



СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20 - СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА, И ПОВЕСТЯВАНЕ НА ДЪРЖАВНА ПОМОЩ И НАЦИОНАЛЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20 - ОТЧИТАНЕ НА ПРАВИТЕЛСТВЕНИ ДАРЕНИЯ И ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ПРАВИТЕЛСТВЕНА ПОМОЩ

Даниела Ценева¹
d.ceneva@is-bg.net

***Висше транспортно училище „Тодор Каблешков“
1574 София, ул. „Гео Милев“ №158
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ***

Ключови думи: *счетоводни стандарти, безвъзмездни средства, правителствени дарения, правителствена помощ, сравнителен анализ.*

Резюме: *В международен мащаб, много предприятия изготвят финансови отчети, които се предоставят на външни ползватели на счетоводна информация - клиенти, доставчици, одитори, държавни органи и други заинтересувани лица и организации. Отчетите се изготвят в определени рамки, които целят максимална точност, яснота, прозрачност и разбираемост на документите.*

Когато отчетността е свързана с предоставените безвъзмездни средства или правителствени дарения (помощ), в зависимост от избраната счетоводна база (национална или международна), следва да се спазват изискванията на съответните счетоводни стандарти. Въпреки сходството при изготвянето на финансовите отчети в различните държави, се срещат и различия, които са обособени от различните правни, икономически, геополитически и социални особености. Също така, правителствата частично могат да изискват допълнителни клаузи и претенции за целите на държавата.

Целта на настоящият доклад е да се представи сравнителен анализ на понятийния апарат и основни постановки на Международен счетоводен стандарт 20 (МСС 20) – Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ и Национален счетоводен стандарт 20 (НСС 20) – Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ.

Стремежът при изготвянето на финансовите отчети е информацията, която те предоставят, да е полезна при вземането на стопански решения. Изборите, които се

¹ Студент във ВТУ „Т. Каблешков“ – Специалност „Икономика на транспорта“, ОКС „Бакалавър“

правят на база на тези финансови процедури, отговарят на нуждите на голяма част от заинтересованите лица и определят намерения като:

- изготвяне на политики за данъчно облагане;
- оценка на способността на ръководството на предприятието;
- определя доколко сумите, предоставени като кредит на предприятието, са защитени;
- разпределение на печалби и дивиденди;
- канализиране дейността на предприятието;
- избор на точния момент за покупка или продажба на активи;
- предоставяне на статистически данни и др.

Сравнителният анализ на понятийният апарат и основни постановки на Международен счетоводен стандарт 20 (МСС 20) – Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ и Национален счетоводен стандарт 20 (НСС 20) – Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ, може да се представи в следния ред:

Анализ по обхват

МСС 20² се използва при оповестяването на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, както и при оповестяването на други форми на държавни помощи, както и на тяхното счетоводно отчитане.

В обхвата на МСС не влизат:

- специалните проблеми, възникващи при счетоводното отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, във финансови отчети, отразяващи ефектите от промени на цените или във връзка с допълнителна информация от подобно естество;
- държавната помощ, предоставена за предприятие под формата на преференции при определяне на облагаемия доход или които се определят или ограничават въз основа на данъчното задължение при доходното облагане (като ваканции по отношение на данъка върху дохода, данъчни кредити за инвестиции, ускорени амортизационни отчисления и намалени ставки на доходните данъци);
- участието на държавата в собствеността на предприятието;
- безвъзмездните средства, предоставени от държавата, обхванати от МСС 41 Земеделие.

НСС 20³ определя реда за счетоводно отчитане на правителствените дарения и оповестяване на правителствената помощ. Всички предприятия, които получават правителствена помощ, както и правителствени и други дарения, избрали използването на националните счетоводни стандарти, прилагат НСС 20.

Анализ по определения

И двата стандарта прилагат идентични основни определения:

- При НСС 20⁴:

- държава/правителство – всеки държавен орган, институция, служба или други подобни органи на местно, национално или международно равнище;
- правителствена/държавна помощ – отпускане на икономическа изгода за определено предприятие или група от такива, които отговарят на конкретни условия;

² Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г. за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, последващи изменения и допълнения.

³ СС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“, Обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 3.8.

⁴НСС 20, НСС приети с ПМС№ 394 от 30 12 2015г..

- правителствено дарение – предоставянето на средства от правителството на дадено предприятие като компенсация за спазване от негова страна в миналото или в бъдеще на определени условия, отнасящи се до текущата дейност на предприятието;
 - обвързани с активи дарения – такива дарения, при които главното условие е получаващото ги предприятие да закупи, създаде или придобие по друг начин дълготраен материален или нематериален актив;
 - обвързани с приходи дарения – всички други дарения, освен обвързаните с активи, които се преотстъпват изцяло или частично на предприятието;
 - опростени данъци – начислени данъчни задължения, които се отписват със съгласието на правителството без условия;
 - преотстъпени данъци – начислени данъчни задължения, които се отстъпват със съгласието на правителството при определени условия;
 - опростени заеми – тези заеми, при които заемодателят се отказва от правата си върху възстановяването им със или без условия.
- При МСС 20⁵:
- държавна помощ – действие на правителството, предназначено за предоставяне на икономическа полза конкретно за предприятие или за група предприятия, отговарящи на определени критерии.
 - безвъзмездни средства, предоставени от държавата – помощ от държавата под формата на прехвърляне на ресурси към предприятие в замяна на минало или бъдещо съответствие с определени условия по отношение на оперативната дейност на предприятието.
 - безвъзмездни средства, свързани с активи – безвъзмездни средства, предоставени от държавата, чието основно условие е, че предприятието, отговарящо на условията за получаването им, следва да закупи, да създаде или да придобие по друг начин дълготрайни активи.
 - безвъзмездни средства, свързани с приходи – безвъзмездни средства, предоставени от държавата, различни от онези, свързани с активи.
 - опростими заеми – заеми, за които кредиторът се ангажира да се откаже от изплащане при определени предписани условия.
 - справедлива стойност – цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.

И при двата стандарта за помощ не се считат правителствени мерки, които влияят на общия икономически климат – усъвършенстване на инфраструктурата, мерки за защита от нелоялна конкуренция и други.

Също така, държавни помощи, които не могат да бъдат оценени и остойностени, както и сделки с правителството, които не се разграничават от стандартните търговски сделки на предприятието, не са предмет на тези счетоводни стандарти.

При МСС 20 срещаме и определението за Справедлива стойност – това е сума, с която може да бъде оценен актив при размяната му в честна сделка между информиран и желаещ купувач и отговарящ на същите условия продавач.

При НСС 20 има още 2 определения, които не фигурират в международния стандарт:

- опростени данъци;
- преотстъпени данъци.

⁵ Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г. за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, последващи изменения и допълнения

При първото начислените данъчни задължения се отписват с одобрението на държавата без условия, а при второто – пасивът се отстъпва пак с позволенията на правителството, но при определени условия.

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата (за МСС 20) и правителствено дарение (за НСС 20).

Безвъзмездните средства, които се предоставят от държавата, могат да бъдат наричани и субсидии, дотации или премии. Могат да са различни както според естеството си, така и спрямо условията, при които се отпускат. Основната им цел е определено предприятие да бъде стимулирано да предприеме действия и курс на развитие, към които не би се насочило без тази помощ. Полученото държавно дарение следва да бъде отразено в финансовия отчет, като се окаже степента на използването на този помощ за отчетния период. По този начин сравнението на Финансовия отчет (ФО) на фирмата с отчет за минал период или на конкурентни предприятия ще бъде реално. В случаите на прехвърляне на ресурси, те трябва да се отразят подходящо в счетоводното отчитане.

Правителствените дарения се докладват при условие, че:

- предприятието спазва съпътстващите ги условия;
- помощта ще бъде получена.

Получаването им не е гаранция, че условията, свързани с придобиването им, са или ще бъдат спазени.

При МСС 20

- безвъзмездните средства се отчитат счетоводно по един и същ начин, без значение дали са намаление на задължение или получени като парични средства;
- признатите безвъзмездни средства се обработват в съответствие с МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи;
- безвъзмездните средства се признават като приход през периодите, необходими за тяхната съпоставка със свързаните разходи, които те са предназначени да компенсират, при използване на систематична база.

Основни подходи за осчетоводяване

Използват се 2 основни подхода за осчетоводяване:

- капиталов – при който се счита, че получените средства следва да се разглеждат като средство за финансиране и трябва да се включат в баланса. Не бива да се признават в отчета за доходите, тъй като не са заработени, а са стимул. Също така, редно е да се кредитират в участията на акционерите, защото не очакват погасяване;
- приходен – осигурената помощ рядко е без условия и предприятието ги изработва при спазването на тези условия, затова трябва да бъдат признавани като приход и сравнявани със съответните разходи, които компенсират. Средствата се облагат с данък, а поради причината, че са от източник, различен от акционерите, следва да се приемат за приход за съответния период.

Определяне на периода, за който се отчита разхода

Текущ период

Лесно е да бъде определен периода, в който предприятието отчита като разход получените средства, поради което те могат да бъдат възприети и като приход за същия период. Безвъзмездните средства, свързани с амортизируеми активи, обикновено се признават като приход през периодите и в съотношенията, в които на тези активи се начислява амортизация.

Бъдещ период

Възможно е част от средствата да се разпределят на една база, а друга част – на друга база. Това зависи от условията, които са наложени при отпускането им. Понякога, помощта се отпуска с цел на незабавна финансова помощ, а не за да бъдат

генерирани разходи. В такъв случа се признават като приход в периода, през който бенефициента изпълни условията за получаването им и бива оповестено по начин, чрез който се гарантира, че ефектът им е ясно разбран.

Минал период

Като приход за период се признават и средства, които са получени като компенсация за разходи или загуби, извършени в предишен период.

Дарения

Представяне на дарението като приходи за бъдещи периоди или когато дарението се намали до достигане на балансовата стойност на актива се маркира в баланса, когато помощта е под формата на актив.

Безвъзмездните средства, свързани с приходи, се представят като приход в отчета за доходите, алтернативен подход е да се приспадат при отчитането на свързания разход. И двата метода са приемливи за представянето на дарението.

Безвъзмездна помощ и заеми

Безвъзмездната помощ, която подлежи на възстановяване, се осчетоводява като корекция на счетоводната приблизителна оценка. Когато е свързана с активи, е възможно да бъде обезценена балансовата стойност на актива.

Заеми с нулев или нисък лихвен процент са форма на държавна помощ, но ползите не се определят количествено чрез начисляването на лихва.

Често, когато помощта от държавата е под формата на земя или друг ресурс, се определя справедливата стойност на актива. Вариант е отразяването му и по номинална стойност.

Субсидирането причинява движение в паричните потоци на предприятието, затова трябва да бъдат оповестени като отделна позиция в отчета за паричните потоци.

При НСС 20.

Даренията се отчитат като финансов стимул, ако не е определен друг отчитане в закона и се признава за приход за текущия период по следните начини:

- дарения, свързани с амортизируеми активи – пропорционално на начислените за съответния период амортизации на активи, придобити в резултат на дарението;
- когато се даряват неамортизируеми дълготрайни активи, финансирането се отразява като приход на определена от предприятието база, свързана с условията на дарението, срокът, през който се признава приходът, не може да бъде по-дълъг от 20 години;
- дарения, свързани с преотстъпени данъци – през периодите, през които са отразени разходите за изпълнение на условията по преотстъпването на данъците;
- преотстъпеният корпоративен данък и намалението на корпоративния данък по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане се отчита като резерв.

По справедлива стойност се оценяват дарения, придобити под формата на непарични активи.

Определяне на периода, за който се отчита разхода

Текущ период

За приход през периода на получаването се признава и помощ, получена като компенсация за минали разходи или загуби. Представя се в счетоводния баланс като финансиране, ако не е отчетена като резерв съгласно нормативен акт. В отчета за приходите и разходите признатия приход се изписва в отделен ред.

Опростените данъци се отразяват като приходи за периода, в който е направено опрощаването, когато те текущо са били отразени като разход за дейността, а опростените данъци от печалбата се отчитат в увеличение на неразпределената печалба или в намаление на непокритата загуба.

Опростените заеми без условия се маркират като текущи приходи, а при поставени условия – като финансиране.

Дарения

Неправителствените дарения (от трети лица) също са предмет на този национален счетоводен стандарт.

При нужда от възстановяване на дарението поради неспазване на условията за получаването му, подлежащите на връщане суми се отчитат като задължения, а непризнатата като приход част от финансирането се отписва. Ако задължението е по-голямо от непризнатата като текущ приход част от финансирането, разликата се отчита като друг разход.

Оповестяване

При МСС 20 подлежат на оповестяване:

- счетоводната политика на предприятието, както и методите на представяне във финансовия отчет;
- естеството и степента на дарението, признати във финансовия отчет, и евентуални други форми на безвъзмездна помощ;

• неизпълнени условия, свързани с признатата държавна помощ.

При НСС 20 оповестяването във финансовия отчет се случва на базата на:

- условностите, съпътстващи получаването им;
- критериите, по които биват признати за текущ приход;
- размерът на получената субсидия;
- формата и видът на помощта, когато тя не е правителствено дарение или дарение от трети лица.

И при двата стандарта на оповестяване подлежат естеството, размера и продължителността на помощта, когато тя има значително влияние на финансовия отчет на предприятието. Наложително е оповестяването на неизпълнени условия или други причини, попречили на изпълненията на условностите за получаване на помощта.

Международен счетоводен стандарт 20 се позовава на заключителните разпоредби, когато предприятието прилага стандарта за първи път, и претендира за спазване на изискванията за оповестяване, където е подходящо. Съществува и вариант предприятието да коригира своите финансови отчети за промяна на счетоводната политика спрямо изискванията на МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки или да се съобрази с изискванията на стандарта за безвъзмездната помощ или част от нея, която се предвижда да бъде получена или възстановена, след датата на влизане в сила на стандарта.

В заключение следва да се отбележи, че прилагането и използването на двата стандарта (МСС 20 и НСС 20) е от значение за предприятията в транспортния сектор, тъй като голяма част от тях ползват под една или друга форма правителствена помощ или получават безвъзмездна помощ от държавата във връзка с изпълнението на нейната социално икономическа политика.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Станева, Валентина. Петрова-Кирова, Магдалена. Счетоводни стандарти. Приложение за транспортни предприятия. Учебник. Издателство „Авангард Прима”, София, 2021, 374 с. ISBN 978-619-239-554-7.
- [2] Регламент (ЕО) № 1126/2008 на комисията от 3 ноември 2008 година, ОВ на ЕС, бр. L320, посл. изм. с Регламент (ЕС) 2441/2015 на Комисията от 18 декември 2015 г., ОВ на ЕС, бр. L 336.
- [3] ПМС № 46/21.03.2005 г. за приемане на Национални счетоводни стандарти, обн. в ДВ бр. 30/07.04.2005 г., изм. и доп. ДВ. бр. 3/12.01.2016 г.

COMPARATIVE ANALYSIS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 20 - ACCOUNTING FOR GRANTS GOVERNMENT FUNDS AND PUBLICATION OF STATE AID AND NATIONAL ACCOUNTANT STANDARD 20 - ACCOUNTING FOR GOVERNMENT DONATIONS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE

Daniela Tseneva

d.ceneva@is-bg.net

***Todor Kableshkov University of Transport
1574 Sofia, 158 Geo Milev Str.
THE REPUBLIC OF BULGARIA***

Key words: *accounting standards, grants, government grants, government assistance, benchmarking.*

Abstract: *On an international scale, many enterprises prepare financial statements that are provided to external users of accounting information - customers, suppliers, auditors, government authorities and other interested persons and organizations. The reports are prepared within certain frameworks that aim for maximum accuracy, clarity, transparency and comprehensibility of the documents.*

When the reporting is related to the granted grants or government donations (aid), depending on the chosen accounting base (national or international), the requirements of the relevant accounting standards should be followed. Despite the similarity in the preparation of financial statements in different countries, there are also differences, which are distinguished by different legal, economic, geopolitical and social features. Also, governments in part may require additional clauses and claims for state purposes.

The purpose of this report is to present a comparative analysis of the conceptual framework and key statements of International Accounting Standard 20 (IAS 20) - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Aid and National Accounting Standard 20 (IAS 20) – Accounting for government donations and disclosure of government assistance.