

# РЕПРЕЗЕНТ



Стручно списание на Рафајловски консалтинг број 3 год. XXIV Март 2021

Членка на



WE ARE AN INDEPENDENT MEMBER OF  
THE GLOBAL ADVISORY  
AND ACCOUNTING NETWORK

30  
Година со Вас

**ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА РАБОТОДАВАЧИ  
ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА МЕСЕЦИТЕ ФЕВРУАРИ И МАРТ  
2021 ГОДИНА**

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА  
И КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ  
ЗА 2020 ГОДИНА**

**ДАНОЧНО ОСЛОБОДУВАЊЕ ИЛИ ОДАНОЧУВАЊЕ  
ЗА НАДОМЕСТОЦИ НА ТРОШОЦИ ПОВРЗАНИ СО  
АНГАЖМАН НА НАДВОРЕШНИ ФИЗИЧКИ ЛИЦА**

**ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА ФИЗИЧКИ ЛИЦА  
КОИ ВРШАТ САМОСТОЈНА ДЕЈНОСТ ЗА МЕСЕЦИТЕ  
ФЕВРУАРИ И МАРТ 2021 ГОДИНА**



**ПРОПИСИ**

*Почувствуввај ја **РАЗЛИКАТА***

**СЛЕДЕТЕ НÈ**



facebook.com/  
rafajlovskikonsalting



youtube.com/  
rafajlovskikonsalting



linkedin.com/company/  
rafajlovski-konsalting



twitter.com/  
rkonsalting

**Издавач**

РАФАЈЛОВСКИ КОНСАЛТИНГ

**Сметка**

380-1707655001-91  
во ПроКредит Банка АД - Скопје  
Даночен број МК  
4030998343900

**Главен и одговорен уредник**

Др. Горан Рафајловски

**Уредник**

Јасмина Рафајловска

**Издавачки совет**

Вера Рафајловска  
Мр. Трајан Николоски  
Др. Горан Рафајловски  
Јанче Лековски  
Др. Борче Давитковски

**Редакциски одбор**

Јасмина Рафајловска  
Стојко Пауновски  
М-р Етем Исени  
Иван Стојанов  
Стефан Рафајловски

**Технички уредник**

Горан Јакимовски

**Адреса**

ул. Орце Николов бр. 190  
П. фах 710 Скопје  
www.rafajlovski.com.mk  
e-mail: reprezent@rafajlovski.com.mk

**Телефони**

Претплата:  
02/3088-900;  
Економски совети:  
078/220-443; 078/220-469;  
078/385-507  
Правни совети:  
078/385-511  
Факс:  
02/3088-912

**Печати**

Арс Ламина ДОО - Скопје

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

**ПОЧИТУВАНИ КОМИТЕНТИ!**

*Веќе не знам по кој пат да почнам со истата реченица, а тоа е дека Ви посакувам добро здравје пред сè, за Вие што се разболевате и прележавте полесно да се опоравите, а за тие што не прележаа да Ви посакам на крајот да стаса вакцинаста и во последната земја во светот која ние ја нарекуваме Северна Македонија.*

*Оваа глобална криза и финансиски и социолошки, а за жал и психолошки веќе на сите ни делува.*

*Посакувам да помине, што побрзо да ја забораваме и никогаш повеќе да не ни се врати, зошто последиците веќе изгледаат големи, а за жал кога се работи за човечките животи се ненадоместливи.*

*Оваа завршна сметка ја работиме во исклучително тешки услови, потешки од кога било, но веројатно не само ние туку и сите останати насекаде во светот во истите услови го покажуваат тоа што барем на професионален план најдобро го знаат и ги сработуваат дадените задачи.*

*Рафајловски консалтинг дава сè од себе! Да Ви помогне, да Ви одговори на телефон, да издаде списанија, да Ви ги олесни секојдневните проблеми, одговорно и стручно, така како што работи изминативе 30 години.*

*Во ова трето издание на Репрезент ќе започнеме со барањата за враќање на примена субвенција за исплата на придонеси, како и со барањето за враќање на финансиската поддршка за исплата на плати за работодавачи кои оствариле загуба.*

*Продолжуваме со петтиот пакет на мерки за финансиска поддршка и тоа: со Предлог Законот за финансиска поддршка за физичките лица кои вршат самостојна дејност за месеците февруари и март 2021 година, како и со Предлог Законот за финансиска поддршка за работодавачите за исплата на плати за месеците февруари и март 2021 година.*

*Продолжуваме со нешто што е извесно, а тоа се Консолидираната годишна сметка и Консолидираните финансиски извештаи за 2020 година; за бонусот и тринаесеттата плата; за работата ноќе и работата во смени.*

*Од даночниот аспект ја обработуваме темата за даночно ослободување или оданочување за надоместоци на трошоци за ангажман на надворешни физички лица.*

*Ова списание го завршуваме со темата за буџетите и буџетските корисници за плаќање на аконтации на данок на добивка за 2021 година.*

*Добро здравје, што побрзо вакцинирање, што поскоро симнување на маските и враќање на насмевката, Ви посакувам од срце и со љубов.*



Со почит  
Др. Горан Рафајловски

### АКТУЕЛНО

- ❑ Др. Горан Рафајловски  
БАРАЊЕ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНА СУБВЕНЦИЈА  
ЗА ИСПЛАТА НА ПРИДОНЕСИ И БАРАЊЕ ЗА ВРАЌАЊЕ НА  
ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА  
РАБОТОДАВАЧИТЕ КОИ ОСТВАРИЛЕ ЗАГУБА . . . . . 3
- ❑ Стефан Рафајловски  
ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА РАБОТОДАВАЧИ  
ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА МЕСЕЦИТЕ ФЕВРУАРИ И МАРТ  
2021 ГОДИНА . . . . . 9
- ❑ Иван Стојанов  
ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА ФИЗИЧКИ ЛИЦА  
КОИ ВРШАТ САМОСТОЈНА ДЕЈНОСТ ЗА МЕСЕЦИТЕ ФЕВРУАРИ  
И МАРТ 2021 ГОДИНА . . . . . 15
- ❑ ПЕТТИ ПАКЕТ НА МЕРКИ ЗА СПРАВУВАЊЕ  
СО ПОСЛЕДИЦИТЕ ОД ПАМДЕМИЈАТА ПРЕДИЗВИКАНА ОД  
КОРОНАВИРУСОТ . . . . . 19

### СМЕТКОВОДСТВО

- ❑ Јасмина Рафајловска  
КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА  
И КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ЗА 2020 ГОДИНА . . . . . 22

### ДАНОЦИ

- ❑ Вера Рафајловска  
ДАНОЧНО ОСЛОБОДУВАЊЕ ИЛИ ОДАНОЧУВАЊЕ  
ЗА НАДОМЕСТОЦИ НА ТРОШОЦИ ПОВРЗАНИ СО  
АНГАЖМАН НА НАДВОРЕШНИ ФИЗИЧКИ ЛИЦА . . . . . 46

### ПЛАТИ И НАДОМЕСТОЦИ

- ❑ Иван Стојанов  
БОНУС И ТРИНАЕСЕТТА ПЛАТА  
(СМЕТКОВОДСТВЕН И ДАНОЧЕН АСПЕКТ) . . . . . 53

### РАБОТНИ ОДНОСИ

- ❑ Биљана Николовска  
РАБОТА НОКЕ И РАБОТА ВО СМЕНИ . . . . . 56

### БУЏЕТИ И БУЏЕТСКИ КОРИСНИЦИ

- ❑ Бранислав Гулев  
ПЛАЌАЊЕ НА АКОНТАЦИИ НА ДАНОК НА ДОБИВКА  
ЗА 2021 ГОДИНА КАЈ БУЏЕТСКИТЕ КОРИСНИЦИ. . . . . 60

- CONTENT . . . . . 64

### АКТУЕЛНО

#### ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА РАБОТОДАВАЧИ ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА МЕСЕЦИТЕ ФЕВРУАРИ И МАРТ 2021 ГОДИНА

Петтиот пакет содржи сет на економски мерки за директна финансиска поддршка за компаниите со цел задржување на работните места. Една од главните финансиски мерки во насока на поддршка на стопанството е мерката за: Финансиска поддршка на работодавачите за исплата на платите за месеците февруари и март 2021 година. . . . . 9

### СМЕТКОВОДСТВО

#### КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ЗА 2020 ГОДИНА

Друштвото кое има преовладувачко влијание во едно или повеќе друштва, има обврска да состави и објави Консолидирана годишна сметка, а средните и големите друштва и Консолидирани финансиски извештаи . . . . . 22

### ДАНОЦИ

#### ДАНОЧНО ОСЛОБОДУВАЊЕ ИЛИ ОДАНОЧУВАЊЕ ЗА НАДОМЕСТОЦИ НА ТРОШОЦИ ПОВРЗАНИ СО АНГАЖМАН НА НАДВОРЕШНИ ФИЗИЧКИ ЛИЦА

Даночниот третман на трошоците за сместување и превоз за ангажираните надворешни физички лица е уреден со Законот за данокот на личен доход и Законот за данокот на добивка. . . . . 46

### ПЛАТИ И НАДОМЕСТОЦИ

#### БОНУС И ТРИНАЕСЕТТА ПЛАТА СМЕТКОВОДСТВЕН И ДАНОЧЕН АСПЕКТ

Правата коишто произлегуваат од работниот однос и кои се утврдуваат при склучувањето на договорот за вработување се: основната плата, делот од плата за работна успешност како бонус и додатоките на плата . . . . . 53

# БАРАЊЕ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНА

## СУБВЕНЦИЈА ЗА ИСПЛАТА НА ПРИДОНЕСИ И БАРАЊЕ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА РАБОТОДАВАЧИТЕ КОИ ОСТВАРИЛЕ ЗАГУБА

Др. Горан РАФАЈЛОВСКИ

Помина повеќе од една година како светот се соочи со можеби најголемата здравствена криза предизвикана од прогласената глобална пандемија на ширење на коронавирусот COVID-19. Оваа здравствена криза се повеќе и повеќе се продлабочуваше и предизвика големи штети на светската економија, штети кои ги натераа државите во светот да носат мерки со кои ќе се обидат да ги спасат своите економии. Таков вид на економски мерки носеше и нашата држава се со цел да му се помогне на стопанството полесно да се справува со последиците предизвикани од прогласената пандемија на коронавирусот. Голем дел од економските мерки за спас на економијата беа донесени во форма на условена државна поддршка за кои враќањето на истите зависеше од остварениот финансиски резултат на друштвата корисници на финансиската поддршка.

За цели на пресметка на износот на враќање на доделената финансиска поддршка, законодавецот во „Службен весник на РСМ“, број 315/20 објави низа прописи кои ја пропишуваат формата и содржината на обрасците за пресметка на износот за враќање на примената финансиска поддршка за месеците април, мај и јуни како и за месеците октомври, ноември и декември 2020 година, кои обрасци во форма на Барања корисниците на финансиската поддршка одделно за секој вид на искористена финансиска поддршка се должни да ги достават до Управата за јавни приходи се со цел да се пресмета износот за враќање на искористената финансиска поддршка.

За начинот на пополнување на Барањата за пресметка на обврската за враќање на добиената финансиска поддршка и претворање на обврската во грант за работодавачите како и за самостојните вршители на дејност повеќе можете да прочитате во Репрезентот бр.01/2021 година.

Во овој напис преку практични примери ќе ги објасниме насоките за поднесување на:

**А:** Барањето за пресметување на износот за враќање на примената субвенција за исплата на придонеси од задолжително осигурување за месеците април, мај и јуни 2020 година „Образец ДД-ГДВП/БВ-СПЗСО“;

како и за:

**Б:** Начинот на пополнување на барањата за корисниците на финансиска поддршка кои оствариле загуба од своето тековно работење.

**А** БАРАЊЕ ЗА ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА ИЗНОСОТ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНАТА СУБВЕНЦИЈА ЗА ИСПЛАТА НА ПРИДОНЕСИ ОД ЗАДОЛЖИТЕЛНО ОСИГУРУВАЊЕ ЗА МЕСЕЦИТЕ АПРИЛ, МАЈ И ЈУНИ 2020 ГОДИНА

Една од многуте мерки со кои во почетните месеци се проба да се помогне на стопанството особено, на најзагрозените сектори беше мерката за субвенционирање на исплата на придонесите од задолжително социјално осигурување која како условена мерка за враќање беше доделена на компаниите со исполнување на одредени услови кои беа пропишани во донесената Уредба со законска сила за субвенционирање на исплата на придонеси од задолжително социјално осигурување за време на вонредна состојба („Службен весник на РСМ“, број 92/2020 и 116/2020).

Работодавачите кои го искористија правото за субвенционирање за исплата на придонесите од задол-

жително социјално осигурување согласно Уредбата имаат обврска доколку остварат позитивен финансиски резултат во 2020 година, да ја вратат добиената финансиска поддршка и тоа најмногу до:

- износот од 50% од остварениот финансиски резултат пред оданочување за 2020 година зголемен за износот на оданочивите расходи и помалку искажаните приходи во Даночниот биланс за обврзниците на данокот на добивка;
- за обврзниците на годишниот данок на вкупен приход, најмногу до износот од 50% од финансискиот резултат пред оданочување искажан во Билансот на успех за 2020 година;
- за вршителите на дејност, најмногу до износот од 50% од износот на искажаниот финансиски резултат пред оданочување во Билансот на приходи и расходи (образец Б) за 2020 година, зголемен за непризнаените расходи за даночни цели во годишниот Даночен биланс за утврдување на данокот на доход од вршење на самостојна дејност.

Враќањето на износот на финансиска поддршка кој ќе биде утврден согласно финансиските резултати на друштвото ќе се изврши на три месечни рати, без камата и тоа во месеците април, мај и јуни 2021 година.

За враќање на износот на примената субвенција за исплата на придонеси од задолжително осигурување, работодавачите се должни да поднесат „**Барање за пресметување на износот за враќање на примената субвенција за исплата на придонеси од задолжително осигурување за месеците април, мај и јуни 2020 година**“ на пропишан „**Образец ДД-ГДВП/БВ-СПЗСО**“.

Поднесувањето на Барањето е преку системот на е-даноци на Управата за јавни приходи.

**Пример 1:**

• Добиена субвенција за исплата на придонеси за месеците април, мај и јуни 2020 година .....	50.000
Остварени резултати во 2020 година:	
• Вкупни приходи .....	10.500.000
• Вкупни расходи .....	10.300.000
• Добивка пред оданочување .....	200.000
• Непризнати расходи искажани во ДБ за 2020 год .....	5.000
• Вкупно добивка зголемена за непризнати расходи .....	205.000
• 50% од добивката зголемена за непризнаените расходи .....	102.500

**РАФАЈЛОВСКИ** консалтинг 30 Годиш со Вас

РЕПРЕЗЕНТ R

Членка на HLB THE GLOBAL ADVISORY AND ACCOUNTING NETWORK

АКРЕДИТИРАНА КОМПАНИЈА ЗА КОНТИНУИРАНО ПРОФЕСИОНАЛНО УСОВРШУВАЊЕ НА СМЕТКОВОДИТЕЛИ И ОВЛАСТЕНИ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

ГОДИШНА ПРЕТПЛАТА 2021 9.500 денари со вклучен ДДВ

02/3088-900 ул. Орце Николов бр. 190, 1000 Скопје info@rafajlovski.com.mk www.rafajlovski.com.mk

Во **Пример 1** работодавачот ќе ја врати добиената субвенција во полн износ поради тоа што 50% од износот на даночната основа е повисок од износот на добиената субвенција (102.500 > 50.000 ден).

Согласно дадените насоки од Управата за јавни приходи, работодавачот од Пример 1 е должен заради утврдување на обврската за враќање на доделената субвенција за исплата на придонеси до УЈП преку системот на е-даноци да го достави Образецот ДД-ГДВП/БВ-СПЗСО.



Република Северна Македонија  
Министерство на финансии  
УПРАВА ЗА ЈАВНИ ПРИХОДИ

**БАРАЊЕ**  
за пресметување на износот за враќање на примената субвенција за исплата на придонеси од задолжително социјално осигурување за месеците април, мај и јуни 2020 година

**ДД-ГДВП/БВ-СПЗСО**

Единствен  
даночен број

Скратен назив  
и адреса на вистинско  
седиште за контакт

Телефон

е-пошта

\* Појолнува Управа за јавни приходи

Датум и  
број на  
прием

**А. ПРЕСМЕТКА НА ИЗНОСОТ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНАТА СУБВЕНЦИЈА ЗА ИСПЛАТА НА ПРИДОНЕСИ ОД ЗАДОЛЖИТЕЛНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРУВАЊЕ ЗА ОБВРЗНИЦИТЕ НА ДАНОК НА ДОБИВКА**

1. Финансиски резултат во Биланс на успех утврден како добивка или загуба пред оданочување (АОП 01 од „образец ДБ“ за 2020 година)	200.000
2. Оданочиви расходи и помалку искажани приходи за даночни цели (АОП 02 од „образец ДБ“ за 2020 година)	5.000
3. Даночна основа за 2020 година (АОП 40 од „образец ДБ“ за 2020 година/реден број 1 + реден број 2)	205.000
4. Износ од 50% од остварениот финансиски резултат пред оданочување за 2020 година, зголемен за износот на оданочивите расходи и помалку искажани приходи во Даночниот биланс „образец ДБ“ (реден број 3 x 50 %)	102.500
5. Износ на финансиска поддршка за исплата на плати кој го искористил работодавачот	50.000

**Б. ПРЕСМЕТКА НА ИЗНОСОТ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНАТА СУБВЕНЦИЈА ЗА ИСПЛАТА НА ПРИДОНЕСИ ОД ЗАДОЛЖИТЕЛНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРУВАЊЕ ЗА ОБВРЗНИЦИТЕ НА ГОДИШЕН ДАНОК НА ВКУПЕН ПРИХОД**

1. Финансиски резултат пред оданочување искажан како добивка или загуба пред оданочување во Билансот на успех (АОП 250/251 од БУ за 2020 година)	
2. Износ од 50% од финансиски резултат пред оданочување искажан во Билансот на успех за 2020 година (реден број 1 x 50 %)	
3. Износ на финансиска поддршка за исплата на плати кој го искористил работодавачот	

**ПОДАТОЦИ ЗА СОСТАВУВАЧОТ**

Назив / Име и презиме	<input type="text"/>		
ЕДБ / ЕМБГ	<input type="text"/>	Датум на пополнување	<input type="text"/>
Својство	<input type="text"/>	Потпис	<input type="text"/>

**ПОДАТОЦИ ЗА ПОДНОСИТЕЛ**

Име и презиме	<input type="text"/>		
ЕМБГ	<input type="text"/>	Датум на пополнување	<input type="text"/>
Својство	<input type="text"/>	Потпис	<input type="text"/>

\* Појолнува Управа за јавни приходи

Податоци за  
обработката

**Напомена:**

Работодавачите - даночни обврзници кои се оданочуваат во режимот на данок на добивка (ДБ) обрасците ги пополнуваат во делот А, додека работодавачите- даночни обврзници кои се оданочуваат во режимот на вкупен приход, обрасците ги пополнуваат во делот Б.

**Б НАЧИН НА ПОПОЛНУВАЊЕ НА БАРАЊАТА ЗА КОРИСНИЦИТЕ НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА КОИ ОСТВАРИЛЕ ЗАГУБА ОД ТЕКОВНО РАБОТЕЊЕ**

Работодавачите кои користеле финансиска поддршка за исплата на плати, согласно Уредбата со законска сила за финансиска поддршка на работодавачите погодени од здравствено-економската криза предизвикана од коронавирусот COVID-19, заради исплата на платите за месеците април, мај, јуни 2020 година („Службен весник на РСМакедонија”, број 111/20...154/20) и/или согласно Законот за финансиска поддршка на работодавачите погодени од здравствено - економската криза предизвикана од вирусот COVID-19, заради исплата на платите за месеците октомври, ноември и декември 2020 година („Службен весник на РСМ”, број 267/20), **независно од остварениот финансиски резултат добивка или загуба, се должни до УЈП преку системот на е-даноци** да ги достават Барањата за пресметување на износот за враќање на примената финансиска поддршка за исплата на плати и тоа на пропишаните обрасци:

- „ДД-ГДВП/БВФП-1“, за месеците април, мај и јуни 2020 година;
- „ДД-ГДВП/БВФП-2“ за месеците октомври, ноември и декември 2020 година

Поради формата во која се донесени обрасците, Управата за јавни приходи даде насоки на кој начин овие барања да бидат пополнети во случај кога работодавачот корисник на финансиска поддршка има остварено загуба од тековното работење, односно тие

што имаат негативен финансиски резултат (загуба) за 2020 година, во полињата внесуваат износи со негативен предзнак (-).

Условот за ослободување од обврската за враќање на финансиската поддршка за работодавачите кои имаат негативен финансиски резултат (загуба) за 2020 година е истите да ги имаат платено сите даноци и придонеси, согласно насоките на УЈП. Проверката на условот за неплатени даноци и придонеси УЈП ќе ја прави по службена должност, согласно податоците од последно објавената листа на должници.

Доколку во меѓувреме се намирани даночните долгови и обврзникот нема неплатени долгови по основ на даноци и придонеси за истото треба да приложи Уверение за платени даноци и придонеси до надлежната Регионална дирекција на УЈП каде се администрира.

**Пример 2:**

Друштвото **КАР-ДИ ДОО** Скопје, користел финансиска поддршка за исплата на плати за месеците октомври, ноември и декември 2020 година. Друштвото во 2020 година ги остварило следните финансиски резултати:

- Добиена финансиска поддршка за месеците октомври, ноември и декември 2020 година ..... 50.000
- Вкупни приходи..... 4.400.000
- Вкупни расходи ..... 4.500.000
- Загуба пред оданочување ..... 100.000
- Данок на вкупен приход 1% ..... 44.000

Друштвото **КАР-ДИ** **нема обврска** да ја врати добиената финансиска поддршка, но под услов да ги има платено сите даноци и придонеси и е должно до УЈП да достави Барање „Образец ДД-ГДВП/БВФП-2“ пополнет на следниот начин:



Република Северна Македонија  
Министерство за финансии  
УПРАВА ЗА ЈАВНИ ПРИХОДИ

**БА РА Њ Е**  
за пресметување на износот за враќање на примената  
финансиска поддршка за исплата на плати за месеците  
октомври, ноември и декември 2020 година

ДД-ГДВП/БВФП-2

\* Појолнува Управа за јавни приходи

Единствен даночен број

Скратен назив и адреса на вистинско седиште за контакт  
**КАР-ДИ ДОО**  
**Скопје**

Телефон

е-пошта

Датум и број на прием

**А. ПРЕСМЕТКА НА ИЗНОСОТ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНАТА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА ОБВРЗНИЦИТЕ НА ДАНОК НА ДОБИВКА**

1. Финансиски резултат во Биланс на успех утврден како добивка или загуба пред оданочување (АОП 01 од „образец ДБ“ за 2020 година)	<input type="text"/>
2. Оданочиви расходи и помалку искажани приходи за даночни цели (АОП 02 од „образец ДБ“ за 2020 година)	<input type="text"/>
3. Даночна основа за 2020 година (АОП 40 од „образец ДБ“ за 2020 година/реден број 1 + реден број 2)	<input type="text"/>
4. Износ од 50% од остварениот финансиски резултат пред оданочување за 2020 година, зголемен за износот на оданочивите расходи и помалку искажани приходи во Даночниот биланс ДБ (реден број 3 x 50 %)	<input type="text"/>
5. Износ на финансиска поддршка за исплата на плати кој го искористил работодавачот	<input type="text"/>

**Б. ПРЕСМЕТКА НА ИЗНОСОТ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНАТА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА ОБВРЗНИЦИТЕ НА ГОДИШЕН ДАНОК НА ВКУПЕН ПРИХОД**

1. Финансиски резултат пред оданочување искажан како добивка пред оданочување во Билансот на успех (АОП 250 од БУ за 2020 година)	<b>- 100.000</b>
2. Износ од 50% од финансиски резултат пред оданочување искажан во Билансот на успех за 2020 година (реден број 1 x 50 %)	<b>0</b>
3. Износ на финансиска поддршка за исплата на плати кој го искористил работодавачот	<b>50.000</b>

**ПОДАТОЦИ ЗА СОСТАВУВАЧОТ**

Назив / Име и презиме <input type="text"/>	Датум на пополнување <input type="text"/>
ЕДБ / ЕМБГ <input type="text"/>	Потпис <input type="text"/>
Својство <input type="text"/>	

**ПОДАТОЦИ ЗА ПОДНОСИТЕЛ**

Име и презиме <input type="text"/>	Датум на пополнување <input type="text"/>
ЕМБГ <input type="text"/>	Потпис <input type="text"/>
Својство <input type="text"/>	

\* Појолнува Управа за јавни приходи

Податоци за обработката

Пример 3:

Друштвото **МОТОПЛУС ДОО** Скопје, користело финансиска поддршка за исплата на плати за месеците април, мај и јуни 2020 година. Друштвото во 2020 година ги остварило следните финансиски резултати:

- Добиена финансиска поддршка за месеците април мај и јуни 2020 година ..... 500.000
- Вкупни приходи ..... 21.000.000
- Вкупни расходи ..... 23.000.000

- Загуба пред оданочување ..... 2.000.000
- Непризнати расходи искажани во ДБ за 2020 год..... 500.000
- Загуба зголемена за непризнати расходи..... 1.500.000
- 50% од загубата зголемена за непризнатите расходи..... /

Друштвото **МОТОПЛУС** **нема обврска** да ја врати добиената финансиска поддршка, но под услов да ги има платено сите даноци и придонеси и до УЈП треба да достави Барање „Образец ДД-ГДВП/БВФП-1“ пополнет на следниот начин:

ПРИЛОГ 3



## БА РА Њ Е

за пресметување на износот за враќање на примената финансиска поддршка за исплата на плати за месеците април, мај и јуни 2020 година

ДД-ГДВП/БВФП-1

\* Појолнува Управа за јавни приходи

Единствен даночен број		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p style="font-size: small;">Датум и број на прием</p> </div>
Скратен назив и адреса на вистинско седиште за контакт	<p style="font-weight: bold; margin: 0;">МОТОПЛУС ДОО</p> <p style="font-weight: bold; margin: 0;">Скопје</p>	
Телефон		
е-пошта		

**А. ПРЕСМЕТКА НА ИЗНОСОТ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНАТА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА ОБВРЗНИЦИТЕ НА ДАНОК НА ДОБИВКА**

1. Финансиски резултат во Биланс на успех утврден како добивка или загуба пред оданочување (АОП 01 од „образец ДБ“ за 2020 година)	<b>- 2.000.000</b>
2. Оданочиви расходи и помалку искажани приходи за даночни цели (АОП 02 од „образец ДБ“ за 2020 година)	<b>500.000</b>
3. Даночна основа за 2020 година (АОП 40 од „образец ДБ“ за 2020 година/реден број 1 + реден број 2)	<b>- 1.500.000</b>
4. Износ од 50% од остварениот финансиски резултат пред оданочување за 2020 година, зголемен за износот на оданочивите расходи и помалку искажани приходи во Даночниот биланс „образец ДБ“ (реден број 3 x 50 %)	<b>0</b>
5. Износ на финансиска поддршка за исплата на плати кој го искористил работодавачот	<b>500.000</b>

**Б. ПРЕСМЕТКА НА ИЗНОСОТ ЗА ВРАЌАЊЕ НА ПРИМЕНАТА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА ОБВРЗНИЦИТЕ НА ГОДИШЕН ДАНОК НА ВКУПЕН ПРИХОД**

1. Финансиски резултат пред оданочување искажан како добивка пред оданочување во Билансот на успех (АОП 250 од БУ за 2020 година)	
2. Износ од 50% од финансиски резултат пред оданочување искажан во Билансот на успех за 2020 година (реден број 1 x 50 %)	
3. Износ на финансиска поддршка за исплата на плати кој го искористил работодавачот	

# ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА РАБОТОДАВАЧИ ЗА ИСПЛАТА НА ПЛАТИ ЗА МЕСЕЦИТЕ ФЕВРУАРИ И МАРТ 2021 ГОДИНА

Стефан РАФАЈЛОВСКИ

Заради спречување на штетите предизвикани од Коронавирусот, Владата на РС Македонија веќе донесе сет мерки пропратени со низа уредби со законска сила кои во текот на нивното носење и примена трпеа неколку измени и дополнувања. Сепак, за жал кризата сеуште трае и Владата мораше да донесе нов петти пакет економски мерки за стабилна и развојна економија и за подобрување на ликвидноста во стопанството.

Петтиот пакет содржи сет на економски мерки за директна финансиска поддршка за компаниите со цел задржување на работните места во секторите туризам, занаетчиство, угостителство, транспорт и индустрија за организација на настани; финансиска поддршка за ликвидноста на приватниот сектор со бескаматни кредити за задржување и зголемување на бројот на работници; креирање поповолно деловно окружување со системско редефинирање на царинскиот тарифник, намалување на парафискалните давачки и даночно олеснување и одложување кај неколку јавни давачки; и поддршка за граѓаните.

Едни од главните финансиски мерки од петтиот пакет кои ги донесе Владата, а се во насока на поддршка на стопанството е мерката за:

- ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА РАБОТОДАВАЧИТЕ ЗАРАДИ ИСПЛАТА НА ПЛАТИТЕ ЗА МЕСЕЦИТЕ ФЕВРУАРИ И МАРТ 2021 ГОДИНА.

## ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА РАБОТОДАВАЧИТЕ ПОГОДЕНИ ОД ЗДРАВСТВЕНО-ЕКОНОМСКАТА КРИЗА ЗАРАДИ ИСПЛАТА НА ПЛАТИТЕ ЗА ФЕВРУАРИ И МАРТ 2021 ГОДИНА

Во Собраниска процедура е влезен Предлог Законот за финансиска поддршка на работодавачите погодени од здравствено-економската криза предизвикана од вирусот COVID-19 заради исплата на платите за месеците февруари и март 2021 година (во понатамошниот текст: Предлог Законот). До влегување во печат на ова списание, Предлог Законот сеуште не беше објавен во „Службен весник на РСМ“.

Предмет на финансиската поддршка е исплатата на платите на работниците кај работодавачот<sup>1</sup> - барател на финансиска поддршка за месеците февруари и март 2021 година, во **износ најмногу до 21.776 денари месечно по работник**, утврден согласно работното време (полно или неполно работно време) на кое е пријавен работникот, **намалено за работното време за кое работникот остварува надоместок на плата кој не паѓа на товар на работодавачот и износ кој не може да биде повисок од платата на работникот која ја исплаќа работодавачот за месецот за кој се бара финансиска поддршка.**

Работодавачот кој користел финансиска поддршка за исплата на плати, должен е на вработениот за кој примил финансиска поддршка да му ја исплати платата најмалку до износот на примената финансиска поддршка, но не помалку од износот на минималната плата утврдена со Законот за минимална плата на РСМ.

<sup>1</sup> „Работодавач“ во смисла на овој Закон е секој правен субјект кој вработува работници врз основа на договор за вработување, физичко лице кое вработува работници врз основа на договор за вработување и работодавач корисник согласно со Законот за приватни агенции за вработување

### УСЛОВИ ЗА КОРИСТЕЊЕ НА ФИНАНСИСКАТА ПОДДРШКА

Работодавачот за да може да ја користи финансиската поддршка согласно Предлог Законот, потребно е да ги исполни следните услови:

1. Намалување на вкупните приходи;
2. Бројот на вработени во месецот за кој се бара финансиска поддршка да е ист или поголем со бројот на вработени заклучно со месец декември 2020 година, со исклучок на работниците кои биле одјавени по следниот основ:
  - пензионирање и смрт на работник,
  - откажување на договорот за вработување од страна на работникот,
  - откажување на договорот за вработување без отказан рок од страна на работодавачот поради кршење на работниот ред и дисциплина или работните обврски,
  - спогодбено преземање на работник,
  - престанување на важноста на договорот за вработување врз основа на судска пресуда и
  - престанување на важноста на договорот за вработување поради утврдена трајна неспособност за работа.
3. Работодавачот - барател на финансиска поддршка да не исплатува дивиденда на сопствениците, како и да нема извршено исплата по основ на награда за деловна успешност на работодавачот со шифра 102 во МПИН Образецот или друг вид на годишна награда на вработените и органите на управување и надзор на работодавачот-барател на финансиска поддршка, од денот на влегувањето во сила на овој закон до денот на исплатата на платата за месец март 2021 година (**15 Април 2021**);
4. Најмногу 10% од вкупниот број на вработени кај работодавачот - барател на финансиска поддршка да имаат поединечна месечна нето плата над 120.000 денари месечно по вработен, за месецот за кој се бара финансиска поддршка.
5. Работодавачот да нема остварено кумулативно **акмулирани добивки за 2017, 2018 и 2019 година поголеми од 600.000.000 денари со исклучок на работодавачите кои имаат повеќе од 2.000 вработени лица во месецот за кој се користи финансиска поддршка.**
6. Работодавачот кој користел финансиска поддршка за исплата на плата согласно Уредбата со законска сила за финансиска поддршка на работодавачите погодени од здравствено-еко-

номската криза предизвикана од коронавирусот COVID-19 заради исплата на платите за месеците април, мај и јуни 2020 година („Службен весник на РСМ“, број 111/20, 113/20 и 154/20) и/или Законот за финансиска поддршка на работодавачите погодени од здравствено-економската криза предизвикана од вирусот Covid-19 заради исплата на платите за месеците октомври, ноември и декември 2020 година („Службен весник на РСМ“, број 267/20), **да ја исплатил платата.**

Овие услови се задолжителни и мора да бидат исполнети како работодавачот би поднел барање за користење на финансиска поддршка.

Работодавачот кој користел финансиска поддршка за исплата на плати, доколку по извршената контрола од страна на УЈП и/или Државниот инспекторат за труд се утврди дека не ги исполнува овие услови, работодавачот има обврска да ги врати добиените финансиски средства во целост, заедно со камата утврдена согласно Законот за даночна постапка.

#### 7 НАМАЛУВАЊЕ НА ВКУПНИТЕ ПРИХОДИ

**1.1.** За работодавачите кои се основани пред месец Јануари 2020 година услов за добивање на финансиска поддршка е месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година **намалени за одделни еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење на работодавачот-барател на финансиска поддршка да се намалени** повеќе од **30%** од месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември, декември 2019 година и јануари 2020 година, односно декември 2019 година, јануари и февруари 2020 година **намалени за одделни еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење.**

Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење за период ноември, декември 2020 и јануари 2021, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година

$$\left[ \frac{\text{Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење за период ноември, декември 2019 година и јануари 2020, односно декември 2019 година, јануари и февруари 2020 година}}{\text{Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење за период ноември, декември 2020 и јануари 2021, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година}} \times 100 \right] - 100 =$$

**Пример 1:** Пресметка на финансиска поддршка за месец февруари 2021 година

Период	Остварени приходи намалени за еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење	Период	Остварени приходи намалени за еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење
Ноември 2019	2.500.000	Ноември 2020	1.200.000
Декември 2019	2.200.000	Декември 2020	1.000.000
Јануари 2020	3.000.000	Јануари 2021	1.300.000
<b>Вкупно приходи</b>	<b>7.700.000</b>	<b>Вкупно приходи</b>	<b>3.500.000</b>

Месечен просек на приходите остварени во периодот ноември, декември 2019 година и јануари 2020 година (7.700.000 : 3)	2.566.667
Месечен просек на приходите остварени во периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година (3.500.000 : 3)	1.166.667
% на намалување [( 1.166.667/2.566.667) x 100] – 100	54,54%

**Напомена:**

При определување на месечниот просек на приходите остварени во месеците ноември, декември 2019 година и јануари 2020 година и месечниот просек на приходите остварени за периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година, во Пример 1 се изземени одделни еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење на работодавачот како што се: приходи од субвенции и државни поддршки, приходи од отпис на обврски, приходи од исплатени штети, финансиски рабати и слично.

**Во Пример 1:** Работодавачот ќе оствари право на користење на финансиска поддршка за месец февруари 2021, бидејќи месечниот просек на вкупни приходи остварен во периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година се намалиле за 54,54% во однос на месечниот просек на вкупни приходи остварен во периодот ноември, декември 2019 година и јануари 2020 година.

**1.2.** За работодавачите кои се основани односно запишани во соодветниот регистар после месец јануари 2020 година услов за добивање на финансиска поддршка е нивниот месечен просек на вкупни приходи од редовно работење **намалени за одделни еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење на работодавачот-барател на финансиска поддршка** остварени во периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година **да се намалени повеќе од 30%** во однос на **месечниот просек на вкупните приходи** намалени за одделни еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење остварени од денот на запишувањето во соодветен регистар до крајот на месец октомври односно ноември 2020 година.

$$\left[ \frac{\text{Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење во ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година}}{\text{Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење остварени од денот на запишувањето на соодветен регистар до крајот на месец октомври односно ноември 2020 година}} \times 100 \right] - 100 =$$



**Пример 2:** Пресметка на финансиска поддршка за месец февруари 2021 година кога работодавачот е основан во месец Јуни 2020 година

Период	Остварени приходи намалени за еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење	Период	Остварени приходи намалени за еднократни приходи кои не произлегуваат од редовното работење
Јуни 2020	3.500.000	Ноември 2020	1.000.000
Јули 2020	4.500.000	Декември 2020	1.500.000
Август 2020	2.800.000	Јануари 2021	1.200.000
Септември 2020	2.000.000		
Октомври 2020	1.000.000		
<b>Вкупно приходи</b>	<b>13.800.000</b>	<b>Вкупно приходи</b>	<b>3.700.000</b>

Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење во ноември, декември 2020 година и јануари 2021 (3.700.000 : 3)	<b>1.233.333</b>
Месечен просек на приходите остварени во периодот од датумот на регистрација јуни 2020 - октомври 2020 година (13.800.000 : 5)	<b>2.760.000</b>
% на намалување [(1.233.333/2.760.000) x 100] – 100	<b>55,31%</b>

**Во Пример 2:** Работодавачот ќе оствари право на користење на финансиска поддршка за месец февруари, бидејќи приходите во референтниот период се намалиле за 55,31%.

**2** НЕТО ПЛАТА ПОВИСОКА ОД 120.000 ДЕНАРИ

Најмногу 10% од вкупниот број на вработени кај работодавачот-барател на финансиска поддршка да имаат поединечна месечна нето плата над 120.000 денари месечно по вработен, за месецот за кој се бара финансиска поддршка.

**Пример 3:**

	Работодавач 1	Работодавач 2
Вкупен број на вработени	110	120
Вработени со плата над 120.000 нето во месец февруари	20	10
Процент на учество во вкупниот број на вработени %	18,18%	8,33%
Услов за финансиска поддршка	Не исполнува 18,18% > 10%	Исполнува 8,33% < 10%

**Работодавач 1:**  $(20/110) \times 100 = 18,18\%$

**Работодавач 2:**  $(10/120) \times 100 = 8,33\%$

**Работодавачот 1 од Пример 3 нема право да користи финансиска поддршка поради тоа што 18,18% од своите вработени во месец февруари имале поединечна месечна нето плата над 120.000 денари.**

**ИЗНОС НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА**

Законодавецот за финансиската поддршка за месеците февруари и март 2021 година утврди различен износ на финансиска поддршка за секој месец одделно во зависност од процентот на намалувањето на приходот во референтниот период и тоа:

- Од 30% до 40% - износ на финансиска поддршка до 14.500 денари;
- Од 40,01% до 50% - износ на финансиска поддршка до 15.955 денари;
- Од 50,01% до 60% - износ на финансиска поддршка до 17.410 денари;
- Од 60,01% до 70% - износ на финансиска поддршка до 18.865 денари;
- Од 70,01% до 80% - износ на финансиска поддршка до 20.320 денари;
- Над 80% - износ на финансиска поддршка до 21.776 денари.

Износот на финансиска поддршка се исплатува до износот на платата која ја исплаќа работодавачот на работникот за месецот за кој се бара финансиска поддршка, а најмногу до износот определен во зависност од % на намалување на приходите.

### УСЛОВИ ЗА КОРИСТЕЊЕ НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА РАБОТНИК

Работодавачот **не може** да користи финансиска поддршка за работници за кои:

1. Нето платата на работникот за месеците октомври, ноември и декември 2020 и јануари 2021 е повисока од 39.900 денари за секој месец одделно, сразмерно на часовите на пријавено работно време (полно или неполно работно време) или доколку засновал работен однос за време пократко од четири месеци, нето платата на работникот е повисока од 39.900 денари за секој месец одделно за периодот за кој е пријавен во работен однос, сразмерно на часовите на пријавено работно време (полно или неполно работно време);
2. Користи ослободување од плаќање на данокот на личен доход и придонеси од задолжително социјално осигурување, согласно со Законот за вработувањето и осигурување во случај на невработеност (за мерките од проектот „Македонија вработува“); и
3. Вработува работник за дополнително работење, согласно со членот 121 од Законот за работните односи.

### КОЈ НЕ МОЖЕ ДА КОРИСТИ ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА?

Финансиската поддршка е наменета да им помогне на работодавачите од приватниот сектор и од таа причина **финансиска поддршка не можат да користат**:

1. Орган на државна и на локална власт и други државни органи основани согласно со Уставот на Република Северна Македонија и со закон, институција која врши дејност од областа на образованието, науката, здравството, културата, трудот, социјалната заштита и заштитата на детето, спортот, како и во други дејности од јавен интерес утврден со закон, а организирани како агенции, фондови, јавни установи, јавни претпријатија и трговски друштва основани од Република Северна Македонија, општините, градот Скопје и општините во градот Скопје; и
2. Приватна агенција за вработување за работник кој е отстапен кај работодавач од претходната точка.

### ПОСТАПКА ЗА ОСТВАРУВАЊЕ НА ФИНАНСИСКАТА ПОДДРШКА

Барателот на финансиска поддршка до 12-ти во месецот за претходниот месец преку системот на

е-даноци на Управата за јавни приходи поднесува „Барање за финансиска поддршка за исплата на платите на работниците.

**Напомена:** *Формата и содржината на Барањето сеуште не е пропишана до датумот на пишувањето на овој напис.*

Во Барањето, работодавачот дава изјава за исполнетост на бараните услови. Управата за јавни приходи во рок од 3 дена од приемот на барањето потврдува за комплетноста на применото барање.

По добивање на потврдата за комплетност на испратеното барање за финансиска поддршка, работодавачот за работниците за кои побарува финансиска поддршка, е должен при изготвување на МПИН пресметката за соодветниот месец за кој бара финансиска поддршка во полето 3.4б. да внесе шифра 5001.

Работодавачот истовремено може да користи и друга мерка за субвенционирање на социјалните придонеси и/или данок на доход со што во полето 3.23 од МПИН Образецот ја внесува соодветната шифра за ослободување и истата ја комбинира (користи истовремено) со шифрата 5001 во полето 3.4б.

### ВРАЌАЊЕ НА ДОБИЕНАТА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА

Работодавачот кој го искористил правото на финансиска поддршка согласно овој Предлог Закон, има обврска **50% од примените финансиски средства да ги врати во Буџетот** на Република Северна Македонија. За таа цел, работодавачот поднесува Барање за пресметување на износот на враќање на примената финансиска поддршка за исплата на плати до Управата за јавни приходи, најдоцна до рокот за поднесување на даночниот биланс за 2021 година.

**Напомена:** *Формата и содржината на Барањето сеуште не е пропишана до датумот на пишувањето на овој напис.*

Враќањето на добиената финансиска поддршка ќе се изврши на **две месечни рати**, без камата, во месеците февруари и март 2022 година.

По исклучок, делот од 50% од примените финансиски средства за исплата на плати кој треба да се врати во Буџетот на Република Северна Македонија, е **неповратен** за работодавачот корисник на финансиска поддршка, доколку **примените финансиски средства од искористената финансиска поддршка за плати, до крајот на 2021 година ги искористи за инвестициски вложувања.**

Под инвестициски вложувања се подразбира вложувања во материјални средства (недвижности, постројки, и опрема), како и вложувања во материјални средства набавени преку финансиски лизинг, како и во нематеријални средства (компјутерски софтвер и патенти) за проширување на дејноста, освен вложувања во патнички автомобили, мебел, теписи, аудио визуелни средства, бела техника, уметнички дела од ликовната и применетата уметност и други вложувања кои служат за административни цели.

За таа цел, работодавачот кој го користел правото на финансиска поддршка и ги искористил за инвестициски вложувања, до Управата за јавни приходи поднесува **Барање за претворање на финансиската поддршка за исплата на плати во грант најдоцна до рокот за поднесување на даночниот биланс за 2021 година**. Заедно со барањето се приложуваат и фактури за извршените набавки и изводи од носител на платен промет како доказ за извршеното плаќање на фактурите.

**Напомена:** *Формата и содржината на Барањето сеуште не е пропишана до датумот на пишувањето на овој напис.*

### Пример 4:

Работодавачот во 2021 година, користел финансиска поддршка за месеците февруари и март.

- Вкупно добиена финансиска поддршка .. 145.000
- Нема инвестициски вложувања во 2021 година
- Обврска за враќање на финансиските средства ( $145.000 * 50\%$ ) ..... 72.500

Поради тоа што работодавачот во 2021 година не направил инвестициони вложувања, не може да ја користи можноста за претворање на финансиската поддршка во грант и има обврска 50% од примените финансиски средства да ги врати во Буџетот на Република Северна Македонија. ( $145.000 * 50\% = 72.000$  денари).

### Пример 5:

Работодавачот во 2021 година користел финансиска поддршка за месеците февруари и март.

- Вкупно добиена финансиска поддршка .. 180.000
- Инвестициски вложувања во 2021 година - набавка на материјални средства ..... 200.000

За работодавачот, финансиските средства се неповратни, бидејќи истите ги вложил за развојни цели, односно инвестициони вложувања кои согласно Предлог Законот се дозволени за претворање на финансиската поддршка во грант.

### УСЛОВ ЗА ЗАДРЖУВАЊЕ НА БРОЈОТ НА ВРАБОТЕНИ

Работодавачот има обврска за времетраење на финансиската поддршка и **два месеци после завршување на месецот за кој е користена финансиската поддршка, да го задржи бројот на вработени**, во однос на бројот на вработени во месецот за кој користел финансиска поддршка освен во случаи на:

- пензионирање и смрт на работник,
- откажување на договорот за вработување од страна на работникот,
- откажување на договорот за вработување без отказан рок од страна на работодавачот поради кршење на работниот ред и дисциплина или работните обврски,
- спогодбено преземање на работник,
- престанување на важноста на договорот за вработување врз основа на судска пресуда и
- престанување на важноста на договорот за вработување поради утврдена трајна неспособност за работа.

Оттука, два месеци после завршувањето на месецот за кој е користена финансиската поддршка вкупниот број на вработени кај работодавачот - корисник на финансиска поддршка не смее да се намали за повеќе од:

- 15% кај работодавач кој имал до 50 вработени во месецот за кој користел финансиска поддршка,
- 10% кај работодавач кој имал од 51 до 250 вработени во месецот за кој користел финансиска поддршка и
- 5% кај работодавач кој имал над 250 вработени во месецот за кој користел финансиска поддршка.

### ПОСЕБНИ УСЛОВИ

**Работодавачот кој користи финансиска поддршка согласно овој Предлог Закон, не може да користи и финансиска поддршка во 2021 година за исплата на плати преку бескаматни кредити.**

# ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА НА ФИЗИЧКИ ЛИЦА КОИ ВРШАТ САМОСТОЈНА ДЕЈНОСТ ЗА МЕСЕЦИТЕ ФЕВРУАРИ И МАРТ 2021 ГОДИНА

Иван **СТОЈАНОВ**

Како дел од петиот пакет мерки за помош на стопанството за полесно справување со економската криза предизвикана од корона вирусот, во собраниска процедура влезе предлог Закон за финансиска поддршка на физичките лица кои вршат самостојна дејност погодени од здравствено-економската криза предизвикана од вирусот COVID-19 за месеците февруари и март 2021 година.

Во овој напис Ви даваме за условите и постапката за стекнување на правото за финансиска поддршка за физичките лица кои вршат самостојна дејност обработени врз основа на доставениот предлог Закон.

До влегување во печат на ова списание, Предлог Законот сеуште не беше објавен во „Службен весник на РСМ“.

## КОРИСНИК НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА

Според член 1 став 2 од Предлог Законот за финансиска поддршка на физички лица кои вршат самостојна дејност, корисник на финансиска поддршка е физичко лице кое врши самостојна дејност како:

- трговец поединец,
- физичко лице кое врши земјоделска дејност,
- лице кое врши занаетчиска дејност,
- и лице кое врши услуги, кое остварува доход од вршење дејност и е запишано во соодветен регистар.

## ПРЕДМЕТ НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА

Предмет на финансиска поддршка е исплата на финансиски средства за месеците февруари и март 2021 година, **во износ од 17.410 денари месечно за физичкото лице** кое врши самостојна дејност - барател на финансиска поддршка.

## I ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ФИЗИЧКО ЛИЦЕ КОЕ ВРШИ САМОСТОЈНА ДЕЈНОСТ, А СЕ ОДАНОЧУВА НА ГОДИШЕН ПАУШАЛЕН НЕТО ДОХОД

Физичкото лице кое врши самостојна дејност и се оданочува според **утврден годишен паушален нето доход - паушалист** може да користи финансиска поддршка **во износ од 17.410 денари** за месеците февруари и март 2021 година доколку:

- Во 2020 година има утврден **годишен паушален нето доход до износ од 478.800 денари**;
- **За времетраење и четири месеци по месецот** за кој се користи финансиска поддршка, **не престане со вршење на дејност**, освен во случај на **пензионирање и смрт на физичкото лице**.

## II ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА ФИЗИЧКО ЛИЦЕ КОЕ ВРШИ САМОСТОЈНА ДЕЈНОСТ, А СЕ ОДАНОЧУВА ПО ВИСТИНСКИ ДОХОД

Физичко лице кое врши самостојна дејност и се **оданочува по вистински доход** за користење на финансиската поддршка **во износ од 17.410 денари** за месеците февруари и март 2021 година, **треба да ги исполни следниве услови:**

1. **Месечниот просек** на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година **да се намалени најмалку за 30%** во однос на месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември, декември 2019 година и јануари 2020 година, односно декември 2019 година, јануари и февруари 2020 година;
2. За физичкото лице кое врши самостојна дејност кое е барател на финансиска поддршка, а е **регистрирано после јануари 2020 година**, намалува-

њето на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година, **треба да изнесува најмалку 30%** во однос на месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени **од денот на запишувањето во соодветен регистар до крајот на месец октомври, односно ноември 2020 година.**

### ВАЖНО:

За самостојните вршители на дејност кои се регистрирани после јануари 2020 година, сметаме дека законодавецот во предлог законот има направено пропуст во делот на утврдување на соодносот на намалените приходи каде што во условите за периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021 година како критериум не се зема месечниот просек туку остварените вкупни приходи.

Очекуваме законодавецот во конечното законско решение да направи измена во овој дел. Примерите дадени за финансиската поддршка за СВД кои се регистрирани после јануари 2020 година се направени на основа на формулата каде што се зема месечниот просек на остварените вкупни приходи.

### НАЧИН НА ОСТВАРУВАЊЕ НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА

Физичкото лице кое врши самостојна дејност поднесува *Барање за финансиска поддршка за исплата на финансиски средства* до УЈП. Барањето се поднесува преку системот **е-персонален данок (e-pdd) до 12-ти во месецот за претходниот месец.**

**Комплетноста** на барањето ја потврдува Управата за јавни приходи, во рок од 3 дена од денот на приемот на барањето.

Заедно со Барањето, физичкото лице кое врши самостојна дејност дава **Изјава за исполнетост на условите пропишани во Законот.**

Износот на финансиска поддршка се исплатува до **20-ти во месецот за претходниот месец** на трансакциска сметка преку која физичкото лице кое врши самостојна дејност врши трансакции за дејноста, согласно со известувањето на Управата за јавни приходи.

**Во кои случаи физичкото лице кое се оданочува по вистински доход не може да користи финансиска поддршка?**

Физичкото лице кое се оданочува по вистински доход **не може да користи** финансиска поддршка доколку во 2020 година на годишно ниво има остварено **нето доход пред оданочување во износ поголем од 478.800 денари**, односно физичко лице кое врши самостојна дејност и се оданочува според утврден годишен паушален нето доход и кое во 2020 година има утврдено годишен паушален нето доход поголем од 478.800 денари.

### ВАЖНО:

За **времетраење** на финансиската поддршка и **четири месеци по месецот за кој се користи финансиската помош**, физичкото лице кое врши самостојна дејност корисник на финансиска поддршка кое се оданочува по вистински доход **не може да престане со вршење на дејноста, освен во случај на пензионирање и смрт на физичкото лице.**

### 1 УСЛОВ - НАМАЛУВАЊЕ НА ВКУПНИТЕ ПРИХОДИ

**А.** Намалувањето на месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември, декември 2020 година и јануари 2021, односно декември 2020 година, јануари и февруари 2021 година **да се намалени најмалку за 30%** во однос на месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември, декември 2019 година и јануари 2020 година односно декември 2019 година, јануари и февруари 2020 година, се пресметува по следнава формула:

ПРЕСМЕТКА НА НАМАЛУВАЊЕ НА ПРИХОДИТЕ ЗА ФИЗИЧКО ЛИЦЕ КОЕ Е РЕГИСТРИРАНО ПРЕД ЈАНУАРИ 2020 ГОДИНА - ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА ЗА МЕСЕЦ ФЕВРУАРИ 2021 И МАРТ 2021

$$\left[ \frac{\text{Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење за период ноември 2020, декември 2020 и јануари 2021, односно декември 2020, јануари 2021 и февруари 2021}}{\text{Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење за период ноември 2019, декември 2019 и јануари 2020, односно декември 2019, јануари 2020 и февруари 2020}} \times 100 \right] - 100 =$$

**Пример 1:** Финансиска помош за месец февруари 2021 кај самостојниот вршител на дејност регистриран пред јануари 2020

Физичкото лице **ИЗ** кое врши самостојна дејност е регистрирано во 2018 година и бара финансиска поддршка за месец февруари 2021 година. Во 2021 и 2020 година физичкото лице **ИЗ** ги остварило следниве приходи:

Период	Вкупни приходи од редовно работење	Период	Вкупни приходи од редовно работење
Ноември 2020	450.000	Ноември 2019	600.000
Декември 2020	400.000	Декември 2019	650.000
Јануари 2021	100.000	Јануари 2020	480.000
<b>Вкупно приходи</b>	<b>950.000</b>	<b>Вкупно приходи</b>	<b>1.730.000</b>

Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење за период ноември 2020/ декември 2020/ јануари 2021 (950.000 : 3)	<b>316.666</b>
Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење за период ноември 2019/ декември 2019/јануари 2020 (1.730.000 : 3)	<b>576.666</b>

$$\left[ \left( \frac{316.666}{576.666} \right) \times 100 \right] - 100 = -45,09\%$$

Физичкото лице **ИЗ** кое врши самостојна дејност ќе оствари право на користење на финансиска поддршка за месец февруари, бидејќи неговите вкупни приходи од месечниот просек од редовно работење за периодот ноември 2020, декември 2020 и јануари 2021 година се намалиле за 45,09% во однос на вкупните приходи од месечниот просек од редовно работење за период ноември 2019, декември 2019 и јануари 2020 година, со што е исполнет дадениот услов да се намалени најмалку за 30%.

**Б. За физичко лице** кое врши самостојна дејност - барател на финансиска поддршка кое е регистрирано после јануари 2020 година, намалувањето месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени во периодот ноември 2020, декември 2020 и јануари 2021 година односно декември 2020, јануари и февруари 2021 за најмалку 30% во однос на месечниот просек на вкупните приходи од редовното работење остварени од денот на запишувањето во соодветен регистар до крајот на месец октомври односно ноември 2020, се пресметува по следнава формула:

**ПРЕСМЕТКА НА НАМАЛУВАЊЕ НА ПРИХОДИ ЗА ФИЗИЧКО ЛИЦЕ КОЕ Е РЕГИСТРИРАНО ПОСЛЕ ЈАНУАРИ 2020 ГОДИНА ЗА МЕСЕЦ ФЕВРУАРИ 2021 И МАРТ 2021**

$$\left[ \left( \frac{\text{Месечен просек од вкупни приходи од редовно работење во месец ноември 2020, декември 2020 и јануари 2021 односно декември 2020, јануари 2021 и февруари 2021}}{\text{Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење остварени од денот на запишувањето на соодветен регистар до месецот октомври 2020 односно ноември 2020}} \right) \times 100 \right] - 100 =$$

**Пример 2:** Финансиска помош за месец февруари 2021 кај самостојниот вршител на дејност регистриран после јануари 2020

Физичко лице **ЗЈ** е основано во април 2020 година како трговец поединец (ТП) и бара финансиска поддршка за месец февруари 2021. Од април 2020 година до февруари 2021 година ги остварило следниве приходи:

Период	Вкупни приходи од редовно работење
Април 2020	600.000
Мај 2020	580.000
Јуни 2020	470.000
Јули 2020	450.000
Август 2020	400.000
Септември 2020	350.000
Октомври 2020	350.000
<b>Вкупно приходи</b>	<b>3.200.000</b>

Период	Вкупни приходи од редовно работење
Ноември 2020	200.000
Декември 2020	280.000
Јануари 2021	150.000
Вкупно приходи	630.000

Вкупни приходи од редовно работење во ноември 2020, декември 2020 и јануари 2021 (630.000/3)	210.000
Вкупни приходи од редовното работење остварени од денот на запишувањето на соодветен регистар април 2020 до крајот на месец октомври 2020	3.200.000
Број на месеци во периодот од основањето април 2020 до октомври 2020	7
Месечен просек на вкупни приходи од редовно работење остварени од денот на запишувањето на соодветен регистар април 2020 до октомври 2020 (3.200.000/7)	457.143
Намалување на приходите во %	-54,06

$$\left[ \left( \frac{210.000}{457.143} \right) \times 100 \right] - 100 = -54,06\%$$

Физичкото лице ЗЈ кое е регистрирано како трговец поединец (ТП) ќе оствари право на користење на финансиска поддршка за месец февруари 2021, бидејќи месечниот просек од вкупни приходи од редовно работење за месеците ноември 2020, декември 2020 и јануари 2021 се намалиле за 54,06% во однос на месечниот просек на вкупни приходи од редовно работење за период од основањето април 2020 до крајот на месец октомври 2020, со што е исполнет дадениот услов приходите да се намалени најмалку за 30%.

## 2 ВРАЌАЊЕ НА ФИНАНСИСКА ПОДДРШКА

Физичкото лице кое врши самостојна дејност и се оданочува по вистински доход кое го искористило правото на финансиска поддршка има обврска 50% од примените финансиски средства да ги врати во Буџетот на Република Северна Македонија за што

поднесува Барање за пресметување на износот на враќање на примената финансиска поддршка до Управата за јавни приходи најдоцна до рокот за поднесување на Годишниот даночен биланс за 2021 година.

### ВАЖНО:

Враќањето на износот ќе се изврши на **две месечни рати, без камата, во месеците февруари и март 2022 година.**

Физичкото лице е **должно да ги врати добиените финансиски средства во целост**, заедно со камата, доколку по извршената контрола од страна на УЈП и/или Државниот инспекторат за труд се утврди дека физичкото лице **не ги исполнило условите согласно дадената Изјава.**

## 3 КОГА СРЕДСТВАТА ОД ФИНАНСИСКАТА ПОДДРШКА СЕ НЕПОВРАТНИ

Делот од 50% од примените финансиски средства кој треба да се врати во Буџетот на Република Северна Македонија, е неповратен за физичкото лице кое врши самостојна дејност и се оданочува по вистински доход, доколку примените финансиски средства од искористената финансиска поддршка, до крајот на 2021 година ги искористи за инвестициски вложувања односно вложувања во материјални средства (недвижности, постројки и опрема), вклучително и вложувањата во материјални средства набавени преку финансиски лизинг, како и во нематеријални средства (компјутерски софтвер и патенти) за проширување на дејноста, освен вложувања во патнички автомобили, мебел, теписи, аудио визуелни средства, бела техника, уметнички дела од ликовната и применетата уметност и други вложувања кои служат за административни цели.

Физичкото лице кое го искористило правото на финансиска поддршка и го исполнило условот, до Управата за јавни приходи доставува Барање за претворање на примената финансиска поддршка во грант најдоцна до рокот за поднесување на Годишниот даночен биланс за 2021 година, со приложување на фактури за извршените набавки и изводи од носител на платен промет како доказ за извршеното плаќање на фактурите.

### ВАЖНО:

Физичкото лице кое врши самостојна дејност и користи финансиска поддршка, неможе да користи и финансиска поддршка во 2021 година за исплата на плати преку бескаматни кредити.

# ПЕТТИ ПАКЕТ НА МЕРКИ ЗА СПРАВУВАЊЕ СО ПОСЛЕДИЦИТЕ ОД ПАМДЕМИЈАТА ПРЕДИЗВИКАНА ОД КОРОНАВИРУСОТ

Владата на РС Македонија го усвои Петтиот пакет на мерки за финансиска поддршка за компаниите и граѓаните со цел справување со здравствената и економска криза предизвикана од корона вирусот. Петтиот пакет содржи вкупно 29 мерки, во вредност од 9,7 милијарди денари или околу 160 милиони евра, од кои 91,7 милиони евра се со директни фискални импликации.

Мерките се распределени во 4 главни столба:

1. Директна финансиска поддршка за компаниите со цел задржување на работните места на граѓаните во секторите туризам, занаетчиство, угостителство, транспорт и индустрија за организација на настани;
2. Финансиска поддршка за ликвидноста на приватниот сектор со бескаматни кредити за задржување и зголемување на бројот на работници;
3. Креирање поповолно деловно окружување со системско редефинирање на царинскиот тарифник, намалување на паракскалните давачки и даночно олеснување и одложување кај неколку јавни давачки и
4. Поддршка за граѓаните.

Листа на донесени мерки:

1. **Финансиска поддршка на плати за вработените за месеците февруари и март 2021 година**, во износ од 1,9 милијарди денари со опфат од околу 60.000 работници месечно. Финансиската поддршка ќе биде скалеста, во износ од 14.500 до 21.776 денари за месечна плата по вработен, за да се поддржат работните места во домашните компании во зависност од тоа која компанија колкав пад на приходи имала во текот на ноември и декември

2020 и јануари 2021 година споредено со ноември и декември 2019 и јануари 2020 година – значи трите месеци се споредуваат со трите исти месеци пред една година.

2. **Бескаматни кредити за компаниите од дејносите туризам, занаетчиство, угостителство, транспорт, индустрија за организација на настани, приватни здравствени установи и слично, преку Развојна банка на Северна Македонија.** Оваа мерка е во висина од 615 милиони денари и за неа може да се аплицира во текот на 2021 година. Мерката се однесува и на самостојните вршители на дејност и на приватните здравствени установи. Во зависност од вкупниот поголем обем на работа и зголемената добивка, компаниите ќе имаат можност да добијат скалесто неповратен дел од кредитот, од 30% до 50% од самиот кредит.
3. **Финансиска поддршка за 120 радиодифузери во висина од 50 милиони денари за 2021 година.** Со оваа мерка 120 радиодифузери, односно радија и телевизии што имаат активни концесии за емитување радио и телевизиска програма ќе бидат ослободени од годишната давачка за концесијата.
4. **Ослободување од надоместокот за мултиплекс фреквенција за цела 2021 година.** Мерката ги опфаќа радиодифузерите во земјата на кои ќе им се покријат трошоците за 2021 година за дигиталниот терестријален мултиплекс и дозвола за емитување. Оваа одлука е согласно Законот за електронски комуникации, а има за цел ублажување на економските последици врз медиумскиот радиодифузен сектор предизвикани од пандемијата на корона вирусот.
5. **Финансиска поддршка за регистрираните занаетчици за 2021 година.** На занаетчиите ќе им се овозможи решенијата за аконтативно плаќање на персоналниот данок да им бидат намалени за 50% во 2021 година споредбено со решенијата од 2020 година.

6. **Финансиска поддршка за граѓаните преку должување на мерката за одложување плаќање данок на личен доход до 30 јуни 2021 година.** За оваа мерка се издвоени 15 милиони денари, а целна група се самостојните вршители на дејност кои согласно Законот за данок на личен доход беа ослободени од плаќање аконтации до 31 март 2021 година.
7. **Финансиска поддршка за меѓународните транспортери,** за компании чиј вкупен број вработени е околу илјада и коишто се запишани во регистарот на превозници што се води во Министерството за транспорт и врски, а кои вршат меѓународен линиски или слободен превоз на патници.
8. **Финансиска поддршка од 3.000 до 10.000 евра за компании што имаат пад на приходите во 2020 година за повеќе од 50% споредено со 2019 година.** Ќе се реализира скалесто, во зависност од падот на приходите од 50% па нагоре, и е предвидена за регистрирани компании што вршат транспорт на патници. Износот за реализација на оваа мерка е 40 милиони денари за околу 200 корисници.
9. **Кредитна гарантна шема во вредност од 307,5 милиони денари.** Со оваа мерка ќе биде креирана нова гарантна кредитна линија во износ од 5 милиони евра, дистрибуирана преку Развојна банка на Северна Македонија. Се очекува државата да биде гарант за кредитите што ќе ги земат компаниите од комерцијалните банки во износ од околу 30 милиони евра.
10. **Продолжување на грејс периодот за плаќање на обврските за корисниците на кредитите од кредитната линија „Ковид 2“ во Развојна банка до крајот на 2021 година.**
11. **Поддршка за индустријата и операторите за организација на настани за реализација на проекти од исклучителен јавен и државен интерес во висина од 61 милион денари.** Оваа мерка е наменета за правните субјекти што организираат јавни настани, односно маркетинг и ивент агенции, продукции и други оператори од индустријата за организација на настани, со што, меѓу другото, ќе се ангажираат и изведувачи, едукатори, културни работници, уметници, музичари и други професии во ивент индустријата коишто се директно погодени од пандемијата. Програмата ќе ја реализира Генералниот секретаријат на Владата при што апликантите, односно операторите што организираат јавни настани ќе треба да се придржуваат до следните критериуми: прво, настани на зададена тема од исклучителен јавен и државен интерес, второ обезбедување видливост на настанот пред широка домашна јавност преку партнерства со националните и другите телевизии како и преку другите видови медиуми и трето, вклучување изведувачи, едукатори, културни оператори, уметници, музичари и други во продукцијата на содржини во рамки на настаните од јавен интерес.
12. **Финансиска поддршка за хотели што функционираат надвор од туристичките центри.** Износот е 64,6 милиони денари за 2021 година. Поддршката ќе се пресметува по регистрирани легла кај хотелите и согласно методологијата за категоризација којашто ќе биде дефинирана од Министерството за економија.
13. **Финансиска поддршка преку основање Фонд за поддршка на извозни компании во висина од 615 милиони денари, којшто ќе се воспостави преку Развојната банка на Северна Македонија.** Се работи за евтини кредитни продукти за компании коишто најголемиот дел од своето производство го извезуваат.
14. **Поддршка за спортски клубови. Предвидено е 33% од сумата што спортските клубови ја добиваат според ваучерскиот систем да се исплати од Буџетот на почетокот на годината.** Оваа мерка е во износ од 184, 5 милиони денари. За 2020 година, преку овој систем за даночни ослободувања што одат во спортските клубови искористени се околу 9,2 милиони евра, според евиденцијата на Агенцијата за млади и спорт.
15. **Укинување на царинските стапки за 71 суровина до крајот на 2021 година.** Станува збор за автономна мерка за извозно ориентираните компании со фискални импликации од ослободувањето во висина од 436,6 милиони денари.
16. **Укинување или намалување на царинските стапки за 31 суровина и за месо.** Фискалните импликации од оваа мерка се 228,2 милиона денари.
17. **Усогласување со правилата и царинскиот третман на производите и услугите на пазарот во Северна Македонија со единствениот пазар на Европската Унија и пазарите на земјите членки на Светската трговска организација.** Проценетите фискални импликации се околу 615 милиони денари.

18. **Олеснување на условите за 245 компании коишто имаат активни договори како и за потенцијално новите компании коишто ќе инвестираат според Законот за финансиска поддршка на инвестиции.**
19. **Поддршка на микро, мали и средни претпријатија, како и за приватните здравствени установи преку кофинансирана помош за технолошки развој за забрзан економски раст во период на ковид, преку Фондот за иновации и технолошки развој, во висина од 369 милиони денари.** Целта е да се обезбеди финансиска поддршка за технолошки развој на претпријатијата и на приватните здравствени установи со цел забрзан економски раст.
20. **Пренамена на средства од блок дотации коишто општините ги имаат заштедено или неискористено во текот на 2020 и 2021 година за капитални инвестиции.**
21. **Финансиска поддршка за тутунарите со цел спречување на последиците од ограничувањето во превозот и трговијата, како и од падот на потрошувачката на тутунските преработки на светско ниво.** За оваа мерка се предвидени 307,5 милиони денари во 2021 година.
22. **Бришење камати на граѓаните кон јавни институции и претпријатија.** Преку мерката, со законски измени ќе се нареди на јавните комунални претпријатија, јавните претпријатија и Управата за јавни приходи, како и на општините и на сите други институции од јавните дејности да ги простат и избришат долговите на граѓаните по основ на камати во висина од 100%. Тоа се однесува за сите физички лица во нашата земја. Главнината што ја должат повеќе од три месеци по основ на испорачани комунални и други јавни услуги, даноци и данок на имот, ќе може да се репрограмира за плаќање во период од 12 месеци. Реализацијата на мерката за репрограмирање ќе се направи преку објава на Јавен повик во траење од 5 месеци во рамки на кои граѓаните ќе побараат репрограмирање на долговите.
23. **Финансиска поддршка за здравствените работници кои не беа опфатени со третиот пакет мерки.** Станува збор за мал број корисници, а предвиден е износ од 570 илјади денари. Средствата се наменети за здравствените работници од болниците во Струмица и Гостивар.
24. **Продолжување на лиценците и дозволите за една година на следните субјекти: ноќни клубови, кабарета, ловишта, аеродроми и слично.** Мерката ќе се спроведе со јавен повик од сите засегнати институции и ќе се овозможи продолжување на правото на користење без надоместок. Исклучок од оваа мерка се: концесионери на рудници, ископ на песок и чакал, казина, автомат-клубови и обложувалници.
25. **Ослободување од договорни обврски, поточно ослободување од плаќање пенали за компаниите што имаат потпишано договори со Единиците на локалната самоуправа, а во истите е предвидена клаузула за плаќање пенали за проблеми при реализација.** Дадена е можност, со одлука на совет на општина, примената на истата одредба да се одложи на минимум 1 година отсега.
26. **Поддршка за преработувачите и извозниците на грозје кои не успеале да аплицираат на повикот од четвртиот пакет-мерки во износ од 40 милиони денари.**
27. **Финансиска поддршка за Роми претприемачи преку креирање „Мечинг фонд за претприемништво за Роми“.** Вредноста за оваа мерка е 123 милиони денари за 2021 година, а пред сè е наменета за микро и малите компании коишто имаат ризици во работењето. Исто така, намерата е голем дел од оваа ранлива категорија граѓани да добие финансиска поддршка со цел формализирање на нивната дејност. Регионалната ромска програма РЕДИ има определено износ од околу 1 милион евра за Северна Македонија, за што упатуваме огромна благодарност, а нашето финансиско учество во овој фонд се очекува да биде на слично ниво.
28. **Зголемување на прагот на ослободување на оданочување со данок на добивка на регресот за годишен одмор од постоечките 40% на 80%.** Со мерката се опфатени компаниите коишто имаат обврска да исплаќаат регрес на своите вработени.
29. **Поддршката за дигитална трансформација на бизнисите коишто имаат ниско ниво на дигитализација со цел побрза пост-ковид ревитализација.** Оваа мерка вклучува низа поволности наменети за малите и микро претпријатија во вкупен износ од 25 милиони денари за 2021 година.

# КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ЗА 2020 ГОДИНА

Јасмина РАФАЈЛОВСКА

Друштвото кое има преовладувачко влијание во едно или повеќе друштва, има обврска согласно член 504 од Законот за трговските друштва ("Службен весник на РМ", број 28/04 ...120/18, во натамошниот текст: ЗТД) да состави и објави Консолидирана годишна сметка, а средните и големите друштва и Консолидирани финансиски извештаи.

Согласно член 496 од ЗТД едно друштво остварува преовладувачко влијание над друго друштво кога:

- 1) држи непосредно или посредно удел, односно акции како дел од основната главнина што му обезбедува мнозинство од гласовите на собирот на содружниците, односно во собранието;
- 2) самото располага со мнозинство гласови во друго друштво врз основа на договор склучен со содружниците, односно со акционерите; или
- 3) фактички определува, преку гласовите со коишто располага, кои и какви одлуки ќе се донесат на собирот на содружниците, односно на собранието во друштвото.

Се претпоставува остварување на преовладувачко влијание ако едно друштво располага непосредно или посредно со број на гласови којшто е поголем од 40% од вкупниот број на гласовите коишто можат да се дадат на собирот на содружниците, односно на собранието, а ниту еден друг содружник, односно акционер посредно или непосредно не поседува поголем број гласови од друштвото.

Ако постои несогласност за тоа дали едно друштво остварува преовладувачко влијание над друго друштво, Комисијата за хартии од вредност е овластена да поднесе предлог до судот за утврдување на постоењето на преовладувачко влијание врз едно или врз повеќе друштва.

Во Меѓународните Стандарди за Финансиско Известување (МСС/МСФИ) и Меѓународниот Стан-

дард за Финансиско Известување за Мали и Средни Ентитети (МСФИ за МСЕ) се користи терминот „ентитет“, а во ЗТД се користи терминот „друштво“ и затоа во овој напис се користат овие термини.

## Содржина на Консолидираната годишна сметка и Консолидираните финансиски извештаи

Консолидираната годишна сметка, односно Консолидираните финансиски извештаи претставуваат финансиски извештаи на групација кои треба да се прикажат како извештаи на еден економски субјект.

### Консолидираната годишна сметка содржи:

- ✗ Консолидиран Биланс на состојбата (Консолидиран Извештај за финансиската состојба);
- ✗ Консолидиран Биланс на успех (Консолидиран извештај за добивка или загуба);
- ✗ Консолидиран извештај за останата сеопфатна добивка; и
- ✗ Објаснувачки белешки.

Консолидираната годишна сметка за 2020 година, друштвата ќе ја состават на обрасците, согласно Правилникот за формата и содржината на годишната сметка ("Службен весник на РМ", број 60/14).

Според Правилникот на обрасците за годишната сметка треба да се стави ознака "консолидиран", а ако друштвото започнало да изготвува консолидирана годишна сметка во тековната година, на обрасците треба да стави ознака "новоконсолидиран".

### Консолидираните финансиски извештаи содржат:

- ✗ Консолидиран извештај за финансиската состојба;
- ✗ Консолидиран извештај за сеопфатна добивка;
- ✗ Консолидиран извештај за промените во главнината;
- ✗ Консолидиран извештај за паричните текови; и
- ✗ Белешки кон Консолидираните финансиски извештаи, кои опфаќаат преглед на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации.

### Доставување на Консолидирана годишна сметка и Консолидирани финансиски извештаи

Согласно член 506 став 4 од ЗТД, рокот за доставување на Консолидирана годишна сметка и Извештајот за работењето за 2020 година до Регистарот на годишни сметки при Централниот Регистар на РМ е до **31 Март 2021 година**.

Неревидирана Консолидирана годишна сметка (на пропишаните обрасци) доставуваат сите **матични друштва** (мали, средни и големи друштва) кои имаат преовладувачко влијание.

Неревидирани Консолидирани финансиски извештаи доставуваат само матичните друштва кои се средни и големи друштва и кои имаат преовладувачко влијание кај други друштва согласно ЗТД.

При доставувањето на Консолидираната годишна сметка и Консолидираните финансиски извештаи до Централниот регистар, матичното друштво е должно да достави во прилог и пропратно писмо во кое ќе назначи список на друштва кои влегуваат во консолидираните извештаи и преовладувачкото учество на матичното друштво во главнината на други друштва.

Напоменуваме дека согласно член 506 став 1 од ЗТД, Консолидираната годишна сметка и Консолидираните финансиски извештаи не можат да бидат одобрени без да биде извршена ревизија од страна на овластен ревизор. Во рок од 30 дена од денот на нивното одобрување, Консолидираната годишна сметка и Консолидираните финансиски извештаи, заедно со годишниот извештај за работа на друштвото, органот на управување во препис е должен да ги достави до Регистарот на годишни сметки при Централниот регистар каде се ставаат во деловната или друга просторија на увид, односно **најдоцна до 30 Јуни** (член 482, став 2 од ЗТД).



Одобрената Консолидирана годишна сметка и одобрените Консолидирани финансиски извештаи заедно со годишниот извештај за работењето и со извештајот за ревизијата одобрени од собирот на содружниците, односно собранието, се објавуваат на ист начин и под исти услови како и годишната сметка и финансиските извештаи на друштвата.

### Составување на Консолидирана годишна сметка и Консолидирани финансиски извештаи

Во член 504, став 2 од ЗТД е пропишано следното:

☞ **Консолидирани финансиски извештаи** се изготвуваат според Меѓународните Стандарди за Финансиско Известување - МСФИ.

Консолидираната годишна сметка и Консолидираните финансиски извештаи мораат да бидат составени под ист датум на којшто е составена поединечната годишна сметка и поединечните финансиски извештаи на друштвото со преовладувачко влијание, најчесто тоа е 31 Декември во годината.

Консолидираната годишна сметка за средните и големите друштва се составува според правилата согласно МСС 27 - Консолидирани и посебни финансиски извештаи (во натамошниот текст: МСС 27), МСС 28 - Вложувања во придружни ентитети (во натамошниот текст: МСС 28) и МСФИ 3 - Деловни комбинации (во натамошниот текст: МСФИ 3), а за малите и микро друштва согласно Оддел 9 - Консолидирани и посебни финансиски извештаи (во натамошниот текст: Оддел 9), Оддел 14 - Вложувања во придружни ентитети (во натамошниот текст: Оддел 14) и Оддел 19 - Деловни комбинации и гудвил (во натамошниот текст: Оддел 19), според Меѓународниот Стандард за Финансиско Известување за Мали и Средни Ентитети (МСФИ за МСЕ), кои се пропишани со Правилникот за водење на сметководството ("Службен весник на РМ", број 159/09, 164/10 и 107/11, во натамошниот текст: Правилникот).

Во продолжение дадени се упатства со практични примери за составување на Консолидираните финансиски извештаи.

**Важно:** *Консолидираната годишна сметка на обрасците ќе се состави по истите постапки за консолидација кои се применуваат и за составувањето на финансиските извештаи, односно во согласност со МСФИ и МСФИ за МСЕ.*

### **A** КОНСОЛИДАЦИЈАТА ОД АСПЕКТ НА СТАНДАРДИТЕ

За да правилно се спроведе постапката за составувањето на Консолидираните финансиски извештаи, неопходно е да се разберат основните дефиниции за група и односот на матичното друштво и друштвата кои се опфатени во консолидацијата.

Во продолжение дадени се дефиниции согласно МСС 27, МСС 28, МСФИ 3. Во Оддел 9, Оддел 14 и Оддел 19 од МСФИ за МСЕ не се таксативно наброени дефиниции, меѓутоа долу наведените дефиниции подеднакво се применуваат и за малите и микро друштва:

**Консолидирани финансиски извештаи** се финансиски извештаи на групата кои се презентирани како оние на еден деловен ентитет.

**Контрола** е моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот со цел да се стекнат користи од неговите активности.

**Група** претставува матично друштво и сите негови подружници.

**Подружница** е ентитет, вклучувајќи и неинкорпориран ентитет како што е партнерство, кој е контролиран од друг ентитет (кој е познат како матично друштво).

**Придружен ентитет** е ентитет, вклучувајќи и неинкорпориран ентитет како што е партнерство, над кое вложувачот има значително влијание и кое не претставува ниту подружница ниту учество во заедничко вложување.

**Неконтролирано учество** е главнината во подружница којашто не се припишува директно или индиректно на матичното друштво.

**Матично друштво** е ентитет кој има една или повеќе подружници.

**Посебни финансиски извештаи** се оние кои се презентирани од матичното друштво, вложувач во придружен ентитет или учесник во заедничко вложување во заеднички контролиран ентитет, во кои вложувањата се пресметани со користење на методата на главнина, наместо со користење на методата на објавени резултати или нето средства на ентитетот во кој е вложено.

### 1. ВЛОЖУВАЊА ВО ПОДРУЖНИЦА

Во МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ се користи терминот подружница како посебно правно лице (зависно друштво) кое не треба да се идентификува и изедначува со поимот подружница според ЗТД.

Подружница според МСС/МСФИ и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ	≠	Подружница според ЗТД
---	---	-----------------------

*Во што е разликата?*

Според МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ подружницата е посебно правно лице, кое е под контрола на матичното друштво, односно во главнината на подружницата т.н. зависното друштво, матичното друштво учествува со над 50%.

Подружницата според член 26 од ЗТД нема својство на правно лице и од нејзиното работење, права и обврски стекнува трговското друштво. Подружницата според ЗТД работи под фирмата на трговското друштво што ја организирано, во која задолжително се наведува нејзиното седиште и зборот "подружница".

За да се утврди дали едно друштво претставува подружница на друго друштво од особено значење е **контролата**. Во најголем број на случаи ова го вклучува матичното или холдинг друштвото кое го поседува мнозинството од главнината во подружницата (на кој му се припишуваат нормалните гласачки права).

Во МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ е пропишано дека вообичаено се претпоставува дека постои контрола кога матичното друштво поседува повеќе од половина (односно над 50%) од гласачката моќ на друштвото, освен доколку не може јасно да се демонстрира дека таквата сопственост не воспоставува контрола.

*Но што во ситуации кога критериумот за сопственост над 50% од главнината не постои?*

Согласно МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ може да постои контрола, иако матичното друштво поседува 50% или помалку од гласачката моќ на ентитетот.

Тоа се следниве ситуации:

**(а)** Моќ над повеќе од една половина од правата на глас врз основа на **договор со другите вложувачи**.

**(б)** Моќ да управува со **финансиските и оперативните политики** на друштвото според статут или договор.

**(в)** Моќ да го именува или разрешува мнозинството од членовите на одборот на директори или еквивалентното управувачко тело и контролата над друштвото е на овој одбор или тело.

**(г)** Моќ да го даде мнозинството на гласови на состаноците на одборот на директори или еквивалентното управувачко тело и контролата над друштвото е на овој одбор или тело.

**Напомена:** Иако не се потполно идентични, сепак претходно наведените критериуми согласно МСС 27 или Оддел 9 од МСФИ за МСЕ, кои ја дефинираат контролата на матичното друштво над подружница, делумно се слични со одредбите во член 49б од ЗТД, кои се однесуваат за преовладувачкото влијание како услов за изготвување на Консолидирана годишна сметка и Консолидирани финансиски извештаи.

Според **точката 32** од МСС 27 матичното друштво ја губи контролата кога ќе ја изгуби моќта да управува со финансиските и оперативните политики на друштвото во кое има вложување. Загубата на контрола може да настане без промена на апсолутните или релевантните нивоа на сопственост.

Ова би можело да се случи на пример, кога подружницата станува предмет на контрола на влада, суд, администратор или регулатор. Исто така, би можело да се случи и како резултат на договорна спогодба.

## 2. ВЛОЖУВАЊА ВО ПРИДРУЖНО ДРУШТВО

Придружен ентитет е друштво над кое вложувачот има **значително влијание** и кое не претставува ниту подружница ниту учество во заедничко вложување. Клучниот критериум кај вложувањето во придружно друштво е **"значајно влијание"** (кај подружницата е **"контрола"**).

Значајното влијание е дефинирано како **моќ да се учествува во одлуките за финансиските и оперативните политики на стекнатото друштво, но не претставува контрола или заедничка контрола врз тие политики.**

Значајното влијание може да се одреди со поседување на гласачки права (кои обично се припишани на акциите) на друштвото. Според **точката 8** од МСС 28 и **точката 14.3** од Оддел 14 од МСФИ за МСЕ доколку вложувачот поседува 20% или повеќе од гласачката моќ во друштвото во кое е вложено, може да се претпостави дека вложувачот има значајно вли-

јание над друштвото во кое е вложено, освен доколку може јасно да се покаже дека не е така.

Може да се претпостави дека нема значајно влијание, доколку вложувачот поседува помалку од 20% од гласачката моќ на друштвото во кое е вложено, освен доколку може да биде јасно покажано поинаку.

**ВАЖНО:** МСС 28 бара употреба на методот на главнина за потребите на сметководство за вложувања во придружен ентитет, додека согласно точката 14.4 од Оддел 14, малите и микро друштва за вложување во придружен ентитет можат да користат еден од следниве: модел на набавна вредност, метод на главнина или модел на објективна вредност.

Во следнава табела се дадени видови на учество во главнината во други друштва и сметководствениот третман:

Табела

Учество во главнината на друго друштво	Статус	Сметководствен третман
> 50% Поседувано - има контрола	Подружница	Целосна консолидација (МСС 27 и Оддел 9)
20% ≤ 50% Има значајно влијание	Придружно друштво	Сметководство според метод на главнина (МСС 28, согласно Оддел 14 може и модел на набавна вредност или модел на објективна вредност)
0% < 20% Нема влијание	Вложување кое не е ниту едно од погоре наведените	Финансиско вложување (МСС 39 и Оддел 11 и 12)

## Б КОНСОЛИДИРАНИ И ПОСЕБНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Согласно МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ кога матичното друштво изготвува Консолидирани финансиски извештаи, тоа треба да ги консолидира сите подружници, како странски така и домашни.

*Кога не треба да се изготвуваат Консолидирани финансиски извештаи?*

Согласно точка 10 од МСС 27, матичното друштво нема потреба да изготвува Консолидирани финансиски извештаи ако и само ако:

**(а)** Самото матично друштво е целосно поседувана подружница или делумно поседувана подружница од страна на друго друштво и неговите останати сопственици, вклучувајќи ги и оние кои инаку не се овластени

да гласаат, се информирани за и не приговараат на непрезентирањето на Консолидирани финансиски извештаи од страна на матичното друштво.

**(б)** Должничките инструменти или сопственичките инструменти на матичното друштво не се тргувани на јавен пазар (домашна или странска берза или на пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари).

**(в)** Матичното друштво не ги поднесува, ниту е во процес на поднесување, на неговите финансиски извештаи до Комисијата за хартии од вредност или друга регулаторна организација за целите на издавање на било каков вид на инструменти на јавен пазар.

**(г)** Основното матично друштво или било кое друго матично друштво кое е во структурата под основното матично друштво подготвува Консолидирани финансиски извештаи кои се расположливи за јавна употреба и кои се усогласени со Меѓународните Стандарди за Финансиско Известување (МСФИ).

Слична е и одредбата на *точката 9.3 од Оддел 9 од МСФИ за МСЕ според која матичното друштво не мора да презентира Консолидирани финансиски извештаи доколку:*

- а) се исполнети двата од следниве услови:
  - матичното друштво е самата подружница; и
  - нејзиното надредено матично друштво (или кое било посредно матично друштво) подготвува консолидирани финансиски извештаи за општа намена што се усогласени со целосниот МСФИ или со овој Оддел, или
- б) тоа нема подружница, освен таква што била стекната со намера за продавање или отуѓување во рок од една година. Матичното друштво ја евидентира таквата подружница:
  - по објективна вредност со промените во објективната вредност признаени во добивката или загубата, ако објективната вредност на акциите може веродостојно да се измери, или
  - на друг начин како трошок намален за обезвреднувањето (Оддел 11 точка 14(в)).

### 1. ИСКЛУЧУВАЊЕ НА ПОДРУЖНИЦА ОД КОНСОЛИДАЦИЈА

Правилата за исклучување на подружници од консолидацијата се многу строги, бидејќи ова е

вообичаена метода која друштвата ја користат за манипулирање со нивните финансиски резултати. Доколку подружница која има голем износ на долгови може да се исклучи, тогаш показателот за задолженост на групата во целост ќе биде подобрен. Со други зборови, ова е начин за да се сокрие долгот односно да не се вклучи во Извештајот за финансиската состојба.

Во изминатиот период беше расправано дали подружниците треба да бидат исклучени од консолидација врз основа на различноста на активностите, односно кога активностите на подружницата се толку различни од оние на останатите друштва во групата што вклучувањето на нивните резултати во консолидацијата би претставувало заведување за корисниците. МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ го негираат овој аргумент: укажувајќи дека исклучувањето на таа основа не е оправдано бидејќи подобри (релевантни) информации може да бидат обезбедени со консолидација на резултатите на тие подружници а потоа да се обезбедат дополнителни информации во однос на различни деловни активности на подружницата.

За да може да се исклучи подружницата од консолидација, мора да дојде до губење на контрола.

### 2. РАЗЛИЧНИ ДАТУМИ НА ИЗВЕСТУВАЊЕ

Во најголем број случаи, повеќето друштва во групата ги подготвуваат финансиските извештаи на ист датум на известување. Меѓутоа можно е одделни подружници да ги изготвуваат своите финансиски извештаи и на друг датум на известување од тој на матичното друштво и од повеќето подружници во групата.

Во такви случаи подружницата е неопходно да изготви дополнителни финансиски извештаи за потребите на консолидацијата со датум на известување кој го има остатокот од групата. Доколку тоа не е возможно финансиските извештаи на подружницата се уште можат да се користат за консолидација, под услов временскиот период помеѓу двата датуми да е три месеци или помалку.

Во случаи кога финансиските извештаи на подружницата се изготвуваат со различен сметководствен датум, треба да се направат корекции за ефектите на значајните трансакции или за други настани кои се случиле помеѓу тој датум и датумот на известување на матичното друштво.

### 3. ИСТИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ

Консолидираните финансиски извештаи треба да бидат изготвени со користење на исти сметководствени политики за слични трансакции и настани во слични околности. Кога членовите на групата користат различни сметководствени политики, мора да се извршат прилагодувања за нивните финансиски извештаи да бидат соодветни за консолидација.

### 4. УСОГЛАСУВАЊЕ НА САЛДАТА

Во постапката на изготвување на Консолидираните финансиски извештаи важна претпоставка е членките на групата да извршат усогласување на салдата од меѓусебните трансакции на побарувања, обврски, остварени приходи и расходи. Неусогласените салда може да претставуваат сериозна пречка во постапката на консолидација.

### 5. ДАТУМИ НА ВКЛУЧУВАЊЕ/ИСКЛУЧУВАЊЕ ВО/ОД КОНСОЛИДАЦИЈАТА

Резултатите од преземањата на подружниците се вклучуваат во Консолидираните финансиски извештаи од:

- а) датумот на купувањето, односно датумот кога контролата преоѓа во матичното друштво, до
- б) датумот на отуѓувањето, односно датумот кога контролата преоѓа од матичното друштво.

Од моментот кога вложувањето престанува да претставува подружница, таа треба да се третира како придружено друштво во согласност со МСС 28 и Оддел 14 од МСФИ за МСЕ (доколку е применливо) или како вложување во согласност со МСС 39 и Оддел 11 од МСФИ за МСЕ.



## В ПРАКТИЧНИ ПРИМЕРИ ЗА СОСТАВУВАЊЕ НА КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Во продолжение дадени се примери за составување на:

- ❖ Консолидиран извештај за финансиската состојба;
- ❖ Консолидиран извештај за сеопфатна добивка.

### КОНСОЛИДИРАН ИЗВЕШТАЈ ЗА ФИНАНСИСКАТА СОСТОЈБА

#### 1. ОСНОВНА ПОСТАПКА НА КОНСОЛИДАЦИЈА

Во постапката на подготовка на Консолидираните финансиски извештаи, финансиските извештаи на матичното друштво и на неговите подружници се комбинираат по принципот "ставка по ставка" така што се собираат исти ставки на средства, обврски, главнина, приходи и расходи.

За да се прикажат финансиските податоци во Консолидираните финансиски извештаи како финансиски податоци на едно друштво, неопходно е да се преземаат следниве чекори во постапката на консолидација:

- (а) Се елиминира сметководствената вредност на вложувањето на матичното друштво во секоја подружница и делот од главнината на матичното друштво во секоја подружница;
- (б) Се мерат и презентираат неконтролираните учества во добивката и загубата на консолидираните подружници за периодот на известување одделно од учеството на сопствениците на матичното друштво; и .
- (в) Се мерат и презентираат неконтролираните учества во нето средствата на консолидираните подружници одделно од главнината на сопствениците на матичното друштво во нив. Неконтролираните учества во нето средствата се состојат од:
  - ➔ износ на неконтролирани учества на датумот на првично настанатата комбинација пресметан согласно МСФИ 3 и Оддел 19 од МСФИ за МСЕ; и
  - ➔ учеството на неконтролираните учества во промените на главнината од датумот на настанување на комбинацијата.

**Напомена:** Во Консолидираната годишна сметка, во образецот Биланс на состојбата (Извештај за финансиската состојба), пропишана е посебна позиција **АОП 080 – Неконтролирано учество**, на која треба да се внесе износот на учеството во главнината кој не е под контрола на матичното друштво. Исто така и во образецот Биланс на успех (Извештај за добивка или загуба), на позициите **АОП 260 – Добивка која им припаѓа на имателите на акции на матичното друштво** и на **АОП 261 – Добивка која припаѓа на неконтролираното учество**, потребно е да се изврши раздвојување на добивката која им припаѓа на имателите на акции на матичното друштво и добивката која припаѓа на неконтролираното учество. Во случај на загуба од работењето, се врши раздвојување на загубата која се однесува на имателите на акции на матичното друштво и загубата која се однесува на неконтролираното учество и се прикажуваат на позициите **АОП 262 – Загуба која се однесува на имателите на акции на матичното друштво** и на **АОП 263 – Загуба која се однесува на неконтролираното учество**. Соодветно презентирање се прави и во Извештајот за останата сеопфатна добивка на позициите **АОП 289 и АОП 290** за сеопфатната добивка која припаѓа на имателите на акции на матичното друштво и за сеопфатната добивка која припаѓа на неконтролираното учество и на позициите **АОП 292 и АОП 293** за сеопфатната загуба која припаѓа на имателите на акции на матичното друштво и за сеопфатната загуба која припаѓа на неконтролираното учество.

Други значајни прашања во постапката на изготвување на Консолидираниот извештај за финансиската состојба се следниве:

- (а) Со гудвилот во консолидација треба да се постапува во согласност со МСФИ - 3 и Оддел 19 од МСФИ за МСЕ;
- (б) Треба да се евидентираат дивидендите исплатени од подружницата.

Согласно МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ сите меѓусебни побарувања и обврски во рамките на групата и меѓусебните трансакции во рамките на групата, вклучувајќи ги приходите од продажба, расходите и дивидендите се елиминираат во целост.

Нереализираните добивки и загуби кои настануваат од меѓусебните трансакции во групата и кои се вклучени во искажаните средства, како што се залихите или нетековните средства треба целосно да се елиминираат.

МСС 12 - *Даноци на добивка* се применува за времените разлики кои настануваат од елимирањето на добивките и загубите кои резултираат од трансакции во рамките на групата.

## 2. ЦЕЛОСНО И ДЕЛУМНО ЕЛИМИНИРАЊЕ

Изготвувањето на Консолидиран извештај за финансиската состојба, како едноставна форма, се состои од две постапки:

- а) Се земаат поединечните финансиски извештаи на матичното друштво и на секоја подружница и се елиминираат ставките кои се јавуваат како средство во едно друштво, а како обврска во друго друштво.
- б) Се додаваат заедно сите непоништени средства и обврски во рамките на групата.

Ставките кои бараат елиминирање може да го вклучуваат следново:

- а) Финансиското вложување во акции или удели (вложување во подружници) евидентирано на сметката 030 - Вложување во подружници, кое се појавува во извештаите на матичното друштво потребно е да биде споредено со главнината на подружницата и
- б) Може да постои меѓусебно тргување внатре во групата.

*На пример: Друштвото А може да продава производи со одложено плаќање на Друштвото Б. Во таков случај во поединечните извештаи на Друштвото А би било искажано побарување кон Друштвото Б (сметка 110 - Побарувања од поврзани друштва врз основа на продажба на добра и услуги во земјата), додека во поединечните извештаи на Друштвото Б би биле искажани обврски кон Друштвото А (сметка 210 - Обврски спрема поврзани друштва врз основа на набавка на добра и услуги во земјата).*

### Пример 1: Целосно елиминирање

*Друштвото Прогрес АД - Скопје редовно продава производи на една негова подружница **Иднина АД - Битола**, врз која има контрола. Врз основа на поединечните извештаи за финансиската состојба составен е Консолидиран извештај за финансиската состојба на 31 Декември 2020 година.*

Позиција	Поединечни Извештаи за финан- сиската состојба		Консолидиран извештај за финансиската состојба
	Прогрес АД - Скопје	Иднина АД - Битола	
<b>А СРЕДСТВА</b>			
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>			
Опрема	35.000	45.000	80.000
Вложувања во Иднина АД - Битола	<b>40.000</b>	-	-
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>75.000</i>	<i>45.000</i>	<i>80.000</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>			
Залихи	16.000	12.000	28.000
Побарувања од купувачи	6.000	9.000	15.000
Побарувања од поврзани друштва	<b>2.000</b>	-	-
Парични средства	1.000	-	1.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>25.000</i>	<i>21.000</i>	<i>44.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>100.000</b>	<b>66.000</b>	<b>124.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>			
Акционерска главнина	70.000	<b>40.000</b>	70.000
Акумулирана добивка	16.000	19.000	35.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>86.000</i>	<i>59.000</i>	<i>105.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>			
Долгорочни обврски	-	3.000	3.000
Краткорочни обврски спрема добавувачи	14.000	2.000	16.000
Обврски спрема поврзани друштва	-	<b>2.000</b>	-
<i>Вкупно обврски</i>	<i>14.000</i>	<i>7.000</i>	<i>19.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>100.000</b>	<b>66.000</b>	<b>124.000</b>

Во врска со изготвувањето на Консолидираниот извештај за финансиската состојба ги даваме следниве појаснувања:

1) Финансиското вложување на Друштвото Прогрес вложувања во акции (40.000 денари) се елиминира со главнината на друштвото Иднина (40.000 денари);

2) Кај Друштвото Прогрес побарувањата од поврзани друштва (2.000 денари) се елиминира со обврската кон поврзани друштва кај Друштвото Иднина (2.000 денари).

3) Другите ставки се собираат од двете друштва.

4) Акционерската главнина во Консолидираниот извештај за финансиската состојба е само акционерската главнина на матичното друштво Прогрес АД, бидејќи акционерската главнина на подружниците мора секогаш да биде ставка која целосно се елиминира.

### 3. ДЕЛУМНО ЕЛИМИНИРАЊЕ

Една ставка може да се појави во Извештајот за финансиската состојба на матичното друштво и на неговата подружница но не во истиот износ:

(а) Матичното друштво може да стекнало акции или удели во подружницата по цена која е повисока или пониска од нивната номинална вредност. Во овој случај финансиското вложување ќе се појави во финансискиот извештај на матичното друштво по набавна вредност, додека главнината ќе се појави во финансискиот извештај на подружницата по номинална вредност. Тоа го наметнува прашањето на **гудвил**.

(б) Дури и кога матичното друштво стекнало акции или удели по номинална вредност, тоа може да не ги стекнало сите акции на подружницата (значи подружницата може да биде само делумно поседувана). Тоа го покренува прашањето на **неконтролирано учество**.

(в) Салдата од меѓусебното тргување внатре во групата може да бидат неусогласени заради **производи или трговска стока во транзит (на пример стоката е испорачана од матичното друштво но не е примена во подружницата на 31.12.2020 година)**.

(г) Едно друштво може да издало обврзница од која само дел презело другото друштво.

### 4. ГУДВИЛ КОЈ ПРОИЗЛЕГУВА ОД КОНСОЛИДАЦИЈА

Гудвилот кој произлегува од консолидација е разлика помеѓу набавната вредност на вложувањето (купувањето на акции или удели) и вредноста на стекнатите нето средства на подружницата во моментот на купување на акциите, односно уделите. Гудвилот кој произлегува од консолидација е една форма на купен гудвил, и е уреден со МСФИ 3 - Деловни комбинации и Оддел 19 од МСФИ за МСЕ.

Стектатите нето средства претставуваат разлика меѓу средствата и обврските на друштвото:  
**СРЕДСТВА – ОБВРСКИ = НЕТО СРЕДСТВА**

Кога трошоците на деловната комбинација (набавната вредност на купените акции или удели) е поголема од вредноста на нето средствата во друштвото чии акции или удели се купени, купувачот фактички платил повеќе отколку што е вредноста на нето средствата и таквата разлика се нарекува **позитивен гудвил**.

МСФИ 3 бара **позитивниот гудвил** кој произлегува од консолидација **да се капитализира во Консолидираниот извештај за финансиската состојба и да се проверува заради обезвреднување секоја година.**

Според Оддел 19 од МСФИ за МСЕ, малите и микро друштва гудвилот го мерат според набавна вредност намалена за акумулираната амортизација и акумулираните загуби заради обезвреднување. Доколку друштвото не може да направи веродостојна проценка за корисниот век на гудвилот, истиот *ќе го амортизира во рок од десет години.*

Но, **гудвилот** може да биде и **негативен** и тоа кога збирот на објективната (фер) вредност на стекнатите нето средства кои може да се издвојат го надминува тоа што матичното друштво го платило за нив. Тоа значи, за стекнатите нето средства помалку е платено. Сметководствениот третман на негативниот гудвил согласно МСФИ 3 и Оддел 19 од МСФИ за МСЕ е следниот:

**(а) Друштвото прво треба повторно да ги процени износите по кои се измерени двете, набавната вредност на вложувањето** (купените акции или удели) и нето средствата на стекнатото друштво кои може да се идентификуваат, и

**(б) Вишокот кој останува треба да биде признаен веднаш во Извештајот за сеопфатната добивка.**

Гудвилот се вреднува во согласност со МСФИ 3 и Оддел 19 од МСФИ за МСЕ - Деловни комбинации на следниов начин:

Набавна вредност на вложувањето, односно набавната вредност на купените акции или удели (с/ка 030) X

Намалено за:

Акционерската главнина на друштвото чии акции или удели се купуваат (с/ка 900) X

Премија на акции на друштвото чии акции или удели се купуваат (с/ка 910) X

Акумулирана добивка на друштвото чии акции или удели се купуваат (с/ка 950) X

Законски и статутарни резерви на друштвото чии акции или удели се купуваат (група 94) X

**Вкупно намалување** X

% На учество во групата X вкупно намалување (X)

**Гудвил** X

Во **Пример 1** набавната вредност на акциите стекнати од страна на матичното друштво при основањето на подружницата биле еднакви на објективната вредност на нето средствата (средства - обврски) на подружницата. Но овој случај во практиката е редок и вообичаено акциите или уделите се купуваат по пазарни цени кои се различни од нивната номинална вредност.

Врз основа на податоците во **Пример 1** но под претпоставка дека Друштвото Прогрес ги купило сите 40.000 акции чија номинална вредност е 1 денар (40.000 денари) но по цена од 60.000 денари, ќе се спроведе следново:

### КНИЖЕЊЕ:

#### Кај Прогрес

030 - Вложувања во подружница ..... 60.000  
 1000 - Сметка ..... 60.000  
*Купени акции од Иднина АД - Битола*

Значи износот кој Прогрес го евидентира во неговото сметководство како вредност на неговото вложување може да биде повеќе или помалку од стекнатите нето средства во Иднина. Да претпоставиме дека Иднина во **Пример 1** има нула резерви и нула обврски, така што акционерската главнина од 40.000 денари е еднаков на материјалните средства во износ од 40.000 денари (нето средства = средства - обврски = 40.000 - 0 = 40.000). Заради поедноставување, да претпоставиме и дека сметководствената вредност на средствата на Иднина е иста со нивната пазарна или објективна вредност.

Сега кога директорите на Прогрес се согласиле да платат 60.000 денари за 100% вложување во Иднина тие мора да веруваат дека, покрај материјалните средства во износ од 40.000 денари, Иднина треба исто така да има нематеријални средства кои вредат 20.000 денари.

Износот од 20.000 денари платен над вредноста на стекнатите нето средства (средства - обврски) се нарекува гудвил кој произлегува од консолидација **(премија на стекнувањето).**

Следејќи ја вообичаената постапка на елиминирање, 40.000 денари акционерска главнина во Извештајот за финансиската состојба на Иднина ќе се поништи со 40.000 денари вложување прикажано во Извештајот за финансиската состојба на Прогрес.

Непребиеното долгово салдо од 20.000 денари, во Консолидираниот извештај за финансиската состојба ќе биде прикажано како нематеријално средство - гудвил.

Во Консолидираната годишна сметка гудвилот се прикажува на **АОП - 005** (износот книжен на сметките 001 минус 008 дел и минус 009 дел).

#### 4.1 ГУДВИЛ И ДОБИВКИ ПРЕД СТЕКНУВАЊЕ

Доколку претпоставиме дека во **Пример 1** друштвото Иднина остварило добивка од 8.000 денари во периодот пред стекнувањето, Извештајот за финансиската состојба на друштвото Иднина пред самото купување би изгледал вака:

<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>	
Акционерска главнина	40.000
Акумулирана добивка	8.000
<b>Вкупно главнина и резерви</b>	<b>48.000</b>

Во овој случај друштвото Прогрес ги купува сите акции во друштвото Иднина, и ги стекнало вкупните материјални средства кои вредат 48.000 денари по набавна вредност за 60.000 денари.

Јасно е дека во овој случај нематеријалното средство на друштвото Иднина (гудвилот) се вреднува за 12.000 денари.

Сите добивки заработени од подружницата пред нејзиното стекнување од страна на матичното друштво мора да бидат вклучени во процесот на елиминирање, за да се стигне до износот на гудвил кој произлегува од консолидација.

Со други зборови, не само акционерската главнина на Иднина, туку исто така и неговите добивки остварени пред стекнувањето, мора да се поништат наспроти финансиското вложување прикажано во финансиските извештаи на матичното друштво. Непоништеното салдо од 12.000 денари ќе се појави во Консолидираниот извештај за финансиската состојба.

Тоа значи, дека било каква добивка на подружницата пред стекнување не се собира со резервите на матичното друштво во Консолидираниот извештај за финансиската состојба. Износот на консолидираниите добивки ги опфаќа добивките на матичното друштво плус добивките после стекнувањето на подружницата.

#### Пример: Гудвил и добивки пред стекнување

*Друштвото **Тргомак АД - Скопје** ги купило сите 50.000 обични акции по номинална вредност од 1 денар на Друштвото **Вендора АД - Битола** на 31 Декември 2020 година за цена од 80.000 денари. Врз основа на поединечните извештаи на двете друштва составен е Консолидираниот извештај за финансиската состојба на 31.12.2020 година.*

Позиција	Поединечни Извештаи за финансиската состојба		Консолидираниот извештај за финансиската состојба
	Тргомак АД - Скопје	Вендора АД - Битола	
<b>А СРЕДСТВА</b>			
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>			
Опрема	100.000	60.000	160.000
Вложувања во Вендора АД - Битола	80.000	-	-
Гудвил кој произлегува од консолидација <sup>1</sup>	-	-	20.000
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>180.000</i>	<i>60.000</i>	<i>180.000</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>			
Парични средства	40.000	40.000	80.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>40.000</i>	<i>40.000</i>	<i>80.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>220.000</b>	<b>100.000</b>	<b>260.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>			
Акционерска главнина	75.000	50.000	75.000
Акумулирана добивка	45.000	10.000	45.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>120.000</i>	<i>60.000</i>	<i>120.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>			
Долгорочни обврски	60.000	30.000	90.000
Краткорочни обврски спрема добавувачи	40.000	10.000	50.000
<i>Вкупно обврски</i>	<i>100.000</i>	<i>40.000</i>	<i>140.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>220.000</b>	<b>100.000</b>	<b>260.000</b>

**1) Пресметката на гудвилот е извршена на следниов начин:**

Набавна вредност на вложувањето (набавна вредност на купените акции на Вендора)	80.000
<i>Намалено за:</i>	
Акционерска главнина на Вендора	50.000
Акумулирана добивка на Вендора	10.000
<b>Вкупно намалување</b>	<b>60.000</b>
% Учество во групата x вкупно намалување (60.000 x 100%)	(60.000)
<b>Гудвил</b>	<b>20.000</b>

**5. НЕКОНТРОЛИРАНО УЧЕСТВО**

Вкупните средства и обврски на подружниците се вклучени во Консолидираниот извештај за финансиската состојба дури и во случај кога подружниците се делумно поседувани. Дел од нето средствата на таквите подружници фактички припаѓаат на вложувачи надвор од групата (**неконтролирани учества**).

Нето средствата на едно друштво се финансираат од акционерска главнина и акумулирана добивка. Постапката на консолидација за третирање на подружници кои делумно се поседуваат е да се пресмета делот од обичните акции и акумулираната добивка која им се припишува на неконтролираното учество.

**Пример: Неконтролирано учество**

*Друштвото Деликатес АД - Скопје купило 75 % од главнината на Друштвото Агрофуд ДОО - Скопје на 31 Декември 2019 година по цена од 5.000 денари. На оваа дата Агрофуд ДОО - Скопје во својот Извештај за финансиската состојба имал искажано акумулирана добивка од 1.000 денари.*

Поединечните Извештаи за финансиската состојба на двете друштва на 31.12.2020 година се дадени во продолжение:

Позиција	Деликатес АД - Скопје	Агрофуд ДОО - Скопје
<b>А СРЕДСТВА</b>		
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>		
Опрема	6.500	6.200
Вложувања во Агрофуд ДОО - Скопје	5.000	-
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>11.500</i>	<i>6.200</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>		
Парични средства	4.000	3.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>4.000</i>	<i>3.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>15.500</b>	<b>9.200</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>		
Основна главнина	10.000	4.000
Акумулирана добивка	1.500	2.200
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>11.500</i>	<i>6.200</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>		
Долгорочни обврски	3.000	2.000
Краткорочни обврски спрема добавувачи	1.000	1.000
<i>Вкупно обврски</i>	<i>4.000</i>	<i>3.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>15.500</b>	<b>9.200</b>

Спроведено е тестирање за обезвреднување на гудвилот и не е констатирано дека неговата вредност е намалена.

Врз основа на поединечните Извештаи за финансиската состојба Деликатес АД - Скопје изготвил:

<b>Консолидиран извештај за финансиската состојба на 31.12.2020 година</b>	
<b>А СРЕДСТВА</b>	
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>	
Гудвил <sup>1</sup>	1.250
Опрема	12.700
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>13.950</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>	
Парични средства	7.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>7.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>20.950</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>	
Основна главнина <sup>5</sup>	10.000
Акумулирана добивка <sup>3</sup>	2.400
Неконтролирано учество <sup>2</sup>	1.550
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>13.950</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>	
Долгорочни обврски	5.000
Краткорочни обврски спрема добавувачи	2.000
<i>Вкупно обврски</i>	<i>7.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>20.950</b>

Во врска со Консолидираниот извештај за финансиската состојба ги даваме следниве појаснувања:

**1) Пресметката на гудвилот е извршена на следниов начин:**

Набавна вредност на вложувањето (набавна вредност на купените удели во Агрофуд)	5.000
Намалено за:	
Основна главнина на Агрофуд	4.000
Акумулирана добивка на Агрофуд пред купувањето на уделите	1.000
<b>Вкупно намалување</b>	<b>5.000</b>
Учество во групата 5.000 x 75%	(3.750)
<b>Гудвил при купување на уделите</b>	<b>1.250</b>
<b>Обезвреднување</b>	<b>-</b>
<b>Гудвил на 31.12.2020</b>	<b>1.250</b>

**2) Неконтролираното учество** е пресметано на следниов начин:

Нето средства (средства - обврски) на Агрофуд (9.200 - 3.000)	6.200
<b>Неконтролирано учество во групата <math>6.200 \times 25\%</math></b>	<b>1.550</b>

**3) Акумулираната добивка** е пресметана на следниот начин:

	Деликатес АД - Скопје	Агрофуд ДОО - Скопје
Акумулирана добивка од поединечните извештаи на 31.12.2020	1.500	2.200
Акумулирана добивка на Агрофуд пред купувањето на уделите		(1.000)
		1.200
Дел од акумулираната добивка на Агрофуд по купувањето на уделите $1.200 \times 75\%$	900	
<b>Акумулирана добивка во Консолидираниот извештај за финансиска состојба на 31.12.2020</b>	<b>2.400</b>	

**4) Другите ставки** се збир од двата поединечни финансиски извештаи:

- ❖ Опрема 12.700 (6.500 + 6.200)
- ❖ Парични средства 7.000 (4.000 + 3.000)
- ❖ Долгорочни обврски 5.000 (3.000 + 2.000)
- ❖ Краткорочни обврски спрема добавувачи 2.000 (1.000 + 1.000)

**5) Запишаната главнина** е 10.000 односно само главнината на Деликатес АД - Скопје.

## 6. ДИВИДЕНДИ ИСПЛАТЕНИ ОД ПОДРУЖНИЦА

Кога подружница исплаќа дивиденда на матичното друштво во текот на годината сметководствениот третман е едноставен.

**Пример:** Друштвото Б, кое е 60% поседувана подружница на Друштвото А, исплаќа дивиденда во износ од 1.000 денари на последниот ден од неговитот пресметковен период. Неговите вкупни резерви пред исплатата на дивиденда биле 5.000 денари.

**(а)** 400 денари од дивидендата е исплатена на акционерите кои немаат контрола. Паричните средства нема да се појават никаде во Консолидираниот извештај за финансиската состојба.

**(б)** Матичното друштво прима 600 денари од дивидендата, задолжувајќи ја сметката на парични средства и одобрувајќи на сметката на приходи.

**(в)** Салдото на акумулирана добивка што останува во Извештајот за финансиската состојба на подружницата Б (4.000 денари) ќе се консолидира на вообичаениот начин. Учеството на групата ( $4.000 \times 60\% = 2.400$  денари) ќе биде вклучено во акумулирана добивка на групата во Извештајот за финансиската состојба; ( $4.000 \times 40\% = 1.600$  денари) се одобрува на сметка за неконтролирано учество во Извештајот за финансиската состојба.

## 7. МЕЃУГРУПАЦИСКИ САЛДА И ТРАНСАКЦИИ

Согласно МСС 27 и Оддел 9 од МСФИ за МСЕ меѓусебните салда помеѓу членките на групата, трансакциите, приходите и расходите потребно е да бидат поништени во целост. Но се јавува дополнителен проблем доколку таквите трансакции внатре во групата се реализираат по повисока од цената на чинење.

Секое друштво во групата е посебно правно лице и може да сака да ги третира другите друштва во групата на ист начин како што го третира секој друг купувач. Во овој случај, едно друштво (**На пример: Друштвото А**) може да купува трговска стока по една цена и да ги продава истите по повисока цена на друго друштво во групата (**Друштво Б**). Финансиските извештаи на Друштвото А сосема исправно ќе ја содржат добивката реализирана од продажбите кон Друштвото Б, и истовремено Извештајот за финансиската состојба на друштвото Б ќе ги вклучува залихите по нивната набавна вредност (с/ка 660) доколку истите не се продадени, или доколку се продадени ќе покаже расход во висина на износот по кој тие биле набавени од Друштвото А (с/ка 701).

Двата проблеми произлегуваат од горната ситуација.

**(а)** Иако Друштвото А остварува добивка веднаш штом ќе ја продаде трговската стока на Друштвото Б, тоа не значи дека групата извршила продажба или остварува добивка, се додека надворешен купувач (надвор од групата) не ја купи трговската стока од Друштвото Б.

**(б)** Сите набавки од Друштвото А кои останале непродадени од страна на Друштвото Б на крајот на годината ќе бидат вклучени во залихите на Друштвото Б. Нивната вредност во Извештајот за финансиската

## Сметководство

состојба ќе биде набавната вредност за Друштвото Б, која не е иста со набавната вредност за групата.

Целта на Консолидираните финансиски извештаи е да ја презентираат финансиската состојба на неколку поврзани друштва како да е на едно друштво. Тоа значи дека во Консолидираните извештаи за сеопфатна добивка единствените признати добивки треба да бидат тие кои ги заработила групата во продажбата на трговски добра и услуги со надворешни купувачи, додека залихите во Консолидираниот извештај за финансиската состојба, треба да се вреднуваат по набавната вредност за групата.

### Пример:

Матичното Друштво П купува трговска стока за 1.600 денари и ја продава истата на целосно поседувана подружница Друштво С за 2.000 денари. На крајот на годината трговска стока се наоѓа во залихите кај Друштвото С и се прикажува во поединечниот Извештај за финансиската состојба на Друштвото С во износ од 2.000 денари. Во овој случај Друштвото П ќе евидентира добивка од 400 денари во неговиот поединечен Извештај за сеопфатна добивка, но од гледна точка на групата износите се следни:

Набавна вредност	1.600
Продажба на купувач надвор од групата	0
Крајна залиха по набавна вредност	1.600
<b>Добивка/загуба</b>	<b>0</b>

Доколку ги додадеме заедно износите на акумулираната добивка и залихите во поединечните Извештаи за финансиската состојба на Друштвото П и Друштвото С, вкупните износи за консолидирани акумулирани добивки и консолидирани залихи ќе беа преценети за 400 денари. Затоа е неопходно усогласување со износот на добивката (маржата) нереализирана од страна на групата.

### Пример: Елиминирање на нереализирана добивка

Друштвото Кодинг ДОО - Скопје е сопственик на 60 % од вредноста на главнината на Друштвото Механика ДОО - Скопје уште од самото основање.

Поединечните Извештаи за финансиската состојба на 31.12.2020 се следниве:

Позиција	Кодинг ДОО - Скопје	Механика ДОО - Скопје
<b>А СРЕДСТВА</b>		
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>		
Недвижности, постројки и опрема	200.000	50.000
Вложувања во Механика ДОО - Скопје	6.000	-
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>206.000</i>	<i>50.000</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>		
Залихи	22.000	18.000
Побарувања од купувачи	96.000	21.000
Побарувања од поврзани друштва	-	38.000
Парични средства	4.000	15.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>122.000</i>	<i>92.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>328.000</b>	<b>142.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>		
Основна главнина	100.000	10.000
Акумулирана добивка	147.000	73.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>247.000</i>	<i>83.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>		
Краткорочни обврски спрема добавувачи	61.000	59.000
Обврски кон поврзани друштва	20.000	-
<i>Вкупно обврски</i>	<i>81.000</i>	<i>59.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>328.000</b>	<b>142.000</b>

Во врска со Примерот ги даваме следниве информации:

1) Кодинг извршил плаќање на обврските кон Механика во износ од 6.000 денари на 31.12.2020 година. Средствата легнале на сметката на Механика на 2 Јануари 2021 година.

2) Трговска стока е испорачана од страна на Механика пред крајот на 2020 година во износ од 12.000 денари и примена е од страна на Кодинг на 4 Јануари 2021 година. Механика продава на Кодинг со профит-

на маржа од 25% на продажната цена на трговската стока.

3) Целата трговска стока купена од Механика е продадена од страна на Кодинг на купувачи надвор од групата.

Врз основа на поединечните Извештаи за финансиската состојба Кодинг ДОО - Скопје изготвил:

Консолидиран извештај за финансиската состојба на 31.12.2020 година	
<b>А СРЕДСТВА</b>	
НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА	
Недвижности, постројки и опрема	250.000
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>250.000</i>
ТЕКОВНИ СРЕДСТВА	
Залихи <sup>1</sup>	49.000
Побарувања од купувачи	117.000
Побарувања од поврзани друштва	-
Парични средства	25.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>191.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>441.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>	
Основна главнина <sup>5</sup>	100.000
Акумулирана добивка <sup>3</sup>	189.000
Неконтролирано учество <sup>2</sup>	32.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>321.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>	
Краткорочни обврски спрема добавувачи	120.000
Обврски од поврзани друштва	-
<i>Вкупно обврски</i>	<i>120.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>441.000</b>

Во врска со Консолидираниот извештај за финансиската состојба ги даваме следниве појаснувања:

1) Елиминирање на нереализираната добивка при консолидација

Добивка (маржа) содржана во залихите  
 $12.000 \times 25\% = 3.000$

#### КНИЖЕЊЕ:

950 -	Акумулирана добивка	3.000
660 -	Залиха на трговска стока (на групата)	3.000
	Поништување на нереализираната добивка	

По извршеното елиминирање на нереализираната добивка како и обврските од поврзани друштва износот на залихите е 49.000  
 $(22.000 + 18.000 + 12.000 - 3.000)$

2) Неконтролираното учество е пресметано на следниов начин:

Нето средства (средства - обврски) на Механика (142.000 - 59.000)	83.000
Елиминирање на нереализираната добивка $12.000 \times 25\%$	(3.000)
	<b>80.000</b>

Неконтролирано учество во групата  
 $80.000 \times 40\%$

**32.000**

3) Акумулираната добивка е пресметана на следниов начин:

	Кодинг ДОО - Скопје	Механика ДОО - Скопје
Акумулирана добивка од поединечните извештаи на 31.12.2020	147.000	73.000
Елиминирање на нереализираната добивка $12.000 \times 25\%$		(3.000)
Акумулирана добивка на Механика пред стекнувањето на влогот од страна на Кодинг		(0)
		70.000
Дел од акумулираната добивка на Механика по стекнувањето на влогот од страна на Кодинг $70.000 \times 60\%$	42.000	
<b>Акумулирана добивка во Консолидираниот извештај за финансиската состојба на 31.12.2020</b>	<b>189.000</b>	

4) Другите ставки се збир од двата поединечни финансиски извештаи или ставки на кои е извршено елимирање на меѓукомпаниските трансакции:

- ❖ Недвижности постројки и опрема 250.000  
 $(200.000 + 50.000)$
- ❖ Побарувања од купувачи 117.000  
 $(96.000 + 21.000)$
- ❖ Побарувања од поврзани друштва 0  
 $(38.000 - 6.000 - 32.000)$

## Сметководство

- ❖ Парични средства 25.000  
(4.000 + 15.000 + 6.000)
- ❖ Краткорочни обврски спрема добавувачи  
120.000 (61.000 + 59.000)
- ❖ Обврски спрема поврзани друштва 0  
(20.000 + 12.000 - 32.000)

5) Запишаната главнина е 100.000 односно само главнината на Кодинг ДОО - Скопје

### 8. ПРОДАЖБА НА НЕДВИЖНОСТИ, ПОСТРОЈКИ И ОПРЕМА ВО РАМКИТЕ НА ГРУПАТА

Продажбата на недвижностите, постројки и опрема со одредена заработка (над сметководствената вредност) во рамките на групата го отвора истото прашање како и кај залихите и ја наметнува потребата за усогласување на купените недвижности, постројки и опрема на нивната претходна сметководствена вредност и потребата од елиминирање на нереализираната добивка. Дополнителен проблем преставува и амортизацијата на недвижностите, постројките и опремата која ќе биде пресметана на нова повисока вредност (нова набавна вредност) кај друштвото купувач во рамките на групата. Усогласувањето е неопходно да се направи кај друштвото продавач на недвижностите, постројките и опремата.

Нереализирана добивка од продажба на недвижностите, постројките и опремата X

#### Намалено за:

Дел од амортизацијата пресметана на зголемената вредност заради нереализираната добивка (X)

X

Начин на пресметка на износот за усогласување:

Усогласување во сметководствената евиденција кај друштвото продавач на недвижностите, постројките и опремата е во следново:

#### КНИЖЕЊЕ:

950 - Акумулирана добивка .....X  
01 - Материјални средства .....X  
Елиминирање на нереализираната добивка

### Пример: Елиминирање на нереализирана добивка од продажба на нетековни средства

На 31 Декември 2019 година Друштвото **Сима**к АД - Скопје откупило 80% од акциите на Друштвото **Ги**а АД - Скопје по цена од 100.000 денари. Во моментот на купување на акциите акумулираната добивка на **Ги**а изнесувала 50.000 денари.

Поединечните извештаи за финансиската состојба на двете друштва на 31.12.2020 година се следниве:

Позиција	Сима к АД - Скопје	Ги а АД - Скопје
<b>А СРЕДСТВА</b>		
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>		
Недвижности, постројки и опрема	216.000	182.000
Вложувања во Ги а АД - Скопје	100.000	-
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>316.000</i>	<i>182.000</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>		
Залихи	478.000	250.000
Парични средства	200.000	100.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>678.000</i>	<i>350.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>994.000</b>	<b>532.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>		
Акционерска главнина	150.000	100.000
Акумулирана добивка	550.000	400.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>700.000</i>	<i>500.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>		
Долгорочни обврски	244.000	12.000
Краткорочни обврски спрема добавувачи	50.000	20.000
<i>Вкупно обврски</i>	<i>294.000</i>	<i>32.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>994.000</b>	<b>532.000</b>

Во врска со Примерот ги даваме следниве информации:

1) Во текот на 2020 година Сима к и продал опрема на Ги а по цена од 56.000 денари. Набавната вредност на опремата изнесувала 90.000 денари, додека на 31 Декември 2019 година нето сметководствената вредност (набавна вредност намалена за акумулирана амортизација) изнесува 36.000 денари.

И двете компании ја амортизираат оваа опрема со примена на пропорционална метода во период од 5 години (стапка од 20%).

Гиа заради застареноста одлучува да примени забрзана амортизација и купената опрема планира да ја амортизира за период од две години (стапка од 50%).

**2) Нето објективната (фер) вредност** на купените средства кои можат да се идентификуваат, обврските и неизвесните обврски е утврдено дека ги надминуваат трошоците на деловната комбинација дури и кога податоците се повторно проценети.

Врз основа на поединечните извештаи за финансиската состојба Симак АД - Скопје изготвил:

Консолидиран извештај за финансиската состојба на 31.12.2020 година	
<b>А СРЕДСТВА</b>	
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>	
Недвижности, постројки и опрема <sup>1</sup>	388.000
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>388.000</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>	
Залихи	728.000
Парични средства	300.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>1.028.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>1.416.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>	
Акционерска главнина <sup>6</sup>	150.000
Акумулирана добивка <sup>4</sup>	840.000
	990.000
Неконтролирано учество <sup>3</sup>	100.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>1.090.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>	
Долгорочни обврски	256.000
Краткорочни обврски спрема добавувачи	70.000
<i>Вкупно обврски</i>	<i>326.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>1.416.000</b>

Во врска со претходниот Пример дадени се следниве појаснувања:

**1) Усогласување на недвижностите, постројките и опремата:**

Побарување за продажба на опремата	56.000
Нето сметководствена вредност на опремата	(36.000)
	<u>20.000</u>
<i>Намалено за:</i>	
Делот од амортизацијата пресметан на крајот на годината на зголемената вредност (20.000 x 50%)	(10.000)
<b>Нереализирана добивка</b>	<b><u>10.000</u></b>

Недвижностите, постројките и опремата во Консолидираниот извештај за финансиската состојба се 388.000 (216.000 + 182.000 - 10.000)

**2) Гудвилот е пресметан** на следниов начин:

Набавна вредност на вложувањето (набавна вредност на купените акции во Гиа)	100.000
<i>Намалено за:</i>	
Акционерска главнина на Гиа	100.000
Акумулирана добивка на Гиа пред купувањето на акциите	50.000
<b>Вкупно намалување</b>	<u>150.000</u>
Учество во групата 150.000 x 80%	(120.000)
<b>Негативен гудвил</b>	<u>(20.000)</u>
<b>Се евидентира приход во Извештајот за сеопфатна добивка</b>	<u>20.000</u>
	<u><u>0</u></u>

**3) Неконтролираното учество** е пресметано на следниов начин:

Нето средства (средства - обврски) на Гиа (532.000 - 32.000)	500.000
<b>Неконтролирано учество во групата 500.000 x 20%</b>	<u><u>100.000</u></u>

**4) Акумулираната добивка** е пресметана на следниот начин:

	Симак АД - Скопје	Гиа АД - Скопје
Акумулирана добивка од поединечните извештаи на 31.12.2020	550.000	400.000
Елиминирање на нереализираната добивка	(10.000)	
Акумулирана добивка на Гиа пред купувањето на акциите од страна на Симак	<u>540.000</u>	<u>(50.000)</u>
		350.000
Дел од акумулираната добивка на Гиа по купувањето на акциите од страна на Симак (400.000 - 50.000) x 80%	280.000	
Зголемување на добивката во тековната година заради приходување на негативниот гудвил	<u>20.000</u>	
<b>Акумулирана добивка во Консолидираниот извештај за финансиската состојба на 31.12.2020</b>	<b><u>840.000</u></b>	

5) Другите ставки се збир од двата поединечни финансиски извештаи или ставки на кои е извршено елимирање на меѓукомпаниските трансакции:

- ❖ Залихи 728.000 (478.000 + 250.000)
- ❖ Парични средства 300.000 (200.000 + 100.000)
- ❖ Долгорочни обврски 256.000 (244.000 + 12.000)
- ❖ Краткорочни обврски спрема добавувачи 70.000 (50.000 + 20.000)

6) Акционерската главнина е 150.000, односно само главнината на Симак АД - Скопје

### КОНСОЛИДИРАН ИЗВЕШТАЈ ЗА СЕОПФАТНА ДОБИВКА

#### 1. ОСНОВНА ПОСТАПКА НА КОНСОЛИДАЦИЈА

Целта на изготвување на Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка е да се покажат резултатите на групацијата за пресметковниот период како да се едно друштво.

Вообичаено во практиката се подготвува работен документ (познат како табела за консолидација) во која што поединечните Извештаи за сеопфатна добивка се поставуваат еден до друг и се сумираат за да ја дадат основата на Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка. Во Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка, неконтролираното учество се презентира по добивката по оданочување.

Компликации кои можат да се јават при изготвувањето на Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка произлегуваат заради:

- ✗ тргувањето помеѓу членките во групата;
- ✗ исплата на дивиденди помеѓу членките на групата; и
- ✗ акумулираните добивки пред стекнувањето на подружницата.

#### 2. МЕЃУКОМПАНИСКИ ТРАНСАКЦИИ НА ПРОДАЖБА НА ПРОИЗВОДИ И СТОКИ

Набавките и продажбите помеѓу друштвата во групата се елиминираат од Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка.

Консолидираните салда на приходи од продажба и трошоци на продажба треба да претставуваат продажба на, и купување од, друштвата надвор од групата. Затоа, треба да се направи прилагодување

на салдата на приходите од продажба и трошоците на продадени производи и да се намалат за вредноста на продажбите помеѓу друштвата во групата во текот на годината.

Исто така како и во Консолидираниот извештај за финансиската состојба и во Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка, нереализираната добивка од тргување во рамките на групата треба да се исклучи од износот на добивката на групата. Ова ќе се случи секогаш кога во рамките на групата се продадени производи со остварување на добивка (разлика во цена), а кои на крајот на годината останале на залиха во друштвото кое ги купило. Најдобар начин во ваква ситуација е да се пресмета нереализираната добивка на непродадената залиха на крајот на годината и за овој износ да се намали консолидираната бруто добивка.

Постојат две можни усогласувања кои се потребни кога членките на групата тргуваат меѓу себе:

а) Се елиминираат приходите од продажба со трошоците на продадени готови производи или набавната вредност на продадената трговска стока со вкупниот износ на меѓукомпаниската продажба. Ваквото усогласување е неопходно независно дали некои од готовите производи или стоки се сеуште на залиха или истите се продадени на друштво надвор од групата.

#### КНИЖЕЊЕ:

73 -	Приходи од продажба на добра (производи, стоки) и услуги од поврзани друштва во земјата.....X
700 -	Расходи врз основа на продадени добра (производи) и услуги од поврзани друштва.....X
701 -	Набавна вредност на продадени добра (стоки) од поврзани друштва .....X

*Поништување на приходи со расходи од трансакции на продажба во рамките на групата*

б) Се елиминира нереализираната добивка од продажбата на залихите кај друштвото кое ја реализирало продажбата. Елиминирањето е неопходно за потребите на Консолидираниот извештај за финансиската состојба, само доколку залихите се уште се наоѓаат на залиха кај друштвото кое ги купило во рамките на групата.

## КНИЖЕЊЕ:

700 -	Расходи врз основа на продадени добра (производи) и услуги од поврзани друштва .....	X
701 -	Набавна вредност на продадени добра (стоки) од поврзани друштва .....	X
630 -	Производи на залиха .....	X
660 -	Стоки на залиха .....	X

Елиминирање на нереализираната  
добивка од залихите

## Пример: Тргување во рамките на групата

На 31 Декември 2019 година Друштвото **Сима**к АД - Скопје откупило 75% од акциите на Друштвото **Гиа** АД - Скопје. Друштвото **Сима**к АД - Скопје евидентирало приходи од продажби на трговска стока на Друштвото **Гиа** АД - Скопје во износ од 8.000 денари при што е остварена разлика во цена од 2.000 денари во текот на 2020 година. Целата трговска стока останала на залиха во **Гиа**, на 31 Декември 2020 година.

Поединечните Извештаи за сеопфатна добивка на двете Друштва за годината завршена на 31 Декември 2020 година се следниве:

Позиција	Сима к АД - Скопје	Гиа АД - Скопје
Приходи од продажба	24.500	15.600
Набавна вредност на продадени добра (стоки)	(14.000)	(10.000)
Приходи од дивиденди од подружници	1.500	-
<i>Добивка пред оданочување</i>	<i>12.000</i>	<i>5.600</i>
Данок на добивка*	(5.000)	(1.600)
<b>Добивка за годината од континуирани активности</b>	<b>7.000</b>	<b>4.000</b>
<b>Добивка/загуба од прекинато работење</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>7.000</b>	<b>4.000</b>
<b>Останата сеопфатна добивка</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>7.000</b>	<b>4.000</b>

\***Напомена:** Во примерот данокот на добивка на непризнаени расходи е даден како ставка по добивката пред оданочување.

Врз основа на поединечните Извештаи за сеопфатна добивка Друштвото **Сима**к АД - Скопје изготвил:

## Консолидиран извештај за сеопфатна добивка за годината завршена на 31.12.2020

Приходи од продажба <sup>1</sup>	32.100
Набавна вредност на продадени стоки <sup>2</sup>	(18.000)
<i>Добивка пред оданочување</i>	<i>14.100</i>
Данок на добивка <sup>3</sup>	(6.600)
<b>Добивка за годината од континуирани активности</b>	<b>7.500</b>
<b>Добивка/загуба од прекинато работење</b>	<b>-</b>
<b>ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>7.500</b>
<b>Останата сеопфатна добивка нето од данок</b>	<b>-</b>
<b>ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>7.500</b>
Добивка која може да им се припише на:	
Сопственици на главнината на матичното друштво	7.000
Неконтролирано учество <sup>4</sup>	500

Во врска со Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка дадени се следниве појаснувања:

- 1) Приходи од продажба 32.100 (24.500 + 15.600 - 8.000)
- 2) Набавна вредност на продадени добра (стоки) 18.000 (14.000 + 10.000 - 8.000 + 2.000)
- 3) Данок на добивка 6.600 (5.000 + 1.600)
- 4) Неконтролирано учество 500 (4.000 - 2.000) x 25%

## 3. МЕЃУКОМПАНИСКИ ТРАНСАКЦИИ НА ЗАЕМИ И КАМАТА

Вообичаена практика е матичното друштво да дава кредит на подружница со одредена каматна стапка.

Ваквите ставки во финансиските извештаи на поединечните друштва се меѓукомпаниски кредити кои не претставуваат дополнителни финансиски приходи или финансиски расходи од аспект на групата и од тие причини мора да бидат поништени во постапката на консолидација.

Постојат две можни усогласувања кои се потребни кога членките на групата даваат кредити меѓу себе:

**а)** Во Консолидираниот извештај за финансиската состојба се елиминираат обврските врз основа на добиени кредити со побарувањата врз основа на дадени кредити.

### КНИЖЕЊЕ:

260 -	Краткорочни кредити и заеми од поврзани друштва во земјата .....	X
261 -	Краткорочни кредити и заеми од поврзани друштва од странство .....	X
285 -	Долгорочни обврски врз основа на заеми и кредити од поврзани друштва во земјата и странство .....	X
160 -	Краткорочни кредити и заеми на поврзани друштва во земјата .....	X
161 -	Краткорочни кредити и заеми на поврзани друштва во странство .....	X
032 -	Долгорочни заеми и кредити на поврзани друштва во земјата и странство .....	X

*Поништување на обврските и побарувањата врз основа на кредити и заеми помеѓу поврзани субјекти*

**б)** Во Консолидираниот извештај за сеопфатната добивка се елиминираат приходите врз основа на камата со трошоците врз основа на камата.

### КНИЖЕЊЕ:

770 -	Приходи врз основа на камати од работењето со поврзани друштва .....	X
470 -	Расходи врз основа на камати од работењето со поврзани друштва .....	X

*Елиминирање на приходите од камати со трошоците за камати*

Со Законот за данокот на добивка пропишан е даночниот третман на каматите по заеми од поврзани лица.

Имено, согласно одредбите на член 13 став 1 точка 2 од Законот, за расходи и помалку искажани приходи од поврзани лица се смета износот на делот на каматите по заемите кои се добиени од поврзано лице кое не е банка или друга овластена кредитна институција, која го надминува износот кој би се остварил до колку се работи за неповрзани лица.

Согласно член 2 став 4 точка 2 од Правилникот, износот на делот од камати по заеми добиени од поврзано лице кој го надминува износот на важечките каматни стапки до колку се работи за заеми добиени од неповрзани лица не се признава како даночно признат расход кај примачот на заемот.

Кај заемите кои се добиени од поврзано лице кое не е банка или друга овластена кредитна институција, односно не се добиени директно или индиректно од меѓународни финансиски институции и заемите за кои гарантира Република Македонија, при утврдувањето на расходите од камати се признава пресметаната камата најмногу до висината на каматната стапка која би се остварила меѓу неповрзани лица, во моментот на одобрувањето на заемот, или до колку даночниот обврзник не може евидентирано да докаже дека висината на каматната стапка е во согласност со Законот и Правилникот, тогаш ќе се признае најмногу до висината на ЕУРИБОР стапката за девизните кредити со соодветна рочност и СКИБОР стапката за денарски кредити зголемена за еден процентен поен.

При утврдувањето на приходите од каматите на заеми дадени на поврзани лица, се признаваат пресметаните камати, најмалку до висината на каматните стапки, кои би се оствариле помеѓу неповрзани лица, во моментот на одобрувањето на заемот, или доколку даночниот обврзник не може евидентирано да докаже дека висината на каматната стапка е во согласност со одредбата од точка 1 на овој став, тогаш ќе се признае најмалку до висината на ЕУРИБОР стапката за девизните кредити со соодветна рочност и СКИБОР стапката за денарски кредити зголемена за еден процентен поен.

## ТРЕТМАН НА ПРИДРУЖНИТЕ ДРУШТВА ВО КОНСОЛИДАЦИЈАТА

Матичното друштво кое поседува од 20% до 50% од главнината на друго друштво, тоа друштво се нарекува придружно друштво. Во суштина станува збор за **значајно влијание кое матичното друштво го остварува врз придружното друштво** (Кај подружницата беше контрола - зависно друштво).

**Постоенето на значајно влијание** се докажува на еден или повеќе од следниве начини:

- (а) Застапеност во одборот на директори или еквивалентно управувачко тело на друштвото во којшто се вложува (стекнатото друштво).
- (б) Учество во процесите на креирање политики, вклучувајќи и учество во одлуките за дивиденди или други распределби.
- (в) Материјални трансакции помеѓу вложувачот и друштвото во којшто се вложува (стекнатото друштво).
- (г) Меѓусебна размена на раководен персонал.
- (д) Обезбедување на суштински технички информации.

Сметководствениот третман на придружното друштво е дефиниран во МСС 28 - Вложувања во придружени ентитети и Оддел 14 - Вложување во придружни ентитети од МСФИ за МСЕ.

Вложувањата во придружните друштва на почетокот се евидентираат по набавна вредност. По почетното евидентирање, вложувањата во придружните друштва можат да се евидентираат:

✎ По набавна вредност (со признавање на приходите од дивиденда во Извештајот за сеопфатна добивка); или

✎ Евидентирање како финансиски средства расположиви за продажба во согласност со МСС 39; Финансиски инструменти: Признавање и мерење и Оддел 11 - Основни финансиски инструменти од МСФИ за МСЕ.

Финансиските средства расположиви за продажба во овој случај претставуваат вложувања во акции во друго друштво кои не се чуваат за остварување на добивка (профит) на краток рок од тргување со ваквите акции. Тие треба да бидат вреднувани во Извештајот за финансиската состојба по објективна (фер) вредност, а во Извештајот за останата сеопфатна добивка треба да се прикаже ефектот од вреднувањето по фер вредности.

Вложувањето во придружни друштва во консолидираните финансиски извештаи се прикажува со примена на методот на главнина.

### 1. МЕТОД НА ГЛАВНИНА

МСС 28 и Оддел 14 од МСФИ за МСЕ бара употреба на методот на главнина за потребите на сметководството на вложувања во придружното друштво.

Набавна вредност на купените акции или удели	X
<b>Намалено/зголемено за:</b>	
Учество во добивката/загубата остварена по купувањето на акциите или уделите (пред дивиденди)	<u>X (X)</u>
<b>Намалено/зголемено за:</b>	
Учество во добивката/загубата која не поминува преку Извештајот за сеопфатна добивка	<u>X (X)</u>
<b>Намалено за:</b>	
Примените дивиденди во периодот по купувањето на акциите или уделите (за да се избегне двојно евидентирање)	<u>(X)</u>
<b>Намалено за:</b>	
Загуби заради обезвреднување на придружните друштва	<u>(X)</u>
	<u><u>X</u></u>

**ВАЖНО:** Придружното друштво не е дел од група и од тие причини при составувањето на Консолидираните финансиски извештаи не е неопходно елиминирање на меѓусебните трансакции, како што е случајот меѓу матичното друштво и подружниците.

Според МСС 28 и Оддел 14 од МСФИ за МСЕ, учеството на матичното друштво во нереализираната добивка или загуба која произлегува од трансакциите меѓу матичното друштво и придружното друштво би требало да бидат елиминирани на ист начин како и во рамките на групата.

Наведеното се прави со следново:

#### КНИЖЕЊЕ:

950 -	Акумулирана добивка (на групата) <sup>1</sup> .....	X
030 -	Вложување во подружница <sup>2</sup> .....	X
630 -	Производи на залиха (на групата) <sup>3</sup> .....	X
660 -	Стока на залиха (на групата) <sup>3</sup> .....	X

Во врска со претходното книжење ги даваме следниве појаснувања:

- 1) Нереализираната добивка x процентот на сопственост во придружното друштво.
- 2) Нереализираната добивка x процентот на сопственост во придружното друштво (доколку залихите се наоѓаат кај придружното друштво).
- 3) Нереализираната добивка x процентот на сопственост во придружното друштво (доколку залихите се наоѓаат кај матичното друштво).

Сметководствените политики мора да бидат унифицирани, во спротивно треба да се прават и други прилагодувања.

Се користат последните финансиски извештаи на придружното друштво. Во случај кога датите под кои се изготвуваат финансиските извештаи се различни, мора да се направат прилагодувања за ефектот на значајните трансакции во меѓупериодот. Разликата меѓу датите под кои се изготвуваат финансиските извештаи на матичното друштво и на придружното друштво не смее да биде поголема од 3 месеци.

По примената на методот на главнина, било какви загуби заради обезвреднување се третираат како дел од нето инвестициите на вложувачот во целина.

### Пример:

На 31 Декември 2019 година Друштвото **Конзум АД - Скопје** откупило 60% од акциите на друштвото **Санос АД - Скопје** за износ од 6.100.000 денари. Акумулираната добивка на **Санос АД - Скопје** на овој датум била 3.600.000 денари.

На 1 Јули 2020 година купени се 30% удели од главнината во **Аркус ДОО - Велес** за износ од 4.700.000 денари. На оваа дата акумулираната добивка на **Аркус** изнесувала 6.200.000 денари.

Поединечните Извештаи за финансиската состојба на 31 Декември 2020 година се следниве:

Позиција	Конзум АД - Скопје	Санос АД - Скопје	Аркус ДОО - Велес
<b>А СРЕДСТВА</b>			
<b>НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>			
Недвижности, постројки и опрема	42.100.000	15.800.000	16.100.000
Вложувања во Санос АД - Скопје и Аркус ДОО - Велес (по набавна вредност)	10.800.000	-	-
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>52.900.000</i>	<i>15.800.000</i>	<i>16.100.000</i>
<b>ТЕКОВНИ СРЕДСТВА</b>			
Залихи	7.900.000	3.700.000	5.600.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>7.900.000</i>	<i>3.700.000</i>	<i>5.600.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>60.800.000</b>	<b>19.500.000</b>	<b>21.700.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>			
Основна главнина	3.000.000	2.400.000	2.800.000
Акумулирана добивка	41.600.000	10.600.000	9.200.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>44.600.000</i>	<i>13.000.000</i>	<i>12.000.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>			
Краткорочни обврски спрема добавувачи	16.200.000	6.500.000	9.700.000
<i>Вкупно обврски</i>	<i>16.200.000</i>	<i>6.500.000</i>	<i>9.700.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>60.800.000</b>	<b>19.500.000</b>	<b>21.700.000</b>

Поединечните Извештаи за сеопфатната добивка за годината завршена на 31 Декември 2020 година се:

Позиција	Конзум АД - Скопје	Санос АД - Скопје	Аркус ДОО - Велес
Приходи од продажба	28.400.000	7.200.000	9.600.000
Набавна вредност на продадени стоки	(17.100.000)	(2.800.000)	(5.800.000)
<i>Бруто добивка</i>	<i>11.300.000</i>	<i>4.400.000</i>	<i>3.800.000</i>
Административни расходи	(4.400.000)	(1.800.000)	(1.600.000)
Приходи од финансирање	100.000	-	100.000
Расходи од финансирање	(400.000)	(200.000)	(300.000)
<b>Добивка пред оданочување</b>	<b>6.600.000</b>	<b>2.400.000</b>	<b>2.000.000</b>
Данок на добивка	(2.100.000)	(700.000)	(600.000)
<b>Добивка за годината од континуирани активности</b>	<b>4.500.000</b>	<b>1.700.000</b>	<b>1.400.000</b>
<b>Добивка/загуба од прекинато работење</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>4.500.000</b>	<b>1.700.000</b>	<b>1.400.000</b>
<b>Останата сеопфатна добивка нето од данок</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>4.500.000</b>	<b>1.700.000</b>	<b>1.400.000</b>

Во врска со Примерот дадени се следниве информации:

1) Направена е проценка на вредноста на вложувањето во Аркус и утврдено е дека вредноста на вложувањето е намалена за 700.000 денари, од кои 200.000 денари е обезвреднување на вредноста на уделот само во последната 2020 година. Ваквото намалување на вредноста на вложувањето во Аркус не е прикажано во одделните финансиски извештаи. Од друга страна не е утврдено обезвреднување на вложувањето во Санос.

2) Во текот на годината Аркус продал трговска стока на Конзум со маржа од 20%. На крајот на годината залихата во вредност од 1.000.000 денари набавена од Аркус е вклучена во залихата прикажана во Извештајот за финансиската состојба на Конзум.

Врз основа на поединечните Извештаи за финансиската состојба и Извештаите за сеопфатна добивка изготвени се Консолидирани финансиски извештаи за 2020 година:

Консолидиран извештај за финансиската состојба на 31.12.2020 година	
<b>А СРЕДСТВА</b>	
НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА	
Гудвил <sup>2</sup>	2.500.000
Недвижности, постројки и опрема	57.900.000
Вложување во придружно друштво <sup>3</sup>	4.900.000
<i>Вкупно нетековни средства</i>	<i>65.300.000</i>
ТЕКОВНИ СРЕДСТВА	
Залихи <sup>1</sup>	11.540.000
<i>Вкупно тековни средства</i>	<i>11.540.000</i>
<b>ВКУПНО СРЕДСТВА</b>	<b>76.840.000</b>
<b>Б ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>	
Акционерска главнина	3.000.000
Акумулирана добивка <sup>5</sup>	45.940.000
	48.940.000
Неконтролирано учество <sup>4</sup>	5.200.000
<i>Вкупно главнина и резерви</i>	<i>54.140.000</i>
<b>В ОБВРСКИ</b>	
Краткорочни обврски спрема добавувачи	22.700.000
<i>Вкупно обврски</i>	<i>22.700.000</i>
<b>ВКУПНО ГЛАВНИНА И ОБВРСКИ</b>	<b>76.840.000</b>

Во врска со Консолидираниот извештај за финансиската состојба ги даваме следниве појаснувања:

### 1) Усогласување за нереализирана добивка

Маржа содржана во залихите:

$$1.000.000 \times 20\% = 200.000$$

Дел од нереализирана добивка која припаѓа на придружното друштво:  $200.000 \times 30\% = 60.000$

#### КНИЖЕЊЕ:

950 - Акумулирана добивка (на групата).....	60.000
660 - Стока на залиха (на групата).....	60.000
<i>Обезвреднувањето на вложувањето во Аркус во текот на 2020 година е 200.000 денари</i>	

Залихите изнесуваат 11.540.000

$$(7.900.000 + 3.700.000 - 60.000)$$

### 2) Гудвилот е пресметан на следниов начин:

Набавна вредност на вложувањето (набавна вредност на купените акции во Санос)	6.100.000
<i>Намалено за:</i>	
Акционерска главнина на Санос	2.400.000
Акумулирана добивка на Санос пред купувањето на акциите	3.600.000
<b>Вкупно намалување</b>	<b>6.000.000</b>
Учество во групата $6.000.000 \times 60\%$	<u>(3.600.000)</u>
	<u><b>2.500.000</b></u>

### 3) Вложување во придружно друштво

Набавна вредност на вложувањето во придружното друштво Аркус	4.700.000
<i>Зголемувано за:</i>	
Акумулирана добивка на Аркус по купувањето на уделите $(9.200.000 - 6.200.000) \times 30\%$	900.000
<i>Намалено за:</i>	
Изгубена вредноста на уделот	<u>(700.000)</u>
	<u><b>4.900.000</b></u>

### 4) Неконтролираното учество е пресметано на следниов начин:

Средства - обврски на Санос $(19.500.000 - 6.500.000)$	13.000.000
<b>Неконтролирано учество во групата</b>	
<b><math>13.000.000 \times 40\%</math></b>	<u><b>5.200.000</b></u>

5) Акумулираната добивка е пресметана на следниов начин:

	Конзум АД - Скопје	Санос АД - Скопје	Аркус ДОО - Велес
Акумулирана добивка од поединечните финансиски извештаи на 31.12.2020	41.600.000	10.600.000	9.200.000
Поништување на нереализираната добивка	(60.000)		
Акумулирана добивка пред купувањето на акциите, односно уделите		(3.600.000)	(6.200.000)
		7.000.000	3.000.000
Дел од акумулираната добивка на Санос по купувањето на акциите од страна на Конзум (7.000.000 x 60%)	4.200.000		
Дел од акумулираната добивка на Аркус по купувањето на уделите од страна на Конзум (3.000.000 x 30%)	900.000		
Намалено за: Изгубена вредност на уделот	(700.000)		
<b>Акумулирана добивка во Консолидираниот извештај за финансиската состојба на 31.12.2020</b>	<b><u>45.940.000</u></b>		

6) Другите ставки се збир од двата поединечни извештаи:

- ❖ Недвижности, постројки и опрема 57.900.000 (42.100.000 + 15.800.000)
- ❖ Краткорочни обврски према добавувачите 22.700.000 (16.200.000 + 6.500.000)

7) Акционерска главнина 3.000.000, односно главнината на Конзум АД - Скопје

Врз основа на поединечните Извештаи за сеопфатната добивка Конзум АД - Скопје изготвил:

Консолидиран извештај за сеопфатна добивка за годината завршена на 31.12.2020	
Приходи од продажба <sup>1</sup>	35.600.000
Набавна вредност на продадени добра (стоки) <sup>2</sup>	(19.900.000)
<b>Бруто добивка</b>	<b>15.700.000</b>
Административни расходи <sup>3</sup>	(6.200.000)
Приходи од финансирање	100.000
Расходи од финансирање <sup>4</sup>	(600.000)
Дел од добивката на придружното друштво <sup>5</sup>	160.000
<b>Добивка пред оданочување</b>	<b>9.160.000</b>
Данок на добивка <sup>6</sup>	(2.800.000)
<b>Добивка за годината од континуирани активности</b>	<b>6.360.000</b>
<b>Добивка/загуба од прекинато работење</b>	<b>-</b>
<b>ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>6.360.000</b>
<b>Останата сеопфатна добивка нето од данок</b>	<b>-</b>
<b>ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА</b>	<b>6.360.000</b>
Добивка која може да им се припише на:	
Сопствениците на капиталот на матичното друштво	5.680.000
Неконтролирано учество <sup>7</sup>	680.000
	<b>6.360.000</b>

Во врска со Консолидираниот извештај за сеопфатна добивка ги даваме следниве појаснувања:

- 1) Приходи од продажба 35.600.000 (28.400.000 + 7.200.000)
- 2) Набавна вредност на продадени добра (стоки) 19.900.000 (17.100.000 + 2.800.000)
- 3) Административни расходи 6.200.000 (4.400.000 + 1.800.000)
- 4) Расходи од финансирање 600.000 (400.000 + 200.000)
- 5) Дел од добивката на придружното друштво 160.000 [(1.400.000 x 30%) - (60.000 + 200.000)]
- 6) Данок на добивка 2.800.000 (2.100.000 + 700.000)
- 7) Неконтролирано учество 680.000 (1.700.000 x 40%)

## КОСОЛИДИРАН ИЗВЕШТАЈ ЗА ПРОМЕНИ ВО ГЛАВНИНАТА

Матичното друштво треба да состави и Консолидиран извештај за промени во главнината. Во Консолидираниот извештај за промени во главнината матичното друштво треба да ги прикаже промените:

✍ за секоја компонента на главнината, ефектите на ретроспективната примена или ретроспективното повторно прикажување согласно МСС 8 и Оддел 10;

✍ за секоја компонента на главнината, усогласување меѓу сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот, одвоено обелоденувајќи ги промените кои резултираат од:

- добивката или загубата (Биланс на успех);
- секоја компонента на останата сеопфатна добивка;
- трансакции со сопствениците во нивно својство на сопственици, покажувајќи ги одделно уплатите од и распределбите на сопствениците и промени во сопственичкото учество во подружници кои не резултираат во губење на контрола;

✍ вкупна сеопфатна добивка за периодот, прикажувајќи ги одвоено вкупните износи припишани на сопствениците на матичното друштво и на неконтролираното учество.

Компонентите на главнина вклучуваат, на пример, уплатена главнина, акумулираното салдо на секоја компонента на останата сеопфатна добивка и задржани добивки.

Промените во главнината на матичното друштво меѓу почетокот и крајот на периодот на известување го рефлектира зголемувањето или намалувањето во нето средствата за време на периодот.

Севкупната промена во главнината на матичното друштво за време на периодот го претставува вкупниот износ на приходи и расходи, вклучувајќи добивки и загуби, настанати со активностите на друштвото за време на тој период.

## КОНСОЛИДИРАН ИЗВЕШТАЈ ЗА ПАРИЧЕН ТЕК

Матичното друштво треба да состави и Консолидиран извештај за паричен тек. Составувањето се врши врз основа на поединечните извештаи за паричен тек на членките на групата и врз основа на Консолидира-

ниот извештај за сеопфатна добивка и Консолидираниот Извештај за финансиската состојба.

Консолидираниот Извештај за паричен тек се составува во согласност со МСС 7 и Оддел 7 од МСФИ за МСЕ - Извештај за паричните текови.

Основни карактеристики на Извештајот на паричниот тек се следниве:

**а)** Извештајот за паричен тек се темели врз парите и паричните еквиваленти,

**б)** Извештајот за паричен тек се состои од паричните приливи и одливи од три вида активности, а тоа се: оперативни (деловни), вложувачки и финансиски активности.

Постојат две основни методи на подготовка на Извештајот за паричен тек и тоа: директна и индиректна метода. Основната разлика помеѓу овие методи е во содржината на делот на нето паричните средства од оперативни активности. Кај индиректната метода паричниот тек од оперативни активности тргнува од добивката пред оданочување која се корегира со одделни таканаречени непарични расходи и приходи.

Кога се составува Консолидиран извештај за паричниот тек, потребно е да се извршат одредени усогласувања кај амортизацијата. Исто така неконтролираното учество треба да се врати, односно додаде на консолидираната добивка.

Кога се пресметуваат паричните одливи од финансиски активности, на дивидендата која подружницата ја исплаќа на акционерите кои немаат контрола, треба да се додаде и дивидендата која подружницата и ја исплаќа на матичното друштво. Паричниот одлив кој го прави матичното друштво заради купување на дополнителни акции на подружницата, може но и не мора да се вклучи во парични одливи од вложувачки активности. Имено, до колку акциите се купат на Берза, тогаш таквиот паричен одлив се вклучува во паричните одливи од вложувачки активности. Меѓутоа кога акциите на подружницата се купуваат директно од нејзините акционери, тоа претставува меѓукомпаниски трансфер на пари, кој не влијае на вкупното парично салдо на групата која се консолидира.



# ДАНОЧНО ОСЛОБОДУВАЊЕ ИЛИ ОДАНОЧУВАЊЕ ЗА НАДОМЕСТОЦИ НА ТРОШОЦИ ПОВРЗАНИ СО АНГАЖМАН НА НАДВОРЕШНИ ФИЗИЧКИ ЛИЦА

Вера РАФАЈЛОВСКА

Трговските друштва, непрофитните организации, образовните институции, здравствените организации и други правни лица, во функција на вршење на нивната дејност имаат потреба повремено да ангажираат надворешни домашни и странски физички лица, на кои покрај надоместокот за извршените активности, ќе треба да им ги надоместат и трошоците поврзани со ангажманот (за хотелско сместување, превоз и други трошоци).

Заради честите измени на законските прописи во практиката често се поставува прашањето:

*Кои надоместоци на трошоци што им се плаќаат на надворешните физички лица, а се поврзани со нивниот ангажман не подлежат на оданочување, а кои подлежат на оданочување и со кои даноци?*

Во овој напис Ви даваме за даночниот третман на надоместоците на трошоците кои им се исплаќаат на надворешните физички лица, а кои се поврзани со нивниот ангажман или активност која треба да ја извршат, а во зависност од тоа кој е исплатувач.

## 1 ТРГОВСКО ДРУШТВО И ДРУГО ПРАВНО ЛИЦЕ

Од 1 Јануари 2020 година, согласно член 12 точката 42-а од Законот за данокот на личен доход („Службен весник на РМ“, број 241/18 и „Службен весник на РСМ“, број 275/19 и 290/20, во натамошниот текст: Законот за ДЛД), трговските друштва и другите правни лица - исплатувачи, **не треба да пресметаат и платат данок на доход на:**

*„Надоместоци на трошоци за хотелско сместување (со категорија до четири ѕвездички) во износ најмногу до 6.000 денари дневно и надоместоци на трошоци за превоз на лица кои не се вработени кај исплатувачот, а се ангажирани во функција на дејноста на исплатувачот (во земјата и во странство), врз основа на документирани докази за направените трошоци, извештај за ангажманот и документи за основаноста на ангажманот (покана, агенда, програма, договор, работен налог и сл) и со потврден временски редослед меѓу сместувањето, превозот и извршената работа“.*

Исто така, во Законот за данокот на добивка („Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...290/20) е пропишано под кои услови надоместоците на трошоците поврзани со ангажманот на лицата кои не се вработени кај исплатувачот ќе бидат непризнат, односно признат расход од аспект на данокот на добивка.

**Од 1 Јануари 2020 година како признат расход се:**

- Надоместоци на трошоци за **хотелско сместување (категиорија до четири ѕвездички) во износ до 6.000 денари дневно по лице и надоместоци на трошоци за превоз** на лица кои не се вработени кај исплатувачот, а се ангажирани во функција на дејноста на исплатувачот (во земјата и во странство), доколку истите се документирани (ф-ра за сместување, ф-ра за извршен превоз, авионска карта и друг документ во зависност од превозот и други документи со кои непосредно може да се утврди поврзаноста на тие трошоци со периодот кога е извршена работата).

Според претходно кажаното, трошоците за сместување и превоз за лицата кои не се вработени кај исплатувачот, а се ангажирани од исплатувачот во функција на неговата дејност, а за кои нема да бидат исполнети претходно наведените услови, истите **ќе треба да се оданочат и тоа:**

- **Со данок на доход како друг доход**, согласно член 71 од Законот за ДЛД, со даночна стапка од 10% на бруто износ, односно со даночна стапка од 11,1111% на нето износ. Исплатувачот е должен до УЈП да поднесе Електронска пресметка е-ПДД со вид доход Т.11 - Друг доход и подвид доход S.11.3 - Друг доход на лица кои не се вработени кај исплатувачот. Ако треба да се плати само данокот на личен доход, затоа што трошоците се веќе платени, за начинот на плаќање се бира „Друг начин на плаќање“, не се внесува трансакциска сметка и во забелешката се внесува по кој основ е извршена исплатата (по одлука, фактура и сл.); и
- **Со данок на добивка како непризнат расход и во Образецот ДБ**, под ознака на АОП 07 на реден број 5, во бруто износ (заедно со данокот на личен доход), ќе треба да се зголеми даночната основа.

**ВАЖНО:**

За даночните обврзници на данокот на вкупен приход (мали и микро трговци), кои го поднесуваат Образецот ДБ-ВП, трошоците за сместување и превоз за лицата кои не се вработени кај исплатувачот, немаат даночно влијание, бидејќи овие даночни обврзници плаќаат данок на годишен вкупен приход.

Меѓутоа, и овие даночни обврзници за овие трошоци имаат обврска да пресметаат и платат данок на доход, односно до УЈП да поднесат Електронска пресметка е-ПДД со вид доход Т.11 - Друг доход и подвид доход S.11.3 - Друг доход на лица кои не се вработени кај исплатувачот, доколку не бидат исполнети пропишаните услови од член 12 точка 42-а од Законот за ДЛД.

Во продолжение дадени се неколку примери:

**Пример 1: Надоместоци на трошоци за сместување и превоз кои не подлежат на оданочување**

1. Друштвото А, склучило договор со физичкото лице НН од Охрид за поправка на машина.  
Според договорот треба да му се исплати:
  - надомест за извршена услуга ..... 15.000
  - сместување во хотел со 4 ѕвездички (2 ноќи по 2.000ден) ..... 4.000
  - трошоци за превоз ..... 1.200

2. Платена е ф-рата за сместување
3. Приложен е билет за превоз со автобус Охрид-Скопје и Скопје-Охрид
4. Физичкото лице НН поднело Извештај - работен налог за извршената услуга
5. Сите документи за извршената услуга, превоз и сместување се извршени во временскиот период кога е извршена и услугата
- 6 До УЈП поднесена е Електронска пресметка за данокот на доход за надоместокот за извршената услуга

**Пресметка на данокот на доход на надоместок за извршена услуга**

1. Нето доход .....	15.000
2. Данок на доход 15.000 X 11,1111% .....	1.667
3. Бруто доход.....	16.667

Врз основа на податоците во **Пример 1** спроведени се следниве:

**КНИЖЕЊА:**

44901 - Трошоци за договор за дело.....	16.667
44010 - Трошоци за ноќевање во земјата .....	4.000
44020 - Трошоци за превоз .....	1.200
2205 - Обврска спрема добавувачи - физички лица (надоместок за услуга) .....	15.000
2205 - Обврска спрема добавувачи - физички лица (превоз) .....	1.200
220 - Обврска спрема добавувачи во земјата (ноќевање) .....	4.000
23502 - Обврска за данок на доход за договор за дело .....	1.667

По пресметка за трошоци за извршена услуга и трошоци за сместување и превоз

## Даноци

2205 - Обврска спрема добавувачи - физички лица (надоместок за услуга).....	15.000
2205 - Обврска спрема добавувачи - физички лица (превоз).....	1.200
2200 - Обврска спрема добавувачи во земјата (ноќевање).....	4.000
23502 - Обврска за данок на доход за договор за дело .....	1.667
1000 - Сметка.....	21.867

Платен надоместок за извршена услуга, превоз, ноќевање и данок на доход

### Во Пример 1:

- За надоместокот за извршената услуга пресметан е и платен данок на доход;
- Трошоците за ноќевање и превоз не се оданочени, односно не подлежат на оданочување со данок на личен доход, бидејќи ноќевањето е под 6.000 денари, има автобуски билет, односно има веродостојни докази за направените трошоци и трошоците се направени во периодот кога е извршена услугата;
- Трошоците за ноќевање и превоз исто така не подлежат на оданочување и со данок на добивка, односно се признат расход.

### Пример 2: Надоместоци на трошоци - дел не подлежат на оданочување, дел подлежат на оданочување

1. Друштвото **Максофт**, склучило договор со странско физичко лице **ЈН од Грција** за изработка на компјутерска програма со инсталирање на истата за потребите на друштвото
2. Според договорот на лицето **ЈН** треба да му се исплати:
  - надоместок бруто износ (12.000 евра во денарска противвредност)..... 738.000
  - ф-ра за сместување во хотел со 4 ѕвездички (3 ноќи по 6.000ден).... 18.000
  - трошоците за превоз (без документација)..... 10.000

3. Пред исплатата до УЈП поднесено е барање за даночен број со фотокопија од пасош на странското физичко лице **ЈП**
4. До УЈП поднесени се две Електронски пресметки за данок на доход за надоместокот за авторско право и за данок на друг доход за трошоците за превоз
5. РС Македонија и Грција немаат склучено договор за одбегнување на двојно оданочување

### Пресметка на данокот на доход од авторско право со нормирани трошоци од 20%:

1. Вкупно бруто доход .....	738.000
2. Нормирани трошоци (738.000 x 20%).....	147.600
3. Даночна основа (738.000 - 147.600).....	590.400
4. Данок на доход (590.400 x 10%).....	59.040
5. Нето доход (738.000 - 59.040).....	678.960

### Пресметка на данок на друг доход за трошоците за превоз:

1. Нето износ.....	10.000
2. Данок на доход (10.000 x 11,1111%).....	1.111
3. Бруто износ.....	11.111

Врз основа на податоците во **Пример 2** спроведени се следниве:



## КНИЖЕЊА:

44900 - Авторски хонорари.....	738.000
44010 - Трошоци за ноќевање во земјата .....	18.000
44020 - Трошоци за превоз .....	111.111
2219 - Обврски спрема добавувачи - странско физичко лице.....	678.960
23503 - Обврска за данок на доход од авторско право .....	59.040
23509 - Обврска за данок на друг доход .....	1.111
2200 - Обврска спрема добавувачи во земјата .....	18.000

Пресметан авторски хонорар за ЈП  
и трошоци за ноќевање, превоз и данок на доход

23503 - Обврска за данок на доход од авторско право .....	59.040
23509 - Обврска за данок на друг доход.....	1.111
1000 - Сметка.....	60.151

Платен данок на доход

1039 - Преодна девизна сметка .....	678.960
1000 - Сметка.....	678.960

По банков извод број...

1030 - Девизна сметка .....	678.960
1039 - Преодна девизна сметка .....	678.960

По девизен извод број...

2219 - Обврски спрема добавувачи - странско физичко лице .....	678.960
1030 - Девизна сметка .....	678.960

Платено на ЈП со дознака

Трошоците за превоз се оданочени со данок на доход и во бруто износ се непризнат расход од аспект на данокот на добивка, бидејќи не се документирани.

- За трошоците за ноќевање не е пресметан данок на доход и истите се даночно признат расход од аспект на данокот на добивка, бидејќи се во рамката на пропишаниот износ (до 6.000 дневно).
- Трошоците за превоз подлежат на оданочување со данок како друг доход по стапка од 11,1111% на нето износот, бидејќи не се исполнети условите за даночно ослободување, односно не се документирани.
- Исто така во бруто износот од 11.111 денари (заедно со данокот на доход) за превозот ќе се зголеми даночната основа во Образецот ДБ, како непризнат расход.

#### ТРОШОЦИ ЗА СМЕСТУВАЊЕ И ПРЕВОЗ НА ЧЛЕН НА НАДЗОРЕН ОДБОР

Често се поставува прашањето:

„Дали за трошоците за сместување и превоз за членовите на надзорен одбор, односно неизвршните членови на одборот на директори кои не се вработени кај исплатувачот, можат да се користат даночните ослободувања согласно член 12 точка 42-а од Законот за ДЛД и член 9 точка 3-а од Законот за данокот на добивка?“

**Одговорот е: Не,** бидејќи тие се избрани лица, а одредбите од членот 12 точката 42-а и членот 9 точката 3-а се однесуваат на физички лица, кои се ангажирани од друштвото со цел да извршат некоја услуга или да изработат нешто во функција на дејноста на друштвото (на пример, врз основа на договор за дело, авторски договор и слично).

Имено, согласно член 343 став 1 од Законот за трговските друштва:

„за член на орган на управување, односно на надзорниот одбор можат да бидат **избрани само физички лица кои се деловно способни**“

Во член 345 став 1 од Законот за трговските друштва е пропишано:

„Членовите на органот на управување, односно на надзорниот одбор, **се избираат** за период кој што се определува со статутот, но не може да биде подолг од шест години. Ако во статутот не е определено прашањето на мандатот на членовите на органот на управување, односно на надзорниот одбор, **нивниот мандат** изнесува четири години“

#### Во Пример 2:

- Во Електронската пресметка е-ППД за надоместокот за авторско право внесено е **вид доход Т.3 - Доход од авторски и сродни права и подвид доход S.3.4 - За преводи, предавања и слични интелектуални творби, изведување естрадни програми...**
- Во Електронската пресметка е-ППД за превозот внесено е **вид доход Т.11 - Друг доход и подвид доход шифра S.11.3 - „Друг доход на лица кои не се вработени кај исплатувачот“.**

Согласно цитираните членови од Законот за трговските друштва, членовите на органот на управување и органите на надзор се **избрани лица со мандат, а не се ангажирани лица** како што е наведено во членот 12 точката 42-а од Законот за данокот на личен доход.

Наградата на членовите на органот на управување и на органите на надзор е уредена во член 365 став 1 и 2 од Законот за трговските друштва, а тоа е:

- Собранието со одлука го определува месечниот надомест или паушал по состанок на **неизвршните членови на одборот на директори, односно членовите на надзорен одбор**. Овие лица исто така имаат право на надомест на сите други трошоци (**патни и други трошоци**), право на осигурување на живот и на друг вид осигурување како и други права што се поврзани со вршењето на **нивната функција** (користење на работни простории, потребни средства за работа и друго).
- **Извршните членови и одборот на директори, членовите на Управниот одбор, односно управителот** имаат право на плата, односно надомест, право на осигурување на живот и на друг вид осигурување, **надомест на патни и на други трошоци и други права**.

Во однос на оданочувањето со данок на добивка, во членот 9 точката 4 од Законот за данокот на добивка е пропишано дека непризнат расход се:

*„трошоците по основ на месечните надоместоци на членовите на органите на управување над 50% од просечната месечна бруто плата исплатена во претходната година во Република Македонија, при што како надоместоци на членовите на органите на управување се сметаат месечниот надоместок, односно паушал, надоместоците за патни и дневни трошоци.“*

Тоа значи, трошоците по основ на месечните надоместоци на членовите на органите на управување, вклучувајќи ги патните и дневните трошоци **во износ до 50% од просечната месечна бруто плата** исплатена во претходната година во РС Македонија, се признат расход од аспект на данокот на добивка, меѓутоа истите подлежат на оданочување со данок на личен доход.

Под органи на управување се подразбираат и членовите на органите на надзор.

Тоа значи, сите надоместоци кои се исплаќаат на членовите на надзорен одбор, односно неизвршните членови на одбор на директори подлежат на оданочување со данок на личен доход, а од аспект на данокот на добивка признат расход ќе биде само износот до 50% од просечната бруто плата исплатена во претходната година во РС Македонија (за 2021 година, признат расход е износот до 20.283 денари).

### ВАЖНО:

Се што е претходно кажаното за даночниот третман за трошоците за сместување и превоз за членовите на надзорен одбор и неизвршните членови на одбор на директори, се однесува и за членовите на Управен одбор, односно извршните членови на одбор на директори, ако не се вработени во друштвото.

## 2 НЕПРОФИТНИ ОРГАНИЗАЦИИ

Согласно член 4-а од Законот за данокот на добивка, непрофитни организации се: здруженијата на граѓани и фондации, како и нивните сојузи и други облици на здружување или поврзување, стопанска интересна заедница, политичките партии, верски заедници, религиозни групи, Црвениот крст на РС Македонија, здруженија на странци, странски меѓународни невладини организации, хуманитарни организации и здруженија, синдикатите, коморите и други правни лица основани со посебни прописи.

Непрофитните организации, не се обврзници на данокот на добивка, туку се обврзници на данок на годишен вкупен приход по стапка од 1% ако вкупниот приход е поголем од 1.000.000 денари кој е остварен само од вршење на стопанската дејност.

Токму затоа, надоместоците на трошоците за сместување и превоз за ангажираните надворешни физички лица од страна на непрофитните организации, за нив немаат даночно влијание од аспект на данокот на вкупен приход.

Согласно точката 41 од член 12 од Законот за ДЛД непрофитните организации **намаат обврска да пресметаат и платат данок на доход на:**

*„Надоместоците за трошоците за сместување, храна и превоз за лицата кои се учесници на настани, организирани во рамките на активностите на организацијата основана*

согласно Законот за здруженија и фондации, утврдени врз основа на документи за направени трошоци“

Ова даночно ослободување се однесува на **учесниците на настанот** за кои истиот е организиран како и покривање на посочените **трошоци за предавачите**, но не се однесува на гости и на исплатениот надоместок на лицата кои се ангажираат (на пример, предавачите за извршените предавања).

**Пример 3:** Надоместоци на трошоци за сместување, храна и превоз кои не подлежат на оданочување

- Здружението на граѓани **Здравје** во рамките на Статутот и Програмата, организира дводневен семинар за здрава храна.  
Според договорот физичкото лице **АА** има право на:
  - надомест за предавање (нето) ..... 15.000
  - сместување - полн пансион (3.150 x 2) ..... 6.300
- Здружението за 20 учесници и еден предавач добило ф-ра за сместување - полн пансион (3.150 x 21) x 2 ..... 132.300
- Добиена е ф-ра за организиран превоз за учесниците на настанот ..... 5.250

**Пресметка**

**на данок на доход за надоместок за предавање на лицето АА**

- Нето доход ..... 15.000
- Данок на доход по пресметана стапка (15.000 x 8,6956%) ..... 1.304
- Бруто доход (ред. бр. 1 + ред. бр. 2) ..... 16.304

Врз основа на податоците во **Пример 3** спроведени се следниве:

**КНИЖЕЊА:**

44900 - Авторски хонорар - надомест за предавање .....	16.304
2205 - Обврски спрема добавувачи - физичко лице .....	15.000
23503 - Обврска за данок на доход од авторско право .....	1.304

По пресметка за надомест за предавање за лицето АА

44010 - Трошоци за сместување (учесници) .....	132.300
44010 - Трошоци за превоз (учесници) .....	5.250
2200 - Обврски спрема добавувачи во земјата (сместување и храна) .....	132.300
2200 - Обврски спрема добавувачи во земјата (превоз) .....	5.250

По пресметка за трошоци за сместување и превоз

2205 - Обврски спрема добавувачи - физичко лице .....	15.000
23503 - Обврска за данок на доход од авторско право .....	1.304
2200 - Обврски спрема добавувачи во земјата (сместување и храна) .....	132.300
2200 - Обврски спрема добавувачи во земјата (превоз) .....	5.250
1000 - Сметка .....	153.854

Платен надоместок, сместување, превоз и данок на доход

**Во Пример 3:**

- Трошоците за сместување, храна и превоз за учесниците на семинарот, вклучувајќи ги и за предавачот не подлежат на оданочување со данок на доход;
- Надоместокот за предавање на надворешното лице АА е оданочен со данок на доход со одбивање на нормирани трошоци од 20%. Во Електронската пресметка е-ППД доставена до УЈП внесен е **вид на доход Т.3 - Доход од авторски и сродни права подвид доход S.3.4 - За преводи, предавања и слични интелектуални творби...**

### 3 СИНДИКАТ

Во Законот за ДЛД, за синдикатот како исплатувач, посебно е пропишано на кои надоместоци на трошоци за сместување, храна и превоз не треба да пресмета данок на доход.

Согласно член 12 точката 42 од Законот за ДЛД не треба да се пресмета и плати данок на доход на:

„Надоместоците на трошоци за сместување, храна и превоз за членовите на синдикатот од средствата на синдикатот согласно статутот, програма и одлуки на органите на синдикатот, врз основа на документи за направените трошоци, освен исплатени надоместоци на членови на синдикатот по основ на повремено или привремено вршење на услуги“.

Доколку не бидат исполнети претходно наведените услови, ќе се пресмета и плати данок на доход.

### 4 ОБРАЗОВНА И НАУЧНА ИНСТИТУЦИЈА

Согласно член 12 точката 44 од Законот за ДЛД, образовните и научните институции не пресметуваат и плаќаат данок на доход на:

„Надоместоци на трошоци за хотелско сместување (со категорија до четири ѕвездички), превоз и надоместоци за трошоци за виза, за лица резиденти во Република Северна Македонија кои учествуваат во образовни и научни активности или настани на научни и образовни институции во земјата и во странство, утврдени врз основа на документи за направени трошоци“.

### 5 ФИЛМСКИ ПРОДУЦЕНТ

Согласно член 12 точката 40 од Законот за ДЛД, филмскиот продуцент не треба да пресмета и плати данок на доход на:

„Надоместоци на трошоци за хотелско сместување, храна и превоз за лица кои не се вработени кај филмскиот продуцент, кои учествуваат при производство на филм наменет за јавно прикажување, во висина на стварните трошоци, утврдени врз основа на документ за направените трошоци“.

**РАФАЈЛОВСКИ КОНСАЛТИНГ** 30 ГОДИНИ СО ВАС

**АКРЕДИТИРАНА КОМПАНИЈА**  
ЗА КONTИНИУИРАНО ПРОФЕСИОНАЛНО УСОВРШУВАЊЕ  
НА СМЕТКОВОДИТЕЛИ И ОВЛАСТЕНИ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

ПОЧИТУВАНИ КОЛЕГИ - ДОЛГОГОДИШНИ ПРЕТПЛАТНИЦИ.

**РАФАЈЛОВСКИ КОНСАЛТИНГ** како и секогаш и овој пат ќе покаже дека Вие сте на прво место.

Оваа година тоа го покажа во повеќе наврати, а сега преку сериозно намалување на цената на годишната претплата за 2021 година во моменти на економска криза предизвикана од здравствената - COVID-19.

Ова е начин сите Вие да може да си дозволите постојани професионални и стручни консултации без да се оптеретува Вашиот годишен буџет.

Годишната претплата за 2021 година за целокупниот пакет на печатени и електронски изданија ќе изнесува:

**9.500 ДЕНАРИ**

30 години секогаш со Вас и за Вас,  
Рафајловски Консалтинг

Следете нè:

**9.500 денари со вклучен ДДВ**

Членка на HLB THE GLOBAL ADVISORY AND ACCOUNTING NETWORK

ГОДИШНА ПРЕТПЛАТА 2021

ЗБИРКА НА ПРОПИСИ

# БОНУС И ТРИНАЕСЕТТА ПЛАТА

## (СМЕТКОВОДСТВЕН И ДАНОЧЕН АСПЕКТ)

Иван **СТОЈАНОВ**

Правата коишто произлегуваат од работниот однос и кои се утврдуваат при склучувањето на договорот за вработување се: основната плата, делот од плата за работна успешност како бонус и додатоците на плата согласно Законот за работните односи ("Службен весник на РМ", број 62/05..."Службен весник на РСМ", број 267/20, во натамошниот текст: ЗРО), Закон за придонеси од задолжително социјално осигурување ("Службен весник на РМ", број 142/08...247/18, во натамошниот текст: ЗПЗСО), Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството ("Службен весник на РМ", број 88/09...150/16, во натамошниот текст: ОКДПСОС), МСС 19 - Користи на вработените, Оддел 28 од МСФИ за МСЕ, кој најчесто е составен дел на менаџерските договори, како и тринаесеттата плата доколку работодавачот има можност да ја исплати.

### 1 БОНУСИ

*1.1. Бонусите најчесто се поистоветуваат со делот од плата којшто се однесува на работната успешност согласно ЗРО, земајќи ги предвид домаќинскиот однос, квалитетот и обемот на вршењето на работата.*

Во ОКДПСОС, утврдени се критериуми и мерила за утврдување на работната успешност и тоа:

- ▶ домаќински однос;
- ▶ обем;
- ▶ квалитет;
- ▶ креативност и инвентивност, остварена продуктивност, економичност;
- ▶ ефикасност и користење на средствата за работа и работното време и
- ▶ други критериуми утврдени со колективен договор на ниво на дејност.

Работната успешност согласно ОКДПСОС се мери, односно проценува за поединци или групи работници

според однапред утврдени критериуми и мерила со кои работникот треба да биде запознат. Работникот кој го води и организира процесот на работа ја оценува работата на работникот и ги утврдува неговите резултати.

Во рамките на критериумот обем на извршени работи, може да се подведат нормите утврдени за одделни работни места, преку кои обемот може најлесно да се измери, односно објективно да се оцени. Доколку во колективните договори на ниво на дејност или работодавач не бидат утврдени подетални критериуми и мерила за одделни критериуми, оценката за работната успешност ќе биде субјективна.

Согласно МСС 19 - Користи на вработените, точките 17 до 22 и точката 28.8 од Оддел 28 - Користи на вработените од МСФИ за МСЕ во делот: Право на "Учество во добивката и за бонуси", укажуваат на тоа дека кога некој вработен му пружал услуга на друштвото за време на пресметковниот период, друштвото треба да го признае недисконтираниот износ на краткорочните користи за вработени кои се очекува да се платат во замена за таа услуга како обврска (пресметана обврска), по одземање на какви било износи кои се веќе платени. Доколку веќе платениот износ го надминува недисконтираниот износ на користите, ентитетот треба да го признае тој вишок како средство (однапред платен трошок) до износот до кој претплатата ќе води кон, на пример, намалување на идните плаќања или рефундирање на готовина.

Едно друштво ќе го признае очекуваниот трошок за учество во добивката и исплата на бонуси само кога:

- (а) Друштвото има законска или изведена обврска да изврши такви плаќања како резултат на минати настани.
- (б) Може да се направи веродостојна проценка на обврската.

Обврска постои кога, друштвото нема друга реална алтернатива, освен да ги изврши плаќањата. Според некои планови за учество во добивката, вработените добиваат учество од добивката само доколку тие остануваат кај друштвото за определен период. Ваквите планови создаваат изведена обврска, како вработените извршуваат услуга така се зголемува износот кој

## Плати и надоместоци

треба да се плати ако останат да работат во друштвото до крајот на определениот период. Мерењето на ваквите изведени обврски ја одразува можноста дека некои вработени можат да го напуштат друштвото без да ги примат плаќањата за учество во добивката.

Друштвото може да нема законска обврска да исплати бонус. Сепак, во некои случаи, друштвото има практика на плаќање на бонуси. Во такви случаи, друштвото има изведена обврска бидејќи тоа нема реална алтернатива освен да го плати бонусот. Мерењето на изведената обврска ја одразува можноста дека некои вработени можат да го напуштат друштвото без да примат бонус.

Друштвото може да направи веродостојна проценка на својата правна или изведена обврска за учество во добивката или според планот за бонуси, кога и само кога или:

- (а) Формалните услови на планот содржат формули за утврдување на износот на користа.
- (б) Друштвото ги утврдува износите кои треба да се платат пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање.
- (в) Минатата практика дава јасен доказ за износот на изведената обврска на друштвото.

Обврската според плановите за учество во добивката и бонуси произлегува од услугата на вработените, а не од трансакција со сопствениците на друштвото. Поради тоа, друштвото го признава трошокот на плановите за учество во добивката и бонуси, не како распределба на добивката, туку како расход.

Доколку исплатите за учество во добивката и за бонуси не доспеваат за плаќање во целост во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга, тие плаќања се останати долгорочни користи за вработените.

Согласно МСС 19 и МСФИ за МСЕ Оддел 28 точка 29 други долгорочни користи за вработените вклучуваат:

- (а) долгорочни платени отсуства како што се долгогодишна служба или повеќегодишно отсуство,
- (б) награди за долгогодишна служба,
- (в) користи заради долгорочна неспособност,
- (г) учество во добивката и бонуси кои се плаќаат во рок од дванаесет месеци или повеќе по крајот на периодот во кој вработениот ги испорачува соодветните услуги,
- (д) одложен надомест кој се прима во рок од дванаесет месеци или повеќе по крајот на периодот во кој се заработува.

Во продолжение даден е пример на пресметка на плата и бонус за месец декември 2020 година.

### Пример 1: Пресметка на плата и бонус

1. Бруто плата на работникот..... 27.500
2. Додаток за 5 години работен стаж  
(27.500 x 0,5% x 5) ..... 688
3. Бонус на плата ..... 7.000
4. Вкупна плата  
(ред. бр. 1 + ред. бр. 2 + ред. бр. 3)..... 35.188

Р. бр.	Опис	Плата	Износ	Бонус	Вкупно
1.	Бруто плата		28.188	7.000	35.188
2.	Придонес за задолжително ПИО	18,8%	5.299	1.316	6.615
3.	Задолжително здравствено осигурување	7,50%	2.114	525	2.639
4.	Дополнителен придонес за задолжително здравствено осигурување...	0,50%	141	35	176
5.	Придонес за задолжително осигурување во случај на невработеност	1,20%	339	84	423
6.	Вкупно придонеси	28,0%	7.893	1.960	9.853
7.	Бруто плата намалена за придонеси 7=1-6		20.295	5.040	25.335
8.	Лично ослободување за 2020 година		8.228	0	8.228
9.	Даночна основа за пресметка на персонален данок на доход		12.067	5.040	17.107
10.	Пресметан персонален данок на доход	10%	1.207	504	1.711
11.	Нето плата 11=1-6-10		19.088	4.536	23.624

### КНИЖЕЊА:

42100 - Основна плата за редовна работа (нето) .....	19.088
42101 - Дел од плата за работна успешност (нето).....	4.536
42110 - Данок на личен доход на плата	1.711
4212 - Придонеси за задолжително социјално осигурување .....	9.853
24001 - Обврска за плата (нето).....	23.624
2340 - Обврска за данок на личен доход на плата.....	1.711
2341 - Обврски за придонес за задолжително пензиско и инвалидско осигурување .....	6.615
2342 - Обврски за придонес за задолжително здравствено осигурување .....	2.639
2343 - Обврски за дополнителен придонес за здравствено осигурување во случај на повреда на работа и професионално заболување.....	176
2344 - Обврски за придонес за вработеност на невработеност.....	423

Пресметана плата

24001 - Обврска за плата (нето) .....	23.624
2340 - Обврска за данок личен доход на плата .....	1.711
2341 - Обврски за придонес за задолжително пензиско и инвалидско осигурување.....	6.615
2342 - Обврски за придонес за задолжително здравствено осигурување .....	2.639
2343 - Обврски за дополнителен придонес за здравствено осигурување во случај на повреда на работа и професионално заболување .....	176
2344 - Обврски за придонес за вработување во случај на невработеност.....	423
1000 - Сметка.....	35.188

Исплатена плата

1.2. Согласно член 117, став 4 од ЗРО пропишана е и обврска за работодавачот на работникот да му исплати бонус во висина од една просечна плата во Република Северна Македонија во случај кога работникот работел 150 часа подолго од полното работно време, а не отсутствувал повеќе од 21 ден во текот на годината кај истиот работодавач.

## 2 ТРИНАЕСЕТТА ПЛАТА

2.1. Согласно одредбите од член 105 од ЗРО, работодавачот може на работникот да му исплати 13-та плата, доколку работодавачот има можност да ја исплати.

Во продолжение даден е пример на пресметка на тринаесетта плата за 2020 година како резултат на можноста на работодавачот да ја исплати согласно одличните резултати од работењето во текот на годината и да ја вклучи во годишната сметка за 2020 година.

### Пример 1: Пресметка на 13-та плата

1. Бруто плата на работникот .....27.500

Р. бр	Опис	Стапка	Износ
1.	Бруто плата		27.500
2.	Придонес за задолжително ПИО	18,8%	5.170
3.	Придонес за задолжително здравствено осигурување	7,50%	2.063

Р. бр	Опис	Стапка	Износ
4.	Дополнителен придонес за задолжително здравствено осигурување за случај на повреда на работа и професионално заболување	0,50%	137
5.	Придонес за задолжително осигурување во случај на невработеност (придонес за вработување)	1,20%	330
6.	Вкупни придонеси	28%	7.700
7.	Бруто плата намалена за придонеси 7=1-6		19.800
8.	Лично ослободување		0
9.	Даночна основа за пресметка на данок на личен доход		19.800
10.	Данок на личен доход	10%	1.980
11.	Нето плата 11=1-6-10		17.820

**Напомена:** При пополнувањето на МПИН пријавата за тринаесеттата плата на полето 1.3. Вид на обврска се става шифрата 102 - Разлика на плата, придонеси и персонален данок по годишна пресметка, и при пресметката не е земено личното ослободување, бидејќи тоа е искористено при пресметката на платите во текот на целата календарска година за сите 12 месеци.

Во случај доколку нето износот на примањата по основ на деловна успешност се над износот на кој се пресметуваат придонеси (16 просечни плати) согласно член 9 став 1 точка 18, разликата на трошокот во нето износ претставува даночно непризнат расход.

### 2.2. Исплата на тринаесеттата плата од добивката

Во случај кога тринаесеттата плата се исплатува по усвојување на годишната сметка, односно од добивката, пресметката и пополнувањето на МПИН пред сè се врши на ист начин со тоа што се спроведуваат следниве книжења:

#### КНИЖЕЊА:

950 -	Задржана (акумулирана) добивка.....	27.500
2400 -	Обврска за плата (нето) .....	17.820
2340 -	Обврска за данок на личен доход на плата.....	1.980
2341 -	Обврски за придонес за задолжително пензиско и инвалидско осигурување .....	5.170
2342 -	Обврски за придонес за задолжително здравствено осигурување .....	2.063
2343 -	Обврски за дополнителен придонес за здравствено осигурување во случај на повреда на работа и професионално заболување.....	137
2344 -	Обврски за придонес за вработување во случај на невработеност.....	330

Пресметана 13-та плата

# РАБОТА НОЌЕ И РАБОТА ВО СМЕНИ

Биљана НИКОЛОВСКА

*Работа ноќе*

Законот за работните односи ("Службен весник на РМ", број 62/05... "Службен весник на РСМ", број 267/20, во натамошниот текст: ЗРО), пропишува дека работодавачот ја организира работата на субјектот и работното време на работниците во согласност со потребите на работниот процес. Во рамките на работното време на субјектот, работодавачот може да го организира работното време на работниците во една или повеќе смени под услов работното време на работникот да не надминува 40 часа неделно. Ако работата на субјектот е организирана во три смени, една од тие смени претставува работа ноќе. Законот за работни односи ја дефинира работата ноќе и работата во смени, ги пропишува правата на работниците кои работат ноќе и во смени, обврските на работодавачот, забраната за работа ноќе за определени категории на вработени и заштитата на работниците кои работат ноќе. Додатоците на плата за работа ноќе и работа во смени, и надоместокот на трошоците поврзани со работата ноќе за приватниот сектор е пропишана со Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството ("Службен весник на РМ", број 88/09...150/16, во натамошниот текст: ОКДПСОС), а за јавниот сектор со Општиот колективен договор за јавниот сектор ("Службен весник на РМ", број 10/08...85/09, во натамошниот текст: ОКДЈС).

## 1 ШТО ПРЕТСТАВУВА РАБОТА НОЌЕ И РАБОТА ВО СМЕНИ?

Работата ноќе и работата во смени најчесто се испреплетуваат помеѓу себе и по правило кога има ме работа во повеќе од една смена, работната смена може да навлезе и во делот на работа ноќе.

ЗРО пропишува дека како ноќна работа се смета работењето во ноќно време во периодот меѓу 22,00 часот и 6,00 часот наредниот ден. Ова не мора да значи дека смената на работникот кој работи ноќно време мора да биде распоредена од работодавачот токму во овој период. Работодавачот може да ги распореди работниците да работат во смени каде крајот или почетокот на смената може да влезе во саатнината определена за работа ноќе.

### Пример:

*На работник во фабрика, работното време од прва смена, му започнува од 5,00 часот наутро, а завршува во 13,00 часот попладне. На работникот кој работи во угостителство, работното време од втора смена, му завршува во 1,00 часот наутро.*

*Во првиот случај работникот има 1 час работа ноќе и тоа од 5,00 до 6,00 часот наутро, а во вториот случај работникот има 3 часа работа ноќе и тоа од 22,00 навечер до 1,00 часот наутро.*

*Работа во смени*

Работата во смени ЗРО ја дефинира како секој метод на организирање на работата во смени во која работниците се менуваат еднопосредно на исто работно место во согласност со одреден план и која може да биде континуирана или со прекини, вклучувајќи ја потребата за работниците да работат во различно време во даден период на денови или недели. За организирање на работа во смени одлучува работодавачот во зависност од потребите на работниот процес.

Работникот кога работи во смени може да работи ноќе и кога работи во две смени и кога работи во три смени во зависност од распоредот на смените и саатнината за која ЗРО пропишува дека е работа ноќе.

## 2 ПРАВА НА РАБОТНИЦИТЕ КОИ РАБОТАТ НОЌЕ

Работникот има посебна заштита за ноќна работа кога:

- работи ноќе барем три часа од својата редовна дневна работна обврска;
- одработува ноќе третина од полното работно време од својата годишна работна обврска.

**Работниците кои работат ноќе имаат право, а работодавачот на негов трошок е должен да им обезбеди:**

- подолг одмор - повеќе од 20 дена годишен одмор врз основ условите за работа
- на дневен и неделен одмор и тоа:
  - најмалку 12 часа непрекинато дневен одмор, меѓу два последователни работни дена во текот на 24 часа,
  - неделен одмор во траење од најмалку 24 часа непрекинато, плус 12 часа дневен одмор;
- соодветна храна или **надоместок на трошоци за исхрана во висина од 20%** од просечната нето плата по работник исплатена во РС Македонија во претходната година, сразмерно за деновите кога работникот работи ноќе;
- стручно раководство на работниот, односно производниот процес;
- лекарски прегледи, пред нивно ангажирање во ноќна работа и во редовни временски периоди (на секои 24 месеци);
- периодично менување на работниците ако работата се врши во смени;
- **услови за превоз до и од работа** доколку нема **јавен превоз**; и
- додатоци на плата за работењето ноќе и работа во три смени.

Ако според мислење на лекарската комисија на работник заради ноќна работа би можела да му се влоши здравствената состојба, работодавачот е должен да го ангажира на соодветна работа дење.

Со утврдување на надоместок на трошоци за исхрана воведена е можност, ако работодавачот нема услови да организира исхрана на работниците кои работат ноќе, да им исплати надомест.

Обврската на работодавачот за организирање на превоз за работниците кои работат ноќе постои само ако нема јавен превоз.

## 3 ОБВРСКИ НА РАБОТОДАВАЧОТ

Работодавачот може да организира работа во две или три смени како и работа ноќе, а за таа цел потребно е:

- да пријави работа ноќе во Министерството за труд и социјална политика;
- да изготви план за работа во смени во кои дел или цела смена е работа ноќе;
- распоредот за работа во смени да го истакне на видно место;
- да изготви Анекси на договорите за работа, со утврдување на работа во смени и/или ноќна работа согласно изготвен план, за работниците кои претходно работеле во една смена;
- при пријавување на нови работници во Пријавата за потреба од работа (ППР) во поле 22 да заокружи "3. *двократно*" или "4. *во смени*", а во договорот за работа да ги наведе смените во кои ќе работи работникот.

Работодавачот **има обврска на свој трошок** на работниците кои работат ноќно време да им **обезбеди соодветна храна и превоз до и од работа**, лекарски прегледи пред нивно ангажирање во ноќна работа, периодично менување на работниците во смени како и подолг одмор.

Работодавачот е должен **пред воведувањето на ноќната работа**, да се консултира **со синдикатот** кај работодавачот, а ако нема таков, со претставникот на вработените, ако ноќната работа се врши редовно со работници кои работат ноќе најмалку еднаш годишно.

Консултациите се однесуваат за:

- одредување на времето коешто се смета како време на ноќното работење;
- облиците на организирање на ноќното работење;
- за мерките за заштита при работа; и
- мерки од социјалната заштита.

## 4 ЗАБРАНА ЗА РАБОТА НОЌЕ ЗА ОПРЕДЕЛЕНИ КАТЕГОРИИ НА ВРАБОТЕНИ

### *Забрана за работа ноќе*

Заради заштита на работниците ЗРО предвидува **забрана за работа ноќе** на определена категорија на работници па така:

- **работникот** кој сè уште **не наполнил 18 години** возраст не смее да се распореди да работи ноќе меѓу **22:00 часот и 6:00 часот** наредниот ден;

- **работник - жена** која работи во **индустријата и градежништвото** не може да се распореди на работа ноќе ако работата во тоа време би оневозможила да оствари одмор од најмалку седум часа во времето меѓу **22:00 часот и 5:00 часот** наредниот ден (Овие работнички може да работат ноќе само 1 час од 5,00 часот до 6,00 часот наутро);
- **работник - жена** за време на **бременост**;
- **работник - жена** со **дете до една година** возраст.

### Исклучоци

ЗРО пропишува исклучоци за овие категории на вработени.

По исклучок работникот кој сè уште **не наполнил 18 години возраст** може да се распореди на работа ноќе, под надзор на полнолетен работник, во случај на виша сила, кога:

- таквата работа трае определено време;
- истата мора веднаш да биде извршена; и
- работодавачот нема полнолетни работници на располагање.

Работодавачот мора на оваа категорија работници да им обезбеди одмор во наредните три дена по завршувањето на работата предизвикана од виша сила.

**Забрана за работа ноќе на работник - жена** која работи во индустријата и градежништвото **не се однесува на работнички:**

- кои имаат посебни овластувања и одговорности;
- кои вршат работи на здравствена, социјална и друга заштита на работници.

По исклучок забраната за работа ноќе за оваа категорија работници не се применува:

- за време на виша сила или е потребно да се спречи штетата на суровини или на друг материјал;
- кога тоа го бараат особено сериозни економски, социјални и слични околности под услов работодавачот да добие согласност од органот на државната управа надлежен за работите на трудот.

### 5 ОГРАНИЧУВАЊЕ НА РАБОТАТА НОЌЕ

Ограничување на времетраењето на ноќната работа ЗРО пропишува за работно место кадешто постојат поголеми опасности од повреди или здравствени оштетувања. Работното време на работникот кој работи ноќе на вакво работно место не смее да трае повеќе од осум часа дневно.

Ограничувања на работата ноќе постои и за определена категорија на работници за кои на работодавачот задолжително му е **потребна нивна претходна писмена согласност** за да може да ги распореди на работа ноќе. Оваа категорија на работници се:

- **работник - жена** ако има дете од една до три години возраст;
- работник - самохран родител кој има дете:
  - помладо од седум години, или
  - тешко болно дете, или
  - дете со телесен или душевен недостаток;
- работник - татко на дете кој го негува детето сам доколку мајката умре, го напушти детето или е неспособна за самостојно живеење и работа врз основ на мислење на лекарска комисија;
- **повозрасни работници** ( над 57 години жени и 59 години мажи).

### 6 ДОДАТОЦИ НА ПЛАТА ЗА РАБОТА НОЌЕ И РАБОТА ВО СМЕНИ

Работниците кои работат во смени, согласно Законот за работните односи, имаат право на додатоци при пресметката на плата, кои се определуваат за посебните услови при работа, кои произлегуваат од распоредот на работното време за работата ноќе и во смени.

Законот за работните односи не прави разлика за работа во две или три смени и користи само еден термин **"работа во смени"**. Разликата е пропишана со Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството, па така, само за работа во три смени, утврден е додаток од најмалку 5% зголемување по час на основната плата на работникот. Ова право на зголемен надоместок по основ на работа во три смени работникот го остварува само за ефективно поминато работно време во смени.

Ова значи дека зголемувањето од 5% по час на основната плата на работникот се однесува кога работникот ефективно работи во прва, втора и трета смена која по правило е работа ноќе.

За работата во трета смена (работа ноќе во периодот меѓу 22,00 часот и 6,00 часот наредниот ден) или кога работата во прва или втора смена, започнува или завршува во периодот на утврдената работа ноќе, согласно ОКДПСОС работникот има право на зголемување на основната плата од 35% по час.

Додатоците меѓусебно не се исклучуваат па така работникот кој работи во три смени има право на додаток од најмалку 5% зголемување по час на основната плата и 35% по час кога работи ноќе во трета смена.

За работа во две смени ниту со ЗРО ниту со ОКД-ПСОС е предвиден додаток на плата од 5% по основ на работа во смени.

Работниците кои работат во две смени имаат право на додаток од 35% по час за работа ноќе само ако една од смените навлегува во временскиот период на работа ноќе.

### Пример:

*На работниците кои работат во две смени им се пресметува плата за ефективно поминатите часови на работа. Основната плата на овие работници се зголемува само ако имале прекувремена работа (најмалку 35% по час) и/или една од смените навлегува во временскиот период на работа ноќе (најмалку 35% по час).*

*На работниците кои работат во три смени им се пресметува основната плата за ефективно поминатите часови на работа во сите смени, зголемена за работа во три смени (најмалку 5% по час) и зголемена за работата во трета смена-работа ноќе (најмалку 35% по час). На работниците кои имале прекувремена работа основната плата им се зголемува за прекувремената работа (најмалку 35% по час).*

### 7 НАДОМЕСТ НА ТРОШОЦИ ПОВРЗАНИ СО РАБОТАТА НОЌЕ

Законот за работните односи и ОКДПСОС пропишуваат дека работодавачот **може** на работниците да им организира превоз до и од работното место, како и исхрана за време на работа. Трошоците за исхрана може да изнесуваат најмногу до 20% од просечната нето плата по работник исплатена во претходната година, а трошоците за превоз во висина на стварните трошоци во јавниот сообраќај.

Меѓутоа работниците имаат право, а **работодавачот има обврска (задолжително е) на свој трошок на работниците кои работат ноќе да им организира превоз до и од работното место само ако нема јавен превоз, како и да организира исхрана за време**

**на работата ноќе или ако работодавачот не е во можност за тоа на работниците да им исплати надоместок на трошоци за исхрана во висина од 20% од просечната нето плата по работник исплатена во РС Македонија во претходната година, сразмерно за деновите кога работникот работи ноќе.**

**Оваа обврска ја има работодавачот чии работници барем три часа од својата редовна дневна работна обврска работат ноќе, односно одработуваат ноќе третина од полното работно време од својата годишна работна обврска, со што работниците се стекнуваат со правото на посебна заштита за работа ноќе, без оглед на тоа дали се работи за ноќна работа во трета смена или работната смена почнува или завршува во саатнината определена за ноќна работа.**

### 8 МОЖНОСТИ НА ПОИНАКВО УРЕДУВАЊЕ НА РАБОТНОТО ВРЕМЕ СО КОЛЕКТИВЕН ДОГОВОР

Со колективните договори може да се определи временското ограничување на работните обврски на работникот кој работи ноќе. Работното време на работникот кој работи ноќе на работно место, каде што постојат поголеми опасности од повреди или здравствени оштетувања, не смее да трае повеќе од осум часа дневно, а како просечно ограничување во периодот подолг од четири месеци, меѓутоа не подолг од шест месеци.

Во случај на сменското работење со колективните договори може да се пропише дневниот и неделниот одмор да трае подолго од предвидениот законски минимум, но тоа не може да трае подолго од шест месеци.

Ова продолжување на зголеменото траење на дневниот и неделниот одмор се однесува и на дејности, односно за работните места или професии во случаи:

- кадешто природата на работата бара постојано присуство; или
- кадешто природата на дејноста бара континуирано обезбедување на работа или услуги; или
- на предвидениот нееднаков или зголемен обем на работа.

ОКДПСОС предвидува можност со колективен договор на ниво на работодавач, да се определи:

- временското ограничување на работните обврски на работникот кој работи ноќе; и
- просечното минимално траење на дневниот и неделниот одмор во случај на сменско работење.

# ПЛАЌАЊЕ НА АКОНТАЦИИ

## НА ДАНОК НА ДОБИВКА ЗА 2021 ГОДИНА

### КАЈ БУЏЕТСКИТЕ КОРИСНИЦИ

Бранислав ГУЛЕВ

Плаќањето на аконтациите на данокот на добивка за 2021 година почнувајќи од месец февруари истата година е утврдено според даночната основица во Даночниот биланс за 2020 година, што претставува вообичаен начин кој се применува подолго време во Република Северна Македонија.

Но, утврдувањето на даночната обврска по основ на данок на добивка, пресметката и начинот на евидентирање на месечните аконтации предизвикаа многу прашања, дилеми и различен пристап во решавање на овие прашања од страна на буџетските корисници. Во праксата се сретнуваат различни пристапи кон давање одговори на прашањата кои се поврзани со данокот на добивка кај овој вид на субјекти.

Дали при евидентирање и плаќање на даночните обврски по основ на данок на добивка е возможно целосна примена на сметководствените принципи и начела пропишани за овој вид на субјекти. Дали при овие трансакции се нарушува билансната рамнотежа помеѓу одделни билансни позиции. На овие прашања ќе се обидеме да дадеме одговор и ќе го презентираме пристапот, сметајќи дека е најприфатлив, а истовремено почитувајќи и применувајќи ги сите законско пропишани сметководствени принципи и начела.

Даночната основа се утврдува во Даночниот биланс - ДБ за 2020 година и претставува основа за плаќање на аконтациите во текот на 2021 година. Во член 40 став 1 од Законот за данокот на добивка („Службен весник на РМ“, број 112/14... „Службен весник на РСМ“, број 290/20) е пропишано дека **месечните аконтации на данокот на добивка во даночниот биланс - ДБ за оданочување на добивка, се утврдуваат во износ**

од една дванаестина од утврдениот данок во даночниот биланс за претходната година зголемени за процентот на кумулативниот пораст на цените на мало во Републиката од претходниот период од годината, односно до 31 Јануари наредната година, во однос на просечните цени на мало во претходната година.

Во прилог на претходното се одредбите од член 13 и 14 од Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување („Службен весник на РМ“, број 174/14... „Службен весник на РСМ“, 6/20), според кои:

► Месечниот износ на аконтацијата на данокот на добивка за периодот февруари - декември во тековната година и за месец јануари 2021 година даночниот обврзник го утврдува според износот на пресметаниот данок, намален за износот на даночните ослободувања и олеснувања искажани во даночниот биланс составен за претходната година, поделен со 12 месеци и зголемен за процентот на кумулативниот пораст на цените на мало во Република Северна Македонија од претходниот период од годината, односно до 31 Јануари наредната година, во однос на просечните цени на мало во претходната година.

#### ИСКЛУЧОЦИ ОД ВООБИЧАЕНИОТ НАЧИН НА ПЛАЌАЊЕ НА АКОНТАЦИТЕ

- Според член 13 став 2 од наведениот Правилник, даночните обврзници кои што во изминатата година работеле помалку од 12 месеци, месечниот износ на аконтацијата на данокот на добивка ќе го утврдат на тој начин што износот на пресметаниот данок на добивка по намалување за 2020 година ќе го поделат со бројот на месеците на работењето во претходната година,
- Обврзниците кои што во претходната година не искажале пресметан данок на добивка (вообичаено тоа се новоформираните субјекти) немаат обврска

да пресметуваат и плаќаат аконтации на данокот на добивка, при што истите, првата аконтација на данокот на добивка ќе ја платат за месец февруари наредната година, утврдена според износот на пресметаниот данок искажан во даночниот биланс ДБ за претходната година поделен со бројот на месеците на работењето во претходната година,

► Според член 14 од Правилникот, даночните обврзници кои се формирани со издвојување од други обврзници или се образуваат како нови даночни обврзници во рамките на постојниот даночен обврзник, ги утврдуваат месечните аконтации на данокот на добивка во годината во која се издвоени врз основа на годишната пресметка на даночниот обврзник од кои се издвоени, на тој начин што утврдената основица на данокот на добивка се дели на даночните обврзници до изготвувањето на првата годишна сметка.

При обработување на прашањето за пресметка и плаќање на аконтации на данокот на добивка кај буџетските корисници се наметнаа неколку значајни и суштински прашања:

*На кој начин буџетските корисници и единките корисници ќе издвојат средства за измирување на обврските за кои не се планирани за овој вид на обврски?*

*Како ќе се спроведат сметководствените трансакции во делот на обврските по основ на данок на добивка, месечни аконтации во текот на годината, утврдување на нова даночна основа и усогласување со збирот на месечните аконтации, како и плаќање на обврските по овој основ, а при тоа да не бидат нарушени сметководствените принципи и начела пропишани во Законот за сметководството за буџетите и буџетските корисници?*

Имајќи ги во предвид поставените прашања и дилеми ќе се обидеме да дадеме одговор на истите преку следниот пример.

**Пример:**

Врз основа на претпоставените трансакции/ настани во текот на 2020 година ќе пристапиме кон изготвување на финансиските извештаи, Биланс на состојба и Биланс на приходи и расходи, утврдување на разликата помеѓу приходите и расходите, утврдување на даночната основа и месечните аконтации.

1. Примени фактури во текот на 2020 година во вкупен износ од ..... 350.000 ден.
2. Набавена опрема во износ од ... 2.850.000 ден.
3. Издадени фактури во износ од .... 325.000 ден.
4. Платени фактури на добавувачи во износ од ..... 190.000 ден.
5. Наплатени побарувања во износ од ..... 310.000 ден.
6. Пресметани се бруто плати во износ од ..... 1.770.000 ден.
7. Исплатени плати во износ од .... 1.280.000 ден.
8. Издадени дополнителни фактури во износ од ..... 2.250.000 ден.
9. Наплатени побарувања во износ од ..... 2.000.000 ден.
10. Платени обврски спрема добавувачи во износ од ..... 780.000 ден.

**2020 година  
Биланс на состојба**

Бр. на трансакција	Сметка должи	Износ должи	Сметка побарува	Износ побарува
1	198	350.000		
			220	350.000
2	198	2.850.000		
			220	2.850.000
	022	2.850.000		
			900	2.850.000
3	122	325.000		
			298	325.000
4	(198)	-190.000		
	(100)	-190.000	(220)	-190.000
5	(122)	-310.000		
		100	(298)	-310.000
6	198	1.770.000		
			280	1.770.000
7	(198)	-1.280.000		
	(100)	-1.280.000	(280)	-1.280.000
8	122	3.250.000		
			298	2.250.000
9	(122)	-3.000.000		
	100	3.000.000	(298)	-2.000.000
10	(198)	-780.000		
	(100)	-780.000	(220)	-780.000
	<b>Вкупно:</b>	<b>6.895.000</b>	<b>Вкупно:</b>	<b>5.835.000</b>

### Биланс на приходи и расходи

Број на трансакција	Сметка должи	Износ должи	Сметка побарува	Износ побарува
4	Класа 4	190.000		
5			Класа 7	310.000
7	Класа 4	1.280.000		
9			Класа 7	3.000.000
10	Класа 4	780.000		
	<b>Вкупно:</b>	<b>2.250.000</b>	<b>Вкупно:</b>	<b>3.310.000</b>
<b>Разлика (вишок приходи над расходи):</b>				<b>1.060.000</b>

Според трансакциите наведени во примерот утврдена е разлика помеѓу приходи и расходи во износ од 1.060.000 денари, при што се утврдува:

- Данок на добивка (сметка 270):  
1.060.000 денари \* 10% = 106.000 денари
- Вишок на приходи над расходи (сметка 296): 954.000

Со додавање на наведените краткорочни обврски во пасивата од Билансот на состојба се постигнува билансната рамнотежа, која во случајот изнесува 6.895.000 денари.

#### Книжење на данокот на добивка:

Сметка должи	Износ должи	Сметка побарува	Износ побарува
800	1.060.000		
		811	106.000
		820	954.000
811	106.000		
		270	106.000
820	954.000		
		296	954.000

При спроведување на предметните сметководствени трансакции треба да се води сметка за усогласеност на одделни сметки, како што е сметката 100 за паричните средства и сметката 296 која се применува за искажување на вишокот на приходи над расходи. Доколку ги земеме во предвид сите претходно наведените трансакции тогаш состојбата на сметката 100 на 31

Декември ќе биде 1.060.000 денари. Споредувајќи со состојбата на сметката 296 произлегува неусогласеност во износ од 106.000 денари, колку што изнесува обврската за данок на добивка по завршна сметка за 2020 година. Со плаќање на даночната обврска во износ од 106.000 денари ќе се усогласат двете сметки. Врз основа на изнесеното произлегува заклучок дека во случај кога буџетскиот корисник е даночен обврзник нема да има усогласеност на овие две сметки на крајот на годината туку тоа се постигнува со плаќање на даночната обврска.

Констатираната состојба е **првата аномалија** која сакаме да ја истакнеме, а која произлегува од даночната обврска предизвикувајќи буџетскиот корисник да го намали вишокот на приходи над расходи за износот кој треба да се издвои за плаќање на даночната обврска, со што се нарушува рамнотежата со состојбата на паричните средства.

Во однос на месечните аконтации потребно е да се истакне дека истите се утврдуваат врз основа на утврдениот данок на добивка по завршна сметка за 2020 година, при што износот од 106.000 денари се распределува на 12 месечни аконтации во износ од 8.333 денари.

Со завршната сметка за 2021 година се утврдува нова даночна основа која во споредба со претходната година може да биде поголема или помала, а со тоа се менува даночната обврска, која ќе се подмири со доплата или ќе се изврши повраток на претходно исплатените средства. Заради согледување на наведените настани ќе се земат неколку претпоставени сметководствени трансакции во 2021 година кои се основа за изготвување на финансиските извештаи.



2021 година  
Биланс на состојба

Број на трансакција	Сметка должи	Износ должи	Сметка побарува	Износ побарува
1	198	220.000		
			220	220.000
2	198	2.250.000		
			220	2.250.000
	022	2.250.000		
			900	2.250.000
3	(198)	-90.000		
	(100)	-90.000	220	-90.000
4	198	2.200.000		
			280	2.200.000
5	(198)	-1.800.000		
	(100)	-1.800.000	(280)	-1.800.000
6	122	5.480.000		
			298	5.480.000
7	(122)	-5.480.000		
	100	5.480.000	(298)	-5.480.000
8	(198)	-670.000		
	(100)	-670.000	(220)	-670.000
9	(100)	-106.800		
	<b>Вкупно:</b>	<b>7.174.000</b>	<b>Вкупно:</b>	<b>4.360.000</b>

Биланс на приходи и расходи

Број на трансакција	Сметка должи	Износ должи	Сметка побарува	Износ побарува
3	Класа 4	90.000		
5	Класа 4	1.800.000		
7			Класа 7	5.480.000
8	Класа 4	670.000		
10	Класа 4	106.000		
	<b>Вкупно:</b>	<b>2.666.000</b>	<b>Вкупно:</b>	<b>5.480.000</b>
	<b>Разлика (вишок приходи над расходи):</b>			<b>2.814.000</b>

Врз основа на примерот утврдена е разлика помеѓу приходи и расходи во износ од 2.814.000 денари, при што се утврдува:

- Данок на добивка (сметка 270):  
2.814.000 денари \* 10% = 281.400 денари
- Вишок на приходи над расходи (сметка 296): 2.532.600

Со додавање на наведените краткорочни обврски во пасивата од Билансот на состојба се постигнува билансната рамнотежа, која во случајот изнесува 7.174.000 денари.

Книжење на данокот на добивка:

Сметка должи	Износ должи	Сметка побарува	Износ побарува
800	2.814.000		
		811	281.400
		820	2.532.600
811	281.400		
		270	281.400
820	2.532.600		
		296	2.532.600
270	281.400	100	175.400
		Класа 7	106.000

При новоформираната даночна обврска во износ од 281.400 денари треба да се има во предвид колку е платено со месечните аконтации, кои во примерот нивниот збир изнесува 106.000 денари. Заради наведеното буџетскиот корисник ќе ја подмири разликата која изнесува 175.400 денари, додека за износот од 106.000 денари колку што е потребно да се „затвори“ сметката 270, се искажува приход. На овој начин повторно не се применуваат сметководствените принципи и начела кои се однесуваат за буџетските корисници, но фактот што законодавецот неосновано смета дека и буџетските корисници се даночни обврзници, неизбежно е да се применат одделни отстапувања од тие начела со цел да се воспостави билансна рамнотежа.

Констатацијата која се однесува на усогласување на новата даночна основица и даночната обврска со претходните уплати со месечните аконтации претставува **втора значајна аномалија** која е присутна кај овој вид на сметководство што го применуваат буџетските корисници и единките корисници.

Како **трета значајна аномалија** е фактот што при планирање на буџетот за наредната година буџетскиот корисник не може да планира во точен износ колку ќе треба да се издвојат односно предвидат буџетски средства за плаќање на даночните обврски.

**Заклучок:**

Врз основа на изнесените ставови и примери неизбежно е прашањето: кој е ефектот за Буџетот на Република Северна Македонија од вклучување на буџетските корисници и единките корисници во даночниот систем по основ на данок на добивка, имајќи предвид дека оваа категорија на субјекти користат средства кои се добиени од Буџетот на Република Северна Македонија, како средства уплатени од даночните обврзници по основ на разни видови на даноци, придонеси, такси и казни.

## Content

### CURRENT

- PhD Goran Rafajlovski  
REQUEST FOR RETURNING A RECEIVED SUBVENTION  
FOR CONTRIBUTIONS' PAYMENT AND REQUEST FOR RETURNING  
THE FINANCIAL SUPPORT FOR SALARY PAYMENT FOR  
EMPLOYERS THAT HAVE REALIZED LOSS ..... 3
- Stefan Rafajlovski  
FINANCIAL SUPPORT TO EMPLOYERS  
FOR SALARY PAYMENT FOR THE MONTHS FEBRUARY AND  
MARCH 2021 ..... 9
- Ivan Stojanov  
FINANCIAL SUPPORT FOR NATURAL PERSONS  
PERFORMING INDIVIDUAL ACTIVITY FOR THE MONTHS  
FEBRUARY AND MARCH 2021. .... 15
- FIFTH PACKAGE OF MEASURES FOR HANDLING  
THE CONSEQUENCES FROM THE PANDEMIC CAUSED BY THE  
CORONAVIRUS. .... 19

### ACCOUNTING

- Jasmina Rafajlovska  
CONSOLIDATED ANNUAL ACCOUNT  
AND CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS FOR 2020. .... 22

### TAXES

- Vera Rafajlovska  
TAX RELIEF OR TAXATION  
FOR CONTRIBUTIONS OF EXPENSES RELATED TO  
ENGAGEMENT OF EXTERNAL NATURAL PERSONS. .... 46

### SALARY AND CONTRIBUTIONS

- Ivan Stojanov  
BONUS AND 13<sup>TH</sup> SALARY  
(ACCOUNTING AND TAX ASPECT). .... 53

### LABOR RELATIONS

- Biljana Nikolovska  
NIGHT WORK AND SHIFT WORK. .... 56

### BUDGETS AND BUDGET BENEFICIARIES

- Branislav Gulev  
ADVANCE PAYMENT  
OF INCOME TAX FOR 2021 FOR THE BUDGET BENEFICIARIES ..... 60

### CURRENT

#### FINANCIAL SUPPORT TO EMPLOYERS FOR SALARY PAYMENT FOR THE MONTHS FEBRUARY AND MARCH 2021

The fifth package includes a set of economic measures for direct financial support for the companies with the purpose of maintaining the work places. One of the principal financial measures in direction of supporting the economy is the measure for: Financial support to employers for salary payment for the months February and March 2021 .....9

### ACCOUNTING

#### CONSOLIDATED ANNUAL ACCOUNT AND CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS FOR 2020

The Company that has an overruling impact in one or more companies, is obliged to comprise and issue a Consolidated annual account and the middle and large companies, consolidated financial statements as well.....22

### TAXES

#### TAX RELIEF OR TAXATION FOR CONTRIBUTIONS OF EXPENSES RELATED TO ENGAGEMENT OF EXTERNAL NATURAL PERSONS

The tax treatment of expenses for accommodation and transport of engaged external natural persons is prescribed in the Law on personal income tax and the Law on income tax.....46

### SALARY AND CONTRIBUTIONS

#### BONUS AND 13TH SALARY ACCOUNTING AND TAX ASPECT

The rights arising from the labor relation that are determined when concluding an employment agreement are: basic salary, part of the salary for work performance as a bonus and the salary allowances .....53