

## **КОНСОЛИДИРАНИ ГОДИШНА СМЕТКА И ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

*Славица Пековиќ, дипл.ек, овластен ревизор*

### **КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

*Согласно член 504 од Законот за трговските друштва ("Службен весник на РМ", бр. 28/04, ..... и 120/18) – во натамошниот текст: ЗТД, трговското друштво секоја година составува и објавува консолидирана годишна сметка и консолидирани финансиски извештаи ако има превладувачко влијание во едно или повеќе друштва.*

Консолидираната годишна сметка се составува на начин определен со ЗТД. Консолидираните финансиски извештаи се изготвуваат согласно со Правилникот за водење на сметководството ("Службен весник на РМ", бр. 159/09, 164/10 и 107/11), односно според Меѓународните сметководствени стандарди и Меѓународните стандарди за финансиско известување.

**Консолидираната годишна сметка заедно со извештајот за работењето за 2019 година, друштвото е должно да ги достави до Централниот регистар најдоцна до 31 март 2020 година (член 506 став 4 од ЗТД).**

Одобрените консолидирани годишни сметки и одобрените консолидирани финансиски извештаи, заедно со годишниот извештај за работа на друштвото, органот на управување најдоцна 30 дена од нивното одобрување, во препис, ги доставуваат до Регистарот на годишни сметки при Централниот регистар и ги ставаат во деловната просторија на увид. Право на увид има секој содружник, односно акционер.

**КОНСОЛИДИРАНАТА ГОДИШНА СМЕТКА СОДРЖИ:**

- 1) консолидиран биланс на состојба*
- 2) консолидиран биланс на успех и*
- 3) објаснувачки белешки.*

**КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ СОДРЖАТ:**

- 1) консолидиран извештај за финансиската состојба,*
- 2) консолидиран извештај за сеопфатната добивка,*
- 3) консолидиран извештај за паричните текови,*
- 4) консолидиран извештај за промените во главнината и*
- 5) белешки кон консолидираните извештаи, кои опфаќаат преглед на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации.*

**1. ЦЕЛИ НА КОНСОЛИДАЦИЈА**

Консолидацијата претставува изготвување на заедничка годишна сметка и заеднички финансиски извештаи за целата група на друштва од кои едното е матично друштво, а останантите се негови подружници (согласно ЗТД и МСС 27), посредно или непосредно (подружници - ќерки или подружници - внуци, контролирани од ќерките).

Целта на консолидирањето на финансиските извештаи е резултатите од работењето и финансиската состојба на матичното друштво и неговите подружници, да бидат прикажани на начин како да станува збор за едно друштво (еден субјект).

Консолидираните финансиски извештаи треба да ги презентираат деловните настани кои се случиле само помеѓу економскиот субјект и неповрзаните - надворешни субјекти.

Трансакциите кои се извршени помеѓу членките на групата, треба да се елиминираат. Во спротивно, корисниците на финансиските извештаи би добиле погрешни информации за работењето и финансиската состојба на групата, така што интерните трансакции би се сметале како да се трансакции со други субјекти.

## 2. ДЕФИНИЦИИ

**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.

**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, а на ентитетот во кој е вложено.

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

## 3. ДАТУМ НА КОНСОЛИДАЦИЈА (ИЗВЕСТУВАЧКИ ДАТУМИ)

Консолидираната годишна сметка и консолидираните финансиски извештаи **мора да бидат составени на ист датум** на којшто е составена годишната сметка и финансиските извештаи на матичното друштво.

Финансиските извештаи на матичното друштво и неговите подружници кои се користат при подготвувањето на консолидираните финансиски извештаи треба да бидат **подготвени со ист датум**.

Кога крајот на периодот на известување на матичното друштво е различен од оној на подружницата, подружницата за целите на консолидацијата подготвува дополнителни финансиски извештаи со датум на финансиските извештаи на матичното друштво, освен ако истото е невозможно да се направи.

Кога финансиските извештаи на подружницата кои се користат за подготвување на консолидирани финансиски извештаи се подготвуваат со датум кој е различен од датумот на финансиските извештаи на матичното друштво, **треба да се направат корекции на ефектите од значајните трансакции или настани кои се настанати помеѓу датум и датумот на финансиските извештаи на матичното друштво.** Во секој случај, **разликата помеѓу крајот на периодот на известување на подружницата и оној на матичното друштво, не треба да биде повеќе од три месеци.** Должината на известувачките периоди и разликите помеѓу краевите на известувачките периоди треба да бидат исти од период во период.

#### **4. СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ**

Консолидираните финансиски извештаи треба да бидат подготвени користејќи **ЕДИНСТВЕНИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПОЛИТИКИ ЗА СЛИЧНИ ТРАНСАКЦИИ И ДРУГИ НАСТАНИ ВО СЛИЧНИ ОКОЛНОСТИ.**

Ако член на групата користи сметководствени политики кои се разликуваат од оние кои се усвоени во консолидираните финансиски извештаи за слични трансакции и настани во слични околности, при подготвувањето на консолидираните финансиски извештаи **треба да бидат направени соодветни корекции во финансиските извештаи.**

**Приходите и расходите** на подружницата се вклучуваат во консолидираните финансиски извештаи од датумот на стекнување како што е дефинирано во МСФИ 3.

Приходите и расходите на подружницата треба да бидат засновани на вредностите на средствата и обврските признаени во консолидираните финансиски извештаи на матичното друштво на датумот на стекнување. На пример, расходите за депрецијација признаени во консолидираниот финансиски извештај на сеопфатна добивка после датумот на стекнувањето треба да бидат засновани на објективните вредности на поврзаните средства кои се депрецираат признаени во консолидираните финансиски извештаи на датумот на стекнување.

Приходите и расходите на подружницата се вклучуваат во консолидираните финансиски извештаи се до датумот кога матичното друштво престанува да ја има контролата на подружницата.

Неконтролираните учества треба да бидат презентирани во консолидираниот финансиски извештај за финансиската состојба во рамките на главнината, посебно од главнината на сопствениците на матичното друштво.

Добивката или загубата и секоја компонента од останатата сеопфат-на добивка им се припишуваат на сопствениците на матичното друштво и на неконтролираните учества. Вкупната сеопфатна добивка им се припишува на сопствениците на матичното друштво и неконтролираните учества дури и ако ова резултира во тоа неконтролираните учества да имаат негативно салдо.

Ако подружницата има издадено кумулативни приоритетни акции кои се класифицираат како главнина и се во сопственост на неконтролираните учества, матичното друштво го пресметува својот дел од добивката или загубата после корегирањето за износот на дивидендите на овие акции, без оглед дали дивидендите се или не се објавени.

Промените на сопственичкото учество на матичното друштво во подружницата кои не резултираат во губење на контрола се евидентираат како сопственички трансакции.

Во вакви околности сметководствените износи на контролираните и неконтролираните учества треба да бидат корегирани за да ги одразуваат промените во нивните релативни учества во подружницата. Секоја разлика помеѓу износот со кој се корегираат неконтролираните учества и објективната вредност на платениот или примениот надоместок треба да се признае директно во главнината и да им се припише на сопствениците на матичното друштво.

## 5. ОДОБРУВАЊЕ, РЕВИЗИЈА И ДОСТАВУВАЊЕ

Консолидираната годишна сметка и консолидираните финансиски извештаи не можат да бидат одобрени без да биде извршена ревизија.

Консолидираната годишна сметка и консолидираните финансиски извештаи **друштвото ги дава на ревизија на овластен ревизор.**

Друштвото овластено за ревизија утврдува дали годишниот извештај за работењето на друштвото е во согласност со консолидираната годишна сметка, односно консолидираните финансиски извештаи за истата деловна година.

*Согласно член 506 став 4 и став 5 од Законот за трговските друштва:*

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

---

- ⇒ **КОНСОЛИДИРАНАТА ГОДИШНА СМЕТКА**, заедно со извештајот за работењето друштвото е должно да ја достави до Централниот регистар најдоцна до 31 март наредната година, додека
- ⇒ **ОДОБРЕНАТА КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И ОДОБРЕНИТЕ КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ** заедно со годишниот извештај за работа на друштвото се доставуваат во препис најдоцна 30 дена од денот на нивно одобрување, до Централниот регистар во деловната или друга просторија на увид. Право на увид има секој содружник, односно акционер.

Одобрената консолидирана сметка и одобрените консолидирани финансиски извештаи заедно со годишниот извештај, од работењето и со извештај 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.

## **II. КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА**

При подготвување и презентирање на консолидираната годишна сметка за група на друштва во кои матичното друштво има превладувачко влијание треба да се применува ЗТД.

### **1. ТРГОВСКИ ДРУШТВА КОИ СОСТАВУВААТ КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА**

Согласно член 504 став 1 од ЗТД, **ТРГОВСКОТО ДРУШТВО СОСТАВУВА И ОБЈАВУВА КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА:**

- ⇒ **АКО ИМА ПРЕВЛАДУВАЧКО ВЛИЈАНИЕ ВО ЕДНО ИЛИ ПОВЕЌЕ ДРУШТВА.**

Согласно член 496 од ЗДТ е дефинирано што значи остварување на превладувачко влијание:

**“ЕДНО ДРУШТВО СЕ СМЕТА ДЕКА ОСТВАРУВА ПРЕВЛАДУВАЧКО ВЛИЈАНИЕ НА 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 ова друштво."

Се претпоставува остварување на превладувачкото 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 ДОДАДАТ НА СОБИРОТ НА СОДРУЖНИЦИТЕ, ОДНОСНО НА СОБРАНИЕТО, А НИТУ ЕДЕН ДРУГ СОДРУЖНИК, ОДНОСНО АКЦИОНЕР ПОСРЕДНО ИЛИ НЕПОСРЕДНО НЕ ПОСЕДУВА ПОГОЛЕМ БРОЈ ГЛАСОВИ ОД ДРУШТВОТО.**

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

### **III. КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

При подготвување и презентирање на консолидирани финансиски извештаи за група на друштва под контрола на матично друштво треба да се применува МСС 27. Во МСС 27 се пропишани барањата за презентирање на консолидираните финансиски извештаи.

#### **1. ТРГОВСКИ ДРУШТВА КОИ СОСТАВУВААТ КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

Во основа, **доколку едно ДРУШТВО КОНТРОЛИРА ДРУГО ДРУШТВО МОРА ДА СЕ СОСТАВАТ КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ** (освен ако не се исполнети одредени услови).

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

Се смета дека ПОСТОИ КОНТРОЛА кога матичното друштво поседува, директно или индиректно преку подружници, ПОВЕЌЕ ОД ЕДНА ПОЛОВИНА ОД ГЛАСАЧКАТА МОЌ НА ЕНТИТЕТОТ.

Исто така, КОНТРОЛА постои дури и кога матичното друштво ПОСЕДУВА ЕДНА ПОЛОВИНА ИЛИ ПОМАЛКУ ОД ГЛАСАЧКАТА МОЌ КОГА ПОСТОИ:

- (1) моќ над повеќе од една половина од правата на глас врз основа на договор со другите вложувачи;
- (2) моќ да управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот според статут или договор;
- (3) моќ да го именува или разрешува мнозинството на членовите на одборот на директорите или еквивалентно управувачко тело и контролата над ентитетот е на овој одбор или тело;
- (4) моќ да го даде мнозинството на гласови на состаноците на одборот на директорите или еквивалентно управувачко тело и контролата над ентитетот е на овој одбор или тело.

КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ  
ГИ ВКЛУЧУВААТ СИТЕ ПОДРУЖНИЦИ КОИ СЕ КОНТРОЛИРАНИ  
ОД СТРАНА НА МАТИЧНОТО ПРЕТПРИЈАТИЕ.

**ТАБЕЛА 1:  
РАЗЛИКИ ПОМЕЃУ БАРАЊАТА ЗА КОНСОЛИДАЦИЈА  
СПОРЕД ЗТД И МСС 27**

ЗАКОН ЗА ТРГОВСКИ ДРУШТВА ЧЛЕНОВИ 495 И 496	МСС 27 – КОНСОЛИДИРАНИ И ПОСЕБНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ
<b>ПРЕВЛАДУВАЧКО ВЛИЈАНИЕ</b> Едно друштво се смета дека остварува <b>превладувачко влијание</b> кога: - држи непосредно или посредно удел, односно акции како дел од основната главнина што му обезбедува <b>мнозинство од гласовите</b> во собирот на содружници, односно собранието на акционери;	<b>КОНТРОЛА</b> Контрола е моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот со цел да се стекнат користи од неговите активности. Се претпоставува дека постои контрола кога <b>матичното друштво поседува (директно или индиректно) повеќе од една</b>



<p>- самото <b>располага со мнозинство на гласови</b> во друго друштво брз основа на договор склучен со содружниците, односно акционерите; <b>или</b></p> <p>- <b>фактички определува</b>, преку гласовите со коишто располага, <b>кои и какви одлуки</b> ќе се донесат на собирот на содружниците, односно собранието на акционери.</p>	<p><b>половина (над 50%) од гласачката моќ</b> (освен во исклучителни околности). Контрола постои и кога матичното друштво поседува половина или помалку од гласачката моќ но постои:</p> <p>- моќ над <b>повеќе од една половина</b> од правата на глас врз основа на договор со другите вложувачи;</p> <p>- моќ да <b>управува со финансиските и оперативните политики</b> на ентитетот според статут или договор;</p> <p>- моќ да го <b>именува или разрешува мнозинството на членовите</b> на одборот на директори;</p> <p>- моќ да го даде <b>мнозинството на гласови</b> на состаноците на <b>одборот на директори</b>.</p>
<p><b>ПРЕТПОСТАВКА ЗА КОНСОЛИДАЦИЈА</b></p> <p><b>Над 40%</b> од вкупниот број на гласови (директно или индиректно) во собранието доколку ниту еден друг акционер/содружник не поседува поголем број на гласови од друштвото (директно или индиректно)</p>	<p><b>ПРЕТПОСТАВКА ЗА КОНСОЛИДАЦИЈА</b></p> <p><b>Над 50%</b> од гласачка моќ (директно или индиректно)</p>

**ТАБЕЛА 2:**  
**ОСЛОБОДУВАЊА ОД КОНСОЛИДАЦИЈА**

<p><b>ЗАКОН ЗА ТРГОВСКИ ДРУШТВА</b> <b>(ЧЛЕН 504 СТАВ 1 И 2)</b></p>	<p><b>МСС 27 - КОНСОЛИДИРАНИ И ПОСЕБНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ</b> <b>(ТОЧКА 10)</b></p>
<p><b>НЕ Е ПРОПИШАНО ОСЛОБОДУВАЊЕ ОДНОСНО:</b></p> <p>(1) Трговското друштво секоја година составува и објавува консолидирана годишна сметка и консолидирани финансиски извештаи, ако има превладувачко влијание во едно или повеќе друштва.</p> <p>(2) Консолидирани финансиски извештаи се изготвуваат според меѓународните</p>	<p>Матичното друштво <b>НЕ ТРЕБА ДА ПРЕЗЕНТИРА КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ АКО И САМО АКО:</b></p> <p>- матичното друштво е <b>целосно поседувана подружница</b> на друго друштво што консолидира или е делумно поседувана подружница на друго друштво што консолидира, доколку останатите сопственици се информирани и не</p>

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

стандарди за финансиско известување.	приговараат за непрезентирање на консолидирани финансиски извештаи; - должнички или сопственички инструменти <b>не се тргувани на јавен пазар</b> (домашен или странски); - матичното друштво <b>не ги поднесува (или е во процес на поднесување) на финансиски извештаи до КХВ или друг регулатор</b> за издавање на Хартии од вредност; - основното (крајното) матично друштво подготвува консолидирани финансиски извештаи.
--------------------------------------	---

## 2. ПОСТАПКИ ЗА КОНСОЛИДАЦИЈА

За да се презентираат финансиски информации за групата како за еден економски ентитет се ПРЕЗЕМААТ СЛЕДНИТЕ ПРЕТХОДНИ ПОСТАПКИ:



УТВРДУВАЊЕ НА ПОДРУЖНИЦИТЕ НА МАТИЧНОТО ДРУШТВО И ДАТУМОТ НА СТЕКНУВАЊЕ НА КОНТРОЛА,



УСОГЛАСУВАЊЕ НА ДАТУМОТ НА ПЕРИОДОТ НА ИЗВЕСТУВАЊЕ,



УСОГЛАСУВАЊЕ НА СМЕТКОВОДСТВЕНИТЕ ПОЛИТИКИ НА ПОДРУЖНИЦИТЕ СО СМЕТКОВОДСТВЕНИТЕ ПОЛИТИКИ НА МАТИЧНОТО ДРУШТВО,



УСОГЛАСУВАЊЕ НА МЕЃУСЕБНИТЕ ТРАНСАКЦИИ НА МАТИЧНОТО ДРУШТВО И ПОДРУЖНИЦИТЕ, КАКО И НА САЛДАТА НА КРАЈОТ НА ПЕРИОДОТ НА ИЗВЕСТУВАЊЕ,

При **ПОДГОТВУВАЊЕТО НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**, финансиските извештаи на матичното друштво и неговите подружници:

⇒ **СЕ КОМБИНИРААТ СТАВКА ПО СТАВКА ТАКА ШТО СЕ СОБИРААТ СЛИЧНИ СТАВКИ НА СРЕДСТВА, ОБВРСКИ, ГЛАВНИНА, ПРИХОДИ И РАСХОДИ.**

Со цел консолидираните финансиски извештаи да презентираат информации како за еден економски ентитет се **ПРЕЗЕМААТ СЛЕДНИВЕ ЧЕКОРИ:**



**СЕ ЕЛИМИНИРААТ:**  
СМЕТКОВОДСТВЕНАТА ВРЕДНОСТ НА ВЛОЖУВАЊЕТО НА МАТИЧНОТО ДРУШТВО ВО СЕКОЈА ПОДРУЖНИЦА И ДЕЛОТ НА МАТИЧНОТО ДРУШТВО ОД ГЛАВНИНАТА НА СЕКОЈА ПОДРУЖНИЦА.

СЕ ИСКАЖУВА ГУДВИЛ, КОГА СЕ РАБОТИ ЗА СТЕКНУВАЊЕ НА ПОДРУЖНИЦА СО КУПУВАЊЕ НА УДЕЛ, А НЕ СО ОСНОВАЊЕ.



**СЕ ИДЕНТИФИКУВААТ:**  
НЕКОНТРОЛИРАНИТЕ (МАЛЦИНСКИТЕ) УЧЕСТВА ВО ДОБИВКАТА ИЛИ ЗАГУБАТА НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ПОДРУЖНИЦИ ЗА ИЗВЕСТУВАЧКИОТ ПЕРИОД.



**СЕ ИДЕНТИФИКУВААТ:**

**НЕКОНТРОЛИРАНИТЕ (МАЛЦИНСКИТЕ) УЧЕСТВА ВО НЕТО СРЕДСТВАТА НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ПОДРУЖНИЦИ И ИСТИТЕ СЕ ПРЕЗЕНТИРААТ ОДДЕЛНО ОД СОПСТВЕНИЧКОТО УЧЕСТВО НА МАТИЧНОТО ДРУШТВО ВО НИВ.**

Неконтролираните (малцинските) учества во нето средствата се состојат од:

- *износот на неконтролираните учества на датумот кога првично настанала комбинацијата пресметан според МСФИ 3, Деловни комбинации; и*
- *учеството на неконтролираните учества во промените на главнината од датумот на настанување на комбинацијата.*



**СЕ ЕЛИМИНИРААТ ВО ЦЕЛОСТ:**

**САЛДАТА, ТРАНСАКЦИИТЕ, ПРИХОДИТЕ И РАСХОДИТЕ ВО РАМКИТЕ НА ГРУПАТА И ТОА:**

- 1) ***САЛДАТА И ТРАНСАКЦИИТЕ ВО РАМКИТЕ НА ГРУПАТА, ВКЛУЧУВАЈКИ ГИ И:***
  - *ПРИХОДИТЕ ОД ПРОДАЖБА,*
  - *РАСХОДИТЕ И*
  - *ДИВИДЕНДИТЕ,*
- 2) ***ДОБИВКИТЕ И ЗАГУБИТЕ КОИ РЕЗУЛТИРААТ ОД ТРАНСАКЦИИ ВО РАМКИТЕ НА ГРУПАТА КОИШТО СЕ ПРИЗНАЕНИ КАКО СРЕДСТВА КАКО ШТО СЕ***
  - ***ЗАЛИХИТЕ И ОСНОВНИТЕ СРЕДСТВА.***

**ЗАГУБИТЕ ВО РАМКИТЕ НА ГРУПАТА:**

МОЖАТ ДА УКАЖАТ НА ОБЕЗВРЕДНУВАЊЕ КОЕ ТРЕБА ДА СЕ ПРИЗНАЕ ВО КОНСОЛИДИРАНИТЕ ИЗВЕШТАИ.

### **ВРЕМЕНИТЕ РАЗЛИКИ:**

НАСТАНАТИ ОД ЕЛИМИНИРАЊЕТО НА ДОБИВКИТЕ И ЗАГУБИТЕ ВО РАМКИТЕ НА ГРУПАТА СЕ ТРЕТИРААТ во согласност со МСС 12, Даноци на добивка.

### **3. ОБЕЛОДЕНУВАЊА**

Во КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ треба да бидат направени следните ОБЕЛОДЕНУВАЊА:

- 1) *Природата на врската помеѓу матичното друштво и подружница кога матичното друштво не поседува, директно или индиректно преку подружници, повеќе од една половина од гласачката моќ.*
- 2) *Причините зошто сопственоста, директно или индиректно преку подружници, на повеќе од една половина на гласачката или потенцијално гласачката моќ на стекнатиот ентитет не содржи контрола.*
- 3) *Крајот на периодот на известување на финансиските извештаи на подружницата кога таквите финансиски извештаи се користени за подготвување на консолидирани финансиски извештаи и се со датум или за период што е различен од оној на финансиските извештаи на матичното друштво, и причината за користење на различен датум или период.*
- 4) *Природата и обемот на сите значајни ограничувања (на пр. што резултираат од аранжманите за задолжување или регулаторни барања) на способноста на подружниците да пренесат средства на матичното друштво во форма на парични дивиденди или да отплатат кредити или аванси.*
- 5) *Табела што ги покажува ефектите на сите промени во сопственичките учества на матичното друштво во подружница што не резултираат во губење на контролата над ентитетот кои можат да им се припишат на сопствениците на матичното друштво.*
- 6) *Доколку контролата над подружница е изгубена, матичното друштво треба да ја обелодени признаената добивка или признаената загуба, доколку постои, и е признаена во согласност со точка 34 од МСС 27, и:*

- *Делот во таа признаена добивка или признаена загуба кој може да се препише на признавањето на секое вложување задржано во претходната подружница по неговата објективна вредност на датумот кога контролата е изгубена.*
- *Ставката (ставките) во извештајот за сеопфатна добивка во кој признаената добивка или признаената загуба се признаени (доколку не се прикажани посебно во извештајот за сеопфатна добивка).*

#### **4. ПРИМЕРИ ЗА КОНСОЛИДАЦИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ**

Матичното друштво (друштвото кое има контрола над другото друштво) е обврзник за составување на консолидирани финансиски извештаи.

Контролата може да се постигне со мнозинство гласови на Собранието на друштвото во кое е вложено или со спогодба со другите вложувачи, утврдено со статутот или можноста за усмерување на мнозинството гласови на друг начин и во случај кога нема мнозинска сопственост.

Исто така, ретко и по исклучок, мнозинството на 50%, не мора да значи автоматска контрола над друштвото во кое се вложува.

Според сето наведено, обврската за консолидација ја има матичното друштво за во консолидираните извештаи да ги прикаже своите и извештаите на зависните друштва (подружниците).

#### **ПРИМЕР 1: КОНСОЛИДАЦИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ВО СЛУЧАЈ КОГА УДЕЛОТ Е СТЕКНАТ СО КУПУВАЊЕ**

*Во примерот за консолидација на финансиските извештаи, важат следните претпоставки:*

- *се консолидираат финансиските извештаи на матичното друштво "А" и зависното друштво „АБ”,*
- *матичното друштво поседува 80% од акциите на зависното друштво,*
- *неконтролираното учество (малцинскиот интерес) кој не го контролира матичното друштво е 20%,*
- *зависното друштво му испорачало на матичното друштво:*

- производи во износ од 65.000 денари, кои матичното друштво ги преработило,
  - трговска стока во износ од 55.000 денари која матичното друштво ја продало и
  - услуги во износ од 45.000 денари.
- матичното друштво утврдило приходи од камати на заеми со зависното друштво во износ од 95.000 денари, а зависното друштво исто толку расходи од камата со матичното друштво,
  - матичното друштво своето вложување од 125.000 денари во зависното друштво го води по методот на трошок,
  - матичното друштво искажува долгорочно побарување од зависното друштво од 25.000 денари, а зависното друштво исто толку долгорочна обврска,
  - матичното друштво искажува краткорочно побарување за кредит од зависното друштво во износ од 35.000 денари, а поврзаното друштво искажува исто толку краткорочна обврска кон матичното друштво,
  - консолидацијата на финансиските извештаи се извршува со датум 31 декември 2019 година,
  - проценката на позициите на билансот на состојба и билансот на успех матичното друштво и подружницата ја извршуваат со исти сметководствени политики.

### 1) Консолидација на билансот на успех

**ТАБЕЛА 1:**

(во 000 денари)

Р.б.	ОПИС	„А“ АД	„АБ“ ДОО	ЕЛИМИНАЦИЈА		КОНСОЛИДИРАНО
				ДОЛЖИ	ПОБАРУВА	
1	2	3	4	5	6	7
I.	<b>ПРИХОДИ ОД РАБОТЕЊЕТО</b>	1.025.000	405.000	165.000		1.265.000
1.	Приходи од продажба	950.000	350.000	165.000 (1)		1.135.000
	▪ Приходи од продажба на производи на друштвото „А“		65.000	65.000(1)		
	▪ Приходи од продажба на стока на друштвото „А“		55.000	55.000(1)		
	▪ Приходи од продажба на услуги на друштвото „А“		45.000	45.000(1)		
	Останати приходи од продажба	950.000	185.000			1.135.000

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

Р.б.	ОПИС	„А“ АД	„АБ“ ДОО	ЕЛИМИНАЦИЈА		КОНСО-ЛИДИРАНО
				ДОЛЖИ	ПОБА-РУВА	
1	2	3	4	5	6	7
2.	Останати приходи од работењето	75.000	55.000			130.000
<b>II.</b>	<b>РАСХОДИ ОД РАБОТЕЊЕТО</b>	<b>626.000</b>	<b>213.500</b>		<b>165.000</b>	<b>674.500</b>
1.	Промена на вредноста на залихите					
2.	Материјални трошоци	440.000	78.000		165.000(1)	353.000
2а.	Трошоци за сировини, материјали, енергија, резервни делови и ситен инвентар	10.000	20.000			30.000
2б.	Трошоци за продадена стока	250.000	20.000		55.000(1)	215.000
	▪ Трошоци за продадена стока од „АБ“	55.000			55.000(1)	
	Останати трошоци за продадена стока	195.000				195.000
2в.	Надворешни услуги за изработка на добра и извршување на услуги	180.000	38.000		110.000(1)	108.000
	▪ Трошоци за производи од „АБ“	65.000			65.000(1)	
	▪ Трошоци за услуги од „АБ“	45.000			45.000(1)	
	Трошоци за останати надворешни услуги за изработка на добра и за извршување на услуги	70.000	38.000			108.000
3.	Трошоци за вработени	117.200	68.500			185.700
3а.	Нето плати и надоместоци	60.000	38.500			98.500
3б.	Трошоци за данок и придонеси од плата	57.200	30.000			87.200
4.	Амортизација	30.000	25.000			55.000
5.	Останати трошоци	25.000	35.000			60.000
6.	Вредносно усогласување	7.800	2.000			9.800
6а.	Долгорочни средства (освен финансиски)	7.800	2.000			9.800
6б.	Краткорочни средства (освен финансиски)					
7.	Резервирања за трошоци и ризици	3.000	1.000			4.000
8.	Останати трошоци од работењето	3.000	4.000			7.000
<b>III.</b>	<b>ФИНАНСИСКИ ПРИХОДИ</b>	<b>250.000</b>	<b>35.000</b>	<b>95.000</b>		<b>190.000</b>
1.	Камати, курсни разлики, приходи од вложувања (дивиденди) и слични приходи од односот со поврзаните друштва	95.000		95.000(1)		
	▪ Камати од „АБ“	95.000		95.000(1)		



**"ЕКОНОМСКИ СОВЕТНИК" бр. 1/2020**

2.	Камати, курсни разлики, приходи од вложувања (дивиденди) и слични приходи од односот со неповрзани друштва	155.000				155.000
3.	Нереализирани добивки (приходи) од финансиски средства					
4.	Останати финансиски приходи		35.000			35.000
<b>IV.</b>	<b>ФИНАНСИСКИ РАСХОДИ</b>	<b>35.000</b>	<b>110.000</b>		<b>95.000</b>	<b>50.000</b>
1.	Камати, курсни разлики и други расходи со поврзани друштва		95.000		95.000(1)	
	▪ Камати платени на друштвото „А“		<b>95.000</b>		<b>95.000(1)</b>	
2.	Камати, курсни разлики и други приходи од неповрзани друштва други лица	35.000	15.000			50.000
3.	Нереализирани загуби (расходи) од финансиски средства					
4.	Останати финансиски расходи					
<b>V.</b>	<b>УДЕЛ ВО ДОБИВКАТА НА ПРИДРУЖЕНИТЕ ДРУШТВА</b>					
<b>VI.</b>	<b>УДЕЛ ВО ЗАГУБАТА НА ПРИДРУЖЕНИТЕ ДРУШТВА</b>					
<b>VII.</b>	<b>ВКУПНИ ПРИХОДИ</b>	<b>1.275.000</b>	<b>440.000</b>	<b>260.000</b>		<b>1.455.000</b>
<b>VIII.</b>	<b>ВКУПНИ РАСХОДИ</b>	<b>661.000</b>	<b>323.500</b>		<b>260.000</b>	<b>724.500</b>
<b>IX.</b>	<b>ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ПРЕД ОДАНОЧУВАЊЕ</b>	<b>614.000</b>	<b>116.500</b>			<b>730.500</b>
1.	Добивка пред оданочување	614.000	116.500			730.500
2.	Загуба пред оданочување					
<b>X.</b>	<b>ДАНОК НА ДОБИВКА</b>	<b>120.000</b>	<b>25.000</b>			<b>145.000</b>
<b>XI.</b>	<b>ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>494.000</b>	<b>91.500</b>			<b>585.500</b>
1.	Добивка за периодот	494.000	91.500			585.500
2.	Загуба за периодот					
<b>XII.</b>	<b>Добивка или загуба за периодот</b>					
1.	Припишано на сопствениците на капиталот на матичното друштво	494.000	73.200			567.200
2.	Припишано на неконтролираното учество		18.300			18.300
	<b>ИЗВЕШТАЈ ЗА СЕОПФАТНА ДОБИВКА</b>					
<b>I</b>	<b>ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>494.000</b>	<b>91.500</b>			<b>585.500</b>
<b>II</b>	<b>ОСТАНАТА СЕОПФАТНА ДОБИВКА / ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ ПРЕД ОДА-</b>					

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

НОЧУВАЊЕ						
1.	Курсни разлики од пресметка на вложување во странство					
2.	Промена на ревалоризациони резерви за нетековни средства	180.000				180.000
3.	Добивка или загуба од повторното мерење на финансиските средства расположливи за продажба					
4.	Добивки или загуби по основ на ефективна заштита на парични текови					
5.	Актуарски добивки/загуби на дефинирани планови за користи на вработените					
6.	Удел во останатата целокупна добивка/загуба на придружени друштва					
<b>III</b>	<b>ДАНОК НА ОСТАНАТА СЕОПФАТ-НА ДОБИВКА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>36.000</b>				<b>36.000</b>
<b>IV</b>	<b>НЕТО ОСТАНАТА СЕОПФАТ-НА ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>144.000</b>				<b>144.000</b>
<b>V</b>	<b>ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>144.000</b>				<b>144.000</b>
1.	Сеопфатна добивка која им припаѓа на сопствениците на матичното друштво	144.000				144.000
2.	Сеопфатна добивка која припаѓа на неконтролираното учество					

Елиминацијата на меѓусебните трансакциите (приходите и расходите) се извршува со цел за прикажување на матичното друштво и зависното друштво како една целина.

Имено, приходите и расходите помеѓу тие две друштва постојат само кога тие се разгледуваат одделно. Кога би се разгледувале како целина, како еден економски субјект, тогаш приходите и расходите помеѓу нив не би биле искажани, односно за цели на консолидацијата треба да бидат елиминирани. Во прикажаниот пример 165.000 денари приходи на зависното друштво „АБ“ се елиминирани 165.000 денари трошоци на матичното друштво, односно друштвото А (65.000 трошоци на производи, 55.000 трошоци на продадена стока и 45.000 услуги (1)). Приходите од камати (95.000) на матич-

ното друштво (2), се елиминирани со расходот од каматите на поврзаното друштво (2).

## 2) Консолидација на билансот на состојба

Во продолжение е прикажана работна табела за консолидација на билансот на состојба.

Работната табела е само документација, а важен е крајниот резултат – консолидиран биланс на состојба (колона 7 на табела 2).

**ТАБЕЛА 2:**

(во 000 денари)

Р.Б.	ОПИС	„А“ АД	„АБ“ ДОО	ЕЛИМИНАЦИЈА		КОНСОЛИДИРАНО
				ДОЛЖИ	ПОБАРУВА	
1	2	3	4	5	6	7
	<b>АКТИВА</b>					
<b>A</b>	<b>ДОЛГОРОЧНИ СРЕДСТВА (ПОСТОЈАНИ СРЕДСТВА)</b>	<b>533.000</b>	<b>113.500</b>	<b>35.800</b>	<b>150.000</b>	<b>532.300</b>
I	Нематеријални средства	15.000		35.800		50.800
	▪ Гудвил			<b>35.800(1)</b>		<b>35.800</b>
	Останати нематеријални средства	15.000				15.000
II	Материјални средства	198.000	45.000			243.000
III	Финансиски средства	150.000	25.000		125.000(1)	50.000
	• Вложување во „АБ“	<b>125.000</b>			<b>125.000(1)</b>	<b>0</b>
	Останати вложувања	25.000	25.000			50.000
IV	Побарувања	170.000	43.500		25.000 (2)	188.500
	• Побарувања од „АБ“	<b>25.000</b>			<b>25.000(2)</b>	<b>0</b>
	Останати побарувања	145.000	43.500			188.500
<b>B.</b>	<b>КРАТКОРОЧНИ СРЕДСТВА (ОБРТНИ СРЕДСТВА)</b>	<b>387.200</b>	<b>83.000</b>		<b>35.000</b>	<b>435.200</b>
I	Залихи	135.000	12.000			147.000
II	Побарувања	45.000	23.500			68.500
III	Краткорочни финансиски средства	110.000	37.500		35.000(3)	112.500
	▪ Побарувања од даден заем на друштвото „АБ“	<b>35.000</b>			<b>35.000(3)</b>	
	Останати побарувања	75.000	37.500			112.500

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

IV.	Парични средства на сметка и парични средства во благајна	97.200	10.000			107.200
<b>B.</b>	<b>ПЛАТЕНИ ТРОШОЦИ ЗА ИДНИ ПЕРИОДИ И ПРЕС-МЕТАНИ ПРИХОДИ</b>	<b>25.000</b>	<b>2.000</b>			<b>27.000</b>
<b>Г.</b>	<b>ВКУПНА АКТИВА (А+Б+В)</b>	<b>945.200</b>	<b>198.500</b>	<b>35.800</b>	<b>185.000</b>	<b>994.500</b>
<b>Д.</b>	<b>ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА</b>	<b>3.000</b>				<b>3.000</b>
	<b>ПАСИВА</b>					
<b>A</b>	<b>ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>	<b>779.000</b>	<b>111.500</b>	<b>89.200</b>		<b>801.300</b>
I	Запишан капитал	100.000	20.000	16.000(1)		104.000
II	Резерви	50.000		0		50.000
III	Акумулирана добивка	75.000		0		75.000
	Ревалоризациони резерви	45.000				45.000
IV	Задржана добивка и пренесена загуба	15.000		0		15.000
V	Добивка или загуба во тековната година (нето добивка од тековната година)	494.000	73.200	73.200(1)		494.000
VI	Неконтролирано учество (малцински удел)		18.300			18.300
<b>Б.</b>	<b>ДОЛГОРОЧНИ РЕЗЕРВИРАЊА</b>	<b>1.200</b>	<b>5.000</b>			<b>6.200</b>
<b>В</b>	<b>ДОЛГОРОЧНИ ОБВРСКИ</b>	<b>65.000</b>	<b>38.000</b>	<b>25.000(2)</b>		<b>78.000</b>
	• Долгорочни обврски кон „А“		25.000	25.000(2)		
	Останати долгорочни обврски	65.000	13.000			78.000
<b>Г</b>	<b>КРАТКОРОЧНИ ОБВРСКИ</b>	<b>85.000</b>	<b>42.000</b>	<b>35.000(3)</b>		<b>92.000</b>
	• Краткорочни обврски кон „А“		35.000	35.000(3)		
	Останати краткорочни обврски	85.000	7.000			92.000
<b>Д</b>	<b>ОДЛОЖЕНО ПЛАЌАЊЕ НА ТРОШОЦИ И ПРИХОДИ ВО ИДНИ ПЕРИОДИ</b>	<b>15.000</b>	<b>2.000</b>			<b>17.000</b>
<b>Ѓ</b>	<b>ВКУПНА ПАСИВА</b>	<b>945.200</b>	<b>198.500</b>	<b>149.200</b>	<b>0</b>	<b>994.500</b>
<b>Е.</b>	<b>ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА</b>	<b>3.000</b>				<b>3.000</b>
A	Капитал и резерви					801.300
1.	Припишано на сопствениците на капиталот на матицата					779.000
2.	Припишано на неконт-					22.300

ролираното учество					
--------------------	--	--	--	--	--

Елиминацијата на уделите се врши затоа што сопственичниот удел на матичното друштво "А" се појавува во поврзаното друштво "АБ". Сопственичкиот удел на матичното друштво "А" е прикажан како средство (долгорочни финансиски средства – вложувања во зависни друштва), а во зависното друштво "АБ" искажан е како главнина (запишан капитал и резерви). Од аспект на акционерите на друштвото "А" нивниот капитал вложен во тоа друштво е само преместен (вложен) во зависното друштво "АБ". Практично станува збор за ист капитал, со тоа сметката вложувања на матичното друштво и сметката на капиталот на зависното друштво мораат да се елиминираат, ако тие две друштва се сметаат како еден економски субјект, во согласност со наведените начела на консолидација. Во прикажаната работна табела, консолидација на билансот – тоа е елиминација на вложувањата од 125.000 денари и гудвил од 35.800 денари во активата и капиталот и резервите во пасивата во износ од 16.000 денари односно до-бивката од тековната година во износ од 73.200 денари. На сличен начин се елиминираат и побарувањата на матичното друштво, односно обврските на подружницата.

Како што е прикажано во примерот, друштвото „А“ своите вложувања ги евидентира по методот на трошок што практично бара искажување на гудвил односно вишокот на уделот на стекнувачот над фер вредноста на имотот и обврските (нето-имот).

Во примерот се елиминирани 89.200 денари од капиталот, додека неконтролираното учество кое е посебно искажано изнесува 22.300 денари. Гудвилот т.е. вредноста на имотот која не е идентификувана како вишок на трошоците за стекнување од фер вредноста на имотот и обврските е пресметан во износ од 35.800 денари на следниот начин: од 125.000 денари одземени се 89.200 денари ( $111.500 \times 0.80$ ) односно капиталот кој припаѓа на матичното друштво.

Елиминацијата на меѓусебните долгови (побарувања и обврски) се спроведува заради начелото на консолидацијата. Имено, се бара искажување на состојбата како да се работи за еден економски субјект. Во случај на економска целина нема побарувања помеѓу тие субјекти (парите на друштвото „А“ практично се во другиот дел на друштвото „А“-подружницата), а друштвото „АБ“ има обврска за истиот износ кој го нема во случај на економска

целина. Во прикажаните работни табели тоа е елиминација на позицијата (2). Слично е постапено и во случајот со елиминацијата (3).

## **ПРИМЕР 2: КОНСОЛИДАЦИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ВО СЛУЧАЈ КОГА ПОДРУЖНИЦАТА Е СТЕКНАТА СО ОСНОВАЊЕ**

*Во примерот за консолидацијата на финансиските извештаи важат следниве претпоставки:*

- *се консолидираат финансиските извештаи на матичното друштво "А" и зависното друштво „АБ”,*
- *матичното друштво поседува 100% од акциите на зависното друштво,*
- *зависното друштво му испорачало на матичното друштво:*
  - *производи во износ од 65.000 денари, кои матичното друштво ги преработило,*
  - *трговска стока во износ од 55.000 денари која матичното друштво ја продало и*
  - *услуги во износ од 45.000 денари.*
- *матичното друштво утврдило приходи од камати на заеми со зависното друштво во износ од 95.000 денари, а зависното друштво исто толку расходи од камата со матичното друштво,*
- *матичното друштво своето вложување од 125.000 денари во зависното друштво го води по методот на трошок,*
- *матичното друштво искажува долгорочно побарување од зависното друштво од 25.000 денари, а зависното друштво исто толку долгорочна обврска,*
- *матичното друштво искажува краткорочно побарување за кредит од зависното друштво во износ од 35.000 денари, а поврзаното друштво искажува исто толку краткорочна обврска кон матичното друштво,*
- *консолидацијата на финансиските извештаи се извршува со датум 31 декември 2019 година,*
- *проценката на позициите на билансот на состојба и билансот на успех матичното друштво и подружницата ја извршуваат со исти сметководствени политики.*

### **1) Консолидација на билансот на успех**

Во продолжение се прикажани работни облици на табели преку кои се спроведува консолидацијата на билансот на успех. Битно е на крај да се добие конечен резултат на консолидација – консолидиран биланс на успех кој треба да се објави.

**ТАБЕЛА 1:**

(во 000 денари)

Р. бр.	ОПИС	„А“ АД	„АБ“ ДОО	ЕЛИМИНАЦИЈА		КОНСОЛИДИРАНО
				ДОЛЖИ	ПОБАРУВА	
1	2	3	4	5	6	7
<b>I.</b>	<b>ПРИХОДИ ОД РАБОТЕЊЕТО</b>	<b>1.025.000</b>	<b>405.000</b>	<b>165.000</b>		<b>1.265.000</b>
1.	Приходи од продажба	950.000	350.000	165.000(1)		1.135.000
	▪ Приходи од продажба на производи на друштвото „А“		65.000	65.000(1)		
	▪ Приходи од продажба на стока на друштвото „А“		55.000	55.000(1)		
	▪ Приходи од продажба на услуги на друштвото „А“		45.000	45.000(1)		
	Останати приходи од продажба	950.000	185.000			1.135.000
2.	Останати приходи од работењето	75.000	55.000			130.000
<b>II.</b>	<b>РАСХОДИ ОД РАБОТЕЊЕТО</b>	<b>626.000</b>	<b>213.500</b>		<b>165.000</b>	<b>674.500</b>
1.	Промена на вредноста на залихите					
2.	Материјални трошоци	440.000	78.000		165.000(1)	353.000
2а	Трошоци за сировини, материјали, енергија, резервни делови и ситен инвентар	10.000	20.000			30.000
2б	Трошоци за продадена стока	250.000	20.000		55.000(1)	215.000
	▪ Трошоци за продадена стока од „АБ“	55.000			50.000(1)	
	Останати трошоци за про-	195.000				195.000

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

	дадена стока					
2в.	Надворешни услуги за изработка на добра и извршување на услуги	180.000	38.000		110.000(1)	108.000
	▪ Трошоци за производи од „АБ“	65.000			65.000(1)	
	▪ Трошоци за услуги од „АБ“	45.000			45.000(1)	
	Трошоци за останати надворешни услуги за изработка на добра и за извршување на услуги	70.000	38.000			108.000
3.	Трошоци за вработени	117.200	68.500			185.700
3а	Нето плати и надоместоци	60.000	38.500			98.500
3б	Трошоци за данок и придонеси од плата	57.200	30.000			87.200
4.	Амортизација	30.000	25.000			55.000
5.	Останати трошоци	25.000	35.000			60.000
6.	Вредносно усогласување	7.800	2.000			9.800
6а	Долгорочни средства (освен финансиски)	7.800	2.000			9.800
6б	Краткорочни средства (освен финансиски)					
7.	Резервирања за трошоци и ризици	3.000	1.000			4.000
8.	Останати трошоци од работењето	3.000	4.000			7.000
<b>III.</b>	<b>ФИНАНСИСКИ ПРИХОДИ</b>	<b>250.000</b>	<b>35.000</b>	<b>95.000</b>		<b>190.000</b>
1.	Камати, курсни разлики, приходи од вложувања (дивиденди) и слични приходи од односот со поврзаните друштва	95.000		95.000(1)		
	▪ Камати од „АБ“	95.000		95.000(1)		
2.	Камати, курсни разлики, приходи од вложувања (дивиденди) и слични приходи од односот со неповрзани друштва	155.000				155.000
3.	Нереализирани добивки (приходи) од финансиски средства					



**"ЕКОНОМСКИ СОВЕТНИК" бр. 1/2020**

4.	Останати финансиски приходи		35.000			35.000
<b>IV.</b>	<b>ФИНАНСИСКИ РАСХОДИ</b>	<b>35.000</b>	<b>110.000</b>		<b>95.000</b>	<b>50.000</b>
1.	Камати, курсни разлики и други расходи со поврзани друштва		95.000		95.000(1)	
	▪ Камати платени на друштвото „А“		<b>95.000</b>		<b>95.000(1)</b>	
2.	Камати, курсни разлики и други приходи од неповрзани друштва други лица	35.000	15.000			50.000
3.	Нереализирани загуби (расходи) од финансиски средства					
4.	Останати финансиски расходи					
<b>V.</b>	<b>УДЕЛ ВО ДОБИВКАТА НА ПРИДРУЖЕНИТЕ ДРУШТВА</b>					
<b>VI.</b>	<b>УДЕЛ ВО ЗАГУБАТА НА ПРИДРУЖЕНИТЕ ДРУШТВА</b>					
<b>VII</b>	<b>ВКУПНИ ПРИХОДИ</b>	<b>1.275.000</b>	<b>440.000</b>	<b>260.000</b>		<b>1.455.000</b>
<b>VIII</b>	<b>ВКУПНИ РАСХОДИ</b>	<b>661.000</b>	<b>323.500</b>		<b>260.000</b>	<b>724.500</b>
<b>IX.</b>	<b>ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ПРЕД ОДАНОЧУВАЊЕ</b>	<b>614.000</b>	<b>116.500</b>			<b>730.500</b>
1.	Добивка пред оданочување	614.000	116.500			730.500
2.	Загуба пред оданочување					
<b>X.</b>	<b>ДАНОК НА ДОБИВКА</b>	<b>120.000</b>	<b>25.000</b>			<b>145.000</b>
<b>XI.</b>	<b>ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>494.000</b>	<b>91.500</b>			<b>585.500</b>
1.	Добивка за периодот	494.000	91.500			585.500
2.	Загуба за периодот					
<b>XII.</b>	<b>Добивка или загуба за периодот</b>					
1.	Припишано на сопствениците на капиталот на матицата	494.000	91.500			585.500
2.	Припишано на неконтролираното учество					
	<b>ИЗВЕШТАЈ ЗА СЕОПФАТНА ДОБИВКА</b>					
I	ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ	494.000	91.500			585.500

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

II	ОСТАНАТА СЕОПФАТНА ДОБИВКА / ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ ПРЕД ОДАНОЧУВАЊЕ					
1.	Курсни разлики од пресметка на вложување во странство					
2.	Промена на ревалоризациони резерви за нетковни средства	180.000				180.000
3.	Добивка или загуба од повторното мерење на финансиските средства расположливи за продажба					
4.	Добивки или загуби по основ на ефективна заштита на парични текови					
5.	Актуарски добивки/загуби на дефинирани планови за користи на вработените					
6.	Удел во останатата целокупна добивка/загуба на придружени друштва					
III	<b>ДАНОК НА ОСТАНАТА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>36.000</b>				<b>36.000</b>
IV	<b>НЕТО ОСТАНАТА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ИЛИ ЗАГУБА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>144.000</b>				<b>144.000</b>
V	<b>ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ПЕРИОДОТ</b>	<b>144.000</b>				<b>144.000</b>
1.	Сеопфатна добивка која им припаѓа на сопствениците на матичното друштво	144.000				144.000
2.	Сеопфатна добивка која припаѓа на неконтролираното учество					

**2) Консолидација на билансот на состојба**

**ТАБЕЛА 2:**

(во 000 денари)

· ID	ОПИС	„А“	„АБ“	ЕЛИМИНАЦИЈА	КОН-
------	------	-----	------	-------------	------

		АД	ДОО	ДОЛЖИ	ПОБАРУ- ВА	СОЛИ- ДИ- РАНО
1	2	3	4	5	6	7
	<b>АКТИВА</b>					
<b>A</b>	<b>ДОЛГОРОЧНИ СРЕДСТВА (ПОСТОЈАНИ СРЕДСТВА)</b>	<b>533.000</b>	<b>113.500</b>	<b>0</b>	<b>150.000</b>	<b>496.500</b>
I	Нематеријални средства	15.000				15.000
	Останати нематеријални средства	15.000				15.000
II	Материјални средства	198.000	45.000			243.000
III	Финансиски средства	150.000	25.000		125.000(1)	50.000
	• Вложување во „АБ“	<b>125.000</b>			<b>125.000(1)</b>	<b>0</b>
	Останати вложувања	25.000	25.000			50.000
IV	Побарувања	170.000	43.500		25.000 (2)	188.500
	• Побарувања од „АБ“	<b>25.000</b>			<b>25.000(2)</b>	<b>0</b>
	Останати побарувања	145.000	43.500			188.500
<b>B.</b>	<b>КРАТКОРОЧНИ СРЕДСТВА (ОБРТНИ СРЕДСТВА)</b>	<b>387.200</b>	<b>83.000</b>		<b>35.000</b>	<b>435.200</b>
I	Залихи	135.000	12.000			147.000
II	Побарувања	45.000	23.500			68.500
III	Краткорочни финансиски средства	110.000	37.500		35.000(3)	112.500
	▪ Побарувања од даден заем на друштвото „АБ“	<b>35.000</b>			<b>35.000(3)</b>	
	Останати побарувања	75.000	37.500			112.500
IV.	Парични средства на сметка и парични средства во благајна	97.200	10.000			107.200
<b>B.</b>	<b>ПЛАТЕНИ ТРОШОЦИ ЗА ИДНИ ПЕРИОДИ И ПРЕСМЕТАНИ ПРИХОДИ</b>	<b>25.000</b>	<b>2.000</b>			<b>27.000</b>
<b>Г.</b>	<b>ВКУПНА АКТИВА (А+Б+В)</b>	<b>945.200</b>	<b>198.500</b>	<b>35.800</b>	<b>185.000</b>	<b>958.700</b>
<b>Д.</b>	<b>ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА</b>	<b>3.000</b>				<b>3.000</b>
	<b>ПАСИВА</b>					
<b>A</b>	<b>ГЛАВНИНА И РЕЗЕРВИ</b>	<b>779.000</b>	<b>216.500</b>	<b>91.500</b>		<b>779.000</b>
I	Запишан капитал	100.000	125.000	0	125.000(1)	100.000
II	Резерви	50.000		0		50.000
III	Акумулирана добивка	75.000		0		75.000
	Ревалоризациони резерви	45.000				45.000

**КОНСОЛИДИРАНА ГОДИШНА СМЕТКА И  
КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

IV	Задржана добивка и пренесена загуба	15.000		0		15.000
V	Добивка или загуба во тековната година (нето добивка од тековната година)	494.000	91.500	91.500(1)		494.000
VI	Неконтролирано учество (малцински удел)					
<b>Б.</b>	<b>ДОЛГОРОЧНИ РЕЗЕРВИРАЊА</b>	<b>1.200</b>	<b>5.000</b>			<b>6.200</b>
<b>В</b>	<b>ДОЛГОРОЧНИ ОБВРСКИ</b>	<b>65.000</b>	<b>38.000</b>	<b>25.000(2)</b>		<b>78.000</b>
	• Долгорочни обврски кон „А“		25.000	25.000(2)		
	Останати долгорочни обврски	65.000	13.000			78.000
<b>Г</b>	<b>КРАТКОРОЧНИ ОБВРСКИ</b>	<b>85.000</b>	<b>42.000</b>	<b>35.000(3)</b>		<b>92.000</b>
	• Краткорочни обврски кон „А“		35.000	35.000(3)		
	Останати краткорочни обврски	85.000	7.000			92.000
<b>Д</b>	<b>ОДЛОЖЕНО ПЛАЌАЊЕ НА ТРОШОЦИ И ПРИХОДИ ВО ИДНИ ПЕРИОДИ</b>	<b>15.000</b>	<b>2.000</b>			<b>17.000</b>
<b>ѓ</b>	<b>ВКУПНА ПАСИВА</b>	<b>945.200</b>	<b>198.500</b>	<b>149.200</b>	<b>0</b>	<b>972.200</b>
<b>Е.</b>	<b>ВОНБИЛАНСНА ЕВИДЕНЦИЈА</b>	<b>3.000</b>				<b>3.000</b>
<b>А</b>	Капитал и резерви					<b>779.000</b>
1.	Припишано на сопствениците на капиталот на матицата					779.000
2.	Припишано на неконтролираното учество					

Во прикажаниот пример, зависното друштво, подружницата не е стекната со купување на удел. Во овој случај не се искажува гудвил, туку се врши елиминација на сметководствената вредност на вложувањето на матичното друштво во подружницата и делот на матичното друштво од главнината на подружницата.

Елиминацијата на сите останати меѓусебни трансакции се врши исто како и елиминациите прикажани во Примерот 1.

#### IV. ПРОПОРЦИОНАЛНА КОНСОЛИДАЦИЈА

Учесникот во заедничкото вложување треба да го признае своето учество во заеднички контролираниот ентитет користејќи ја:

- 1) пропорционалната консолидација или
- 2) алтернативниот метод (описан во точка 38 на МСС 31), односно методот на главнина.

**Заедничко вложување** е договорен аранжман врз основа на којшто две или повеќе страни преземаат економска активност којашто е предмет на заедничка контрола.

**Заедничка контрола** е договорна согласност за делење на контролата над економската активност и постои само кога стратешките финансиски и оперативни одлуки поврзани со активноста бараат едногласна согласност од страните кои ја делат контролата (учесниците во заедничко вложување).

**Пропорционална консолидација** е метода за сметководство и известување според којашто уделот на учесникот во заедничкото вложување во сите средства, обврски, приходи и расходи на заеднички контролираниот ентитет се комбинира врз основа линија по линија со слични ставки во финансиските извештаи на учесникот на заедничкото вложување или се известува како одделна линиска ставка во финансиските извештаи на учесникот во заедничкото вложување.

**Метода на главнина** е метода е метода за сметководство и известување според којашто учеството во заеднички контролираниот ентитет почетно се евидентира според набавната вредност и потоа се корегира за промената на уделот на учесникот во заедничкото вложување во нето средствата на заеднички контролираниот ентитет по стекнувањето. Добивката или загубата го одразува уделот на учесникот во заедничкото вложување во резултатите од работењето на заеднички контролираниот ентитет.

Учесникот во заедничкото вложување треба да извести за своето учество во заеднички контролираниот ентите користејќи еден од двата известувачки формати за пропорционална консолидација без оглед на тоа дали тој има исто така вложување во подружници или дали своите финансиски извештаи ги опишува како консолидирани финансиски извештаи.

При известување за учеството во заеднички контролираниот ентитет, од суштинско значење е учесникот во заедничкото вложување да ја одрази суштината и економската реалност на аранжманот, а не конкретната структура или облик на заедничкото вложување. Во заеднички контролираниот ентитет, учесникот во заедничкото вложување има контрола над својот удел во идните економски користи преку својот удел во средствата и обврските на заедничкото вложување. Оваа суштина и економска реалност се одразува во консолидираните финансиски извештаи на учесникот во заедничкото вложување кога учесникот во заедничкото вложување известува за своите учества во средствата, обврските, приходите и расходите на заеднички контролираниот ентитет користејќи еден од двата известувачки формати за пропорционална консолидација.

Примената на пропорционалната консолидација значи дека консолидираниот извештај за финансиска состојба на учесникот во заедничкото вложување го вклучува неговиот удел во средствата коишто ги контролира заеднички и неговиот удел во обврските за коишто е заеднички одговорен. Извештајот на сеопфатна добивка на учесникот во заедничкото вложување го вклучува неговиот удел во приходите и расходите на заеднички контролираниот ентитет. Голем број од постапките кои се соодветни за примената на пропорционалната консолидација се слични на постапките за консолидација на вложувањата во подружниците коишто се дадени во МСС 27.

**За прикажување на ефектот на пропорционалната консолидација можат да се користат различни известувачки формати:**

- 1) Учесникот во заедничкото вложување **може да го комбинира својот удел во секое од средствата, обврските, приходите и расходите на заеднички контролираниот ентитет со слични ставки во своите консолидирани финансиски извештаи врз основа линија по линија.** На пример, може да го комбинира својот удел во залихите на заеднички контролираниот ентитет со залихите на консолидираната група и својот удел во недвижности, постројки и опремата на заеднички контролираниот ентитет со истите ставки на консолидираната група.
- 2) Алтернативно, учесникот во заедничкото вложување **може да вклучи одделни линиски ставки за својот удел во средствата, обврските, приходите и расходите на заеднички контролираниот ентитет во своите консолидирани финансиски извештаи.** На пример, може да го покаже својот удел во тековните средства на заеднички контролираниот ентитет

одделно како дел од тековните средства на консолидиранта група. Може да го покаже својот удел во недвижностите, постројките и опремата на заеднички контролираниот ентитет одделно како дел од недвижностите, постројките и опремата на консолидираната група.

**И двата известувачки формати резултираат во известување на идентични износи на нето добивка и на секоја главна класификација на средства, обврските, приходите и расходите.**

Без оглед на тоа кој формат се користи за ефектуирање на пропорционалната консолидација, **несоодветно е да се пребиваат**, (освен доколку постои законско право на прибивање и прибивањето го претставува очекувањето во врска со реализирањето на средството или подмирувањето на обврската):

- 1) било кои средства или обврски по пат на одземање на други обврски или средства  
**или**
- 2) било кои приходи или расходи по пат на одземање на други расходи или приходи.

**Учесникот во заедничкото вложување треба да го прекине корис-тењето на пропорционалната консолидација:**

- ⇒ од датумот кога престанува да има заедничка контрола над заеднички контролираниот ентитет.

Учесникот во заедничкото вложување прекинува да ја користи пропорционалната консолидација од датумот кога престанува да има удел во контролата на заеднички контролираниот ентитет (ова може да се случи, на пример, кога учесникот во заедничкото вложување го отуѓува своето учество или кога врз заеднички контролираниот ентитет се наменети екстерни ограничувања така што не може понатаму да ги остварува своите цели).

## ***V. ПОСЕБНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ***

**Посебни финансиски извештаи**, се извештаи кои се составуваат покрај консолидираните финансиски извештаи, финансиски извештаи во кои вложувањата сметководтвено се опфаќаат користејќи го методот на главнина и финансиски извештаи во кои вложувањето на учесникот во заедничкото вложување пропорционално се консолидира. Посебните финансиски извештаи можат, но не мораат да бидат приложени покрај тие извештаи.

**1. СМЕТКОВОДСТВО ЗА ВЛОЖУВАЊА ВО ПОДРУЖНИЦИ,  
ЗАЕДНИЧКИ КОНТРОЛИРАНИ ЕНТИТЕТИ И ПРИДРУЖЕНИ  
ЕНТИТЕТИ ВО ПОСЕБНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ**

КОГА ЕНТИТЕТОТ ПОДГОТВУВА ПОСЕБНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ, тој треба да ги евидентира вложувањата во подружници, заеднички контролирани ентитети и придружени ентитети по:

- 1) *набавна вредност, или*
- 2) *во согласност со МСС 39.*

Ентитетот треба да го применува истото сметководство за секоја категорија на вложувања.

*Вложувањата евидентирани по набавна вредност треба да бидат евидентирани во согласност со МСФИ 5 Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење кога тие се класифицирани како чувани за продажба (или вклучени во групата за оттуѓување што е класифицирана за продажба) во согласност со МСФИ 5. Мерењето на вложувањата евидентирани според МСС 39 не е променето во такви околности.*

Ентитетот во неговите посебни финансиски извештаи треба да признае дивиденда од подружница, заеднички контролиран ентитет или придружен ентитет во добивка или загуба кога се утврдени неговите права за примање дивиденда.

Кога МАТИЧНО ДРУШТВО ЈА РЕОРГАНИЗИРА СВОЈАТА СТРУКТУРА НА НЕГОВАТА ГРУПА ПРЕКУ ВОСПОСТАВУВАЊЕ НА НОВ ЕНТИТЕТ како негово матично друштво на начин кој ги задоволува следните критериуми:

- *новото матично друштво стекнува контрола во првичното матично друштво преку издавање на сопственички инструменти за размена со постечките сопственички инструменти на првичното матично друштво.*
- *средствата и обрвските на новата група и првичната група се истите веднаш пред и по реорганизацијата.*
- *сопствениците на првичното матично друштво пред реорганизацијата ги имаат истите апсолутни и релативни учества во нето средствата на првично настаната група и новата група веднаш пред и по реорганизацијата.*



И новото матично друштво го евидентира неговото вложување во првичното матично друштво (по набавна вредност) во неговите посебни финансиски извештаи. Новото матично друштво треба да ја мери набавната вредност по сметководствената вредност на неговиот дел во ставките на главнината прикажани во посебните финансиски извештаи на првичното матично друштво на датумот на реорганизација.

Слично, **ЕНТИТЕТ ШТО НЕ Е МАТИЧНО ДРУШТВО МОЖЕ ДА ОСНОВА ЕНТИТЕТ КАКО НЕГОВО МАТИЧНО ДРУШТВО НА НАЧИН КОЈ ГИ ИСПОЛНУ-ВА КРИТЕРИУМИТЕ.** Во такви случаи, референците за "првичното матично друштво" и "првично настаната група" се однесуваат на "првичен ентитет".

МСС 27 не пропишува кои ентитети изготвуваат посебни финансиски извештаи како и извештаи расположливи за јавно користење. **Подготвувањето на посебни финансиски извештаи како и обелоденувањата се применуваат кога ентитетот изготвува посебни финансиски извештаи кои се во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**

Вложувањата во заеднички контролирани ентитети и придружени ентитети што се евидентираат во согласност со МСС 39 **во консолидираните финансиски извештаи треба да бидат евидентирани на истиот начин и во посебните финансиски извештаи на вложувачот.**

### **1.1. Обелоденување во посебните финансиски извештаи**

**Во ПОСЕБНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ** (кога посебните финансиски извештаи се изготвени за матично друштво кое, во согласност со точка 10 од МСС 27, избира да не изготви консолидирани финансиски извештаи), **треба да бидат направени следните ОБЕЛОДЕНУВАЊА:**

- 1) Фактот дека финансиските извештаи се посебни финансиски извештаи;** дека е искористено изземањето од консолидирање; **називот и земјата на инкорпорација или седиштето на ентитетот чии консолидирани финансиски извештаи кои што се усогласени со Меѓународните стандарди за финансиско известување се изготвени за јавно користење; и адресата каде овие консолидирани финансиски извештаи се достапни.**

- 2) *Листа на значајни обелоденувања во подружници, заеднички контролирани ентитети и придружени ентитети, вклучувајќи ги називот, земјата на здружување или седиштето, соодносот на сопственичкото учество и, доколку се разликува, соодносот на гласачката моќ што ја има.*
- 3) *Опис на методата користена за евидентирање на вложувањата.*

**1.1.1. Обелоденување во посебните финансиски извештаи од матично друштво вложувач со учество во заеднички контролиран ентитет или вложувач во придружен ентитет**

*Кога МАТИЧНО ДРУШТВО ВЛОЖУВАЧ СО УЧЕСТВО ВО ЗАЕДНИЧКИ КОНТРОЛИРАН ЕНТИТЕТ ИЛИ ВЛОЖУВАЧ ВО ПРИДРУЖЕН ЕНТИТЕТ (различно од матичното друштво кое избира да не изготви консолидирани извештаи) изготвува посебни финансиски извештаи, овие посебни финансиски извештаи треба да ги ОБЕЛОДЕНАТ:*

- 1) *Фактот дека финансиските извештаи се посебни финансиски извештаи и причините зошто овие извештаи се изготвуваат доколку не се бара со закон.*
- 2) *Листа на значајни вложувања во подружници, заеднички контролирани ентитети и придружени ентитети, вклучувајќи ги називот, земјата на здружување или седиштето, соодносот на сопственичко учество и, доколку се разликува, соодносот на гласачката моќ што ја има.*
- 3) *Опис на методата користена за евидентирање на вложувањата наброени под 2), и треба да ги идентификува финансиските извештаи во согласност со точка 9 од овој стандард или МСС 28 МСС 31 на кои тие се однесуваат.*