

„Промени за одржливост“
Проектот е финансиран
од Европската Унија

KONEKT

Apollonia Foundation

Центар за даночна политика
Centre

АНАЛИЗА НА ЗАКОНОТ ЗА СМЕТКОВОДСТВО НА НЕПРОФИТНИ ОРГАНИЗАЦИИ

Борче Смилевски
Елена Атанасовска
м-р Ненад Тортевски

4

01

Извршно резиме

6

02

Вовед

9

03

Методологија

11

04

Дефинирање на постојната законска рамка

14

05

Примена на законот за сметководство на непрофитните организации

19

06

Административни барања пропишани со законот за сметководството на непрофитните организации

21

07

Водење на сметководство

71 Сметководствени документи

72 Деловни книги

73 Чување на деловните книги и сметководствени документи

74 Сметковен план

75 Проценување на билансните позиции и признавање на приходите и расходите

76 Основни средства

77 Амортизација на постојани средства

78 Ревалоризација на постојани средства

79 Попис

710 Финансиски извештаи и поднесување на завршна сметка

711 Поедноставен режим за водење на сметководство и финансиско известување на микро непрофитни организации.

49

08

Ревизија на финансиски
извештаи

51

09

Испитување на мислењето на
претставници од невладини
организации

64

10

Меѓународни
сметководствени стандарди
(IFRS) за непрофитни
организации

67

Заклучок

70

Препораки

Оваа анализа е подготвена со поддршка од Европската Унија во рамки на проектот „Промени за одржливост“. Содржината на оваа анализа е единствена одговорност на Центарот за даночна политика и авторите на содржините и на никој начин не може да се смета дека ги претставува ставовите на Европската Унија.

Анализата која се презентира подолу е изготвена во рамки на проектот „Промени за одржливост“ финансиран од Европската Унија. Проектот предвидува повеќе активности кои имаат за цел да воспостават системски и консолидирани напори за овозможување на одржливо финансиско опкружување на граѓанските организации. Законот за сметководство на непрофитните организации претставува важен дел од ваквото опкружување, па оттука и потребата од преземање на активности за анализирање на истиот. Се надеваме дека оваа анализа ќе поттикне и други учесници да се инволвираат и кои можеби ќе детектираат детали кои оваа анализа пропуштила да ги адресира, а ќе бидат од полза за постигнување на подобра правна рамка за граѓанските организации.

Законот за сметководство на непрофитни организации („Службен весник на Република Македонија“ бр. 24/2003, 17/2011 и 154/2015) ги пропишува сметководствените принципи и правила, како и содржината на основните финансиски информации кои се обелоденуваат од страна на граѓанските организации до заинтересираните страни. Законот ја уредува правната рамка врз основа на која ГО известуваат до надлежните

државни органи. Имајќи предвид дека законот е во функција веќе 15 години, се наметнува потребата за анализа дали постојните законски решенија се најсоодветни според функциите и развојот на непрофитниот сектор до денес. Исто така, во досегашниот период од примената на законот често можеа да се слушнат разни критики пред се од самите ГО околу тоа дали законот ја исполнува својата функција но некако не можеше да се материјализира во конкретни поенти кои се точките кои треба да се адресираат заради подобрување. Оваа анализа се обиде да го направи токму тоа, да ги детектира недостатоците и да утврди препораки за нивно надминување.

За таа цел се анализираше постојната правна рамка вклучувајќи го законот, но и подзаконските акти. Освен правната рамка, оваа анализа вклучува истражување преку формата на анкетен прашалник како и директни интервјуа со релевантни претставници по однос на примената на законот.

Анализата дава детален преглед на сегашните законски одредби, но дава и препораки за нивно ревидирање. Така, меѓу поглавните препораки се следните:

1

На пример, идентификувана е потребата за усогласувањена на законот и правилникот по однос на правилата за сторнирање на погрешни трансакции во сметководствената евиденција.

2

Веројатно еден од поглавните детектирани проблеми се однесува на пропишаниот сметковен план кој ќе треба потемелно да се ревидира и прилагоди на реалните потреби на ГО како од термилошки аспект, така и од суштински аспект.

3

Исто така, законот пропишува ревалоризација на долгорочните средства која нема никакво значење од аспект на финансиските извештаи па според тоа се препорачува истата да се укине како обврска од законот.

4

Да се пропише обврска за наративен дел и објаснувачки белешки како дополнување на финансиските извештаи кои се поднесуваат до Централниот регистар.

5

Да се пропишат јасни критериуми за утврдување на ГО кои нема да подлежат на обврската за поднесување на годишна сметка.

6

Да се пропишат критериуми за утврдување на големи ГО како и обврска за ревизија на извештаите на овие големи ГО.

Препораките од анализата ќе бидат достапни и до институцијата во чија надлежност е Законот за сметководство на непрофитни организации, а тоа е министерството за финансии. Оттука, се надеваме дека истите ќе бидат земени предвид при следното ревидирање на законот и неговите подзаконски акти.

02

ВОВЕД

Анализата е наменета за државните институции одговорни за спроведување на Законот како и за самиот непрофитен сектор, но и идентификува потреби за измени на регулативата и ѝ служи на Мрежата за финансиска одржливост на граѓанските организации формирана во рамки на проектот „Промени за одржливост“. Преку толкување на одредбите од Законот како и испитување на неговата практична примена, анализата идентификува неконзистентност, релевантни аспекти кои не се воопшто предвидени во Законот како и одредби кои нецелисходно ја отежнуваат сметководствената евиденција и финансиското известување. На крај, анализата ќе резултира со заклучоци поврзани со толкување и примена на Законот за сметководство на непрофитните организации, подзаконските акти, извештајните форми како и препораки за можни измени и дополнувања.

Исто така, во анализата ќе се вклучат организации кои извршуваат различни функции и активности, со цел да се утврди можната потреба на прилагодување на

постојната унифицирана рамка спрема спецификите на одредени видови на организации.

Анализата вклучува и оценка на квалитетот и степенот на обелоденување на финансиски информации од страна на непрофитниот сектор, барањата во поглед на сметководствената евиденција како и оценка на спроведувањето на постојните законските одредби во пракса.

Нашата цел е идентификување на постојни слабости во толкувањето и примената на Законот. Крајните заклучоци би воделе кон можни решенија за подобрување на релевантноста, споредливоста и транспарентноста на финансиските информации.

Подобрување на квалитетот на финансиското известување од една страна го олеснува пристапот до финансирање, донации, грантови на страна на непрофитниот сектор. Од друга страна им овозможува на надлежните институции поефикасна контрола и спроведување на законските одредби.

Дизајнирање на систем на сеопфатно финансиско известување претставува предизвик токму поради спецификите на непрофитниот сектор. Основна карактеристика во работењето на непрофитните организации е остварување на целите од поширок општествен интерес. Активностите на непрофитниот сектор ги надополнуваат или се во врска со работењето на бизнис заедницата, јавните установи и државни органи. Невладиниот сектор по правило дејствува во области каде поставениот општествен или економски систем пројавува грешки и недостатоци, а истиот нема доволен механизам за корекција на овие грешки. Но од друга страна активностите на организациите се доминантно без пазарна ориентација, па така и немаат капацитет да го подржат своето работење од сопствени средства.

Искуството досега потврдува дека непрофитниот сектор како коректив во функционирањето на пошироките системи организирани од државата или приватниот сектор извршува задача со висока додадена вредност. За обезбедување на место во опкружувањето од голема важност е капацитетот на организациите да обезбедат финансирање, при што заради тие цели се наметнуваат две прашања од критична важност:

1

Транспарентноста во поглед на целите и мисијата, односно која би била додадената вредност од планираните проекти и преземените активности (Аспект кој не може квантитативно да се измери преку остварениот профит за годината), и

2

Транспарентноста поврзана со готовинските текови и користењето на ресурсите во остварување на пошироките цели и мисија.

Правната рамка, а особено Законот за сметководство на непрофитни организации, треба да овозможи во што поголема мера правилно адресирање на овие прашања, односно стандардните форми на финансиско известување и сметководствен систем поставен врз принципите на Законот, заедно да овозможат квалитетна финансиска информација за настапот пред финансиерите. Од друга страна неопходно е надополнување на финансиското известување со наративен дел токму поради фактот што резултатите од работењето на непрофитните организации често не можат квантитативно да се измерат. Вака поставената рамка дава целосна слика за ефикасноста во трошењето, односно колку цели и додадена вредност се остварени со даден обем на ресурси. Сумирани заклучоци за ефикасноста на организацијата може да

се изведат од сметководството на трошоци (каде големо значење има адекватноста на Сметковниот план) од една страна и коментар на резултатите и остварените цели за определен сметководствен период. Вака структурирано финансиско известување дава презентација на капацитетот на организацијата да ги максимизира општествените, научни, културни итн. придобивки од расположливите фондови преку целисходно насочување на ресурсите кон остварување на овие придобивки.

Од финансиските извештаи треба да биде видлива врската помеѓу трошоците и придобивките од работењето.

Освен тоа, непрофитните организации заземаат дел од финансиските текови и трансакции во финансискиот систем. Па оттука, принципите за водење на сметководство треба да обезбедат ефикасно спроведување на контроли на надлежните институции и даночни власти.

Центар за даночна политика
Борче Смилевски
Елена Атанасовска
м-р Ненад Тортевски

03

МЕТОДОЛОГИЈА



Анализата се фокусира на неколку клучни аспекти и области на истражување:

- **Анализа на Законот за сметководството на непрофитните организации и подзаконските акти особено сметковниот план, пропишаните форми за финансиско известување, позициите за известување како и групирање на сметководствената евиденција по линии на известување (АОП).**
- **Метод на испитување на мислењето на фокус групи, односно анкета и интервју со претставници од непрофитниот сектор, надлежни државни институции, овластени сметководители и овластени ревизори.**
- **Компаративна анализа во однос на меѓународната пракса, како и согледување на препораките од професионални организации и здруженија (ACCA, FASB, IFRS Foundation).**

Во анализата на Законот за сметководството на непрофитните организации се идентификуваат субјектите кои подлежат на обврската за водење на сметководство и финансиско известување, административните барања и принципи за начинот на водење на сметководство, пропишаните правила за признавање на средствата, обврските,

изворите на средства, приходите, расходите и резултатите од работењето, како и формата за финансиско известување. Понатаму анализата на законот ги опфати насоките и дефиницијата на одредени поими со донесените правилници. Исто така во опфатот на анализата се најде интеракцијата на Законот за сметководството на непрофитни

организации со пошироката правна рамка која го уредува работењето на непрофитниот сектор.

Понатаму, направивме селекција на фокус групи чии претставници дадоа своивидувања по одредени прашања и проблеми поврзани со предметот на оваа анализа. Тука целта беше да се опфатат испитаници кои имаат искуство со спроведување на Законот или искуство со контрола и ревизија на субјектите кои подлежат на известување согласно Законот.

Се изврши селекција на вработени лица во непрофитни организации кои се занимаваат со сметководство и финансии како и вработени во професионални фирми кои обезбедуваат сметководствени услуги за непрофитни организации.

Исто така се спроведе анкетен прашалник преку кој испитаниците своите ставови ги изразија со одговор на прашалникот. Направивме избор од 70 организации кои делуваат во различни области и имаат диверзифициран финансиски капацитет. За да се обезбеди одреден степен на унификација и споредливост на резултатите, секое прашање содржи мени од неколку можни одговори. Дополнително за секое прашање е оставен простор за опис, коментари и дополнителни информации. Прашалникот содржи 12 прашања.

Во рамки на студијата беа спроведени интервјуа со двајца овластени ревизори, еден сметководител и двајца претставници од невладиниот сектор и со претставник од министерството за финансии во чија надлежност е креирање на правната рамка односно на Законот за сметководство на непрофитниот сектор.

Во анализата направивме осврт по однос на меѓународните стандарди за финансиско известување при што се идентификуваа клучни аспекти кои треба да се опфатат во националните закони според коментарите на раководителите во ИФРС Фондација (IFRS Foundation). Оваа организација е меѓународен авторитет во поглед на стандарди за финансиско известување па препораките и коментарите на нејзините раководители се земаат со висок степен на доверба и релевантност.

04

ДЕФИНИРАЊЕ НА ПОСТОЈНАТА ЗАКОНСКА РАМКА

Минималните барања за водење на сметководството и финансиското известување на непрофитните организации се уредени со Законот за сметководството на непрофитните организации (Службен весник на РМ бр. 24/03, 17/11 и 154/15) и подзаконските акти:

1

Правилникот за сметководството на непрофитните организации (Службен весник на РМ бр. 42/03, 8/09, 12/09 и 175/11),

3

Правилникот за содржината на одделни сметки во сметковниот план на непрофитните организации (Службен весник на РМ бр. 117/05);

2

Правилникот за сметковниот план и билансите на непрофитните организации (Службен весник на РМ бр. 117/05 и 11/06);

4

Правилник за посебните податоци потребни за системот на државната евиденција и за формата и содржината на образецот на државната евиденција („Службен весник на РМ“, број 2/08, 39/10, 13/11, 9/12 и 101/14).

Законот за сметководството на непрофитните организации заедно со подзаконските акти е дел од правната рамка која го регулира непрофитниот сектор во најширока смисла, тука како најзначајни влегуваат:

1

Закон за донации и за спонзорства во јавните дејности („Службен весник на Република Македонија“ бр. 47/2006; 86/2008; 51/2011; 28/2014 и 153/2015).

4

Закон за политичките партии („Службен весник на Република Македонија“ бр. 76/2004; 5/2007; 8/2007; 5/2008 и 23/2013).

2

Закон за здруженија и фондации („Службен весник на Република Македонија“ бр. 52/2010, 135/2011 и 55/2016)

5

Закон за финансирање на политичките партии („Службен весник на Република Македонија“ бр. 76/2004; 86/2008; 161/2008; 96/2009; 148/2011; 142/2012 и 23/2013).

3

Закон за Црвениот крст на Република Македонија („Службен весник на Република Македонија“ бр.41/1994; 7/1997 и 21/1998).

6

Закон за правната положба на црква, верска заедница и религиозна група („Службен весник на Република Македонија“ бр.113/2007).

Законот за сметководство на непрофитните организации (во понатамошниот текст Законот) е донесен во 2003 година со што се вовеле правна рамка и минимални барања за водење на сметководство, финансиско известување и администрирање на документацијата од страна на непрофитните организации. Согласно Законот, донесени се и подзаконските акти.

Подоцна, со промените на Законот во 2011 година и 2015 година се дополнува само делот на глоби, прекршочни одредби и прагот на признавање на основни средства, додека суштинските дефиниции и одредби кои го

регулираат сметководственото работење остануваат непроменети до денес.

Основната законска рамка ги дефинира видовите субјекти кои подлежат на водење сметководство и финансиско известување врз основа на Законот. Понатаму Законот пропишува одредби за водење на сметководството, деловните книги, сметководствените документи и обработката на податоците, признавањето на приходите и расходите, проценувањето на билансните позиции, ревалоризацијата, задолжителни финансиски извештаи и рокови за поднесување до надлежните институции.

05

ПРИМЕНА НА ЗАКОНОТ ЗА СМЕТКОВОДСТВО НА НЕПРОФИТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Правните лица од непрофитен карактер кои се основани за извршување на пошироки економски, социјални, културни, научни, хуманитарни, образовни, спортски и други цели, се должни да водат сметководство по Законот. Тука влегуваат следните форми на организација:

- Стопанска интересна заедница;
- Здруженија на граѓани, фондации и други облици на здружување;
- Политичките партии;
- Верските заедници;
- Религиозните и други групи;
- Црвениот крст на Република Македонија;
- Здруженијата на странци;
- Странските и меѓународни невладини организации;
- Хуманитарните организации и здруженија;
- Синдикатите, и
- Други правни лица основани со посебни прописи од кои произлегува дека се непрофитни организации

Одредбите од Законот за финансиско известување, администрирање на документација и начин на водење на сметководство, унифицирано се применуваат на сите субјекти без разлика на природата на нивните активности и обемот на финансирање. Исто така, не постои поделба од аспект на мисијата и целите за кои се формирани организациите. Може да се каже дека Законот за сметководството на непрофитните организации претставува базичен закон во правната рамка која го регулира непрофитниот сектор. Законот уредува материја која треба да овозможи документираност, точност и квалитет на финансиска информација. Финансиската информација која се добива врз основа на сметководствените внесови понатаму се користи за цели на дополнително известување врз основа на посебни Закони и контрола од страна на државните институции и регулаторни тела.

Но, Законот за сметководство на непрофитните организации е дел од пошироката правна рамка односно сет на Закони кои меѓусебно се надополнуваат и заедно го регулираат работењето на непрофитниот сектор.

Па така постојат одредени прашања кои се поврзани со сметководственото работење, а се дефинирани со закони коишто уредуваат

одредени видови на организации, односно субјекти. Со пошироката правна рамка се пропишани дополнителни извештаи и обелоденување на податоци од страна на одредени видови на непрофитни организации според посебен Закон. Исто така, со посебен закон се регулираат даночните поттикнувања за донации и спонзорства во јавните дејности, критериумите за користење на истите и инспекциската контрола и надзор.

На пример, со Законот за финансирање на политичките партии се предвидува посебен годишен извештај на политичката партија како надополнување на стандардниот пакет на финансиски извештаи пропишан со Законот за сметководството на непрофитните организации. Посебниот годишен финансиски извештај овозможува подетално и аналитично прикажување на приходите и трошоците по видови, а со цел овозможување на повеќе транспарентност и отчетност. Понатаму, за политичките партии се пропишува и дополнително известување кое опфаќа спецификација на приходите и расходите на трансакциска сметка од изборна кампања како и известување за трошоците за изнајмување на рекламен простор во изборна кампања.

Исто така, здруженијата и фондациите кои се стекнале со статус од јавен интерес, согласно Законот за здруженија и фондации („Службен

весник на Република Македонија“ бр. 52/2010, 135/2011 и 55/2016) имаат посебни обврски за финансиско известување. Организацијата со статус од јавен интерес е должна за својата работа еднаш годишно да поднесе деловен и финансиски извештај за својата работа до Владата на Република Македонија.

Посебното известување на Здруженијата и фондациите од јавен интерес опфаќа дел за Деловното работење во годината каде наративно се обелоденуваат информации во врска со дејноста, нивото на дејствување, организационата структура, човечките ресурси, мисијата и активностите на организацијата, расположливиот буџет, транспарентност и отчетност. Вториот дел се однесува на финансиското работење, каде слично како и во случајот на политичките партии од здруженијата и фондации од јавен интерес се бара детално и аналитичко прикажување на трошоците и приходите по видови.

Во делот на контролите, посебни овластувања се дадени на Управата за јавни приходи (УЈП) во случај на користење на даночните поттикнувања од дадена донација или спонзорство во согласност со Законот за донации и спонзорства во јавните дејности (Службен весник бр. 47/2006; 86/2008; 51/2011; 28/2014 и 153/2015). Тука УЈП и други надлежни органи го контролираат

давањето, примањето и користењето на донацијата и спонзорството во случаи на примена на даночни поттикнувања. Доколку УЈП или друг надлежен орган, утврди неправилности и злоупотреби при користењето на донацијата и спонзорството може да поднесе прекршочна или кривична пријава. Од суштинско значење за даночните контроли е сметководствената евиденција на сите настани кои предизвикуваат финансиски ефект кај непрофитната организација, документираноста на трансакциите и доверливоста на сметководствениот информационален систем. Сите овие аспекти се уредени со Законот за сметководството на непрофитните организации, кој преставува основа за спроведувањето на одредбите од другите закони.

Сите непрофитни организации се должни да го водат сметководството по системот на двојно сметководство на начин пропишан со законот за сметководството на непрофитни организации и се должни да состават основни финансиски извештаи биланс на состојбата, биланс на приходи и расходи и белешки кон финансиските извештаи за периодот на известување, односно календарска година.

Единствениот исклучок се однесува на „микро“ непрофитните организации кои имаат имот или остваруваат годишен приход понизок од ЕУР 2.500, овие организации

се ослободени од обврската водење на сметководството по системот на двојно сметководство и за подготовка и поднесување на финансиски извештаи за односната година.

Непрофитните организации кои имаат обврска за дополнително финансиско известување согласно друг Закон (Политички партии, здруженија и фондации со статус од јавен интерес) известуваат дополнително врз основа на тој Закон.

Постои изедначена примена на законот за домашните и странските непрофитни организации, при што за активностите кои се извршуваат на територијата на Република Македонија, странските организации регистрираат правно лице или подружница. Во овој дел Законот за Сметководството на непрофитни организации е усогласен со Законот за здруженија и фондации каде исто така се предвидуваат еднакви права при регистрација и упис во Централниот регистар на РМ на здружение или фондација основано од домашни и странски лица, без постоење на рестрикција во поглед на националноста или географскиот регион од кој доаѓаат.

Исто така, постои специфика во однос на стопанската интересна заедница која е регулирана со Законот за трговските друштва, при што Стопанската интересна заедница (СИЗ) може да биде формирана од две или повеќе физички и правни лица со цел да

го олеснат и да го унапредат вршењето на трговските дејности кои го сочинуваат предметот на нивното работење и да го зголемат или подобрат нивниот резултат. Предметот на работењето на стопанската интересна заедница може да биде само во врска со трговските дејности коишто ги вршат членовите и можат да бидат само помош на тие активности. СИЗ за себе не остварува добивка, но доколку се оствари добивка како резултат на работењето се смета за добивка на членките на СИЗ и се распределува меѓу нив согласно договорот за основање или доколку нема договор се дели на еднакви делови.

Понатаму, Законот за трговски друштва предвидува одредби за водење на сметководство, трговски книги и администрирање на документација за трговците на кои се применува Законот за трговските друштва. По дадената дефиниција во овој Закон, трговец е секое лице кое самостојно трајно во вид на занимање врши трговска дејност заради остварување добивка со производство, трговија и давање услуги на пазарот. Бидејќи СИЗ примарно се основа и работи со непрофитен карактер сметаме дека овде би се применил Законот за водење на сметководството на непрофитните организации наместо одредбите кои се однесуваат на сметководствено работење на трговските друштва.

Со цел да не се создаде забуна во праксата која произлегува од интеракцијата меѓу двата Закони сметаме дека Законот за трговски друштва треба да се дополни со одредба која предвидува дека „Стопанската интересна заедница води сметководство и деловни книги врз основа на Законот за сметководство на непрофитните организации“. Иако стопанската интересна заедница помеѓу широката група на непрофитни организации има најизразена профитна компонента, предвидена со Законот за трговските друштва, пред се треба да се има предвид примарната цел на основање и работење, а тоа е промовирање и афирмација на дејноста на своите членки. Ова е поширока цел, која не вклучува пазарен настап на самата стопанска интересна заедница. Додека на секундарно ниво, не се исклучува можноста СИЗ да оствари профит од одредени

активности. Она што ја разликува стопанската интересна заедница од останатите здруженија и фондации е можноста за распределба на остварената добивка помеѓу членовите.

Можноста за остварување на одредена добивка постои и кај останатите здруженија и фондации, при што, здруженијата и фондациите исто така не се основаат со примарна цел стекнување на добивка но можат да вршат дејности со кои ќе остварат одредена добивка, која мора да произлегува од целите на работењето утврдени со статутот на организацијата и добивката да се употреби за остварување на целите утврдени со статутот на организацијата. Притоа остварената добивка не може да се распределува меѓу основачите, членовите, директорите, вработените или кое било друго со нив поврзано лице.

06

АДМИНИСТРАТИВНИ БАРАЊА ПРОПИШАНИ СО ЗАКОНОТ ЗА СМЕТКОВОДСТВОТО НА НЕПРОФИТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Административната функција во непрофитните организации во голема мера зависи од природата на дејноста како и од формата на основање. За разлика од бизнис секторот, во непрофитниот сектор приоритет е најчесто социјална компонента како и остварување на мисијата и планираните активности, па така резултатите од работењето и не можат целосно да се измерат преку финансиски показатели.

Финансиите, администрацијата и сметководството често се сметаат за споредна функција, но непрофитните

организации секако насочуваат дел од своите ресурси за извршување на овие функции. Сметководствената функција треба да биде на ниво на минималните барања пропишани со Законот. Организациите може да воспостават дополнителни сметководствени и административни процедури со цел обезбедување на поголема транспарентност и квалитет на финансиска информација. Ова особено се однесува на непрофитните организации кои се регулирани со посебни Закони и кои подлежат на дополнителни финансиски извештаи (политички партии и здруженија и фондации со статус на јавен

интерес). Несомнено, сметководствениот систем кај овие организации треба да овозможи дополнителна аналитика за подготовка на годишните финансиски извештаи пропишани со посебен Закон.

Одлуката за тоа на кој начин ќе се организира и води финансиското работење вклучувајќи ја администрацијата и делот за сметководство зависи од барањата на заинтересираните страни, главните донатори, менаџментот, обемот на активности како и природата на дејноста.

Законот воспоставува унифицирана рамка во однос на водење на деловни книги, документираност и обработка на податоци. Тука во голема мера се дадени прецизни насоки но има и делови кои овозможуваат одредена флексибилност.

07

ВОДЕЊЕ НА СМЕТКОВОДСТВО



Применет е концептот на двојно сметководство, при што секој сметководствен настан се евидентира на најмалку две сметки од Сметковниот план

Основниот концепт за водење на двојно сметководство се применува и во непрофитниот сектор што претставува барање секоја трансакција да биде евидентирана на најмалку две различни сметки со еднаков и спротивен ефект, односно секој сметководствен настан се евидентира на најмалку две сметки од Сметковниот план. На пример, плаќањето на режиски трошоци се рефлектира во финансиските извештаи преку

намалување на сметката за готовина (100) и зголемување на сметката за трошоци (401), приливите од членарини предизвикуваат зголемување на сметката за готовина (100) и едновремено зголемување на приходите по членарини на сметка (730) итн.

Понатаму се пропишува барање непрофитните организации да водат сметководство, составуваат и поднесуваат сметководствени искази во согласност

со Законот за сметководството на непрофитните организации и со прифатените сметководствени принципи, практика и сметководствени стандарди доколку не се во спротивност со Законот или друг пропис, а со цел за точно, вистинито, сигурно, сеопфатно, благовремено, ажурно и поединечно искажување на билансните позиции, состојбата на средствата, обврските, изворите на средства, приходите и расходите и резултатите од работењето.

Оваа широка дефиниција овозможува дополнително да се потпреме на МСФИ рамката доколку во праксата се појават сметководствени настани кои посебно не се опфатени во Законот за сметководство на непрофитни организации, особено на МСФИ за мали и средни претпријатија, се додека одреден сметководствен третман кој произлегува од читање на МСФИ стандардите не е во спротивност со одредбите од Законот за сметководство на непрофитните организации и неговите подзаконски акти.

Непрофитните организации ги водат деловните книги на македонски јазик, со арапски цифри и вредности изразени во денари.

Водење на сметководството може да се довери на овластена стручна организација, но со тоа не се намалува одговорноста кај одговорните лица на непрофитните

организации за целокупното сметководство.

Во однос на обработката на податоци и евиденција на сметководствените настани, се остава простор организацијата да одлучи дали ќе користи електронски сметач, полуавтоматско или рачно водење на сметководство. Но, без разлика на користениот метод, сметководствената евиденција треба да биде целосна, комплетирана, навремена, ажурирана и презентираан хронолошки редослед, односно внесовите точно да го одразуваат временскиот редослед на сметководствените настани.

Исто така, регистриран податок во деловните книги не смее да се менува и дополнува на начин што подоцна ќе го оневозможи утврдувањето на првобитно регистрираната содржина. Понатаму Правилникот за сметководството на непрофитните организации (Службен весник бр. 42/03 и 08/09) пропишува детални барања кои се однесуваат на уредно водење на деловните книги, и тоа:

1

Деловните книги треба да овозможат точно утврдување на деловните промени, односно трансакции, расчленети на поедини деловни промени, по хронолошки ред, во бруто износи;

2

Не се оставаат празнини, туку по хронолошки ред да се исполнува целиот простор за книжење;

3

Внесот да не се брише ниту да се преправа, а ако сепак се направи исправка, тогаш таа треба да се изврши така што јасно може да се види првобитниот текст;

4

Да не се вршат никакви измени за кои не би можело да се утврди дали се сторени при првото книжење или дополнително;

5

Неповрзаните листови од книгата на смеат да се уништуваат ниту да се вадат листови од поврзаната книга;

6

Сите книжења мора да се запишат во сметководствените документи од кои може да се утврди основата за книжење;

7

Сторнирањето на погрешно книжените деловни промени да се врши задолжително со метода на црвено сторно.

8

Непрофитните организации кои книжењето го вршат со механички или со електронски сметач без направа за одбивање на прокнижените износи, вршат сторно книжење на начин којшто го овозможуваат тие сметачи.

Трендовите за автоматизација на процесите се следат и во непрофитниот сектор, па така речиси и да нема организација или професионална фирма за сметководствени услуги кои рачно водат сметководство.

Компјутерите се користат широко но и тука се поставува прашањето за усогласеност на сметководствениот информациона систем со барањата кои произлегуваат од законската рамка. Несомнено дека софистициран сметководствен софтвер содржи збир на програми, процедури, алгоритми што се занимаваат со обработка на податоци и се доволно стабилни да овозможат уредна сметководствена евиденција на соодветни носители на податоци. Исто така, овие решенија нудат можност за ограничување на привилегиите на корисникот во поглед на бришење и менување на сметководствени внесови на начин кој е спротивен на одредбите пропишани со Законот за сметководство на непрофитните организации и Правилникот.

Иако Законот дава можност за полу-автоматска обработка на податоци, сепак и ваквото решение треба да обезбеди уредно и ажурно водење на деловните книги. Тука не е доволно користење на основниот Microsoft Office пакет, туку според Член 12 од Правилникот при полу автоматизирана обработка на податоци, деловните книги се

водат во форма на слободни или поврзани листови односно за секој сметководствен настан треба да постои евиденција на хартија при полу-автоматска обработка на податоци.

Правилникот пропишува дека внесот на податоците во деловните книги се организира на начин што ги обезбедува следните минимални барања:

- контрола на внесените податоци,
- исправност на внесените податоци,
- чување на податоците,
- можност на употреба на податоците,
- можност за добивање увид во состојбата и промените во главната книга,
- можност за увид во хронологијата на извршеното внесување на финансиските податоци, односно промените.

На пример, додека Членот 5, точка 3 од Законот предвидува: *„Регистриран податок во деловните книги не смее да се менува и дополнува на начин што подоцна ќе го оневозможи утврдувањето на првобитно регистрираната содржина“*, сепак постои извесна конфузија кога го читаме ставот (1) од Членот 10 од Правилникот кој гласи:

„Сторнирањето на погрешно книжените деловни промени се врши задолжително со метода на црвено сторно“ при што овој став е во контрадикторност со ставот (2) од Член 10 од Правилникот кој гласи: „Непрофитните организации кои книжењето го вршат со механички или со електронски сметач без направа за одбивање на прокнижените износи, вршат сторно книжење на начин којшто го овозможуваат тие сметачи“.

Оттука, во истиот член од Правилникот имаме експлицитна одредба за задолжителност на методот на црвено сторно и следна одредба која овозможува извесна толеранција во зависност од карактеристиките на компјутерскиот софтвер кој се користи, со што двата искази сами по себе се контрадикторни.

7.1. Сметководствени документи

Сметководствените документи (про-фактура, фактура, сметководствена потврда, временна ситуација, компензација, договори од кои произлегуваат финансиски обврски и слично) претставуваат писмени докази дека некоја трансакција навистина настанала и истите треба да се прокнижат во моментот на случување на трансакцијата.

Сметководствениот документ треба да ги содржи сите податоци кои се потребни за внесување во сметководствената евиденција, како на пример местото и времето на составување, материјалната содржина,

овластено лице и потпис од овластеното лице. Грешките во документот не смеат да се бришат или исправаат на начин на кој не се гледа првобитниот текст. Корекциите се прават со прецртување и внесување на промената.

Исто така, се пропишува и задолжителна контрола на документите пред внесот во сметководствена евиденција.

Сметководствените документи треба да се подготват на јасен начин кој недвосмислено ја одразува природата на трансакцијата.

7.2. Деловни книги

Деловните книги на непрофитните организации се: дневник, главна книга и помошни книги.

Главната книга претставува книга за системска сметководствена евиденција на деловните промени, односно трансакции настанати на приходите и расходите како и на средствата, обврските и изворите на средства.

Задолжителни помошни книги пропишани со Законот се:

- книга за благајната,
- книга за набавки,
- книга (попис) на капиталниот имот-постојани средства,
- книга на влезни сметки и книга на излезни сметки.

Правилникот дава подетален опис за содржината на деловните книги, но остава простор организацијата да не води посебен дневник доколку во сметководството се применува електронски сметач или механички средства за внесување на податоците ако со таквото внесување

на податоците се обезбедува контрола и хронолошко внесување на деловните промени. Правилникот предвидува слично ослободување од обврската за водење на помошни книги. Имено, организацијата не мора да води помошни книги ако со директно расчленување на ставките во главната книга (аналитичка евиденција) ги обезбедуваат потребните податоци.

Правилникот кој е донесен врз основа на основниот Закон служи за појаснување и допрецизирање на неговите одредби, но во никој случај не смее да содржи контрадикторни одредби со одредбите на Основниот закон ниту пак да предвидува одредени исклучоци и ослободувања од одредбите на Основниот закон, бидејќи ваквиот пристап дефинитивно создава конфузија во примената.

Евентуалните исклучоци од задолжителните законски барања треба да се вметнат во основниот текст на Законот. Тука би ја издвоиле Книгата за попис на капиталниот имот – постојаните средства (помошна книга) за која сметаме дека треба да остане задолжителна обврска без оглед на начинот на водење на главната книга, пред се поради тоа што пописните листи сами по себе претставуваат основа за утврдување на состојбата на постојаните средства на крајот на периодот на известување (календарска година).

7.3. Чување на деловнӣе кнӣги и сметководствени документӣ

Непрофитните организации се должни, да ги чуваат деловните книги во пропишаните рокови, и во секое време да обезбедат достапност и можност за презентација на истите.

Рокови за чување на деловните книги и сметководствените документи:

- Дневникот и главната книга – десет години;
- Помошните книги (аналитичката евиденција) коишто се искористени за составување на трговските книги – пет години;
- Годишната сметка се чува трајно во изворна форма;
- Трајно се чуваат конечните пресметки на плати на вработените, како и исплатните листи на платите на вработените ако содржат битни податоци за вработените;
- Сметководствените документи врз основа на кои се внесени податоци во деловните книги пет години;
- Исправите што се однесуваат на платниот промет се чуваат три години;
- Продажните и контролните блокови, помошните пресметки и слични исправи се чуваат три години.

7.4. Сметковен план

Непрофитните организации главната книга ја водат со примена на основните сметки пропишани во сметковниот план за непрофитни организации чијашто содржина на сметките подетално е опишана во Правилникот за содржината на одделни сметки во сметковниот план на непрофитните организации.

Состојбата и движењата на средствата, изворите на средствата, приходите и другите приливи, расходите и другите одливи, утврдувањето и распоредувањето на резултатот од работењето, се евидентираат на синтетички (троцифрени) сметки во Сметковниот план.

Понатаму организацијата може да развие дополнителна аналитика која се надоврзува на задолжителните први три цифри од пропишаниот сметковен план (Сл.весник на РМ бр. 117/05 и 11/06).

Преглед на класите и под-групите на Сметковниот план е даден подолу.

Класа 0	<u>Постојани средства, други средства и непокриени расходи</u> (Нематеријални средства; Материјални средства; Исправка на вредност на нематеријалните и материјалните средства; Материјални и нематеријални средства во подготовка, Долгорочни финансиски вложувања; Средства на резерви; Средства за други намени; Непокриени расходи – загуба)
--------------------------	--

Класа 1	<u>Парични средства, краткорочни побарувања и активни пресметковни сметки</u> , (Парични средства, Хартии од вредност; Купувачи; Побарувања за дадени аванси; Депозити и кауции; Краткорочни финансиски побарувања, други краткорочни побарувања, Побарувања за повеќе платени даноци и придонеси, активни временски разграничувања,
--------------------------	--

Класа
2

Краткорочни обврски и пасивни пресметковни сметки (Хартии од вредност, Добавувачи, Обврски спрема државата и други институции за даноци и придонеси и други обврски, Краткорочни финансиски обврски, Други краткорочни обврски, Краткорочни обврски спрема меѓународни организации, Пресметка и обврски за плати, Пасивни временски разграничувања).

Класа
3

Материјали, резервни делови и ситен инвентар (Материјали, Резервни делови, Ситен инвентар на залиха)

Класа
4

Расходи (Материјални расходи, услуги и амортизација; Други расходи, Средства за посебни намени, Пренесени средства, Капитални и други средства, помош донации и други давачки, Плати и надоместоци на плати, Даноци кои не зависат од резултатот, Вонредни расходи, Распоред на расходите.

Класа
5

Слободна

Класа
6

Производство, производи и стоки

Класа
7

Приходи од продажба на производи стоки и услуги (Приходи од камати и позитивни курсни разлики, Приходи од членарини, подароци, донации и приходи од други извори, Приходи од кирии и закупнини, Сопствени приходи, Други приходи, Пренесен дел од вишокот на приходите од претходната година, Вонредни приходи, Распоред на разликата на приходите и расходите)

Класа
8

Финансиски резултат (Остварен вишок на приходи-добивка пред оданочување, распоредување на вишокот на приходи – добивка пред оданочување, распоред на нето вишокот – добивка), непокриени расходи и нивно покривање)

Класа
9

Извори на средства (Извори на деловните средства, Ревалоризациона резерва, долгорочни обврски, Извори на средства на резервниот фонд, Нераспределен дел од вишокот на приходи- добивка, Извори на средства за други намени, Вонбилансна евиденција).

Понатаму синтетиката која е разработена во рамките на секоја класа треба да овозможи прецизна финансиска информација и лесно составување на финансиските извештаи.

Особено ако ја погледнеме Класа 4 – можеме да забележиме дека постои поделба на синтетички сметки во однос на трошоците за администрација, одржување и користење на добра и услуги.

Трошоците за помош, донации и други давања на субјекти се групираат на сметка 450, а со оглед на тоа дека се работи за типични трошоци за непрофитниот сектор, тука би требало да има подетална поделба и расчленување по видови на помош односно видови на донација, по карактеристиките, цел и намена на донациите односно давањето на помош, како што е дадено во примерот подолу:

- Помош при елементарни непогоди
- Помош за лекување
- Помош за социјално загрозени категории
- Останата помош
- Донација за поддршка на спорт
- Донација за настани поврзани со култура и уметност
- Донации за одржување хуманитарни настани
- Донации за заштита на маргинализирани групи
- Донации за заштита на животните
- Донации за заштита на животна средина
- Останати донации

Исто така, во рамките на класа 4 се забележува употреба на терминот „Средства“ кој не е соодветен на односната класа, па така истиот треба да се замени со „Трошоци“, Како што е прикажано во споредбата подолу:

42	Средства за посебни намени	→	42	Трошоци за посебна намена
43	Пренесени средства	→	43	Трошоци за други субјекти
	430 Пренесени средства на други субјекти	→	430	Трошоци за/во име на други субјекти
44	Капитални и други средства	→	44	Капитални и други трошоци
	440 Средства за градежни објекти	→	440	Трошоци за градежни објекти
	441 Средства за опрема	→	441	Трошоци за опрема
	442 Други капитални средства	→	442	Други капитални трошоци

Понатаму на класа 7 – Приходи исто така постои групирање на најважните приходи на едно синтетичко konto. Сметаме дека контото 730 Приходи од членарини (придонеси), подароци и донации треба да се раздвои, најмалку на засебни синтетички conta од кои понатаму може да се направи дополнителна класификација. Особено е значајно да се направи разграничување на приходите од донации (едностранни трансфери), приходите од продажба на производи и услуги приходите од членарини како што е наведено подолу:

■ ПРИХОДИ ОД ВРШЕЊЕ НА ДЕЈНОСТ

- Приходи од консултантски услуги
- Приходи од организирање на обуки и семинари
- Приходи од останати услуги
- Приходи од продажба на влезници за настани, концерти, изложби и сл.
- Приходи од продажба на рачни изработки
- Приходи од продажба на храна и пијалоци
- Приходи од продажба на списанија, публикации и брошури
- Приходи од наемнини
- Приходи од продажба на трговски стоки
- Останати приходи од вршење на дејност

■ ПРИХОДИ ОД ЧЛЕНАРИНИ

- Членарини од физички лица
- Членарини од правни субјекти

■ ПРИХОДИ ОД ДОНАЦИИ

- Приходи од донации од државниот Буџет на Р. Македонија;
- Приходи од донации од буџетите на единиците на локална самоуправа и буџетот на Град Скопје.

■ Приходи од донации од странски влади и меѓународни организации (Во оваа сметка би се евидентирале приходите од донации и грантови од странските организации за меѓународна помош и развој (УСАИД, SDC итн), Европската Унија, билатералните донатори (странските амбасади) и други фондации чие седиште е надвор од Р. Македонија.

■ Приходи од донации од домашни фондации и организации (Во оваа сметка би се евидентирале приходите од донации и грантови од домашни непрофитни субјект фондации, други здруженија, сојузи и сл.).

■ Приходи од донации од бизнис секторот (Тука влегуваат приходите од донации од трговските друштва, финансиските приватни институции и други деловни субјекти.

■ Приходи од донации од физички лица

■ ПРИХОДИ ОД СПОНЗОРСТВА

■ Приходи од спонзорства

■ ОСТАНАТИ ПРИХОДИ

- Приходи од подароци
- Приходи од хуманитарни настани за прибирање на средства (Во оваа сметка би се евидентирале приходите од касички за донирање, добротворни аукции, и сл.
- Приходи од теле-давања

Исто така, синтетиката пропишана со Сметковниот план не е во доволна мера детална за цели на годишното финансиско известување пропишано со посебен закон (Политичките партии и Здруженија и фондации со статус од јавен интерес). За да одговарат соодветно на барањата за дополнително годишно известување до надлежните институции овие субјекти треба да имаат разработено сопствена аналитика врз база на пропишаните синтетички сметки т.е. врз база на синтетичките сметки со опис кој е најблизок до природата на конкретните сметководствени настани.

Понатаму од интервјуата спроведени со фокус групите, од претставник на здружение Сојуз за пензионери беше истакнато дека поголем дел од трошоците на организацијата се

однесуваат на екскурзии, посети на различни културно-уметнички настани, и слични активности, но за евиденција на овие трошоци не наоѓаат соодветна синтетичка сметка во класа 4 од Сметковниот план, па истата организација би морала да ги евидентира трошоците за овие настани на аналитичка сметка под синтетика за останати расходи. Со цел да се изврши усогласување со Законот за персонален данок на доход, беше укажано на потребата на отворање на konto кое ќе се однесува на трошоци кои се во функција на дејноста, бидејќи оние трошоци кои не се во функција на дејноста не се признаваат за даночни цели.

Несомнено дека синтетичките сметки од Сметковниот план не би можеле целосно да соодветствуваат со сите активности на организацијата, но потребно е да постојат синтетички сметки кои во голема мера ќе соодветствуваат со одредена група на сродни трансакции. Тука неприфатливо би било да се појави ситуација каде одредени организации евидентираат најголем дел од своите трошоци на аналитичка сметка која ќе се надоврзе на синтетика за останати приходи или останати расходи, поради непостоење на детален Сметковен план.

7.5. Проценување на билансните позиции и

признавање на приходите и расходите



Се применува начело на модифицирано настанување на деловните промени, при што:

- долгорочните средства се евидентираат по нивната набавна вредност, паричните средства според нивната номинална вредност, а побарувањата и обврските според договорната вредност;
- приходите се признаат во пресметковниот период во којшто настанале според критериумот на мерливост и расположливост;
- расходите се признаваат во пресметковниот период во којшто настанале.

Билансните позиции во билансот на состојба се проценуваат според сметководственото начело на модифицирано настанување на деловните промени, при што долгорочните средства се евидентираат по нивната набавна вредност, паричните средства според нивната номинална вредност, а побарувањата и обврските според договорната вредност.

Приходите и расходите на непрофитните организации се признаваат според сметководствено начело на модифицирано настанување на деловните промени. Сметководственото начело на модифицирано настанување на деловните промени односно трансакции значи приходите да се признаат во пресметковниот период во којшто настанале според критериумот на мерливост и расположливост.

Мерливоста значи дека приходите можат да се искажат вредносно во сметководствената евиденција.

Приходите се расположливи кога истите се остварени (наплатени) во пресметковниот период или во период до 30 дена по истекот на пресметковниот период само ако истите се однесуваат на пресметковниот период и служат за покривање на обврските од тој пресметковен период.

Примената на начелото модифицирано настанување на деловните промени беше предмет на дискусија во рамките на фокус група составена од претставници од непрофитниот сектор и сметководители на непрофитни организации. Меѓу другото, учесниците истакнаа дека Законот не дава јасна дефиниција на критериумите мерливост и расположливост коишто се применуваат во признавањето на приходи од тековен период. Понатаму, Правилникот не содржи прецизирање во доволна мера, па овие критериуми се идентификуваат како главна област на несигурност во примена на Законот.

Особено поради тоа што критериумот расположливост подразбира едновременно исполнување на два услови а тоа е приходите да се остварени (наплатени) во тековниот период и да се однесуваат на покривање на обврските од истиот период за делот од приходите кои се остварени 30 дена по истекот на пресметковниот период. Па така во пракса може да се случи ситуација кога приходите кои се остварени во текот на

овие 30 дена по истекот на пресметковниот период да се во поголем износ од оној дел кој е поврзан за покривање на обврските од тој пресметковен период, при што би требало како приход во тековниот период да се евидентира само оној дел кој се однесува за покривање обврските.

Критериумот расположливост на приходи оди во функција на основните задачи на финансиското известување, а тоа е да се прикаже дали организацијата има капацитет да ги покрие настанатите обврски од остварените приходи за годината и дали фондовите се искористени наменски согласно поставените цели и мисија.

Па така доколку организацијата има приливи во тековниот период кои се однесуваат за повеќе пресметковни периоди согласно принципот на мерливост и расположливост целокупниот приход ќе го признае во тековниот период, а финансиска година ќе ја заврши со вишок средства кои ќе се користат во наредните пресметковни периоди.

Расходите се признаваат во пресметковниот период во којшто настанале или во период до 30 дена по истекот на пресметковниот период, само ако обврската за плаќање настанала во тој пресметковен период. Во делот на расходите немаме модификација во критериумот на настанување (accrual basis).

7.6. Основни средства

Долгорочните средства чија поединечна вредност во моментот на набавката е повисока од 300 евра во денарска противвредност се класифицира како основни средства.

Согласно меѓународните сметководствени стандарди едно средство треба да се прикаже како долгорочно средство само доколку е веројатно дека идните економски користи ќе претставуваат прилив за ентитетот и доколку набавната вредност на средството може веродостојно да се измери, без оглед на

износот кој е платен за тоа средство. Поради тоа би требало да се преиспита дали воопшто е потребно да се постави вредносен праг од 300 евра во денарска противвредност кој е земен како единствен критериум. Нашето мислење е дека процената на менаџментот за идното користење на одредено средство и очекуваните користи од него е по валиден критериум отколку вредноста на средството во апсолутен износ.

7.7. Амортизација на постојани средства



Долгорочните средства се амортизираат праволиниски со примена на годишни стапки, пропишани со Правилникот за сметководство на непрофитни организации.

Во сметководствената евиденција за износот на пресметаната амортизација се намалуваат и средствата и изворите на финансирањето (деловниот фонд).

Долгорочните средства се амортизираат праволиниски со примена на годишни стапки, пропишани со Правилникот за сметководство на непрофитни организации.

Пропишаната основица за отписот е набавната или ревалоризационата вредност на средството. Оваа одредба не дава јасни насоки во кој случај се зема набавната

вредност а во кој случај ревалоризационата вредност како основица за амортизација, со оглед на тоа дека непрофитните организации имаат исто така обврска за задолжителна годишна ревалоризација со примена на пораст на цените на производителите на индустриски производи. Односно со крајот на годината едно средство има своја набавна но и ревалоризационата вредност.

Ваквата дефиниција остава простор за нееднакво толкување и примена на одредбите од Законот во пракса. Па така сметаме дека како основица за амортизација треба да се земе само набавната вредност на средството.

Понатаму, основицата за амортизација на долгорочните средства (материјалните и нематеријалните средства) се коригира за последователните капитални издатоци со кои се подобрува состојбата на средството над неговиот корисен век на употреба, односно за вложувањата поради реконструкција, адаптација или други вложувања со кои се зголемува корисниот век на употреба, капацитетот, функционалната поврзаност и слично.

Пресметувањето на амортизацијата на нематеријалните средства започнува да се врши од првиот ден на наредниот месец откако тие средства се подготвени за употреба, односно на материјалните средства од првиот ден на наредниот месец откако тие средства се ставени во употреба во функција на дејноста. Пресметувањето на амортизација не запира до целосно искористување на средството. По исклучок, пресметката на амортизација може да запре на одредено време доколку средството е оштетено поради виша сила (земјотрес поплава, пожар и сл.) и доколку средството не е во функција поради мерка на надлежна државна институција на која не може да се влијае.

Пресметувањето на амортизацијата не се однесува на:

1

земјиштата и шумите како природни богатства што не се трошат;

2

градежните објекти и предметите кои во согласност со законот се прогласени за културно, историско или уметничко значење и книгите во библиотеките;

3

долгорочните средства до нивното ставање во употреба;

4

долгорочните средства кои трајно се надвор од употреба (средствата што со одлука или со друг акт се ставени надвор од употреба поради физичка дотраеност или техничка застареност; средствата што повеќе од една година непрекинато не се користат, а нивното ставање надвор од употреба не е поради поправка или доградба; средствата што се во фаза на набавка, а чија набавка, со одлука или со друг акт е откажана или три години едноподо друго не се вложуваат средства за довршување на таа набавка, и средствата што во последните пет години непрекинато се користат помалку од 30% од нивниот програмиран капацитет);

5

другите долгорочни средства, чијашто употреба не е временски ограничена.

Средствата кои се целосно амортизирани остануваат во книгите се до нивното отуѓување, подарување, продажба или уништување.

Во оваа категорија постои карактеристика во однос на презентацијата во финансиските извештаи. Имено, со цел да се запази начелото на модифицирано настанување на деловните промени при проценување на билансните позиции на непрофитните организации, основните средства се расходуваат односно се признаваат како трошок на класа 4 веднаш во моментот на нивната набавка и плаќање. Понатаму со сметководствената евиденција за износот на пресметаната амортизација се намалуваат и средствата и изворите на финансирањето, односно класа 0 и класа 9.

7.8. Ревалоризација на постојани средства



Пропишана обврска за ревалоризација на постојаните средства во следните случаи:

- При повлекување од употреба и отуѓување на долгорочните средства
- Повторно вреднување со пораст на цените на производителите на индустриски производи на континуирана основа.

Непрофитните организации вршат ревалоризација на долгорочните средства (материјални и нематеријални) во два случаи:

1

При повлекување од употреба и отуѓување на долгорочните средства. Ревалоризационата вредност во овој случај се утврдува комисијски со процена.

2

Поради повторно вреднување со пораст на цените на производителите на индустриски производи. Повторното вреднување се врши на редовна основа, т.е. треба да се рефлектира во книгите за односната календарска година со користење на стапката на порастот на цените на производителите на индустриски производи, објавена од Државниот завод за статистика.

Основица за ревалоризација на долгорочните средства претставува набавната вредност на средствата корегирана за акумулирана амортизација (вкупно прокнижена исправка на вредноста за основното средство од почетокот на употреба).

Повторното вреднување на средствата пред затварање на книгите – годишна ревалоризација не се пресметува доколку порастот на цените на производителите на индустриски производи е негативна големина и во услови кога инфлаторните движења во економијата се многу ниски и стабилни. При вакви околности годишната ревалоризација претставува само административен товар без никаков или со незначителен ефект на билансот на состојба.

Примена на индикатор за пораст на цени како коректив на долгорочните средства има материјално значење само во услови на изразени инфлаторни движења, кои не се случиле во современа Македонија ниту пак има такви очекувања. Напротив, императив на институциите кои ја водат и спроведуваат монетарната и фискална политика е одржување на ниски стапки на инфлација. Имајќи ја предвид стабилноста на економијата и традиционално ниските стапки на инфлација, сметаме дека одредбите за годишната ревалоризација на постојаните средства може да се избришат од Законот.

7.9. Попис



Најмалку еднаш годишно т.е. со крај на финансиската година организацијата треба да спроведе попис на паричните средства, хартиите од вредност, материјалните и нематеријалните средства кои се во употреба, вон употреба и во подготовка, материјалите, резервните делови, ситниот инвентар, побарувањата, обврските, средства од друг субјект кои се наоѓаат кај непрофитната организација и сопствените средства на непрофитната организација кои се наоѓаат кај друг субјект на денот на пописот.

Непрофитните организации се должни најмалку еднаш годишно да вршат усогласување на состојбата на средствата и нивните извори искажани во сметководството со фактичката состојба што се утврдува со попис на 31 декември, на начин пропишан од страна на министерот за финансии.

Со попис се опфатени паричните средства, хартиите од вредност, материјалните и нематеријалните средства кои се во употреба, вон употреба и во подготовка, материјалите, резервните делови, ситниот инвентар, побарувањата, обврските, средства од друг субјект кои се наоѓаат кај непрофитната организација и сопствените средства на непрофитната организација кои се наоѓаат кај друг субјект на ден 31 декември.

Со Правилникот се пропишува исклучок за организациите кои вршат книжарска или библиотекарска дејност, а во однос на специфичните средства (книги, документи, филмови, фотографии, архивска граѓа и слично), за кои може да се организира попис на подолг период, но не за подолго време од пет години. Овој исклучок е разбирлив бидејќи во организации кои се занимаваат со

книжарска и библиотекарската дејност може да се најдат голем број на изданија чиешто попишување бара ангажирање на значителни ресурси и време за изведување на пописот, па временскиот период од една година е краток за овој ангажман и прекумерно би ги оптоварил овие организации со административна работа. Но и тука сметаме дека исклучоци од основните одредби од Законот исто така треба да се предвидат во самиот Закон а не во подзаконскиот акт.

Понатаму, управата на организациите носи одлука за формирање на комисија за попис и назначување на задачите, лицата кои материјално се задолжени за средствата што се попишуваат и нивните непосредни раководители, датумот на започнување, времето за вршење на попис и рокот за доставување на извештајот за извршениот попис со приложените пописни листи, со тоа што сите работи во врска со пописот, вклучително извештајот и пописните листи што се доставуваат до сметководствената служба, треба да се завршат и достават најдоцна дваесет дена пред рокот пропишан за доставување на годишната сметка. Пописните листи имаат третман на сметководствен документ чија вредност со потпис ја потврдуваат членовите на пописната комисија.

Според Член 32 од Правилникот, комисијата за попис ги врши следните работи:

1

утврдување, мерење, пребројување и поблиско опишување на средствата и внесување на тие податоци во пописните листи;

2

запишување на материјалните промени настанати меѓу денот на попишувањето и определениот ден под кој се врши пописот (член 32 став(2));

3

внесување на сметководствената материјална состојба на средствата во пописните листи;

4

утврдување на материјалните разлики меѓу состојбата на утврдениот попис и сметководствената состојба;

5

вредносно пресметување на утврдените материјални разлики;

6

утврдување на причините за несогласување меѓу состојбата на пописот и сметководствената состојба и

7

потпишување на пописните листи.

Со извештајот за попис, пописната комисија треба да ги идентификува разликите помеѓу сметководствената евиденција и фактичката состојба утврдена со физичко броење и увид во валидна документација во зависност од видот на средствата односно обврските кои се опишуваат. Понатаму, со извештајот за попис се наведуваат објаснувања за пројавените разлики и забелешките од лицата кои се задолжени да ракуваат со материјалните и паричните вредности, предлози за книжења на кусоците односно вишоците (разликата), предлози за расходувањето на средствата на опремата и на ситниот инвентар, мерки против лицата одговорни за настанатите кусоци, оштетувања на средствата и за ненаплативите побарувања. Во овој дел, Правилникот дава прецизни насоки за постапката и начинот на опишување на секое средство/обврска кое е предмет на годишен попис.

7.10. Финансиски извештаи и

поднесување на завршна сметка



Задолжителни финансиски извештаи:

- Билансот на состојба,
- Билансот на приходи и расходи и
- Белешките кон финансиските извештаи.

Непрофитните организации се должни на крајот на календарската година, да изготват и поднесат до Управа за јавни приходи и регистарот на годишни сметки кој се води во Централниот регистар на Република Македонија сет на финансиски извештаи кои ги сочинуваат:

- Билансот на состојба,
- Билансот на приходи и расходи и
- Белешките кон финансиските извештаи.

Билансот на состојбата ја прикажува состојбата на средствата, обврските и изворите на средствата на одреден датум

Билансот на приходите и расходите ги прикажува приходите и расходите, односно вишокот или кусокот остварен во деловната година или во некој друг период во текот на деловната година.

Белешките кон финансиските извештаи претставуваат детална разработка и дополнување на податоците од билансот на состојбата и од билансот на приходите и расходите. Овие финансиски извештаи мораат да дадат точен, вистинит и целосен преглед на средствата, обврските, извори на средствата и приходите и расходите. Финансиските извештаи се потпишуваат од страна на овластениот потписник на непрофитната организација или пак

лицето кое тој ќе го овласти. Во однос на потпишувањето завршната сметка, треба да се имаат предвид одредбите од Закон за вршење на сметководствени работи („Службен весник на Република Македонија“ бр. 95/2012, 188/2013, 27/2014, 154/2015, 192/2015, 23/2016, 190/2016 и 193/2017) каде се уредуваат условите за вршење на сметководство од страна на професионалните фирми кои обезбедуваат сметководствени услуги, и критериумите за стекнување на лиценца за сметководител и овластен сметководител. Имено, според Член 20, став 2 од Законот за вршење на сметководствени работи, Сметководителот води трговски/ деловни книги за сите обврзници за водење на сметководство и составува и потпишува годишна сметка за трговци поединци и здруженија и фондации. Според тоа произлегува дека освен овластениот потписник на непрофитната организација завршната сметка треба да се потпише и од овластен сметководител.

7.11. Поедноставен режим за водење на сметководство и финансиско извештување на микро непрофитни организации.



Микро организациите со вкупна вредност на имотот или годишниот приход помал од 2.500 евра во денарска противвредност не се обврзани да составуваат финансиски извештаи.

Непрофитните организации чија што вкупна вредност на имотот или годишниот приход е помал од 2.500 евра во денарска противвредност не се обврзани да го водат сметководството по системот на двојно сметководство и да составуваат финансиски извештаи. Овие организации се должни да водат најмалку книга за благајната и книга на приходи и расходи. Во рокот за поднесување на завршна сметка управителот на организацијата поднесува изјава до надлежните институции дека организацијата за односната календарска година нема вкупен имот или приход поголем од 2.500 евра.

Несомнено, оваа одредба има за цел да ги из земе „микро“ организациите од административниот товар на финансиско известување имајќи предвид дека нивното учество во финансиските движења на ниво

на секторот е маргинално и ресурсите со коишто располагаат се прилично ограничени, затоа за овие организациите се смета дека е нецелисходно барањето за сеопфатна сметководствена функција.

Ова стојалиште е прифатливо но под јасен критериум за утврдување на „микро“ непрофитни организации, кои влегуваат во овој поедноставен режим.

Ова особено доаѓа до израз кај организации каде не е потребно поседување на значителен имот (постојани средства) за извршување на целите и мисијата. Впрочем, повеќето организации немаат производствени процеси

ниту пак продукција на материјални добра. Напротив, активностите повеќе се потпираат на човековиот капитал, услуги, истражувања, финансиска поддршка од донации и спонзорства итн. Односно, по својата природа непрофитните организации главно користат ресурси и продуцираат резултати кои немаат карактеристики на материјално добро т.е. физички имот.



Законот ги пропишува вкупниот имот или вкупните приходи како критериум по кој се изземаат микро организациите од обврската за доставување на завршна сметка. Во ваквата дефиниција сврзникот „или“ остава простор за волонтаристички избор на критериумот што би се применил во следните ситуации:

- Организацијата располага со имот од значителен обем но за односната календарска година бележи незначителни приходи кои не надминуваат 2.500 евра, или
- Организацијата располага со минимален имот кој не надминуваат 2.500 евра но остварува значителен обем на приходи.

И во двата случаи организацијата може да се повика на оној критериум кој го исполнува, а целосно да го занемари вториот критериум, по кој може да се случи и повеќекратно надминување на пропишаниот праг.

Според тоа, вредноста на имотот при определување на големината на организацијата не е најсоодветен критериум, особено доколку го набљудуваме засебно, не земајќи ги предвид и тековните средства.

Вкупните приходи од друга страна се директен показател на обемот на активности и учеството во финансиските движења на непрофитниот сектор. Примената само на овој критериум овозможува пореална и доследна класификација. Како и надминување на разликите во толкувањето и примената на Законот.

Следно прашање е одмерување на висината на вредносниот праг, којшто е определен на фиксно ниво од 2.500 евра на годишна основа. Вредносниот праг е непроменет од донесувањето на Законот во 2003 година па наваму. Сметаме дека, прагот за утврдување на мал субјект (висина на приходи под 2.500 евра) се менува заедно со развојот на економијата и финансиските движења во самиот сектор и не претставува универзална т.е. непроменлива категорија. Па така ако се направи статистичка анализа за движењето на вкупните приходи на секторско ниво од 2003 година па наваму и се утврди дека секторот се развивал и приходите се значително зголемени, би значело дека утврдената вредност од 2.500 евра може да се помести нагоре. Односно, доколку статистичката

анализа покаже дека нема значителни поместувања на секторско ниво, вредноста од 2.500 евра би се сметала за оправдано фиксирана. Централниот регистар на РМ во чија надлежност е приемот и обработката на финансиските извештаи може да подготви податок за просечните приходи на секторско ниво.

Законот исто така може да се дополни со одредба за континуирана ревизија на пропишаниот износ на вкупни приходи над кои организацијата е должна да поднесе завршна согласно проценетите состојби и финансискиот капацитет во непрофитниот сектор.

08

РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Законот за Сметководство на непрофитни организации не предвидува обврска за спроведување за задолжителна ревизија во одредени случаи, како на пример задолжителна ревизија за големи организации кои надминуваат одреден износ на приходи, организации кои добиле помош од државни институции и сл.

Како што веќе споменавме погоре, Законот за сметководство на непрофитните организации треба да се анализира како дел од пошироката правна рамка, бидејќи одредени аспекти кои се однесуваат на финансиското работење може да бидат дополнително уредени со посебни закони кои регулираат одреден вид на непрофитни организации.

Така на пример, според Законот за здруженија и фондации, пропишана е обврска за ревизија на финансиските извештаи кај здруженија или фондацијата со статус од јавен интерес чиј годишен буџет е над 20.000 евра во денарска противвредност според средниот курс на Народната банка на Република Македонија, односно организациите со буџет над 100.000 евра во денарска противвредност според средниот курс на Народната банка на Република Македонија, се должни да спроведат ревизија во согласност со меѓународните сметководствени стандарди.

Имено, со постојната законска рамка се предвидува општо начело за водење на сметководство според Законот за сметководство на непрофитни организации,

од друга страна Законот за здруженија и фондации имплицира дека организациите со статус од јавен интерес кои имаат буџет над 100.000 евра треба да водат сметководство и според Меѓународните сметководствени стандарди како би го исполниле барањето за задолжителна ревизија која е во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди.

Со оглед на тоа дека постојат суштински разлики помеѓу водењето на сметководство според Законот за сметководство на

непрофитни организации каде се применува начело на модифицирано настанување на деловните промени, и водењето на сметководство според Меѓународните сметководствени стандарди каде се применува начелото на настанување на деловните промени (Accrual basis) потребно е да се разработат поблиски одредби за сметководственото работење за организациите кои со посебен закон подлежат на задолжителна ревизија која е во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди.

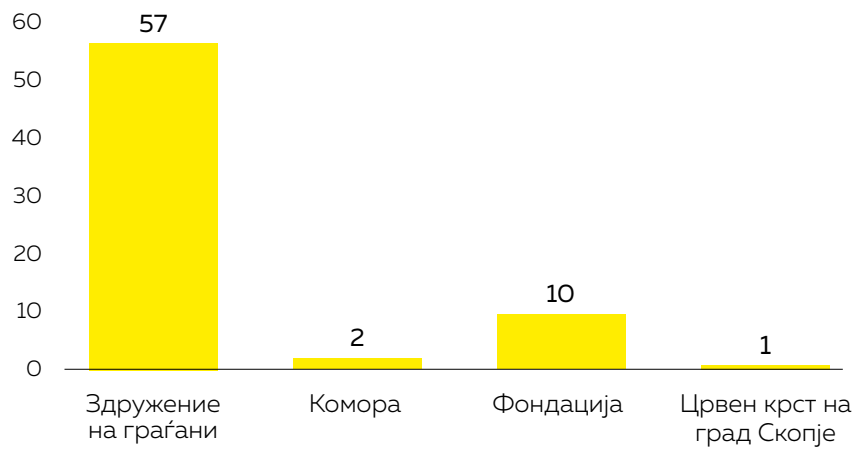
09

ИСПИТУВАЊЕ НА МИСЛЕЊЕТО НА ПРЕТСТАВНИЦИ ОД НЕВЛАДИНИ ОРГАНИЗАЦИИ

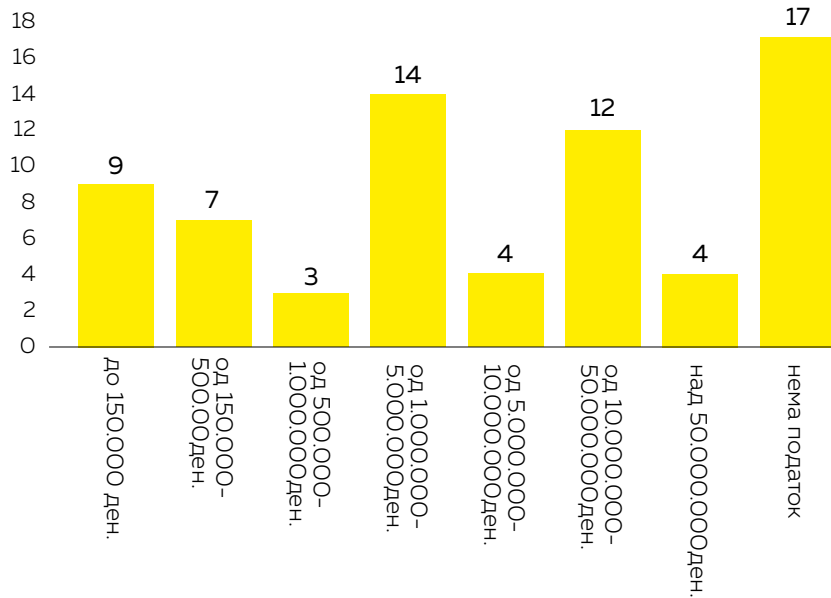
Во рамки на спроведување на анализата беше извршено истражување на примерок составен од претставници на непрофитниот сектор. Испитаниците ги изразија своите ставови преку одговор на прашалник. Испитаници од 70 различни организации дадоа свои коментари на прашања поврзани со практичната примена за Законот за сметководство на непрофитни организации, идентификување на потенцијални недостатоци и делови кои создаваат конфузија во примената.

Структура на примерокот е прикажана во графиконите подолу:

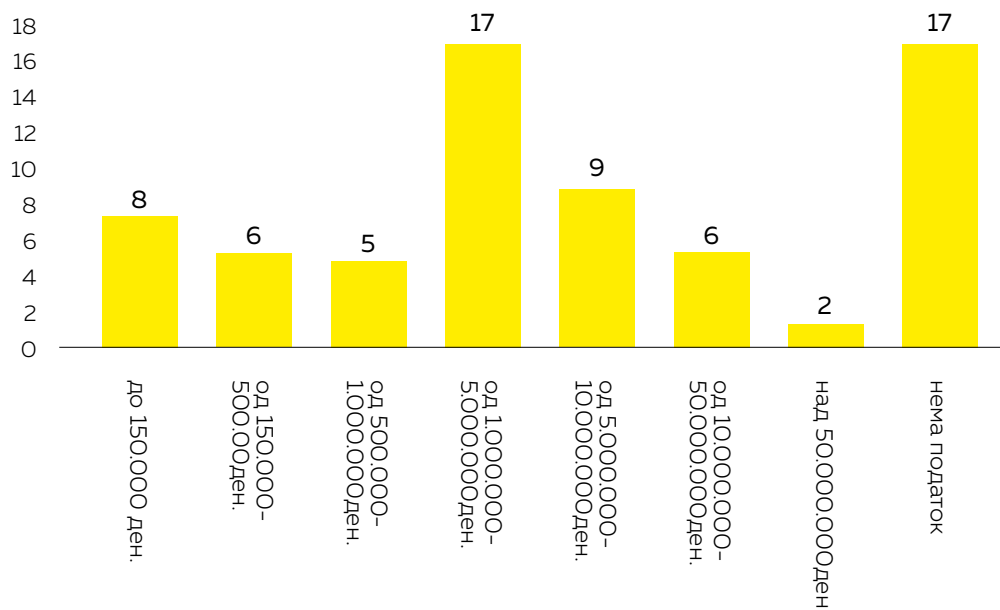
Структура според вид на организација



Структура според вкупни приходи 2016



Структура според вкупни средства 2016



Од добиените податоци за видот на организацијата, висината на остварени приходи и вредноста на средствата можеме да заклучиме дека најголем дел од примерокот го сочинуваат организации кои имаат обврска за водење на сметководство и поднесување на завршна сметка согласно Законот.

Сублимирани наоди од одговорите на фокус групата се дадени подолу во текстот:

1 Според изворите на финансирање 53 организации остваруваат финансиски приливи исклучиво од донации, грантови, помош или други облици на еднострани трансфери. Додека 17 од нив остваруваат дополнителни приходи од обезбедување на добра и услуги. Дополнителните приходи најчесто доаѓаат

од активности поврзани со изнајмување на простор, спроведување на курсеви, работилници, консултантски услуги, продажба на производи кои се изработени од членовите на организацијата и сл. Тука можеме да заклучиме дека природата на секторските активности е главно од непрофитен карактер без значајно учество на пазарот преку вршење на дополнителните деловни активности.

Резултатите од анкетниот прашалник соодветствуваат со наодите од Извештајот за економската вредност на непрофитниот сектор во земјите од западен Балкан и Турција¹ подготвен од страна на Македонскиот центар за меѓународна соработка. Овој извештај дава податок за структурата на приходите во 2014, при што на секторско ниво 68% од вкупните приходи се остварени од донации и грантови, 20% отпаѓа на останати приходи, 6% приходи од продажба на производи и 6% од приходи од услуги 6%.

Ова ја потврдува и потребата за поделба на сметководствената евиденција, односно приходите од извршување на дејност да се евидентираат на одвоени сметки од приходи по основ на членарини, донации помош и сл.

За оваа цел, потребно е прилагодување на сметковниот план односно пропишување на соодветна синтетична евиденција по вид на приход, како што е образложено погоре во анализата. Ова прашање е од особена важност за даночните контроли, бидејќи поради природата на финансирањето и маргиналното значење на приходите од вршење на дејност, непрофитните организации влегуваат во посебен даночен режим односно уживаат одредени даночни ослободувања. Согласно Законот за данок

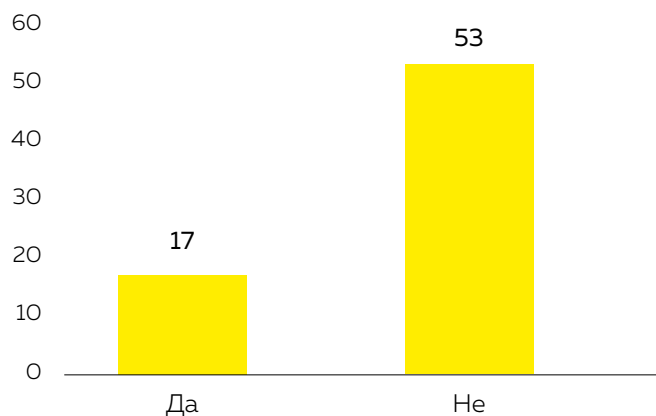
¹ <http://mcms.mk/images/docs/2016/izvestaj-za-ekonomskata-vrednost-na-neprofitniot-sektor.pdf>

на добивка (Службен весник на РМ, бр. 112/2014 ..., 190 од 17.10.2016 година) обврзник на данокот на добивка е правно лице резидент на Република Македонија кој остварува добивка од вршење на дејност во земјата и странство. Кај профитните субјекти основица за оданочување претставува сметководствената бруто добивка која се добива како разлика помеѓу вкупните приходи и вкупните расходи. Во непрофитниот сектор поголем дел од приходите се добиени по основ на донации, спонзорства и помош (едностранни трансфери), по својата економска суштина овие приливи не претставуваат приходи од вршење на дејност. Па така, приходите од донации, спонзорства, грантови, членарини, како и средства добиени од Буџетот на Република Македонија, буџетите на општините, општините во градот Скопје и градот Скопје дадени со цел реализирање на одредени програми и цели утврдени согласно статутот и програмата, не се предмет на оданочување со данок на добивка. Дополнителни даночни поттикнувања се пропишуваат и со Законот за донации и спонзорства во јавните дејности (Службен весник на РМ, број 47/06, 86/08, 51/2011, 28/14 и 154/ од 04.09.2015).

Исто така, организациите кои остваруваат приходи од вршење на дејност треба да се во состојба да докажат дека овие приходи се искористени за извршување на

основната цел и мисија. Оттука е значајна и расходната страна, односно сметководствена евиденција на трошоците по видови од каде ќе може да се утврди нивната целисходност. Аналитиката на трошоци е исто така од значење за финансиската/даночна контрола, со цел да се утврди дали организацијата ги користи дополнителните приходи за цели на остварување на својата мисија или се случиле евентуални скриени исплати на добивка. Имајќи предвид дека здруженијата на граѓани и фондации немаат можност за исплата на добивка на своите основачи.

Дали освен основните извори на финансирање (донации, грантови, спонзорства) остварувате приходи од вршење на економска активност?



2

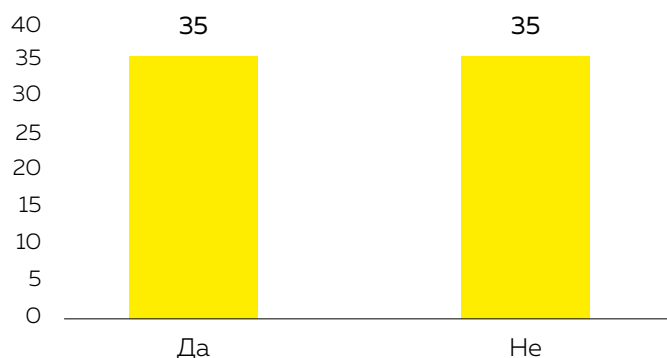
Вкупно 35 организации доставиле на увид финансиски извештаи до следните заинтересирани страни:

- Донатори – како поткрепа за реализација на проектите и аплицирање за на нови проекти;
- Ревизори – за ревизија на годишните финансиски извештаи.
- Финансиската полиција и Управа за јавни приходи – за цели на контрола.

Од друга страна, на исто толку организации (35) никогаш не им биле побарани финансиски извештаи на увид од ниту една заинтересирана страна.

Големиот процент на организации кои никогаш немале потреба да достават на увид финансиски извештаи укажува на тоа дека финансиската информација која се добива со читање на завршната сметка е со релативно значење. Наместо тоа донаторите, банките и другите заинтересирани страни преферираат подетално структурирана финансиска информација од менаџментот на организацијата.

Дали досега сте доставиле на увид финансиски извештаи по барање на државни институции (освен, доколку е применливо, редовното поднесување на завршна сметка), донатори и други заинтересирани страни?



Ова доведува до заклучок дека актуелните обрасци за поднесување на годишната сметка не се доволно јасни и прецизни и не им овозможуваат на заинтересираните страни добивање на соодветни и доволни информации доколку би ги анализирале. Најчесто донаторите или другите заинтересирани страни ангажираат ревизори или други стручни лица како би можеле да се потпрат на податоците во финансиските извештаи.

Сметководствената евиденција по синтетика се прикажува во премногу широки линии на известување (АОПи) со што читателот добива

само генеричка информација без да има увид во разгранета структура на приходи, извори на средства и обврски.

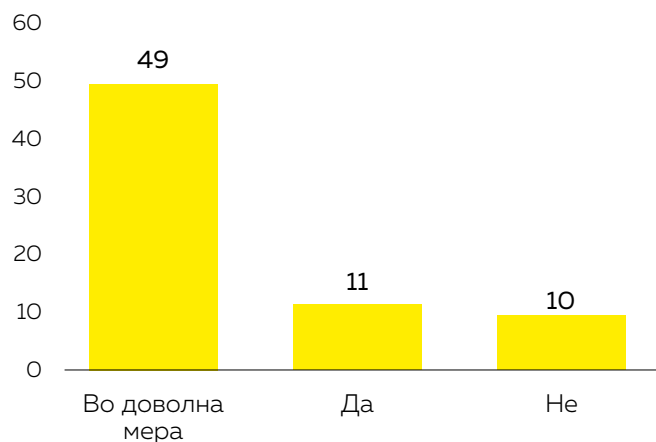
Имајќи ги предвид спецификите на непрофитниот сектор чиешто резултати често немаат квантитативна содржина, се наметнува потребата за наративно прикажување на остварените цели за годината. Дополнување на овие информации кон финансиското известување го зголемува нивото на квалитет, релевантност и транспарентност на финансиското известување.

Високиот процент (50%) на неискористеност на задолжителните финансиски извештаи укажува на тоа дека организациите трошат дополнителни ресурси за финансиска анализа и ревизија, што во одредени случаи би можело да се избегне доколку постои сеопфатна рамка на финансиско известување.

3 Во однос на генералната оценка на Законот за сметководство на непрофитни организации, 11 организации одговориле дека немаат забелешки на постојните законски решенија, 49 навеле дека постојните законски решенија во доволна мера се јасни, а пак 10 од организациите одговориле дека не се задоволни од законското решение.

Организациите во доволна мера се запознаени со законската рамка, но од овие резултати произлегува дека постојат прашања кои предизвикуваат колебање и несигурност. Голем дел од овие прашања се веќе опфатени во текстот на оваа студија. Исто така, студија треба да даде основа за понатамошна дискусија помеѓу организациите, засегнатите страни и надлежните институции за унапредување на правната рамка и спроведување на законите и подзаконските акти.

Дали минималните барања за водење сметководство и финансиско известување кои се пропишани со Законот за сметководство на непрофитните организации и подзаконските акти се во доволна мера јасни?



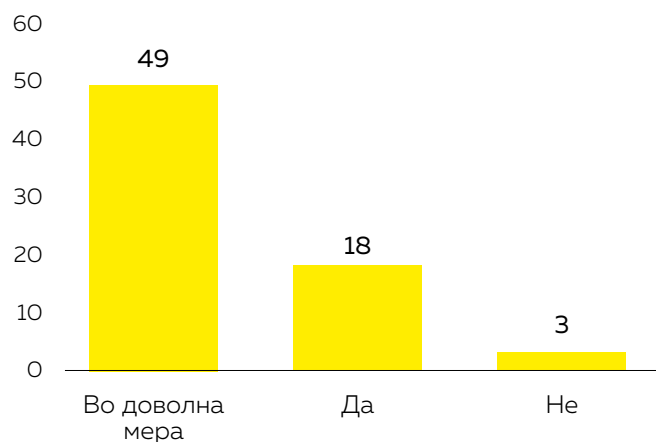
4

На прашањето дали одредбите од Законот за сметководство на непрофитните организации овозможува транспарентно финансиско известување, 18 организации одговориле дека немаат забелешки на постојните законски решенија, 49 од организациите, исто како кај претходното прашање, навеле дека постојните законски решенија во доволна мера овозможуваат транспарентно финансиско известување, а пак само 3 од организациите кои одговориле на прашалникот не сметаат дека постојниот закон овозможува транспарентно финансиско известување. Според наведените одговори на ова прашање може да се заклучи дека исто како кај претходното прашање постојните законски потреби треба да претрпат одредени измени со цел нивно прилагодување за да може да допринесат кон потранспарентно финансиско известување.

Прашањето на транспарентноста е од клучно значење за привлекување на нови фондови и извори за финансирање како и во ефикасноста на финансиските и даночни контроли. Преку зголемување на транспарентноста се подига довербата во мисијата и остварените резултати а со тоа организацијата го зголемува својот капацитет за апсорбирање на нови финансиски средства.

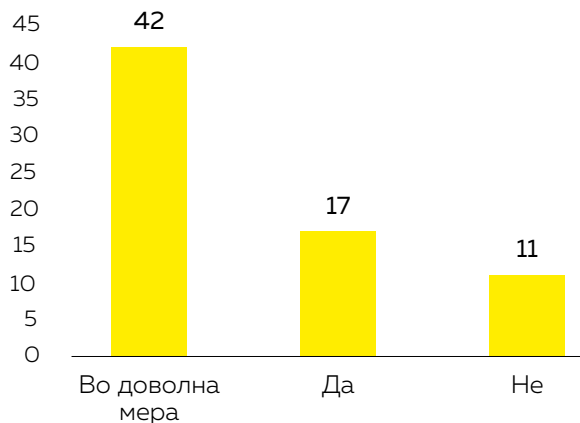
Иако 70% од испитаниците одговориле дека со примена на одредбите од Законот во доволна мера се овозможува транспарентно финансиско известување, подигање на степенот на транспарентност и обелоденување на финансиски информации оди во прилог на јакнење на капацитетите на непрофитниот сектор. Особено имајќи предвид дека во овој сектор не постојат елементи на пазарна конкуренција па обелоденување на финансиски информации во поширок обем нема да влијае неповолно на резултатите од работењето.

Дали примената на одредбите на Законот овозможуваат транспарентно финансиско известување?



5 На прашањето дали одредбите од Законот за сметководство на непрофитните организации овозможува сеопфатно финансиско известување, 17 организации одговориле дека немаат забелешки на постојните законски решенија, 42 од организациите навеле дека постојните законски решенија во доволна мера овозможуваат сеопфатно финансиско известување, а 11 од организации одговориле дека постојниот закон не овозможува сеопфатно финансиско известување. Испитаниците кои наведуваат дека постојниот закон не овозможува сеопфатно финансиско известување, не ги навеле оние делови кои доведуваат до таквата состојба. Меѓутоа ваквиот одговор претставува индикација дека постојната законска регулатива треба да се ревидира.

Дали примената на одредбите на Законот овозможуваат сеопфатно финансиско известување?

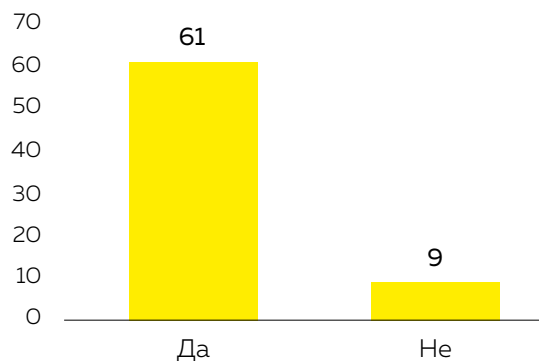


6

61 организации одговориле дека се обврзани за поднесување на завршна сметка, а останатите 9 дека немаат таква обврска. Овие

9 организации кои одговориле дека не се обврзани за поднесување на завршна сметка го исполнуваат условот наведен во член 18, став 1 и имаат приходи помали од 2.500 евра. Ова може да се види од прегледот претходно каде што се наведени податоците за структурата на испитаниците.

Дали сте обврзани на завршна сметка, согласно Член 18, став 1 од законот?

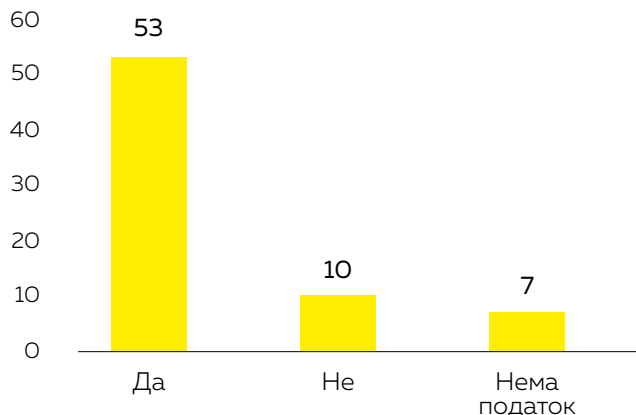
**7**

На прашањето дали организацијата користи надворешно сметководство или пак има организирано служба за сметководство во самата

организација, 53 од организациите одговориле дека ги користат услугите од надворешна сметководствена компанија која им ја води сметководствената евиденција и ја изработува годишната сметка, 10 одговориле дека имаат организирано служба за сметководство во самата организација, а пак 7 не доставиле податок.

Непрофитните организации најчесто немаат ресурси кои би можеле да ги ангажираат за водење на сметководство во рамките на самата организација и се одлучуваат за користење на надворешни услуги бидејќи во исто време добиваат услуги од квалификувани професионалци и немаат дополнителни издатоци за следење на промените во законската регулатива. Оние кои одговориле дека немаат надворешно сметководство поврзувајќи се на одговорите од претходното прашање можеме да заклучиме дека веројатно се работи за организации кои воопшто немаат обврска за водење на двојното сметководство согласно законските одредби.

Дали користите надворешно сметководство?



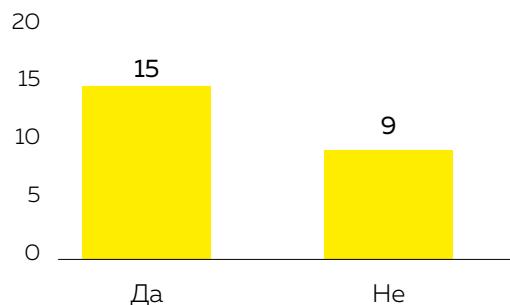
8

На прашањето дали организацијата користи софтвер за сметководство, очекуван исход е дека сите оние организации кои користат

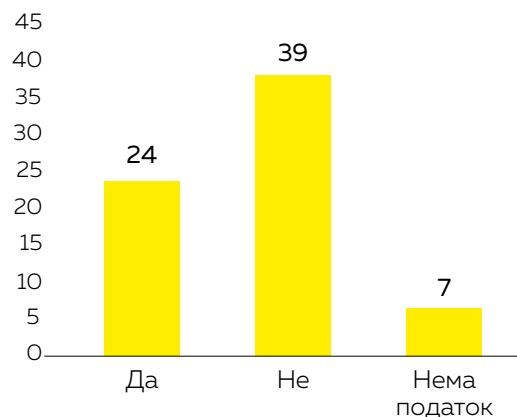
надворешно сметководство не би требало да користат интерно сметководствен софтвер, но резултатите покажуваат дека дури 24 организации имаат оперативен сметководствен софтвер кој го користат во нивното работење. Ова би значело дека дел од документацијата се евидентира во рамките на организацијата, а подоцна овие податоци се преземаат од страна на надворешното сметководство. Овој софтвер исто така кај 15 од организациите овозможува автоматско

генерирање на финансиските извештаи, додека кај 9 од нив ја нема оваа можност. Понатака 39 организации одговориле дека немаат сметководствен софтвер што е во корелација со претходното прашање и 7 организации не доставиле податок.

Дали софтверот овозможува автоматско генерирање на финансиски извештаи?



Дали организацијата користи софтвер за сметководство?



9

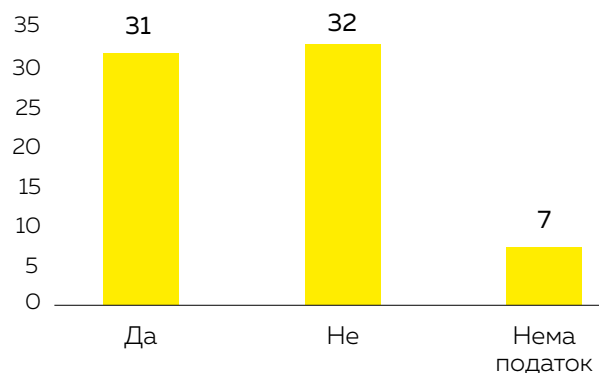
На прашањето дали одредени делови од Законот за сметководство на непрофитни организации и останатите подзаконски акти создаваат конфузија во примената, 31 од организациите одговориле потврдно односно дека при своето работење се соочиле со конфузни делови од Законот и подзаконските акти, 32 од организациите сметаат дека постојните законски прописи се во ред и дека нема конфузија при нивната примена, а пак 7 од нив не доставиле податок. Најчесто како проблеми на организациите кои им создаваат конфузија при нивното работење ги наведуваат следните делови од законот:

- Одредбата според која трошоците се признаваат во тековниот период доколку се платени во рок од 30 дена по истекот на пресметковниот период, користењето на задолжителни помошни книги, водењето на сметководство според начелото на модифицирано настанување на деловните промени односно трансакции се наведува како одредба која доведува до конфузија при водењето на сметководството на организацијата,
- подготовката на премногу извештаи, премногу документација и процедури кои бараат ангажирање на дополнителен персонал за администрација и финансии во рамките на организацијата, недоволно прецизирано дали организацијата може да извршува пазарни активности преку

кои ќе остварува дополнителни приходи, барањето за водење на помошна книга на излезни сметки, а како најбројни се забелешките поврзани со одредбите од законот за персоналниот данок на доход и законот за данокот на добивка.

Според претходно наведеното би заклучиле дека потребно е да се спроведат дополнителни обуки на сметководителите со цел разрешување на дилемите околу начелото на модифицирано настанување на деловните промени односно трансакции со цел разрешување на дилемите и нејснотиите кои се појавуваат од неговата примена. Од друга страна забелешките поврзани со даночната регулатива на редовна основа се анализира и дебатира со надлежните институции.

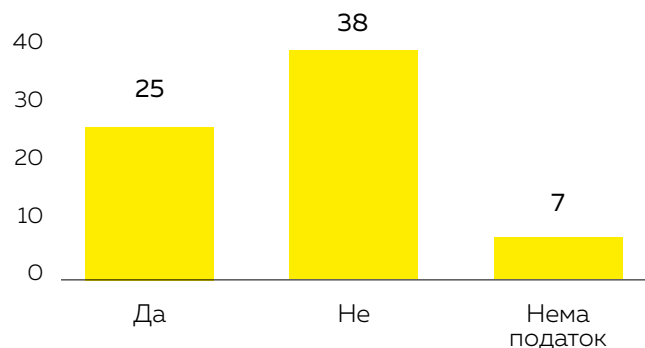
Дали постојат одредени делови од Законот за сметководство на непрофитните организации и подзаконските акти кои создаваат конфузија во примената?



10

На прашањето дали во постоечките законски прописи постојат делови кои непотребно го отежнуваат водењето на деловните книги и подготовката на финансиските извештаи, 25 од организациите одговориле потврдно односно дека при своето работење се соочиле со делови од Законот и подзаконските акти кои ги сметаат како проблематични при водење на сметководство и изработка на финансиските извештаи, 38 од организациите сметаат дека постојните законски прописи се во ред и дека нема одредби кои ги сметаат како нецелисходни, а пак 7 од нив не доставиле податок. Најчесто како делови од постојните законски прописи за кои организациите сметаат дека се непотребни и го отежнуваат водењето на сметководството и изработката на финансиските извештаи претставуваат следните: обемноста и непрецизноста во ставките на постоечките обрасци за поднесување на завршната сметка, подготовката на дополнителните обрасци за статистика, начинот на евиденција и пресметка на ревалоризација на долгорочните средства и потребата која се јавува од пресметка на ревалоризација на долгорочните средства, одредбата за водењето на сметководство според начелото на модифицирано настанување на деловните промени односно трансакции, непостоење на посебен образец за даночен биланс која создава конфузија при неговото пополнување.

Дали постојат одредени барања во законската рамка, што според вас нецелисходно го отежнуваат сметководството и подготовката/ поднесувањето на финансиските извештаи?

**11**

На прашањето дали во постоечките законски прописи постојат делови кои не се доволно прецизно регулирани, 23 од организациите одговориле потврдно односно дека при своето работење се соочиле со делови од Законот и подзаконските акти кои ги сметаат како недоволно и непрецизно регулирани, 39 од организациите сметаат дека постојните законски прописи се во ред и дека нема одредби кои ги сметаат како недоволно и непрецизно регулирани, а пак 8 од нив не доставиле податок. Најчесто како делови од постојните законски прописи за кои организациите сметаат дека се недоволно и непрецизно регулирани претставуваат

следните: одредбите од законите за персоналниот данок на добивка и данокот на добивка и потребата од донесување на посебни законски решенија за непрофитните организации, одредбата за водењето на сметководство според начелото на модифицирано настанување на деловните промени односно трансакции, начинот на евидентирање на вишокот на приходи над расходи од претходниот период, услови за добивање на статус „Јавен интерес“ при донирање на средства од страна на компаниите.

12

На прашањето дали при поднесувањето на завршната сметка до Централниот регистар се појавиле технички потешкотии, 6 од организациите одговориле потврдно односно дека се соочиле со технички потешкотии при поднесување на завршната сметка и тоа сите го наведуваат истиот одговор дека апликацијата за поднесување на завршни сметки при Централниот регистар не е стабилна и дека во тој период е преоптоварена, 47 од организациите немале никакви потешкотии при поднесување на завршната сметка, а пак 17 од нив не доставиле податок.

Овие проблеми најчесто се поради техничка природа на системот кој ги прифаќа поднесените завршни сметки и неговото оптеретување во деновите пред последниот рок за поднесување на завршните сметки утврден според законските прописи за сите субјекти кои подлежат на таа обврска.

Дали сте имале технички потешкотии
околу поднесување на завршна сметка до
Централниот Регистар?



10

МЕЃУНАРОДНИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ СТАНДАРДИ (IFRS) ЗА НЕПРОФИТНИ ОРГАНИЗАЦИИ

ИФРС Фондацијата (IFRS Foundation) е меѓународно етаблирана организација во чијашто надлежност е воведување и развој на унифициран сет на глобални сметководствени стандарди. ИФРС стандардите (IFRS standards) се дизајнирани со цел да обезбедат транспарентност, доверба и ефикасност на финансиските пазари ширум светот како и да допринесат во долгорочна стабилност на светската економија. Така што, ИФРС стандардите се задолжителни во 125 јурисдикции меѓу кои е и Македонија, додека многу други ја дозволуваат нивната примена. Понатаму, коментарите и публикациите на Фондацијата се широко користени во разрешување на предизвиците поврзани со

сметководството и финансиското известување.

Фокусот на фондацијата до денес е насочен главно кон дизајнирање на стандарди за стопанството односно профитните ентитети. Иако во неколку наврати се отвора прашањето за проширување на ингеренциите на нов стандард наменет за непрофитниот сектор. Во Публикација² објавена на Јуни 2016 година раководителите (Trustees) изнесуваат различни ставови по ова прашање. Иако се признава потреба од развој на засебни меѓународни стандарди за непрофитниот сектор, Фондацијата сеуште нема преземено

² <http://www.ifrs.org/-/media/project/2015-trustees-review/request-for-views/educational-materials/feedback-statement-request-for-views.pdf>

активности во таа насока. Иако одредени раководители сметаат дека ова е тема од интерес, но во некој подолг рок. Во Публикацијата се објаснува дека причината за тоа се лимитираните ресурси, а донесувањето на нов стандард за непрофитниот сектор подразбира масивен ангажман кој бара вклучување на повеќе професионални организации од различни региони и јурисдикции како на пример организации на банкари, државни регулаторни тела, професионални сметководствени фирми, асоцијации на сметководители итн. Од друга страна, целите и намената на финансиските извештаи во непрофитниот сектор имаат своја специфика која се разликува од целите на финансиско известување во стопанските субјекти, и затоа предизвикот е уште поголем.

Претставниците на фондацијата изјаснија дека потребата за меѓународен стандард за непрофитниот сектор не ги оправдува значајните ресурси кои се потребни за негова подготовка. Пред се, поради тоа што повеќето непрофитни организации се мали, немаат меѓународни операции и се потпираат на финансирање од домашни извори. Исто така, повеќето јурисдикции имаат развиено сопствени сметководствени правила и закони кои го регулираат непрофитниот сектор, кои се во голема мера специфични за одредена држава па преминот на новиот меѓународен

стандард би бил комплексен и доста скап.

Но, можноста за идно проширување на надлежностите сеуште се разгледува и се прават истражувања и анализи во кои се вклучени главно претставници на непрофитниот сектор како и претставници на професионални организации како Асоцијацијата на Овластени Сметководители (АССА), ССАВ и други заинтересирани страни. При што 72% од испитаниците одговориле дека е потребно да се подготви меѓународен стандард за непрофитниот сектор³. И тоа, повеќето испитаници кои го подржуваат овој став се претставници од непрофитниот сектор, со аргументи дека Организациите моментално се соочуваат со голем број на различни барања од донаторите поради недостатокот од стандардизација во финансиското известување. Ова значи дека се трошат дополнителни ресурси за обезбедување на финансиски информации и доколку се воведат единствен режим на сметководствено известување на меѓународно ниво ќе се заштеди доста на време и административни трошоци. Особено ова е од важност за Организациите кои имаат меѓународни конекции, извори на финансирање во странство или извршуваат активности во повеќе јурисдикции.

Понатаму, меѓународен стандард ќе даде

³ <https://www.ccab.org.uk/documents/IFRNPO-FullReport-Final-07022014.pdf>

јасен пример за тоа како треба да изгледа квалитетен финансиски извештај, и ќе биде од корист како за самите Организации, финансиерите, така и за државните регулаторни тела.

Постојат неколку главни прашања во сметководството за непрофитниот сектор а кои не се адекватно адресирани во ИФРС стандардите односно прашања за кои генерално има недостаток од експертиза, тоа се:

- трансакции каде едната страна добива одредена вредност без да размени еквивалентна вредност (помош, донации, подароци),
- алоцирање на приходите остварени од донации, грантови или средства од други јавни или приватни извори,
- мониторинг и документираност на искористените средства донирани од трети страни.

Наративно обелоденување, вреднување на средства кои се специфични за непрофитниот сектор (како што се немонетарните ресурси како давања во добра и услуги) и други концептуални прашања како што се целите и генерално намената на финансиските

извештаи во непрофитниот сектор.

Прашањата кои се идентификувани во оваа Публикација се од особена важност за сметководствената функција во непрофитниот сектор. Во услови кога немаме меѓународен стандард останува овие прашања да се разработат на локално ниво и соодветно да се инкорпорираат во домашната регулатива. Она што постои како Публикација и истражување оди повеќе во насока на идентификување на спецификите на непрофитниот сектор во поглед на трансакциите, барањата на заинтересираните страни и финансиските импликации од непрофитниот карактер на активностите итн. но не постои унифицирана рамка на известување која е општо прифатена како најдобра меѓународна пракса во оваа област, за разлика од стопанството каде ИФРС стандардите обезбедија во голема мера изедначеност во финансиското известување помеѓу компаниите на меѓународно ниво.

Препораките кои се дадени во оваа анализа, особено во однос на повторно разгледување и дополнување на Сметковниот план, наративно обелоденување во финансиските извештаи, одвоено прикажување на приходите од донации и приходите од вршење на дејност одат во насока на прилагодување на сетот финансиски извештаи кон спецификите на непрофитниот сектор.

ЗАКЛУЧОК

Непрофитниот сектор по многу нешта се разликува од стопанството. Пред се, според активностите, целите на работење и финансирањето на операциите. Оттука се наметнуваат потреба за финансиско известување и правила за водење на сметководство кои поблиску одговараат на овие специфики. На глобално ниво, голем недостаток е немање на општоприфатен сметководствен стандард за непрофитни организации, кој ќе придонесе кон унификација во известувањето и создавање на најдобра пракса во оваа област. Па така, секоја држава носи сопствени

правила и прописи кои во голема мера се разликуваат од една до друга јурисдикција. Општиот заклучок е дека овие разлики во финансиското известување помеѓу различни региони создаваат поголеми трошоци на страна на непрофитниот сектор, пред се во поглед на настап пред финансиерите, банките или други заинтересирани страни.

Непрофитниот сектор во Македонија е од исклучително значење за целокупниот развој на општеството, па затоа создавањето на овозможувачка средина во која ќе се оствари некаква одржливост на граѓанските организации ќе зависи пред се од

капацитетите да се привлечат фондови, а особено финансирање од странство. Оттука, од големо значење е административната функција во смисла на презентација на финансиската слика на организацијата како и овозможувањето на транспарентност во известувањето.

Улогата на Законот за сметководството на непрофитните организации и подзаконските акти е да постави рамка на финансиско известување и обработка на сметководствени документи за да се обезбеди ефикасна точна и навремена финансиска информација, а тоа несомнено оди во функција на развој на секторот.

Од анализата на фокус групите заклучуваме дека организациите во Македонија имаат умерено низок финансиски капацитет, односно само 5% (4/70 организации) остваруваат годишни приходи од над 50 мил. денари. Исто така, степенот на користење на сметководствен софтвер и автоматизираност е умерен, и тука има уште простор за унапредување. Исто така изненадувачки е процентот на организации кои никогаш немале потреба од финансиски извештаи (освен за цели на задолжително финансиско известување до надлежни институции) дури 50% од анализираниот примерок (35/70). Ова укажува на потребата за унапредување на квалитетот на известување со цел да се

зголеми релевантноста на задолжителното финансиско известување.

Сепак можеме да заклучиме дека Законот за сметководството на непрофитните организации заедно со подзаконските акти кои подетално ја регулираат содржината на сметковниот план, формите на финансиски извештаи, административните барања и принципи за начинот на водење на сметководство итн. даваат унифицирана рамка на финансиско известување на секторско ниво. Преку анализата на постојната законска регулатива како и од резултатите од прашалникот и одговорите добиени од претставници на фокус групите дојдовме до одредени препораки презентирани во следното поглавје. Препораките за унапредување и подобрување сметаат дека треба да се усвојат едновременно во законот и во правилникот за водење на сметководство на непрофитни организации, додека од аспект на подзаконските акти сметаат дека сметковниот план треба да претрпи целосно предефинирање, односно да се донесе нов правилник за формата и содржината на сметковниот план.

Во текот на анализата се отвори и прашањето на известувањето по однос на вршењето на стопански активности од страна на ГО со оглед дека истото е сосема легитимно се додека добивката од

таквите активности се користи за целите утврдени со статутот на ГО. Од дискусиите што ги остваривме се заклучи дека е можно ГО кои вршат и стопански активности да доставуваат и посебен даночен биланс со кој посебно би се известувало за ваквите активности. Понекогаш ваквите активности се преплетуваат со другите активности на ГО и со цел да се избегнат нејаснотии поднесувањето на посебен даночен биланс во голема мера би ги расчистила овие нејаснотии. Од друга страна, државните органи би добиле јасна информација за тоа колку од ГО всушност вршат стопански активности. Во одредени случаи, субјекти регистрирани согласно со ЗЗФ остваруваат приходи кои задираат длабоко во делот на стопанските активности со што се поставува прашањето за нивниот третман од даночен аспект. Без да навлегуваме во делот на даночната регулатива, вреди да се разгледа и прашањето по однос на тоа дали оние ГО кои вршат и активности од стопански карактер да поднесуваат посебен даночен биланс со што би се олеснила и работата на ГО и нивните сметководители, но и законодавецот би добил појасна слика за ваквите активности од страна на ГО и да го уреди прашањето за нивното (не)оданочување.

ПРЕПОРАКИ

Правната рамка која ја уредува материјата на сметководство и сметководствено работење на непрофитните субјекти во Република Македонија е веќе воспоставена. Оттука, преку анализата на законските одредби можеме да ги формулираме главните заклучоци и препораки за понатамошни подобрувања и ревизија на одредени одредби, а со цел прилагодување на законската рамка кон реалните состојби и потреби во непрофитниот сектор, како што следи:

1

Насоки за подобрување на административните барања и начинот на водење на сметководство

Се идентификува потребата за усогласување на Законот со Правилникот за сметководството на непрофитните организации во делот на правила за сторнирање/бришење на погрешни трансакции од сметководствената евиденција и водење на помошни книги.

2

Носење на нов подзаконски акт за содржината и формата на Сметковниот план;

Со Сметковниот план се пропишуваат задолжителни синтетички сметки (со три места) на кои организациите ги евидентираат состојбата и движењата на средствата, изворите на средствата, приходите и другите приливи, расходите и другите одливи, утврдувањето и распоредувањето на резултатот од работењето. Сметковни план се состои од класи, понатаму во рамките на секоја класа разработени се соодветни сметки на кои се групираат сродни видови на средства, извори на средства приходи и расходи. Дополнувањата и промените во сметководствениот план треба да се движат во две насоки:

- Задолжителните сметки што поблиску да соодветствуваат со трансакциите и сметководствените настани кои се типични за непрофитните организации.
- Прецизен описи на сметките, за да се избегне несигурноста во изборот на најсоодветна сметка за одреден вид на трансакција или сметководствен настан.

Поконкретно, тука се идентификува несоодветна терминологија во описот на одредени сметки од класа 4 (трошоци). Одредени сметки во оваа класа содржат опис од типот на: (42) Средства за посебни намени (43) Пренесени средства (430) Пренесени средства на други субјекти (44) Капитални и други средства (440) Средства за градежни објекти (441) Средства за опрема (442) Други капитални средства. Терминот „средства“ е целосно несоодветен за оваа класа имајќи предвид дека класа 4 содржи исклучиво трошковни сметки и тука не може да стане збор за било какви „средства“. Па така користењето на терминот „средства“ е целосно несоодветно и треба да се замени со „трошоци“.

Уште една препорака во врска со Сметковниот план се однесува на сметките за трошоци и приходи кои се директно поврзани со мисијата и целите на организациите, каде би требало освен тоа да се реферираат термилошки како трошоци во функција на дејноста, да

има подетална поделба и расчленување по видови на трошоци односно видови на приходи, наместо досегашното широко групирање на трошоци односно приходи од различна природа на една синтетична сметка. Со тоа ќе се направи јасна дистинкција помеѓу трошоците кои се во функција на целите на ГО со оние кои отстапуваат од таквите цели, а претставуваат и даночно непризнат расход (согласно даночната регулатива).

Понатаму, водејќи се според сметководственото начело на модифицирано настанување на деловните промени односно трансакции, од една страна ГО организации го евидентираат како трошок полниот износ на основните средства во период на настанување на трошокот или во рок од 30 дена по истекот на пресметковниот период под услов обврската за плаќање да настанала во тој пресметковен период. Од друга страна, амортизацијата за основните средства се евидентира како едновременно намалување на деловниот фонд (изворите на финансирањето) и намалување на средствата. Оттука, сметката за амортизација (406) во рамките на трошочната класа 4 создава конфузија за начинот на евидентирање на амортизацијата. Оваа сметка како неприменлива треба да се избрише од Сметковниот план и од Правилникот за содржината на одделни сметки во Сметковниот план на непрофитните организации.

3**Укинување на обврската за годишна ревалоризација на долгорочните средства**

Годишна ревалоризација има мало или никакво значење во ситуација кога порастот на цените кај производителите на индустриски производи е негативна големина и во услови кога инфлаторните движења во економијата се многу ниски и стабилни. При вакви околности годишната ревалоризација претставува само административен товар без никаков или со незначителен ефект на финансиските извештаи. Со оглед на тоа дека макроекономските индикатори се стабилни години наназад предлагаме да се укине обврската за годишна ревалоризација на постојаните средства.

4**Наративен дел и објаснувачки белешки како дополнување на финансиските извештаи**

Финансиските извештаи кои се поднесуваат до Централниот регистар треба да се дополнат со наративен дел и објаснувачки белешки со што ќе се подобри читањето на финансиските извештаи и зголеми транспарентноста во известувањето.

5**Признавање на постојани средства според очекувањата на менаџментот за идното користење на одредено средство и предвидените идни користи.**

Според сегашното решение, долгорочните средства чија поединечна вредност во моментот на набавката е повисока од 300 евра во денарска противвредност се класифицира како основни средства. При што не се земаат предвид карактеристиките на средството и специфичните потреби на организацијата. Согласно меѓународните сметководствени стандарди едно средство треба да се прикаже како долгорочно средство само доколку е веројатно дека идните економски користи ќе претставуваат прилив за ентитетот и доколку набавната вредност на средството може веродостојно да се измери, без оглед на износот кој е платен за тоа средство. Сметаме дека очекувањата на менаџментот за идното користење на одредено средство и предвидените идни користи се валидни критериуми за признавање отколку вредноста на средството во апсолутен износ.

6

Прецизно дефинирање на критериум за утврдување на „микро“ непрофитни организации, кои не се обврзани да поднесуваат

завршна сметка.

Непрофитните организации чија што вкупна вредност на имотот или годишниот приход е помал од 2.500 евра во денарска противвредност не се обврзани да составуваат финансиски извештаи. Овие организации се должни да водат најмалку книга за благајната и книга на приходи и расходи. Сметаме дека, вредноста на имотот при определување на големината на организацијата не е најсоодветен критериум, особено доколку го набљудуваме засебно, не земајќи ги предвид и тековните средства. Вкупните приходи од друга страна се директен показател на обемот на активности и учеството во финансиските движења на непрофитниот сектор. Примената само на овој критериум овозможува пореална и доследна класификација, како и надминување на разликите во толкувањето и примената на Законот.

7

Пропишување на критериуми за утврдување на големи непрофитни организации, како и обврска за ревизија на финансиските извештаи

за големите организации

Имајќи предвид дека организациите врз основа на своите програми за работа и планирани активности имаат можност за масовно привлекување на финансиски средства од пошироката јавност се наметнува потребата за задолжителна ревизија на големите непрофитни организации, односно пропишана обврска за задолжителна ревизија на финансиски извештаи во случај организацијата да надмине одреден лимит на годишни приходи.

Постои уште еден аспект кој е од голема важност за непрофитниот сектор, а не претставува директно сметководствено прашање. Организацијата може да остварува приходи од дејност под одредени услови, но се смета дека овие организации се основаат главно со непрофитна цел. Затоа, непрофитните организации влегуваат во повластен даночен режим, односно користат одредени даночни бенефиции. Но тука мора да се имаат предвид ситуации каде организацијата извршува комерцијално ориентирани активности во значаен обем и претставува нелојална конкуренција за приватните фирми кои се занимаваат со исти

или слични активности. Од друга страна доколку организацијата нема значајни активности од поширок општествен интерес туку извршува активности кои по својата природа се насочени кон одредена група на заинтересирани страни. (на пр. услуги за помош на пат, обуки и семинари), би требало да се преиспита третманот на приходите кои доаѓаат од овие заинтересирани страни. Односно доколку уплатените средства се користат исклучиво во функција на извршување на одредени услуги за уплатувачот наместо за остварување на општествено корисна цел, кај ваквите уплати има повеќе елементи на приход од вршење на дејност отколку елементи на донација, членарина или помош за непрофитната организација.

Исто така, не треба да се изостави од анализата учеството на приходот од комерцијални активности кои се комплементарни со активностите за остварување на општествено одговорна цел. Како на пример организација на хуманитарни настани на кои се врши промоција и продажба на производи, насочени кон таргетирани група потенцијални потрошувачи т.е. учесници на настанот.

За да се избегнат евентуални злоупотреби, во правната рамка треба да се даде овластување до надлежна институција за контрола и утврдување на фактичка состојба во однос на дејноста на организацијата. Па така ако се утврди дека по својата економска суштина активностите на организацијата имаат доминантно комерцијална цел, овластената институција да има право да наложи поднесување на финансиско и даночно известување во режим за профитни ентитети.

