ“ број 79/03.....175/11);
16. Правилник за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетските корисници („Службен весник на РМ“ број 79/03.....175/11);

ПРИЛОЗИ:

Прилог 1:

Илустриран биланс на состојба на буџетски корисник

Биланс на состојбата							
На ден 31.12.2024							
Ред. бр.	Група на конта или конто	Позиција	Ознака на АОП	Износ			
				Претходна година	Тековна година		
					Бруто	Исправка на вредноста	Нето
1	2	3	4	5	6	7	8
			a	b	c	d	e
		A) АКТИВА: Постојани средства (112+113+114+122+123)	111	16.131.415	196.069.595	168.481.077	27.588.518
1	00	I. НЕМАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА	112				0
2	010.011,012 и 015	II. МАТЕРИЈАЛНИ ДОБРА И ПРИРОДНИ БОГАТСТВА	113				0
		III. МАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА (115 ДО 121)	114	16.131.415	196.069.595	168.481.077	27.588.518
3	020 и 029	Градежни објекти	115				0
4	021 и 029	Станови и деловни објекти	116				0
5	022 и 029	Опрема	117	1.890.424	181.603.885	168.481.077	13.122.808
6	023и 029	Повекегодишни насади	118				0
7	024 и 029	Основно стадо	119				0
8	025 и 029	Други материјални средства	120	14.240.991	14.465.710		14.465.710
9	026 и 029	Аванси за материјални средств	121				0
10	030	III-1 Материјал.сред.во подготовка	122				0
11	04	IV. ДОЛГОРОЧНИ КРЕДИТИ И ПОЗАЈМИЦИ И ОРОЧЕНИ СР	123				0
		Б) ПАРИЧНИ СРЕДСТВА И ПОБАРУВАЊА (125+134+135+140+141+142+143+144+145+146)	124	29.111.463	28.403.426	0	28.403.426
		I. ПАРИЧНИ СРЕДСТВА (126 до 133)	125	26.074.642	23.796.124	0	23.796.124
12	100	Сметка	126	26.044.642	23.772.788		23.772.788
13	101	Благајна	127	30.000	23.336		23.336
14	102	Издвоени парични средства	128				0
15	103	Отворени акредитиви	129				0
16	104	Девизна сметка	130				0
17	105	Девизни акредитиви	131				0
18	106	Девизна багајна	132				0
19	108	Други парични средства	133				0
20	11	II. ХАРТИИ ОД ВРЕДНОСТ	134				0
		III. ПОБАРУВАЊА (136 до 139)	135	0	0	0	0
21	120	Побарувања од буџетот	136				0
22	121	Побарувања од фондот	137				0
23	122 и 129	Побарувања од купувачи во земјата	138				0
24	123 и 129	Побарувања од купувачи во странство	139				0
25	13	IV. ПОБАРУВАЊА ЗА ДАДЕНИ АВАНСИ, ДЕПОЗИТИ И КАУЦИИ	140				0
26	14	V. КРАТКОРОЧНИ ФИНАСИСКИ ПОБАРУВАЊА	141				0
27	15	VI. ПОБАРУВАЊА ОД ВРАБОТЕНИТЕ	142				0
28	16	VII. ФИНАСИСКИ ПРЕСМЕТКОВНИ ОДНОСИ	143				0
29	17	VIII. ПОБАРУВАЊА ОД ДРЖАВАТА И ДРУГИ ИНСТИТУЦИИ	144	96.715	16.584		16.584
30	190 до 197	IX. АКТИВНИ ВРЕМЕНСКИ РАЗГРАНИЧУВАЊА	145				0
31	198	Други активни временски разгаричувања	146	2.940.106	4.590.718		4.590.718
		В) МАТЕРИЈАЛИ, РЕЗЕРВНИ ДЕЛОВИ И СИТЕН ИНВЕНТАР (од 148 до 153)	147	199.025	1.311.052	1.153.430	157.622
32	31	Материјали	148	199.025	157.622		157.622
33	32	Резервни делови	149				0
34	36	Ситен инвентар	150		1.153.430	1.153.430	0
35	60	Производство	151				0
36	63	Готови производи	152				0
37	65,66 и 67	Стоки, аванси, депозити и кауции	153				0
		Г) НЕПОКРИЕНИ РАСХОДИ И ДРУГИ ДОЛГОРОЧНИ КРЕДИТИ И ЗАЕМИ (од 155 до 157)	154	0	0	0	0
38	090	Непокриени расходи од поранешни години	155				0
39	092	Непокриени расходи	156				0
40	095	Примени долгорочни кредити и заеми	157				0
41	08	III. ДРУГИ СРЕДСТВА	158				0
		ВКУПНА АКТИВА (111+124+147+154+158)	159	45.441.903	225.784.073	169.634.507	56.149.566
42	990 до 994	ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА - АКТИВА	160				0

Ред. бр.	Група на конта или конто	Позиција	Ознака на АОП	Износ			
				Претходна година	Тековна година		
					Бруто	Исправка на вредноста	Нето
1	2	3	4	5	6	7	8
		I. ПАСИВА: ИЗВОРИ НА КАПИТАЛНИ СРЕДСТВА (162+163)	161	16.330.440	27.746.140		
43	900	Државен-јавен капитал	162	16.131.415	27.588.518		
44	901	Останат капитал (запишани на материјали, резервни делови и ситен инвентар и хартии од вредност)	163	199.025	157.622		
45	91	II. РЕВАЛОРИЗАЦИОНА РЕЗЕРВА	164				
		III. ДОЛГОРОЧНИ ОБВРСКИ (од 166 до 172)	165	0	0		
46	920	Обврски по долгорочни кредити	166				
47	922	Вложувања од странски лица	167				
48	923	Кредити од банки во земјата	168				
49	924	Други кредити во земјата	169				
50	925	Кредити од странство	170				
51	927	Долгорочни обврски за примени депозити и кауции	171				
52	928	Други долгорочни обврски	172				
		IV. ТЕКОВНИ ОБВРСКИ (174+175+180+181+189+195+196+197+198)	173	29.111.463	28.403.426		
53	21	а) Краткорочни обврски по основ на хартии од вредност	174				
		б) Краткорочни обврски спрема добавувачи (од 176 до 179)	175	230.529	1.808.588		
54	220	Обврски спрема добавувачи во земјата	176	230.529	1.808.588		
55	221	Обврски спрема добавувачи во странство	177				
56	224	Обврски спрема добавувачи за нефактурирани стоки, материјали и услуги	178				
57	225	Обврски спрема добавувачи граѓани	179				
58	23	в) Примени аванси, депозити и кауции	180				
		г) Краткорочни финансиски обврски (од 182 до 188)	181	0	0		
59	240	Обврски за заедничко работење со субјектите	182				
60	241	Обврски за кредити во земјата	183				
61	242	Обврски за кредити во странство	184				
62	243	Обврски за вложени средства во земјата	185				
63	245	Други краткорочни финансиски обврски	186				
64	246	Обврски спрема работниците	187				
65	247	Обврски по запирања на работниците	188				
		д) Обврски спрема државата и други институции (од 190 до 194)	189	173.729	113.055		
66	250	Обврски за данок на додадена вредност	190	173.729	113.055		
	251	Обврски за акцизи	191				
67	252	Обврски за царини и царински давачки	192				
68	253	Обврски за даноци и придонеси по договор за дело и авторско дело	193				
69	255	Обврски за други даноци и придонеси	194				
70	26	г) Финансиски и пресметковни односи	195				
71	27	е) Обврски за даноци и придонеси од добивката	196	14.728	104.626		
72	28	ж) Краткорочни обврски за плати и други обврски спрема вработени	197	2.535.848	2.669.075		
73	29	з) Пасивни временски разграничувања	198	26.156.629	23.708.082		
74	98	V. ИЗВОРИ НА ДРУГИ СРЕДСТВА: Извори на други средства	199				
		ВКУПНА ПАСИВА (161+164+165+173+199)	200	45.441.903	56.149.566		
75	955 до 999	ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА - ПАСИВА	201				

Илустриран биланс на приходи и трошоци на буџетски корисник

Биланс на приходите и трошоците					
За годината која завршува на 31 декември 2024 год.			(во денари)		
Ред.бр.	Група на конта или конто	Позиција	Ознака на АОП	Износ	
1	2	3	4	Претходна година 5	Тековна година 6
			a	b	c
		I. ТЕКОВНИ РАСХОДИ (002+007+012+020+024+029+033+039)	001	70.086.288	77.182.174
		а) ПЛАТИ И НАДОМЕСТОЦИ (003+004+005+006)	002	29.559.769	30.344.273
1	401	Плати и надоместоци	003	21.283.127	21.847.848
2	402	Придонеси за социјално осигурување	004	8.276.642	8.496.425
3	403	Останати придонеси од плати	005		
4	404	Надоместоци	006		
		б) РЕЗЕРВИ И НЕДЕФИНИРАНИ РАСХОДИ (од 008 до 011)	007	0	0
5	411	Финансирање на нови програми и потпрограми	008		
6	412	Постојана резерва	009		
7	413	Тековни резерви	010		
8	414	Резерви за капитални расходи	011		
		в) СТОКИ И УСЛУГИ (ЗБИР ОД 013 ДО 019)	012	40.526.519	46.837.901
9	420	Патни и дневни расходи	013	113.997	1.327.489
10	421	Комунални услуги, греење, комуникација и транспорт	014	25.360	9.726
11	423	Материјали и ситен инвентар	015	918.533	1.254.491
12	424	Поправка и тековно одржување	016	1.687.933	3.119.248
13	425	Договорни услуги	017	35.219.495	39.729.731
14	426	Други тековни расходи	018	2.561.201	1.397.216
15	427	Привремени вработувања	019		
		г) ТЕКОВНИ ТРАНСФЕРИ ДО ВОНБУЏЕТСКИТЕ ФОНДОВИ (021 ДО 023)	020	0	0
16	431	Трансфери до фондот за ПИОМ	021		
17	432	Трансфери до Агенцијата за вработување	022		
18	433	Трансфери до Фондот за здравство	023		
		д) ТЕКОВНИ ТРАНСФЕРИ ДО ЕЛС(од 025 до 028)	024	0	0
19	441	Дотации од ДДВ	025		
20	442	Наменски дотации	026		
21	443	Блок дотации	027		
22	444	Дотации за делегирани поделни надлежности	028		
		ѓ) КАМАТНИ ПЛАЌАЊА (од 030 до 032)	029	0	0
23	451	Каматни плаќања кон нерезидентни кредитори	030		
24	452	Каматни плаќања кон домашни кредитори	031		
25	453	Каматни плаќања кон други нивоа на власт	032		
		е) СУБВЕНЦИИ И ТРАНСФЕРИ (од 034 до 038)	033	0	0
26	461	Субвенции за јавни претпријатија	034		
27	462	Субвенции за приватни претпријатија	035		
28	463	Трансфери до невладини организации	036		
29	464	Разни трансфери	037		
30	465	Исплати по извршени исправи	038		
		ж) СОЦИЈАЛНИ БЕНЕФИЦИИ (од 040 до 043)	039	0	0
31	471	Социјални надоместоци	040		
32	472	Плаќања на бенефиции од пензискиот фонд	041		
33	473	Плаќања на надоместоци од Агенцијата за вработување	042		
34	474	Плаќања на надоместоци од Фондот за здравствено осигурување	043		
		II. КАПИТАЛНИ РАСХОДИ (од 045-054)	044	165.599	6.693.335
35	480	Купување на опрема и машини	045	165.599	6.693.335
36	481	Градежни објекти	046		
37	482	Други градежни објекти	047		
38	483	Купување на мебел	048		
39	484	Стратешки стоки и други резерви	049		
40	485	Вложувања и нефинансиски средства	050		
41	486	Купување на возила	051		
42	487	Капитални трансфери до вонбуџетски фондови	052		
43	488	Капитални дотации до ЕЛС	053		
44	489	Капитални субвенции за претпријатија и невладини организации	054		

Ред.бр.	Група на конта или конто	Позиција	Ознака на АОП	Износ	
				Претходна година	Тековна година
1	2	3	4	5	6
		III. ОТПЛАТА НА ГЛАВНИНА (од 056 до 058)	055	0	0
45	491	Отплата на главнина до нерезидентни кредитори	056		
46	492	Отплата на главнина кон домашни институции	057		
47	493	Отплата на главнина до други нивоа на власт	058		
		А) ВКУПНО РАСХОДИ (001+044+055)	059	70.251.887	83.875.509
		Б) ОСТВАРЕН ВИШОК НА ПРИХОДИ - ДОБИВКА ПРЕД ОДАНОЧУВАЊЕ (103-059)	060	26.236.855	23.907.609
48	811, 812, 813	В) ДАНОЦИ ПРИДОНЕСИ И ДРУГИ ДАВАЧКИ ОД ВИШОКОТ НА ПРИХОДИТЕ-ДОБИВКАТА ПРЕД ОДАНОЧУВАЊЕ	061	80.226	199.527
		Г) НЕТО ВИШОК НА ПРИХОДИ - ДОБИВКА ПО ОДАНОЧУВАЊЕ (060-061)	062	26.156.629	23.708.082
		Д) РАСПОРЕДУВАЊЕ НА НЕТО ВИШОКОТ НА ПРИХОДИТЕ- ДОБИВКАТА (064 до 066)	063	26.156.629	23.708.082
49	830	За покривање на загуба	064		
50	831	За повраќај во буџетот односно фондот	065		
51	833	За пренос во наредна година	066	26.156.629	23.708.082
		Ѓ) ВКУПНО (059+060) =105, АКО 061 Е ПОГОЛЕМО ОД 060 ТОГАШ (059+061) =105	067	96.488.742	107.783.118
		И. ПРИХОДИ : Даночни приходи (069 ДО 076)	068	0	0
52	711	Данок од доход, од добивка и од капитални добивки	069		
53	712	Придонеси за социјално осигурување	070		
54	713	Даноци од имот	071		
55	714	Домашни даноци на стоки и услуги	072		
56	715	Данок од меѓународна трговија и трансакции (царини и давачки)	073		
57	716	Еднократни посебни такси	074		
58	717	Даноци на специфични услуги	075		
59	718	Такси за користење или дозволи за вршење на дејност	076		
		II. НЕДАНОЧНИ ПРИХОДИ (078 ДО 082)	077	96.488.742	107.783.118
60	721	Претпримачки приход и приход од имот	078		
61	722	Глоби, судски и административни такси	079		
62	723	Такси и надоместоци	080	95.863.141	107.378.771
63	724	Други владини услуги	081		
64	725	Други неданочни приходи	082	625.601	404.347
		III. КАПИТАЛНИ ПРИХОДИ (084 до 087)	083	0	0
65	731	Продажба на капитални средства	084		
66	732	Продажба на стоки	085		
67	733	Продажба на земјиште и нематеријални вложувања	086		
68	734	Приходи од дивиденди	087		
		IV. ТРАНСФЕРИ И ДОНАЦИИ (089+090+091+092)	088	0	0
69	741	Трансфери од други нивоа на власт	089		
70	742	Донации од странство	090		
71	743	Капитални донации	091		
72	744	Тековни донации	092		
		V. ДОМАШНО ЗАДОЛЖУВАЊЕ (094 ДО 096)	093	0	0
73	751	Краткорочни позајмици во земјата	094		
74	753	Долгорочни обврзници	095		
75	754	Друго домашно задолжување	096		
		VI. ЗАДОЛЖУВАЊЕ ВО СТРАНСТВО (098 ДО 100)	097	0	0
76	761	Меѓународни развојни агенции	098		
77	762	Странски влади	099		
78	769	Други задолжувања во странство	100		
79	771	VII. ПРОДАЖБА НА ХАРТИИ ОД ВРЕДНОСТ	101		
80	781	VIII. ПРИХОДИ ОД ОТПЛАТА НА ЗАЕМИ: Приходи од наплатени дадени заеми	102		
		А) ВКУПНО ПРИХОДИ(068+077+083+088+093+097+101+102)	103	96.488.742	107.783.118
81	890	Б) НЕПОКРИЕНИ РАСХОДИ (059+061-103)	104		
		В) ВКУПНО (103+104=067)	105	96.488.742	107.783.118
82		Г) ПОСЕБНИ ПОДАТОЦИ: Просечен број на вработени врз основа на часовите на работа во пресметковниот период (цел број)	106	88	89

ЗАВРШНИ ЗАБЕЛЕШКИ

Ажурирањето на овој материјал се спроведува од страна на Сектор за централна хармонизација на системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор (Централната единица за хармонизација) при Министерството за финансии. Оваа верзија на материјалот Централната единица за хармонизација го подготви во соработка со експертите ангажирани во рамки на проектот „Поддршка за спроведувањето на Програмата за реформа на управувањето со јавните финансии 2024-2027,, EC-NEAR/SKP/2024/EA-RP/0064



Оваа публикација е изработена со финансиска поддршка на Европската Унија. Нејзината содржина е единствена одговорност на авторот. Изразените ставови нужно не се смета дека го одразуваат официјалното мислење на Европската Унија.