
GOVERNMENT GRANTS AND GOVERNMENT ASSISTANCE: RECOGNITION, ASSESSMENT AND DISCLOSURE. APPROACHES TO THE PRESENTATION IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF GENERAL PURPOSE UNDER THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Hristina Oreshkova

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

Abstract: Under the pressure of unprecedented crisis that has rapidly developed and intensified in states on different continents – Asia, Europe, America, Australia, Africa, and elsewhere, and harmfully impacted the social, economic and political development of the world, the issue of government grants, subsidies and government assistance has increasingly attracted interest worldwide. Undoubtedly the consequences of the current crisis have wide-ranging dimensions both in short-term and long-term perspective and generate problems that pose challenges to humanity in unprecedented and unique manner.

The topic of government grants and assistance has always been socially significant one as well as an important area in the subject scope of financial accounting. Under the burden of the current circumstances posed by the crisis the matter is increasingly gaining relevance, as well as the practical problems arising in the recognition and evaluation of government grants and the issues related to the policy of disclosure through the financial statements of general purpose.

The crucial matter of choice of an appropriate approach to accounting for government grants and the requirements for disclosure of government assistance, which are the focus of the present article, are comprehensively discussed from both theoretical and methodological accounting viewpoint. The International Accounting Standards Board's fundamental prescriptions that the relevant standards, considered overriding principles by a considerable part of the international professional community embody, are analyzed in manner consistent with the author's objectives. The primary goal of the author is to explore and analyze the core of mostly endorsed approaches to the accounting for and presentation of government grants in the financial statements, highlighting essential positive and negative features. On the basis of comparative analysis with regard to the relevant guidelines underlying the philosophy of the U.S. Generally Accepted Accounting Principles, similarities and dissimilarities, are identified.

Keywords: government grants, government assistance, international financial reporting, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP), International Accounting Standards Board, U.S. Financial Accounting Standards Board;

ДЪРЖАВНИ ДАРЕНИЯ И ДЪРЖАВНИ ПОМОЩИ: ПРИЗНАВАНЕ, ОЦЕНЯВАНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ. ПОДХОДИ 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: Под натиска на безпрецедентна криза, която бързо се разви и задълбочи в държави на различни континенти – Азия, Европа, Америка, Австралия, Африка, и на други места, и повлия силно негативно върху социалното, икономическото и политическото развитие в света, въпросът за държавните дарения, субсидии и помощи все повече и повече привлича интерес в глобален мащаб. Последниците от кризата имат широкоспектърни измерения както в краткосрочна, така също и в дългосрочна перспектива и създават проблеми, които отправят предизвикателства към човечеството по безпрецедентен и уникален начин.

Темата за държавните дарения и помощи винаги е била социално и обществено значима и важна област от предметно-теоретичния обхват на финансовото счетоводство. Под тежестта на сегашните обстоятелства, породени от кризата, тази тематика все повече придобива актуалност и значимост, както и множеството практически проблеми, възникващи при признаването и оценяването на държавните дарения, и въпросите, свързани с политиката на оповестяване чрез финансовите отчети с общо предназначение.

Същественният въпрос за избор на уместен подход за счетоводно отчитане на средствата, безвъзмездно предоставени от държавата, и за изискванията за оповестяване на държавната помощ, които са във фокуса на

настоящата статия, се обсъждат както от теоретична, така и от методологична гледна точка. Основните предписания на Съвета по международни счетоводни стандарти, разглеждани сред значителна част от международната професионална общност като ръководни принципи, които стандартите възплъщават, са анализирани по начин, съобразен с целите на автора. Главната цел е да се изследва и анализира същността на широко подкрепяни подходи за счетоводното отчитане на държавни дарения и представянето им във финансовите отчети, като се открият основни положителни и отрицателни характеристики. Въз основа на сравнителния анализ по отношение на насоки, залегнали във философията на Общоприетите счетоводни принципи на Съединените щати, са идентифицирани и обсъдени сходства и различия.

Ключови думи: безвъзмездно предоставени средства от държавата, държавни дарения, правителствени дарения, държавна помощ, правителствена помощ, финансово отчитане, Международни счетоводни стандарти, Международни стандарти за финансово отчитане, Общоприети счетоводни принципи на САЩ, Съвет по международни счетоводни стандарти, Съвет по финансово-счетоводни стандарти на САЩ;

1. ВЪВЕДЕНИЕ В КОНЦЕПТУАЛНАТА И РЕГУЛАТОРНА РАМКА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ: ДЪРЖАВНИТЕ ДАРЕНИЯ И ПОМОЩИ И РЕГЛАМЕНТИТЕ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ

Регламентите⁶² са правни актове, определени с член 288 от Договора за функционирането на Европейския съюз. Регламентите имат общо приложение и в своята цялост са задължителни. Регламентите се прилагат *пряко* във всички държави-членки на Европейския съюз (ЕС) и са част от вторичното законодателство на Европейския съюз⁶³. Регламентите се приемат от европейските институции въз основа на учредителните договори. Целта на приемането е да се гарантира еднакво прилагане на правото на Европейския съюз във всички държави-членки.

С регламенти в ЕС се предопределят важни стратегически решения за организиране на обществения живот в различни области – право, икономика, политика, медицина, здравеопазване, социално и пенсионно осигуряване, образование, култура, изкуство, екология, ядрени и космически изследвания и много други, както и политики по отношение на развитието и функционирането на структуроопределящи за национални стопанства отрасли. Преди да предприеме законодателна инициатива, Европейската комисия оценява възможни, вероятни икономически, социални и екологични последици и изготвя оценки на въздействието, в които се обсъждат предимствата и недостатъците при евентуален политически курс на действие.

Регламентите в областта на дружественото право и респективно правото, свързано с предприятията и международното финансово отчитане, са многобройни. Регламентите, с които се уреждат въпросите, отнасящи до признаването, оценяването и оповестяването на безвъзмездно предоставени средства от държавата, и оповестяването на държавна помощ във финансовите отчети, изготвяни от отчитащите се предприятия, прилагачи като нормативна счетоводна база международните стандарти за финансово отчитане, са следните: **Регламент (ЕО) № 1606/2002** на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 година за прилагането на международните счетоводни стандарти на Европейския парламент и Съвета на Европейския съюз; **Регламент (ЕО) № 1126/2008** на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 година за прилагането на международните счетоводни стандарти; **Регламент (ЕО) № 1274/2008** на Комисията от 17 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 1; **Регламент (ЕО) № 70/2009** на Комисията от 23 януари 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с *Подобренията* на международните стандарти за финансово отчитане (МСФО); **Регламент (ЕС) № 475/2012** на Комисията от 5 юни 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета по отношение на Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 и Международен счетоводен стандарт (МСС) 19; **Регламент (ЕС) № 1255/2012** на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008

⁶² Регламентът е законодателен акт, приет от Съвета и Парламента на Европейския съюз в съответствие с обикновената или специалната законодателна процедура, и е адресиран до абстрактни категории лица, а не до точно определени лица, което го отличава от решението, дефинирано в член 288 от Договора за функционирането на Европейския съюз. Регламентът е задължителен за институциите на ЕС, държавите от ЕС и лицата, за които е предназначен.

⁶³ Регламентите и решенията автоматично стават *задължителни* в целия Европейски съюз *на датата на влизането им в сила*. Директивите трябва да бъдат *транспонирани* в националното право на държавите от ЕС.

за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт 12, Международни стандарти за финансово отчитане 1 и 13 и *Разяснение 20* на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане; **Регламент (ЕС) 2016/2067** на Комисията от 22 ноември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 9 *Финансови инструменти*⁶⁴.

Като част от *Подобренията* на МСФО, издадени от СМСС през май 2008 г., частично бе изменена терминологията, използвана в МСС 20. Доводите бяха да се прецизират текстове и поставят в съответствие с други МСФО, например: „облагаем доход“ се изменя на „облагаема печалба или данъчна загуба“; „признат като приход/разход“ се изменя на „признат в печалбата или загубата“; „кредитират директно в участия/собствен капитал на акционери“ се изменя на „признават извън печалбата или загубата“; и „корекция на счетоводна приблизителна оценка“ се изменя на „промяна в счетоводна приблизителна оценка“. С **Регламент (ЕО) № 1274/2008** на Комисията от декември 2008 г., А17 „МСС 20 се изменя, както следва. В параграфи 14 и 15 „отчетът за приходите и разходите“ се изменя на „печалба или загуба“. В параграф 28 „за целите на представянето на баланса“ се изменя на „за целите на представянето в отчета за финансовото състояние“. Параграф 29А се добавя, както следва: „**29А Ако предприятието представи компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 от МСС 1 (преработен през 2007 г.), то представя субсидии, свързани с доходите, както се изисква в параграф 29 в този отделен отчет.**“ Параграф 42 се добавя, както следва: „42 МСС 1 (преработен през 2007 г.) изменя терминологията, използвана в МСФО. Освен това се добави параграф 29А. Предприятието прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за по-ранен период, измененията се прилагат за този по-ранен период.“

2. МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20 СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА, И ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ДЪРЖАВНА ПОМОЩ; ОБХВАТ И КЛЮЧОВИ ДЕФИНИЦИИ

МСС 20 се прилага при счетоводното отчитане и оповестяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, т.е. държавни дарения и субсидии (‘government grants’) и при оповестяването на други форми на държавна помощ (‘government assistance’).

В стандарта не се разглеждат и предписаните със Стандарта правила не се прилагат по отношение на: 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 (МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*); държавна помощ, предоставена на предприятие под формата на изгоди, които са налице при определяне на облагаемата печалба или на данъчната загуба, или които са определени или ограничени на базата на данъчно задължение върху дохода. Примери за такива изгоди са ползване на данъчни ваканции за данъка върху дохода, на инвестиционни данъчни кредити, на намалени ставки на данъка върху дохода, ускорено амортизиране по отношение на инвестиции в определен вид активи, участието на държавата в собствеността на предприятието; и безвъзмездните средства, предоставени от държавата, обхванати от МСС 41 *Земеделие*.

⁶⁴ Европейската комисия приема Регламент (ЕС) 2016/2067 и Член 1, 1. Приложението към Регламент (ЕО) № 1126/2008 се изменя, както следва: а) добавя се Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 9 *Финансови инструменти*, изложен в приложението към настоящия регламент; б) следните международни счетоводни стандарти се изменят в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*, изложен в приложението към настоящия регламент: ... МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*, В27 Параграф 10А се изменя, както следва, параграфи 44 и 47 се заличават и параграф 48 се добавя: 10А. *Ползата на правителствен заем с лихва под пазарния процент се третира като безвъзмездни средства, предоставени от държавата. Заемът се признава и оценява съгласно МСФО 9 Финансови инструменти. Ползата от лихвата под пазарния процент се оценява като разликата между началната балансова стойност на заема, определена съгласно МСФО 9 и получените постъпления. Ползата се отчита съгласно настоящия стандарт. Предприятието взема предвид условията и задълженията, които са били или трябва да бъдат изпълнени при определяне на разходите, които е предназначена да компенсира ползата от заема.*

44. [заличен] 47.[заличен] 48. С МСФО 9 *Финансови инструменти*, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 10А и се заличават параграфи 44 и 47. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

В стандарта се използват термините с приписаните им значения (Изм., Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012): *Държава* – употребява се в широк смисъл и означава правителство, държавни агенции и подобни органи, които могат да бъдат местни, национални или международни. *Държавна помощ*⁶⁵ – действие на правителството, замислено да предостави икономическа полза на конкретно предприятие или група предприятия, отговарящи на условията по определени критерии. Не се разглеждат като държавна помощ ползи, предоставяни от държавата само косвено посредством мерки, които влияят върху общите търговски условия, например:

- разработване, изграждане, създаване на инфраструктурни подобрения на общата транспортна и комуникационна система в региони на развитие;
- налагане на търговски ограничения по отношение на нелоялни конкуренти;
- внедряване на усъвършенствани напоителни или водоснабдителни съоръжения, които постоянно могат да бъдат на разположение на цялото местно население за неопределен период от време.

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата – помощ от държавата под формата на прехвърляне на ресурси към предприятие ('transfers of resources to an entity') в замяна на минало или бъдещо съответствие с определени условия по отношение на оперативната⁶⁶ дейност на предприятието. От обхвата се изключват формите на държавна помощ, които не могат да бъдат остойностени в рамките на разумното, както и сделки с държавата, които не могат да бъдат разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието. *Безвъзмездни средства, свързани с активи* – безвъзмездни средства, предоставени от държавата, чието основно условие е предприятието, отговарящо на условията / изискванията за тях, да закупи, създаде или придобие по друг начин дълготрайни активи. Възможно е да бъдат прилагани допълнителни условия, които да ограничават естеството, вида или местоположението на активите или периодите, през които активите да бъдат придобити или държани. *Безвъзмездни средства, свързани с приходи* – безвъзмездни средства, предоставени от държавата, различни от тези, свързани с активи. *Опростими заеми* – заеми, за които заемодателят, кредиторът се ангажира да се откаже от погасяването ('the lender undertakes to waive repayment of') от получаването на изискуемите средства при определени предписани условия. *Справедлива стойност* – цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници (МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*; IFRS 13 *Fair Value Measurement*).

Формите на държавна помощ, които не могат да бъдат оценени разумно, както и сделки с правителството, които не могат да бъдат ясно разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието, са изключени от обхвата на „безвъзмездни средства, предоставени от държавата“. Примери за помощ, която не може да бъде оценена разумно, са безплатни консултации от техническо или маркетингово естество, политика на предоставяне на гаранции. Пример за помощ, която не може да бъде разграничена от нормалните търговски сделки на предприятието, е държавна политика за възлагане на обществени поръчки, която е отговорна за част от продажбите на предприятието. Наличието на полза може да не бъде поставяно под въпрос, т.е. може да е безспорно, но всеки опит за отделяне и разграничаване на търговската дейност от държавната помощ би могъл да бъде доста произволен.

3. СЪЩНОСТ НА ДЪРЖАВНИТЕ ДАРЕНИЯ ('GOVERNMENT GRANTS')

Първо, има предоставяне от страна на държавата (в широк смисъл) на полза на конкретно предприятие или група предприятия, отговарящи на изисквания по определени критерии; *Второ*, носители на ползата обикновено са парични и/или непарични ресурси; ресурсът притежава качества на актив за предприятието, което го държи само когато изпълнява потенциала да генерира вероятни бъдещи икономически изгоди за предприятието; *Трето*, ползата достига до предприятието чрез прехвърляне на ресурси, потенциални носители на вероятни бъдещи икономически изгоди; *Четвърто*, прехвърлянето обикновено не е безусловно, следователно не е в истинския смисъл на думата безвъзмездно, а се извършва срещу спазване на определени условия или поемане на ангажименти, които може да се отнасят до миналото, настоящето или бъдещето; *Пето*, съпътстващите дарението условия са свързани с оперативната дейност на

⁶⁵ As part of Improvements to IFRSs issued in May 2008, the Board changed terms used in IAS 29 to be consistent with other IFRSs as follows: (a) 'market value' was amended to 'fair value', and (b) 'results of operations' and 'net income' were amended to 'profit or loss'.

⁶⁶ Съществува ПКР-10 *Държавна помощ - без специална връзка с оперативната дейност*, издадено от Постоянния комитет за разяснения (ПКР)/Standard Interpretations Committee (SIC), заменен от Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчетяване (КРМСФО)/International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

*предприятието. Оперативна дейност*⁶⁷ е основната дейност на предприятието, която генерира приходи, както и друга дейност, която не е инвестиционна или финансова дейност. *Инвестиционна дейност*⁶⁸ е придобиването и продажбата на дълготрайни активи и други инвестиции, които не са включени в паричните еквиваленти. Парични еквиваленти (IAS 7 *Statement of Cash Flows*) са краткосрочни високоликвидни инвестиции, които са леснообръщаеми в конкретни парични суми и са свързани с незначителен риск от промяна в стойността им⁶⁹. *Финансова дейност*⁷⁰ е дейност, която води до промени в размера и състава на внесенения собствен капитал и на привлечените средства на предприятието.

Държавната помощ може да приема много и различни форми, различни по своето естество и по условията, които може да се отнасят за нея. *Целта на предоставянето на такава помощ обикновено е да се насърчи избрано предприятие да поеме курс на действие, който то (предприятието) нормално не би предприело, в случай че помощта не е била предоставена; целта може да бъде да се стимулира избран икономически субект да открива работни места в определен регион или да доставя определени видове стоки или услуги, които при други условия не биха били предлагани, независимо дали по цени под или по себестойността.*

Възниква въпросът защо предоставянето на държавна помощ може да бъде от съществено значение за предприятието и изготвянето на финансовите му отчети? Най-малко по две причини: Първо, ако са били прехвърлени ресурси към предприятието, то следва да избере подходящият метод за счетоводно отчитане. Второ, разкриването на степента, до която предприятието се е ползвало от такава помощ по време на отчетния период, улеснява сравнението на информацията във финансовите отчети за периода с тази, съдържаша се в отчетите за предходни периоди и в отчетите на други предприятия. В някои държави, както например в България, безвъзмездните средства, предоставяни от държавата, са назовавани и с други имена, субсидии, дотации или премии ('subsidies, subventions, or premiums').

4. КЛАСИФИКАЦИЯ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИТЕ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

В зависимост от естеството и предназначението на безвъзмездните средства, предоставени от държавата:

- безвъзмездни средства, свързани с активи – характерното за тях е, че предприятието, отговарящо на условията по определени критерии, с други думи отговарящо на изискванията за тях, 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 тези, свързани с активи;
- опростими заеми – заеми, за които заемодателят, кредиторът се ангажира да се откаже от „погасяване“, от получаване на изискуемите по заемите средства при определени предписани условия.

В зависимост от формата на предоставяне:

- парична форма (парични държавни дарения);
- непарична форма (непарични дарения, например дълготрайни материални активи, дългосрочни нематериални активи).

В зависимост от периода, респективно периодите на възникване и признаване на релевантните разходи (в съответствие с принципа на начисляването във взаимовръзката с изискването за приходно-разходното съпоставяне), които разходи даренията са предназначени да компенсират:

- държавни дарения, предназначени да компенсират бъдещи разходи, които се очаква да възникват в бъдещ или бъдещи отчетни периоди;
- държавни дарения, предназначени да компенсират текущи разходи;
- държавни дарения, предназначени да компенсират вече понесени, претърпени разходи или загуби в минали периоди.

⁶⁷ *Operating activities* are the principal revenue-producing activities of the entity and other activities that are not investing or financing activities (See IAS 7 *Statement of Cash Flows*). In September 2007 the IASB amended the title of IAS 7 from 'Cash Flow Statements' to 'Statement of Cash Flows' as a consequence of the revision of IAS 1 *Presentation of Financial Statements*.

⁶⁸ *Investing activities* are the acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents (See IAS 7 *Statement of Cash Flows*).

⁶⁹ *Cash equivalents* are short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.

⁷⁰ *Financing activities* are activities that result in changes in the size and composition of the contributed equity and borrowings of the entity (See IAS 7 *Statement of Cash Flows*).

5. ПРИЗНАВАНЕ И ПЪРВОНАЧАЛНО ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕПАРИЧНИ БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, включително непаричните дарения *по справедлива стойност*, не се признават, докато няма, не съществува приемлива гаранция, че:

- първо, предприятието ще изпълни условията, свързани с тях; и
- второ, даренията ще бъдат получени (*‘the grants will be received’*, IAS 20, параграф 7).

Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може да са под формата на прехвърляне на непарични активи, например земя или други ресурси към предприятието. При такива обстоятелства е обичайно да се определи справедливата стойност на непаричния актив (земята) и по тази *справедлива стойност* да се отчетат както безвъзмездните средства, така и активът. *Алтернативен начин, който понякога се следва, е както активът, така и безвъзмездните средства да се отразят по номинална стойност.* Съгласно Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (U.S. GAAP) обикновено се прилага подходът за справедлива стойност. Получаването на безвъзмездни средства от държава или подобен орган само по себе си **не** представлява неопровержимо, убедително, категорично доказателство, че условията, свързани с безвъзмездното предоставяне на средства, са били или ще бъдат изпълнени. Начинът, по който са получени безвъзмездните средства, *не следва да влияе на избора на подход, респективно метод, който ще се прилага, т.е. на счетоводната политика на предприятието, тъй като изборът е въпрос на индивидуална политика.* Безвъзмездните средства се отчитат по един и същи начин, независимо дали са под формата на парични средства или на намаление на задължение към държавата по получен заем.

След признаване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, всички свързани условни задължения или условни активи се отразяват счетоводно в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи.*

6. ПОДХОДИ ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ И ПРЕДСТАВЯНЕ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

Съществуват два широко подкрепяни подхода за счетоводното отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и представянето им във финансовите отчети – *капиталов и приходен.*

6.1. Същност на капиталовия подход

Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се отчитат извън печалбата или загубата. Поддръжниците на подхода изтъкват своите аргументи. Първо, безвъзмездното предоставяне средства от държавата е способ, средство, механизъм за финансиране на определена дейност или процес и би трябвало да се разглеждат като такива и в отчета за финансовото състояние (баланса), а не да се признават в печалбата или загубата, за да компенсират разходните позиции, които финансират; тъй като не се очаква възстановяване или това е малко вероятно, такива дарения следва да се признават извън печалбата или загубата. Второ, не е уместно безвъзмездни средства, предоставени от държавата, да се признават в печалбата или загубата, тъй като те не са „заработени, спечелени“ от предприятието, а по същество представляват стимул за предприятието от страна на държавата без това да е свързано с разходи.

6.2. Същност на приходния (приходно-разходния) подход

Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата през един или повече отчетни периоди. Опонентите, поддържащи приходния подход, изтъкват аргументите: Първо, тъй като безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са постъпления от източник, който по същество се различава от капитала (собствения) и не е свързан с акционерите, респективно собствениците, такива средства не трябва да се признават директно в капитала, а – в печалбата или загубата в подходящите периоди. Второ, безвъзмездните средства, предоставени от държавата, рядко са без съпътстващи условия, рядко се предоставят и безвъзмездно, и безусловно. Предприятието ги „заработва, спечелва“, като спазва условията или изпълнява предвидените, планираните задължения. Поради това безвъзмездните средства, предоставени от държавата, следва да се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава съответните разходи, които държавните безвъзмездни средства са предназначени да компенсират. Трето, тъй като данъците върху доходите и други данъци са разходи за данъци, логично е безвъзмездните средства, предоставяни от държавата като продължение на фискалната политика на държавата, да се включват в печалбата или загубата.

Основната постановка, представена в контекста на приходния подход, съдържаща се в текста на параграф 12 и параграф 16, е: безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират (съпоставимост между взаимно обуславящи се разходи и приходи). Признаването в печалбата или загубата на безвъзмездните средства, предоставени от

държавата, на база постъпления не е в съответствие със счетоводното предположение за начисляването ('accrual accounting assumption', IAS 20, Paragraph 16, с препратка към МСС 1 *Представяне на финансови отчети*) и би било приемливо само ако не съществува друга база за разпределение по периоди, различни от този, през който безвъзмездните средства са получени.

Признаването в печалбата или загубата на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, се извършва в зависимост от това дали същите са свързани с амортизируеми активи, с неамортизируеми активи и като се имат предвид особеностите и спецификата на конкретния случай, а именно:

- безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с амортизируеми активи, обикновено се признават в печалбата или загубата през периодите и в пропорциите, в които на активите, с които държавните безвъзмездни средства са свързани, се начислява амортизация;
- безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с неамортизуеми активи, могат да изискват изпълнението на задължения – признават се в печалбата или загубата през периодите, в които възникват разходите за изпълнението на задълженията; например предоставянето на земя може да бъде под условие за изграждане на сграда върху земята и в този случай е уместно дарението да се признава в печалбата или загубата през срока на полезния живот на сградата;
- при някои обстоятелства е възможно безвъзмездни средства да се получават като част от пакет от финансова или фискална помощ, към която да се прилагат множество условия. В такива случаи е необходимо внимателно да се идентифицират всички условия, които поражда разходите, тъй като това предопределя периодите, през които „ще се заработват безвъзмездните средства“, т.е. пропорционално на разходите ще се признават приходите, свързани с тях; може да е уместно една част да се разпредели на една база, друга част – на друга база.
- безвъзмездните средства, предоставяни от държавата, или като компенсация за разходи или загуби, които са понесени, претърпени в предходни периоди, или за целите на предоставяне на незабавна финансова подкрепа на предприятието, без това да е стимул за предприемане на конкретни дейности в бъдеще, без това да е свързано с очаквания за бъдещи разходи, се признават в печалбата или загубата за периода, през който възниква вземането, концептуално подчинено на начисляването; съществува изискване за оповестяване, за да се гарантира, че ефектът му е ясно разбран.
- при някои обстоятелства правителствената субсидия може да бъде отпусната с цел незабавна финансова подкрепа на дадено предприятие, а не като стимул за предприемане на конкретни дейности; такива безвъзмездни средства могат да бъдат ограничени до определена организация и може да не са достъпни за цял клас бенефициенти; тези обстоятелства могат да дадат основание за признаване на безвъзмездна финансова помощ в печалбата или загубата за периода, в който предприятието отговаря на условията за получаването ѝ, с оповестяване, за да се гарантира, че ефектът е ясно разбран.

7. ПРИХОДЕН / ПРИХОДНО-РАЗХОДЕН ПОДХОД

7.1 Методи на представяне на безвъзмездни средства, свързани с активи

В специализираната българска и чужда литература като приемливи алтернативи се разглеждат два метода на представяне на безвъзмездни средства, свързани с активи, или на съответни части от тях.

7.1.1 Метод на разсрочването, известен в англоезичната литература като 'method of gross balance sheet presentation'

Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, първоначално се признават като пасив под формата на отложен приход, „приход за бъдещи периоди“, който се признава в печалбата или загубата на системна и разумно избрана база през целия полезен живот на актива.

7.1.2 Нетен метод, назоваван в англоезичната литература 'method of net balance sheet presentation'

Дарението, след надеждно оценяване, се приспада от балансовата стойност на актива, с който е свързано, и се признава *имплицитно* в печалбата или загубата през целия полезен живот на актива чрез признаване на редуцирани, намалени амортизационни разходи за отделните независими отчетни периоди.

Закупуването на активи, както и получаването от държавата на свързани с тях безвъзмездни средства могат да породят съществени движения в паричните потоци на предприятието. Поради тази причина, а и за да се покаже брутната инвестиция в активи, такива движения е уместно да се представят като отделни позиции в отчета за паричните потоци, независимо дали оценените безвъзмездни средства са били приспаднати от балансовата стойност на свързания актив или разход за целите на представянето в отчета за финансовото състояние (баланс), респективно в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или не, т.е. независимо от това дали е приложен или не „методът на нетиране“. Оповестяването на безвъзмездните

средства може да е необходимо за правилното разбиране на финансовите отчети. Обикновено е уместно да бъде оповестен ефектът върху всяка приходна или разходна позиция.

7.2 Методи на представяне на безвъзмездни средства, свързани с приходи

(Изм., Регламент (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012) Безвъзмездните средства, свързани с приходи, се представят като част от печалбата или загубата поотделно, ако сумата е *съществена*, или по статия с обобщаващо наименование, например „Други приходи“; трети алтернативен начин е те да се приспаднат при признаване на свързания разход. Поддръжниците на първия метод твърдят, че е неуместно да се „нетират“⁷¹ приходни и разходни позиции и че отделното, обособено представяне на дарението и на разходите улеснява сравнението с други разходи, които не са повлияни от дарение. В подкрепа на втория метод се разсъждава – би могло разходите да не бъдат извършени от предприятието, в случай че безвъзмездните средства не са били на негово разположение и следователно представянето на разходите без съответно компенсиране може да бъде подвеждащо за заинтересовани. Двата метода се считат за еднакво приемливи, равностойни, т.е. не се отдава приоритет на нито един от тях.

8. ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на възстановяване, *се отчитат счетоводно като промяна на счетоводна приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Възстановяването на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с приходи, следва да се прилага първо по отношение на всички „неамортизирани кредити за бъдещи периоди“, признати по отношение на безвъзмездните средства. До степента, в която възстановяването надвишава всички такива „кредити за бъдещи периоди“ или когато не съществува „кредит за бъдещи периоди“, възстановяването се признава незабавно в печалбата или загубата. Възстановяването на безвъзмездни средства, свързани с активи, се признава чрез коригиране към увеличение на балансовата стойност на актива или намаляване на „салдото на прихода за бъдещи периоди“ с дължимата сума (подлежаща на възстановяване). Кумулативната допълнителна амортизация, която е трябвало да бъде призната в печалбата или загубата до съответната дата при отсъствие на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, се признава незабавно в печалбата или загубата. Обстоятелствата, пораждащи задължение за възстановяване на безвъзмездни средства, свързани с актив, може да изискват обмисляне на необходимост от обезценка на актива.

9. БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА, И МСС 41 ЗЕМЕДЕЛИЕ

Безусловните безвъзмездни средства, предоставени от държавата, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, се признават в печалбата или загубата само когато стане възможно получаването на тези средства. Ако предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, съдържат определено условие, например изисква се предприятието да не се ангажира с точно определена земеделска дейност, то признава предоставените от държавата безвъзмездни средства в печалбата или загубата само когато бъдат спазени условията, свързани с тези безвъзмездни средства.

Сроковете и условията относно предоставени от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологични активи, са различни. Например, предоставянето на безвъзмездни средства от държавата може да е свързано с изискване предприятието да развива стопанство на определено място за период от пет години и още предприятието да върне (възстанови) всички предоставени средства, в случай че стопанството съществува по-малко от пет години – предоставените от държавата безвъзмездни средства не се признават в печалбата или загубата, докато не изтекат петте години. Ако условията по предоставени безвъзмездни средства допускат част от тях да бъдат „задържани“ в съответствие с изминалото време, предприятието признава пропорционални части в печалбата или загубата с течение на времето. В случай че предоставените от държавата безвъзмездни средства са свързани с биологичен актив, оценен по себестойност, намалена с натрупаната амортизация и призната обезценка (параграф 30), се прилага МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата и оповестяване на държавна помощ*.

Опростими заеми се разглеждат като държавни дарения само при наличие на приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията за опрощаване на заема. Ползата от получаване на правителствен заем

⁷¹ Компенсиране МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (параграф 32) Предприятието не компенсира активи и пасиви или приходи и разходи, освен когато това не се изисква или разрешава с даден МСФО.

с лихва под пазарния лихвен процент се третира като безвъзмездни средства, предоставени от държавата (параграф 10А). *Впечатлява фактът, че това е постановка, напълно противоположна по смисъл на правилото в предишната версия на МСС 20, което се съдържаеше в параграф 37, отменен.* Заемът се признава и оценява съгласно МСФО 9 *Финансови инструменти*. Ползата от лихвата под пазарния лихвен процент се оценява като разлика между номинала на постъпленията и началната стойност на заема, с която същият се признава в баланса, определена съгласно МСФО 9. Предприятието взема предвид условията и задълженията, които са били или трябва да бъдат изпълнени при определяне на разходите, които ползата от заема е предназначена да компенсира.

10. СРАВНЕНИЕ С ОБЩОПРИЕТИТЕ СЧЕТОВОДНИ ПРИНЦИПИ (ОПСП) НА САЩ

Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (U.S. GAAP) дават ограничени насоки за стопански субекти ('business entities'). ОПСП на САЩ съдържат специализирани счетоводни изисквания за юридическите лица с нестопанска цел (NFPs), които получават държавни (правителствени) субсидии. За други стопански субекти ОПСП на САЩ не съдържат изричен стандарт и конкретни указания за отчитане. В съответствие с историческата практика стопанските субекти в САЩ могат да гледат на МСС 20 като на източник на неавторитетни, несанкционирани от оторизирани указания, или да прилагат 'contribution accounting model' в 'Contributions Received Subsections of ASC 958' за неправителствените организации, които указания 'FASB Accounting Standards Codification® Topic 958, Not-for-Profit Entities' съдържат. В резултат на това могат да възникнат различия на практика. През ноември 2015 г. Съветът по финансово-счетоводни стандарти на САЩ (U.S. FASB) издаде предложение за 'ASU 2', което ще се прилага за стопанските субекти, които получават държавни помощи. Въпреки че предложените изменения не се отнасят до признаването и оценяването на дарения, субсидии, помощи от държавата, те вероятно биха изисквали оповестявания, които обикновено са в съответствие с МСФО и се отнасят до естеството, условията и реда на помощта, и описание на избраната счетоводна политика. Предложените изменения биха били в сила за публичните стопански субекти през фискалните години, приключващи след 15 декември 2020 г., и година по-късно за непублични стопански субекти. След издаването на предложението за 'ASU' значително движение по проекта не се забелязва поради други значими проекти на Съвета (U.S. FASB). Въпреки това, Съветът възобнови обсъжданията и персоналет в момента проучва мнения, за да получи допълнителна информация за очакваните разходи и ползи от евентуално въвеждане на измененията.

11. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Въпросът за счетоводното отчитане и оповестяване на държавните дарения, в т. ч. субсидии, е съществен. След преработване на някои международни стандарти за финансово отчитане от Съвета, се въведе изразът „*безвъзмездни средства, предоставени от държавата*“, в превод на български език. Изразът се употребява макар непречизен, доколкото е правно установен термин. Предвид същността на принципите, подходите и правилата, на които Съветът отдава приоритетно значение, издавайки съответните стандарти, може да се обобщи, че методиката на отчитане поначало зависи от естеството на ресурсите и на условията, които съпътстват безвъзмездното предоставяне от страна на държавата, местното правителство, общината или друга институция. Всеобхватен е принципът моделът на признаване на икономическите изгоди, потенциални носители на каквито са безвъзмездно предоставени ресурси, адекватно да отразява модела на признаване на разходите, възникващи за изпълнение на условията, при които ресурсите се предоставят. В някои случаи може да възникнат затруднения както в процеса на оценяването за целите на признаването, така и при представянето на съответните позиции във финансовия отчет. Усложнения може да отправят предизвикателства към счетоводителя задълбочено да обмисли и да направи професионална преценка. Философията на МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ* се базира на основополагаща англосаксонска концепция – за „вярно и честно представяне“, за „вярната картина“ ('*a true and fair view*', '*the true picture*'). В англоезичната специализирана литература не се среща дефиниция, утвърдена като общоприета, която да разкрива кратко, ясно и недвусмислено всеобщо разбиране за същността на тази концепция или да определя съдържанието на понятието. МСС 20 както другите МСФО (*с някои изключения*) възплъщава идейния замисъл, съдържание на принципа на начисляването⁷² ('*the concept of accrual*'), съобразно който принцип следва да се признават и

⁷² Закон за счетоводството, действащ в Република България, в сила от 1 януари 2016 г., обн. ДВ. бр.95 от 8 декември 2015г., с множество изм. и доп., последно изм. и доп. ДВ. бр.96 от 6 декември 2019г., чл. 26, ал. 1 и ал. 2. „(2) Предприятията осъществяват счетоводството при спазване на принципите по ал. 1 или в съответствие с принципите и изискванията на Международните счетоводни стандарти, когато счетоводната база на предприятието са Международните счетоводни стандарти.“ Принципите по ал. 1 са принципите, в съответствие с които позициите, които

оценяват позициите, които се представят във финансовите отчети, в това число разходните и приходните. Не се изключва вероятност оценките на някои позиции да са значително повлияни от безвъзмездно прехвърляне на ресурси към предприятието през периода или през предходни периоди. За принципа на начисляването следва да се разсъждава от гледище на неразривната взаимовръзка с концептуалната идея за съпоставяне (*a ne сравняване*) на взаимосвързани и взаимно обуславящи се разходи и приходи, известна като *'the matching concept'*, целта на което е получаване и признаване на реален, обективно достоверен финансов резултат от дейността. С МСФО се подкрепят съображенията за придържане към постоянство в политиката, например оценъчна, амортизационна, и в начина на представяне, който изборът предопределя. Това означава избраният метод да се прилага последователно по видове безвъзмездни средства. Например, предприятието може да избере „брутно представяне“ за всички безвъзмездни средства, свързани с активи, и „нетно представяне“ за всички безвъзмездни средства, свързани с приходи. „Нетно представяне“ в отчета за финансовото състояние по ОПСП на САЩ (US GAAP) може да не е уместно.

Несъмнено философията на МСС 20, както и на други стандарти, е повлияна от фундаменталните идеи за предпазливост (*'the concept of prudence'*), за независимост на отделните отчетни периоди и счетоводното предположение за действащото предприятие (*'the going concern assumption'*). С подходите за счетоводно отчитане и представяне във финансовите отчети и изискванията за оповестявания, подкрепяни от Съвета, се потвърждава и значението на критерия „количествен праг за същественост“. В Концептуалната рамка за финансово отчитане, издадена от СМСС през март 2018 г. след интензивен дебат и продължителен процес на ревизиране, нивото на същественост се разглежда като специфичен за конкретното предприятие аспект на уместността, базиран на естеството, на размера или и на двете, на позициите, за които се отнася информацията в контекста на финансовия отчет на отделното предприятие. В Концептуалната рамка се отбелязва, че „Съветът не може да посочи унифициран количествен праг за ниво на същественост или предварително да определи какво би могло да бъде съществено в конкретна ситуация“⁷³. Промените в МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ* бяха част от работата по съвместен проект на Съвета по международни счетоводни стандарти (IASB) и Съвета на Съединените щати, Financial Accounting Standards Board (FASB). Въпреки усилията и изразходените ресурси, съществуват слабости, стилистични неточности, терминологични несъответствия, методологични неясноти и други. Забелязва се непоследователност в употребата на термини, както и в други МСФО. Всичко това създава затруднения в усвояване философията на МСФО, пълноценното интерпретиране, по правилния начин, и практическото прилагане на техните правила.

LITERATURE

- Boissou, V., O'Brien, A., & Santoro, J. (2019). Government grants: IFRS compared to US GAAP, KPMG US KPMG's Department of Professional Practice
- Conceptual Framework for Financial Reporting (Conceptual Framework) issued by the International Accounting Standards Board (Board) March 2018 London.
- Commission Regulation (EC) No 1260/2008 of 10 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) 23 (Text with EEA relevance) OJ L 338, 17.12.2008, p. 10–16. ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2008/1260/oj>
- 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 (Text with EEA relevance)
- 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 (IFRSs) (Text with EEA relevance)
- Commission Regulation (EU) No 475/2012 of 5 June 2012 amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European

се представят във финансовите отчети, се признават и оценяват, сред които са *принципът на предпазливост (ал.1, т.3), принципът на начисляването (ал.1, т. 4)*, и други.

⁷³ IFRS Foundation Conceptual Framework for Financial Reporting, issued by the International Accounting Standards Board 2018, 2.11. Преводът на български език е на Института на дипломираните експерт счетоводители (ИДЕС), София.

- Parliament and of the Council as regards International Accounting Standard (IAS) 1 and International Accounting Standard (IAS) 19 (Text with EEA relevance)
- Commission Regulation (EU) No 475/2012 of 5 June 2012 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 and International Accounting Standard (IAS) 19 (Text with EEA relevance)
- Commission Regulation (EU) No 1255/2012 of 11 December 2012 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 12, International Financial Reporting Standards 1 and 13, and Interpretation 20 of the International Financial Reporting Interpretations Committee Text with EEA relevance
- Commission Regulation (EC) No 1126/2008 of 3 November 2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council (Text with EEA relevance) OJ L 320, 29.11.2008, p. 1–481
- Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EE (Text with EEA relevance).
- Commission Regulation (EU) 2016/2067 of 22 November 2016 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 Financial Reporting Standard 9 (Text with EEA relevance)
- Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups (Text with EEA relevance).
- ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2009/70/oj>
- ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2008/1126/2020-01-01>
- <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/true-and-fair-view>
- International Accounting Standard (IAS 16) *Property, plant and equipment* as issued by the IASB, London.
- International Accounting Standard (IAS 36) *Impairment of assets* as issued by the IASB, London.
- International Accounting Standard (IAS 38) *Intangible assets* as issued by the IASB, London.
- International Accounting Standard (IAS) 1 *Presentation of Financial Statement* as issued by the IASB, London.
- International Accounting Standard (IAS) 20 *Accounting for government grants and disclosure of government assistance* as issued by the IASB, London.
- International Accounting Standard (IAS) 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets* as issued by the IASB, London
- International Accounting Standard (IAS) 41 *Agriculture* as issued by the IASB, London.
- International Accounting Standard (IAS) 7 *Statement of Cash Flows* as issued by the IASB, London.
- International Accounting Standard (IAS) 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Error* as issued by the IASB, London.
- International Financial Reporting Standard (IFRS) 9 *Financial Instruments* as issued by the IASB, London.
- Official Journal of the European Union as of 29.11.2008, L 320/1
- Official Journal of the European Union as of 29.6.2013 L 182/19
- Official Journal of the European Union as of 15.11.2014 L 330/1
- SIC-10 *Government assistance – no specific relation to operating activities*, SIC Interpretations, endorsed by the International Accounting Standards Board (IASB), London.
- Закон за счетоводството, действащ в Република България, приет с Указ, в сила от 01.01.2016 г., обнародван в ДВ. бр.95 от 8 декември 2015г., последно изм. и доп. ДВ. бр.96 от 6 декември 2019г.
- Разяснение 20 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчетяване.
- Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 година за прилагането на международните счетоводни стандарти на Европейския парламент и Съвета на Европейския съюз от 19/07/2002.