
**GOVERNMENT GRANTS AND GOVERNMENT ASSISTANCE: IMPLEMENTATION
OF THE APPROACHES TO THE PRESENTATION IN THE FINANCIAL
STATEMENTS OF GENERAL PURPOSE IN COMPLIANCE WITH THE
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

Hristina Oreshkova

University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria, hristina_oreshkova@abv.bg

Abstract: In my previous article dedicated to the problem it was highlighted that the subject matter of government grants, known as ‘subsidies, subventions or premiums’ in post-socialist states in Southeast and Central Europe even elsewhere, has always been a socially significant one. The issue is also an important area within the subject and theoretical scope of financial accounting and international financial reporting. Under the pressure of the current unprecedented crisis that is intensifying, the matter is increasingly gaining relevance as well as the various problems emerging due to complications and specifics in the reporting practices and the necessity of compliance with particular regulatory requirements. Undoubtedly the International Accounting Standards Board’s broad guidelines influence the reporting entities’ accounting policies and activities on preparing and presenting financial statements of general purpose to stakeholders. The compliance with the guidelines for recognition only if certain criteria are fulfilled, for reliable evaluation and faithful presentation and disclosure possibly will require entities primarily to thoroughly analyze, judge and assess the essence of any grant they are receiving and attaching conditions in order to choose and apply the most appropriate accounting approach and method.

The crucial matters of choice of methodology of accounting for, and, of an approach towards appropriate financial statements presentation of government grants and complete fulfilment of the requirements for adequate disclosure of both government grants and government assistance that are the focus of the present article from methodological and practical viewpoint, are comprehensively underscored and discussed. The International Accounting Standards Board’s guidelines and fundamental prescriptions that the applicable standards embody, are analyzed in manner consistent with the author’s objectives. The primary goal of the author is to analyze and highlight the essence of broadly endorsed approaches to the accounting for, presentation of, and disclosure of government grants as well as the disclosure of government assistance only if it is significant from the entity’s viewpoint, and to illustrate the implementation of the approaches and methods, approved by the International Accounting Standards Board’s authoritative members. Logically, the emphasis is put on the method of ‘gross balance sheet presentation’ and the method of ‘net balance sheet presentation’ of government grants related to assets, through which the income approach may be applied in the reporting practices. The article also discusses other significant accounting and financial reporting issues that in the author’s view are of key importance to the professional community and financial reporting practice.

Keywords: government grants, government assistance, financial reporting, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards Board;

**ДЪРЖАВНИ ДАРЕНИЯ И ДЪРЖАВНИ ПОМОЩИ:
ПРИЛАГАНЕ НА ПОДХОДИТЕ ЗА ПРЕДСТАВЯНЕ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ
ОТЧЕТИ С ОБЩО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ В СЪОТВЕТСТВИЕ С
МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ**

Христина Орешкова

Университет за национално и световно стопанство, София, България, hristina_oreshkova@abv.bg

Резюме: В моята предишна статия, посветена на проблема, беше подчертано, че темата за държавните дарения, наричани в постсоциалистически държави в Югоизточна и Централна Европа и дори другаде „субсидии, дотации или премии“, винаги е била социално и обществено значима. Тази тематика и проблематика е важна област в предметно-теоретичния обхват на счетоводството на предприятието и международното финансово отчитане. Под натиска на безпрецедентната криза, която се задълбочава, проблемът все повече придобива актуалност и значимост, както и различните въпроси, възникващи поради усложнения и специфика в практиката и необходимостта да се спазват определени регулаторни изисквания. Несъмнено широките указания на Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) влияят на

счетоводните политики на отчитащите се предприятия, а тези политики направляват дейностите по изготвяне и представяне на финансовите отчети с общо предназначение на заинтересовани. Съществуният проблем за избор на адекватна методика на счетоводно отчитане и на подход за уместно представяне на средствата, безвъзмездно предоставени от държавата, във финансовите отчети, както и за пълноценно изпълнение на изискванията за оповестяване на държавна помощ само ако е значима за предприятието, които въпроси са в центъра на настоящата статия, се обсъждат както от методологична, така и от практическа гледна точка. Насоките и важните предписания на Съвета са анализирани по начин, подчинен на целите на автора. Главната цел е откъм практико-приложен аспект да се изследва и анализира същността на широко подкрепяни в света подходи, методи и способности на счетоводно отчитане, представяне и оповестяване на държавни дарения, в т.ч. субсидии, във финансовите отчети с общо предназначение, и да се открие характерното. В единство с целта на автора в статията се илюстрира прилагането в практиката на подходите и методите, одобрени от авторитетните членове на Съвета. Не маловажен е и въпросът за оповестяване на държавната помощ само когато значително е повлияла върху финансово-имуществения статус на предприятието. Логично, акцентът се поставя върху метода на „брутно“ и метода на „нетно“ представяне на безвъзмездно предоставени средства от държавата, свързани с активи, в отчета за финансовото състояние, чрез които приходният подход се прилага, както и върху начините на представяне на ползите от получените дарения в отчета за всеобхватния доход. В статията се разглеждат и други важни специфични счетоводни и финансовоотчетни въпроси, които са от ключово значение за професионалната общност и практиката.

Ключови думи: безвъзмездно предоставени средства от държавата, държавни дарения, държавна помощ, финансово отчитане, Международни счетоводни стандарти, Международни стандарти за финансово отчитане, Съвет по международни счетоводни стандарти;

1. ВЪВЕДЕНИЕ

В счетоводната и финансовоотчетна практика неизбежно възникват много въпроси относно оценяването, признаването, последващото отчитане и представянето във финансовите отчети с общо предназначение на различни обекти на счетоводството, включително държавните дарения и ползите, произтичащи от такива трансфери на ресурси към предприятия. Необходимо е да се подчертае, че не всеки ресурс е „актив“ в счетоводния смисъл на думата. От гледна точка на предприятието като обособена икономическа и отчетна единица ресурс притежава качествата на актив⁴ *само ако по своята същност е настоящ икономически ресурс и само ако е контролиран от предприятието в резултат на минали събития. Икономическият ресурс е право, което има потенциала да произвежда икономически ползи, курсивът тук и на други места в статията е мой* (Conceptual Framework for Financial Reporting, параграф 4.4.). В новата дефиниция на Съвета по международни счетоводни стандарти значението на понятието „актив“ се разглежда и определя в три аспекта (CF, параграф 4.5): (а) *право* (CF, параграфи 4.6–4.13); (б) *потенциал за произвеждане на икономически ползи* (CF, параграфи 4.14–4.18); и (в) *контрол* (CF, параграфи 4.19–4.25).

След дълъг, комплициран и утежнен процес на ревизиране поради разгорещен дебат сред академичната и професионална общност, който продължи повече от осем години, Съветът по международни счетоводни стандарти издаде новата Концептуална рамка за финансово отчитане, която, в сравнение с предходната, съдържа съществени различия и нововъведения относно ключови въпроси, възприемани като алфата и омегата на счетоводството от векове. Авторът не си поставя за задача да анализира тези промени.

С настоящата статия се цели да се подпомогне практикуващата общност и студентите, проявяващи интерес към проблема, който е предмет на конкретно изследване и съществена част от сложната и широко обхватна материя на финансовото счетоводство, известно като счетоводство на предприятието, функциониращо в реалния сектор на икономиката, наричано нефинансово предприятие. Въз основа на примери, разработени в съответствие с целта на автора, се илюстрира прилагането на методи на представяне на безвъзмездно предоставени от държавата средства в индивидуалните финансови отчети с общо предназначение и се обсъждат и други важни специфични счетоводни и финансовоотчетни въпроси.

⁴ IASB IFRS Foundation (2018) Conceptual Framework for Financial Reporting (CF), Definition of an asset, Paragraph 4.3: “An asset is a present economic resource controlled by the entity as a result of past events. Paragraph 4.4: An economic resource is a right that has the potential to produce economic benefits. Paragraph 4.5: This section discusses three aspects of those definitions: (a) right (see paragraphs 4.6–4.13); (b) potential to produce economic benefits (see paragraphs 4.14–4.18); and (c) control (see paragraphs 4.19–4.25)”, Issued by the IASB, March 2018, London.

2. ПРИХОДЕН ПОДХОД

2.1. МЕТОД НА РАЗСРОЧВАНЕ (“THE METHOD OF GROSS BALANCE SHEET PRESENTATION”)

С Международните стандарти за финансово отчитане СМСС препоръчва два метода за представяне във финансовите отчети на безвъзмездните средства или на съответните части на безвъзмездните средства, свързани с активи, които (методи) Съветът разглежда като приемливи алтернативи.

Дарение, свързано с амортизируем актив, първоначално се признава като пасив на предприятието (задължение), а именно – като отложен, отсрочен приход, у нас наричан приход за бъдещи периоди, който се амортизира, погасява постепенно и на части през отчетните периоди, обхващащи полезния живот на актива. Частите обичайно са пропорционални на релевантните разходи за амортизация, начислявани за актива за съответните отчетни периоди, обхващащи полезния живот. Как методът се прилага в практиката се илюстрира въз основа на следващи примери.

Пример 1. Предприятие, отговарящо на условията по определени критерии, които се отнасят до естеството на оперативната дейност, получава държавно дарение (субсидия) – 60 000 монетарни единици. Паричните средства са постъпили по разплащателната сметка на предприятието бенефициент, което е потвърдено от обслужващата банка по установения ред.

Конкретната цел и предназначението е да се финансира изграждането и въвеждането в експлоатация на оборудване, необходим компонент за внедряване в оперативната промишлена дейност на иновационна технология за производство на хранителен продукт, жизнено важен за населението в широк географски регион на страната. Инвестицията е оценена на 300 000 монетарни единици.

Оборудването е въведено в употреба в предвидените срокове и към датата 31 декември на отчетния период е записано в състава на нетекущите материални активи по себестойност – 300 000 монетарни единици.

Въз основа на експертиза, преценка и прогноза са определени: полезен живот 4 години, както и остатъчна стойност – несъществена (незначителна). Избран е линеен метод на амортизация.

Очакваните печалби от оперативната дейност, в която оборудването ще се използва – преди начисляване на амортизация на оборудването и преди признаване на ползи (приходи) от дарението, възлизат на 150 000 монетарни единици годишно.

В Таблица 1 се съдържа извадка от индивидуалния отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (отчет за всеобхватния доход), изготвен за всеки от отчетните периоди, обхващащи полезния живот на актива. Представят се ефектите върху оценките на разходни и приходни статии, повлияни в *съответни пропорции* от предхождащото признаване на дарението и на актива, свързан с дарението, в индивидуалния отчет за финансовото състояние. Това влияние се дължи на признаването на ползи (приходи) от дарението и на релевантни разходи (които дарението е предназначено да компенсира) в резултатите за едни и същи отчетни периоди – в Обединеното кралство и Съединените щати принципът на съпоставимост е известен като ‘the matching concept’ и ‘the matching convention’, респективно. Този принцип винаги трябва да се разглежда във взаимовръзка със счетоводния принцип на начисляването (‘the principle of accrual’).

Извадка от индивидуалния отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход на предприятието за всеки от отчетните периоди (години), в монетарни единици

РАЗХОДИ (ЗА) И ПРИХОДИ ОТ ОПЕРАТИВНИ ДЕЙНОСТИ

Таблица 1

<i>x</i>	<i>Година първа</i>	<i>Година втора</i>	<i>Година трета</i>	<i>Година четвърта</i>	<i>Общо</i>
<i>x</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>
<i>Печалба или загуба от оперативни дейности</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Печалба от конкретната оперативна дейност преди амортизация и дарение</i>	150 000	150 000	150 000	150 000	600 000
<i>Разходи за амортизация</i>	(75 000)	(75 000)	(75 000)	(75 000)	(300 000)
<i>Други приходи / доходи, в т.ч.</i>					

<i>от държавни дарения (субсидии)</i>	15 000	15 000	15 000	15 000	60 000
<i>Печалба или загуба от конкретната оперативна дейност (преди данъци)</i>	90 000	90 000	90 000	90 000	360 000
<i>Печалба или загуба от оперативни дейности (преди данъци)</i>	x	x	x	x	x

В Таблица 2.1. и Таблица 2.2 се съдържат *извадки* от отчета за финансовото състояние на предприятието към края на всеки от отчетните периоди, обхващащи полезния живот на актива, в които се представят ефектите върху оценките на активни и пасивни балансови позиции, произтичащи от получаването и признаването на дарението и на амортизируемия актив, свързан с дарението.

Извадка от индивидуалния отчет за финансовото състояние (баланс) на предприятието към края на всеки от отчетните периоди (години), в монетарни единици

АКТИВИ

Таблица 2.1

x	Година първа	Година втора	Година трета	Година четвърта
x	в монетарни единици	в монетарни единици	в монетарни единици	в монетарни единици
<i>Нетекущи материални активи, признати по себестойност</i>	300 000	300 000	300 000	300 000
<i>Натрупана амортизация</i>	(75 000)	(150 000)	(225 000)	(300 000)
<i>Нетна балансова (преносна) стойност (сума)</i>	225 000	150 000	75 000	0
<i>Обща сума:</i>	x	x	x	x

Извадка от индивидуалния отчет за финансовото състояние (баланс) на предприятието към края на всеки от отчетните периоди (години), в монетарни единици (продължение)

ПАСИВИ (ЗАДЪЛЖЕНИЯ И ОТЛОЖЕНИ ПРИХОДИ)

Таблица 2.2

x	Година първа	Година втора	Година трета	Година четвърта
x	в монетарни единици	в монетарни единици	в монетарни единици	в монетарни единици
<i>Отложени (отсрочени) приходи / Приходи за бъдещи периоди и финансираня</i>	60 000 – 15 000 = = 45 000	45 000 – 15 000 = = 30 000	30 000 – 15 000 = = 15 000	15 000 – 15 000 = = 0
<i>Балансова (преносна) стойност (сума)</i>	45 000	30 000	15 000	0
<i>Обща сума:</i>	x	x	x	x

2.2. МЕТОД НА НЕТИРАНЕ (“METHOD OF NET BALANCE SHEET PRESENTATION”)

Дарението, свързано с амортизируем актив, се приспада, след *надеждно, достоверно* оценяване, от балансовата стойност на актива, с който е свързано, и впоследствие приходите от дарението се признават *имплицитно*, като се начисляват амортизационни разходи за актива в *пропорционално* редуциран, намален размер. В следващата Таблица 3 се съдържа извадка от индивидуалния отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход на предприятието за всеки от отчетните периоди, като се представят ефектите върху оценките на съответни разходни позиции, в случай че е приложен методът на нетиране.

Извадка от индивидуалния отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход на предприятието за всеки от отчетните периоди (години), в монетарни единици

РАЗХОДИ ЗА ОПЕРАТИВНИ ДЕЙНОСТИ

Таблица 3

<i>x</i>	<i>Година първа</i>	<i>Година втора</i>	<i>Година трета</i>	<i>Година четвърта</i>	<i>Общо</i>
<i>x</i>	<i>в монетарни единици</i>	<i>в монетарни единици</i>	<i>в монетарни единици</i>	<i>в монетарни единици</i>	<i>в монетарни единици</i>
<i>Печалба или загуба от оперативни дейности</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Печалба от конкретната оперативна дейност преди амортизация и дарение</i>	150 000	150 000	150 000	150 000	600 000
<i>Разходи за амортизация</i>	(60 000)	(60 000)	(60 000)	(60 000)	(240 000)
<i>Печалба или загуба от конкретната оперативна дейност (преди данъци)</i>	90 000	90 000	90 000	90 000	360 000
<i>Печалба или загуба от оперативни дейности (преди данъци)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

В Таблица 4 се съдържат извадки от индивидуалния отчет за финансовото състояние на предприятието към края на всеки от отчетните периоди, обхващащи полезния живот на актива, в които се представят ефектите върху оценките на активни балансови статии, дължащи се на получаване на дарение и приспадане на оценената стойност на дарението от балансовата (преносна) стойност на актива, с който то е свързано.

АКТИВИ

Таблица 4

<i>x</i>	<i>Година първа</i>	<i>Година втора</i>	<i>Година трета</i>	<i>Година четвърта</i>
<i>x</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>
<i>Нетекущи материални активи, признати по себестойност, намалена с оценената стойност на държавното дарение</i>	240 000	240 000	240 000	240 000
<i>Натрупана амортизация</i>	(60 000)	(120 000)	(180 000)	(240 000)
<i>Нетна балансова (преносна) стойност (сума)</i>	180 000	120 000	60 000	0
<i>Обща сума:</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Пример 2. Предприятие получава по разплащателната сметка субсидия от правителството, предназначена да компенсира 50 на сто от разходите, които предприятието трябва да извърши за изграждане на нетекущ материален актив, който ще се използва в оперативната промишлена дейност. Историческите разходи за изграждане на актива са оценени общо на 2 000 000 монетарни единици. Активът е признат (отчетен) по оценка себестойност към 31 декември на отчетния период.

Въпросът е как субсидията 1000 000 монетарни единици следва да бъде призната в отчета за всеобхватния доход, ако се допусне, че като елементи на индивидуалната счетоводна политика от ръководството на предприятието са избрани приходният подход и методът на разсрочване, и метод на амортизация:

А. Линеен метод, при определен полезен живот 5 години; и

Б. Метод на намаляващия се остатък, коефициент на ускорение (повишение), равен на 2, при определен полезен живот 5 години и респективно, годишна норма на амортизация 40 на сто.

Въз основа на прогноза и експертна оценка се допуска, че остатъчната стойност на амортизируемия актив е несъществена (незначителна) и, следователно, може да се пренебрегне.

Приходът от субсидията се признава в отчета за всеобхватния доход за периодите, обхващащи полезния живот на актива, пропорционално на признатите за същите периоди разходи за амортизация, възникващи във връзка с употребата на актива (приходен подход).

А. По техниката на линейния метод разпределението на амортизируемата стойност на актива по периоди се извършва пропорционално на броя на периодите, обхващащи прогнозния полезен живот на актива; това означава, че частите (квотите), които се припадат, се приписват на отделните независими отчетни периоди, обхващащи полезния живот, са равни. В Таблица 5 е показано разпределението на амортизируемата стойност на актива и пропорционалното разпределение на субсидията по периоди:

Таблица 5

Отчетни периоди / години, обхващащи полезния живот на актива	Разходи за амортизация в отчета за всеобхватния доход по статия „Разходи за амортизация“	Приходи / доходи от държавни дарения (субсидии) в отчета за всеобхватния доход по статия „Приходи / доходи от държавни дарения (субсидии)“ или статия „Други приходи / доходи, в т.ч. от държавни дарения (субсидии)“	Нетен разход / приход в отчета за всеобхватния доход, признат в печалбата или загубата от оперативна дейност
<i>x</i>	монетарни единици	монетарни единици	монетарни единици
Първа	(400 000)	200 000	200 000
Втора	(400 000)	200 000	200 000
Трета	(400 000)	200 000	200 000
Четвърта	(400 000)	200 000	200 000
Пета	(400 000)	200 000	200 000
Общо:	(2000 000)	1000 000	1000 000

Б.1. При прилагане на метода на намаляващия се остатък⁵ и норма 40 на сто възможно разпределение по отчетни периоди е показано в Таблица 6. Пояснение: линейната годишна амортизационна норма, в конкретния случай 20%, равно на 1/5 години, умножено по 100, се умножава по избрания коефициент на ускорение 2, за да се получи ускорената амортизационна норма, равна на 40% в конкретния пример:

Таблица 6

Отчетни периоди / години, обхващащи полезния живот на актива	Разходи за амортизация в отчета за всеобхватния доход по статия „Разходи за амортизация“	Приходи / доходи от субсидии в отчета за всеобхватния доход по статия „Приходи / доходи от държавни дарения (субсидии)“ или статия „Други приходи/доходи, в т.ч. от държавни дарения (субсидии)“	Нетен разход / приход в отчета за всеобхватния доход, признат в печалбата или загубата от оперативна дейност
<i>x</i>	монетарни единици	монетарни единици	монетарни единици
Първа	(800 000)	400 000	(400 000)
Втора	(480 000)	240 000	(240 000)
Трета	(288 000)	144 000	(144 000)
Четвърта	(216 000)	108 000	(108 000)
Пета	(216 000)	108 000	(108 000)
Общо:	(2000 000)	1000 000	(1000 000)

Б.2. Друго възможно пропорционално разпределение по периоди на амортизируемата стойност на актива и на субсидията, с която активът е свързан, е показано в следващата Таблица 7:

⁵ По своята същност методът на намаляващия се остатък е комбинация от два метода – метод на намаляващия се остатък и линеен метод, прилаган през последните две години от полезния живот, независимо от продължителността на полезния живот на актива. Поради тази причина амортизационните квоти за предпоследната година, четвъртата поредна в примера, и последната година, петата поредна в примера, са равни. Това се прави, за да се постигне стопроцентово разпределение (алокиране) на амортизируемата стойност във времето на ограничения полезен живот. Поради математическата формула и изчислителната техника, характерна за метода на намаляващия се остатък, която предопределя безкрайно намаляваща геометрична прогресия, се получава неамортизиран остатък след изтичане на полезния живот. Методът на намаляващия (снижаващия) се остатък и константно-дегресивният метод не трябва да се отъждествяват, константно-дегресивният метод е разновидност на метода на намаляващия се остатък. (Oreshkova, H., 2006, Dissertation, Pages 432, Sofia, National Centre for Information and Documentation).

Таблица 7

<i>Отчетни периоди / години, обхващащи полезния живот на актива</i>	<i>Разходи за амортизация в отчета за всеобхватния доход (статия „Разходи за амортизация“)</i>	<i>Приходи / доходи от субсидии в отчета за всеобхватния доход по статия „Приходи / доходи от държавни дарения, в т.ч. субсидии“ или „Други приходи / доходи, в т.ч. от държавни дарения (субсидии)“</i>	<i>Нетен разход / приход в отчета за всеобхватния доход, признат в печалбата или загубата от оперативна дейност</i>
<i>x</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>	<i>монетарни единици</i>
<i>Първа</i>	(800 000)	400 000	(400 000)
<i>Втора</i>	(480 000)	240 000	(240 000)
<i>Трета</i>	(288 000)	144 000	(144 000)
<i>Четвърта</i>	432 000 x 60 % = = (259 200)	259 200/2000 000 x 1000 000 = = 129 600	(129 600)
<i>Пета</i>	432 000 x 40% = = (172 800)	86 400	(86 400)
<i>Общо:</i>	(2000 000)	1000 000	(1000 000)

Такова разпределение се среща в специализираната литература. Доводът, аргументът е да се запази деградацията през целия полезен живот на актива и да се избегне прилагането на линейния метод.

3. ДАРЕНИЕ, ПРЕДНАЗНАЧЕНО ДА КОМПЕНСИРА СПЕЦИФИЧНИ РАЗХОДИ

Предприятие, отговарящо на условията по определени критерии, получава дарение в размер на 30 млн. EUR за компенсиране (финансиране) на разходи за опазване на околната среда за период от 5 години. Разходите за опазване на околната среда възлизат общо на 15 млн. EUR, полученото дарение е на стойност 30 млн. EUR. Разходите за околната среда ще бъдат извършвани, както следва, и пропорционалното разпределение на ползите (приходите) от дарението по години е, както следва (Вж. Таблица 8):

Таблица 8

<i>Отчетни периоди / години, през които се извършват разходите за околната среда</i>	<i>Разходи за опазване на околната среда, € млн.</i>	<i>Признати приходи / доходи от дарение, € млн.</i>
<i>x</i>	<i>монетарни единици, €</i>	<i>монетарни единици, €</i>
<i>Първа</i>	€ 1 млн.	€ 30 млн. x 1/15 = € 2 млн.
<i>Втора</i>	€ 2 млн.	€ 30 млн. x 2/15 = € 4 млн.
<i>Трета</i>	€ 3 млн.	€ 30 млн. x 3/15 = € 6 млн.
<i>Четвърта</i>	€ 4 млн.	€ 30 млн. x 4/15 = € 8 млн.
<i>Пета</i>	€ 5 млн.	€ 30 млн. x 5/15 = € 10 млн.
<i>Общо:</i>	€ 15 млн.	€ 30 млн. x 15/15 = € 30 млн.

В случая разпределението на специфичните разходи за опазване на околната среда и пропорционалното разпределение на субсидията за съответните 5 отчетни години се извършва посредством математическата формула на аритметична прогресия.

4. ДАРЕНИЕ, СВЪРЗАНО С АКТИВ, И С ДОПЪЛНИТЕЛНО УСЛОВИЕ, ИЗИСКВАЩО ОПОВЕСТЯВАНЕ СЪГЛАСНО МСС 37 ПРОВИЗИИ, УСЛОВНИ ПАСВИ И УСЛОВНИ АКТИВИ

Предприятие получава дарение в размер на 100 млн. EUR за закупуване на рафинерия в икономически неизгоден, изостанал географски регион. Преценява се, че инвестицията в рафинерията възлиза на 200 млн.

EUR. Второто съпътстващо условие е през следващите пет години ръководството да назначава работници от местното население, като стриктно спазва съотношението 1:1 (местни работници : външни работници). Избран е линеен метод на амортизация за период от 10 години. Дарението ще се признае в печалбите или загубите за период от 10 години. През всяка една от десетте години ще се признава приход от дарението пропорционално на годишния разход за амортизация на рафинерията, т.е. 10 млн. EUR = 100 млн. EUR, умножено по 10 %. Поради *съществуваща вероятност* средствата по дарението да станат възстановими при евентуално неспазване на *второто съпътстващо условие* (за поддържане на съотношение 1:1 относно работната сила през първите пет години), *задължително се прави оповестяване в пояснителните бележки към финансовите отчети за съответните периоди, през които условието е в сила, в съответствие с изискванията за оповестяване, съдържащи се в МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи.*

5. ДАРЕНИЕ, СВЪРЗАНО С НЕАМОРТИЗИРУЕМ АКТИВ

Предприятието е одобрено и получава дарение, 1000 акра земя, в околностите на град. Условието е предприятието да почисти терена и да построи пътища, като наема работници от местното население. Правителството е фиксирало минимална работна заплата за наетите лица. Цялата дейност ще се осъществи за три години. Разходите за дейността са оценени общо на 60 млн. EUR. Сумата ще се изразходва по следния начин: през първата година – 10 млн. EUR, през втората година – 10 млн. EUR, и през третата година – 40 млн. EUR. Оценката на земята, установена по експертен път към момента на прехвърляне правото на собственост, възлиза на 120 млн. EUR. Как следва да бъде признато дарението в отчета за всеобхватния доход? Предприятието следва да признае ползите (приходите) от дарението за период от три години в пропорции, съразмерни на планираните годишни разходи, за които то е поело задължение да извърши през следващите три години. Разпределението на дарението, в случая земята, оценена на 120 млн. EUR, по отчетни периоди е показано в следващата Таблица 9:

Таблица 9

Година	Разходи за изпълнение на планираното задължение	Приходи/доходи от държавно дарение
Първа	€ 10 млн.	€ 120 x 10/60 = € 20 млн.
Втора	€ 10 млн.	€ 120 x 10/60 = € 20 млн.
Трета	€ 40 млн.	€ 120 x 40/60 = € 80 млн.
Общо:	€ 60 млн.	€ 120 x 60/60 = € 120 млн.

6. ДАРЕНИЕ, СВЪРЗАНО С АМОРТИЗИРУЕМИ АКТИВИ И С ПРИХОДИ

Предприятието получава дарение, оценено на 120 млн. EUR. В съответствие с условията *две трети* от дарението трябва да се използва за *закупуване на сграда на колеж* за обучение на студенти от страни от третия свят или развиващи се страни. *Останалата част от дарението е за „субсидиране на суми“ за учебни такси на студентите от същите страни през четирите години след датата на получаване на дарението.* Въпросът е как да се разпределят по периоди приходите от дарението и разходите, които дарението е предназначено да компенсира?

Първоначално, оцененото на 120 млн. EUR дарение следва да се разпредели, както е показано:

Дарение, свързано с амортизируем актив: 80 млн. EUR = 120 млн. EUR x 2/3;

Дарение, свързано с приходи (компенсиране на разходи): 40 млн. EUR = 120 млн. EUR x 1/3.

Дарението, свързано с актива, може да се признае в отчета за всеобхватния доход (печалбите или загубите) през полезния живот на сградата на колежа, примерно 10 години. Допуска се, че сградата е амортизируем актив, за който се прилага линеен метод на амортизация. Това означава, че следва да се признава приход от дарение за всеки от отчетните периоди, обхващащи полезния живот на сградата, 8 млн. EUR годишно (80 млн. EUR x 1/10). Дарението, свързано с приходи (компенсиране на разходи), следва да бъде признато за период от 4 години; ако се предположи, че субсидирането на таксите за следване ще се извършва на равни части за период от 4 години, следва да се признава приход от дарение 10 млн. EUR годишно (40 млн. EUR x 1/4). Всеобщо е правилото признатите за съответен период приходи да бъдат пропорционални на компенсираните за същия период разходи.

7. НЕЗАБАВНА ФИНАНСОВА ПОМОЩ, ПРЕДНАЗНАЧЕНА ДА КОМПЕНСИРА ПОНЕСЕНИ, ПРЕТЪРПЕНИ РАЗХОДИ ИЛИ ЗАГУБИ, БЕЗ ДА Е СВЪРЗАНА С БЪДЕЩИ РАЗХОДИ

В някои случаи целта на трансфериране на парични средства към предприятие е да се окаже незабавна финансова подкрепа на икономическа единица за съживяване на неефективен бизнес, в по-слабо развити държави познато като „sick unit”. Такива дарения не се предоставят, за да стимулират инвестиране на средства в конкретно определени области или дейности, нито за специални инвестиционни цели, от което да бъдат получавани приходи в бъдеще, а се предоставят за компенсиране на понесени разходи или натрупани загуби в минали периоди. Поради това такива дарения трябва да се признават като приход и съответно в печалбата или загубата за периода, през който предприятието придобива правото на вземане, т.е. за периода, през който възниква правото на получаване на средствата, в съответствие с принципа „текущо счетоводно начисляване“.

8. ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА, В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСС 20 СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА, И ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ДЪРЖАВНА ПОМОЩ

Възстановяването на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, се отчита счетоводно като *промяна на счетоводна приблизителна оценка* в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, към който МСС 20 препраща. Неблагоприятното събитие се отразява *в перспектива, не ретроспективно*, т.е. влияе на текущия и на бъдещите финансови резултати.

Възстановяването на безвъзмездни средства, свързани с активи, може да се признава чрез увеличаване на балансовата стойност на актива или намаляване на салдото по сметката, чрез която е признат отложенят отсроченият приход, приходът за бъдещи периоди, със сумата, подлежаща на възстановяване, „дължимата за погасяване сума“. Кумулативната допълнителна амортизация, която е следвало да била призната в печалбата или загубата до съответната дата при отсъствие на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, *незабавно* се признава в печалбата или загубата.

Отчитането на възстановяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, свързани с отложени приходи, първо се прилага към неамортизирания, непогасения отложен приход, пасив на предприятието, признат към момента по отношение на безвъзмездни средства, като същият се отписва. Евентуалното превишение на по-големия размер на изискуемата сума над задължението следва да се признае като друг разход за оперативна дейност. Счетоводната статия следва да бъде от модела:

Д-т	сметка Безвъзмездни средства, предоставени от държавата	със сумата на салдото
	сметка Финансирания на дълготрайни активи	със сумата на салдото
<i>или</i>		
Д-т	сметка Финансирания за текущата дейност	със сумата на салдото
и		
Д-т	сметка Други разходи (за оперативна дейност)	със сумата на превишението
	К-т сметка Други разчети с бюджета и с ведомства	с изискуемата сума
<i>или</i>		
	К-т сметка Други кредитори	с изискуемата сума
<i>или</i>		
	К-т сметка от група 50 Парични средства	с преведената сума

В случай че отложен приход не съществува, например поради това, че дарението е отчетено като текущ приход за предходен период, т.е., е признато като елемент на печалбата или загубата за предходен период, подлежащата на възстановяване сума се отчита (признава) *незабавно* като *друг разход за оперативна дейност, а не като извънреден разход*. Съставът на извънредните разходи и приходи в съответствие дори с предходна версия на МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика* бе ограничен. Извънредните разходни и приходни позиции бяха игнорирани от Съвета след дебат и процес на преразглеждане на МСФО. Обстоятелствата, пораждащи неблагоприятното събитие, каквото е възстановяване на дарение, свързано с актив, може да индикират необходимост от обмисляне на вероятност за обезценяване на новата балансова стойност на актива, която процедура, ако е необходима, следва да се извърши в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*.

Пример. В началото на деветата година от полезния живот на оборудване, използвано в оперативната дейност, с което е свързана държавна субсидия в размер на 360 000 монетарни единици, отпуснатата за доставката и монтажа на оборудването, става възстановима (обратно изискуема) поради неспазване на

съпътстващо условие. Цената на придобиване на оборудването е 900 000 монетарни единици. По преценка на експертите са определени: полезен живот 10 години и остатъчната стойност – несъществена. Не е извършвана обезценка, нито преценка на оборудването до момента. Модел на последващо оценяване – модел на цената на придобиване, назоваван още „модел на амортизираната историческа стойност“.

Първи случай. В случай че като съставна част на счетоводната политика е възприет методът на нетиране, чрез който приходният подход може да се прилага, следва да се предприемат счетоводните процедури:

Първо. За коригиране (увеличение) на балансовата стойност на актива, с който субсидията е свързана, и за начисляване на задължение в размера на подлежащата на възстановяване (обратно изискуема) сума:

Д-т сметка Машини, оборудване и компютри	360 000
аналитична сметка „.....“	360 000
К-т сметка Други разчети с бюджета и с ведомства	360 000
или	
К-т сметка Други кредитори	със същата сума
или	
К-т сметка от група 50 Парични средства	със същата сума

Второ. За начисляване на допълнителната амортизация, *пропусната поради причина на полученото и „приспаднато“ дарение*, през деветата година от полезния живот на актива се съставя счетоводна статия, с цел незабавно включване на разхода за амортизация в печалбата или загубата за отчетния период:

Д-т сметка Разходи за амортизация	288 000 (36 000 x 8 години)
К-т сметка Амортизация на дълготрайни материални активи	288 000

и още за начисляване на амортизация на актива за деветата година се съставя счетоводната статия (допуска се, че в края на периода/годината се начислява годишната амортизация):

Д-т сметка Разходи за амортизация	90 000
К-т сметка Амортизация на дълготрайни материални активи	90 000

Пояснение: За деветата и десетата поредна година следва да се начислява амортизация в размер на 90 000 монетарни единици годишно, равно на (54 000 + 36 000) монетарни единици, в случай че не се извършва процедура по обезценка на актива или не се преразглежда полезният живот на актива.

Втори случай. В случай че като елемент на счетоводната политика е възприет методът на разсрочване, чрез който приходният подход може да се прилага, се процедира по следния начин:

Всичко признатите разходи за амортизация чрез отчета за всеобхватния доход за изминалите 8 отчетни години във връзка с употребата на оборудването са в размер на 720 000 монетарни единици.

Пояснение: 720 000 монетарни единици = (900 000 – 0) монетарни единици, умножено по 10 % годишна амортизационна норма, умножено по 8 години, където 900 000 монетарни единици е историческата цена на придобиване, с която активът е признат първоначално, а 0 монетарни единици е прогнозираната остатъчната стойност.

Оттук следва, че неамортизираният (непогасеният) остатък в началото на деветата година е 180 000 монетарни единици = (900 000 – 720 000) монетарни единици. Признатите приходи от държавното дарение (субсидията) чрез отчета за всеобхватния доход за изминалите 8 отчетни години са в размер на 288 000 монетарни единици. Пояснение: 288 000 м. ед. = 360 000 м. ед. x 10 % годишно x 8 години

Кредитното салдо по сметката от група 75 Приходи за бъдещи периоди и финансираня – сметка 753 Финансираня за дълготрайни/дългосрочни активи, възлиза на 72 000 м. ед. в края на осмата и началото на деветата година от полезния живот. Счетоводната статия през деветата година следва да бъде:

Д-т сметка Финансираня за дълготрайни /дългосрочни активи	72 000
Д-т сметка Други разходи (за оперативна дейност)	288 000
К-т сметка Други разчети с бюджета и с ведомства	360 000
или	
К-т сметка Други кредитори	със същата сума
И още, за начисляване на амортизацията за деветата поредна година:	
Д-т сметка Разходи за амортизация	90 000
К-т сметка Амортизация на дълготрайни материални активи	90 000

При възстановяване на държавното дарение поради неспазване на съпътстващи условия – и връщане на паричните средства, получени по държавната субсидия:

Д-т сметка Други разчети с бюджета и с ведомства	360 000
--	---------

или	Д-т сметка Други кредитори	със същата сума
	К-т сметка от група Парични средства	360 000

10. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С Международните стандарти за финансово отчитане Съветът по международни счетоводни стандарти предвижда прилагането на приходния подход чрез алтернативни методи по отношение на представянето във финансовите отчети както на безвъзмездно предоставени от държавата средства, свързани с активи, така и на безвъзмездно предоставени от държавата средства, свързани с приходи. Поради това акцентът се поставя върху приходния, а не върху капиталовия подход.

Предприятието следва да анализира същността на всякаква държавна помощ, която получава, и естеството на всякакви съпътстващи условия. Ръководството следва да идентифицира и разграничи всички условия, които поражда задължения и ангажименти. Периодите, през които възникват разходите за изпълнение на планирани, предвидени задължения, определят периодите, през които предприятието следва да признава ползите (приходите) от помощта. Всичко това изисква експертиза и задълбочена преценка, в случай че корпоративната политика цели да подкрепя обосновано счетоводно отчитане, достоверно представяне и прозрачно оповестяване посредством финансовите отчети – в полза и на заинтересовани, и на обществото.

LITERATURE

Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards of the European Parliament and of the Council of the European Union.

Government grants IFRS 1 – Government loans Pollutant pricing mechanisms (formerly Emissions trading schemes).

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-20-may-2016.pdf>

https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_en

<https://www.governing.com/columns/public-money/gov-fair-value-accounting.html>

<https://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0805improvements.pdf>

https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2011/agenda_1109/agenda1736

<https://www.iasplus.com/en/publications/covid19/government-assistance>

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20>

<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ias-20/#agenda>

IAS 1 Presentation of financial statements as issued by the IASB, London.

IAS 12 Income taxes as issued by the IASB, London.

IAS 16 Property, plant and equipment as issued by the IASB, London.

IAS 20 Accounting for government grants and disclosure of government assistance as issued by the IASB, London.

IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, 2016, IASB IFRS Foundation, London.

IAS 36 Impairment of assets as issued by the IASB, London.

IAS 38 Intangible assets as issued by the IASB, London.

IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors as issued by the IASB, London.

IASB IFRS Foundation (2018) Conceptual Framework for Financial Reporting, March, London.

International Accounting Standards Board Press Release, London, United Kingdom 22 May 2008.

Абас Али Мирца, Маргус Орел, Грем Дж. Холт. МСФО/IFRS. Международни стандарти за финансова отчетност. Ръководство, коментари, практическо приложение. Първо издание. Издателство КАБРИ, 2009.

Mackenzie, Bruce, Njikizana, Tariwa, Coetsee, Danie et al. 2014. МСС/МСФО. Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност. Коментари и приложения. София: Издателство: „Wiley & Данимекс“. Official Journal of the European Communities ISSN 0378-6978 L 243 Volume 45 11 September 2002 English.

Official Journal of the European Communities ISSN 0378-6978 L 243 Volume 45 11 September 2002.

Oreshkova, H. (2006). Dissertation, Pages 432, Sofia: National Centre for Information and Documentation.

Александър, Д., & Саймън, А. (2006). *Ръководство по европейско счетоводство*. София: Издателство „Aspen“.

<https://www.IASPlus.com/en/news/2008/May/news4276>

Commission Regulation (EC) № 1126/2008 of 3 November 2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) № 1606/2002 of the European Parliament and of the Council.

Commission Regulation (EC) No 1274/2008 of 17 December 2008 amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council as regards International Accounting Standard (IAS) 1.

Commission Regulation (EC) No 70/2009 of 23 January 2009 amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council as regards Improvements to International Financial Reporting Standards.