



СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ НА ДАРЕНИЯТА В ТРАНСПОРТНОТО ПРЕДПРИЯТИЕ

Теодора Рупска

t.roupska@gmail.com

Главен асистент д-р УНСС, гр. София, Студентски град "Христо Ботев"
БЪЛГАРИЯ

Резюме: С присъединяването на Република България към Европейския съюз, се създаде възможност предприятията, в това число и транспортните да получат финансиране по проекти и програми от различни фондове. Всички тези финансираня счетоводно се третираат като дарения. Така пред счетоводната теория и практика се поставя проблема за пълното изясняване на същността на даренията с цел създаване на адекватен счетоводен модел за тяхното отчитане.

Дарението по своята същност е действие, в резултат на което една страна наречена дарител подарява свои ресурси на друга страна наречена дарен или надарен. Обект на дарението могат да бъдат различни активи – движими или недвижими имоти, пари, ценни книги и други.

Въпросите за счетоводните аспекти на даренията представляват интерес за транспортните предприятия. Те може да бъдат както в ролята на дарител така и в ролята на получател на дарението.

Даренията може да се класифицират според различни класификационни признаци.

Съществуват отделни стандарти които регламентират как следва да се третира счетоводно даренията в транспортното предприятие. Това са Международен счетоводен стандарт (МСС) 20 – Отчитане на правителствените дарения и оповестяване на правителствена помощ и Счетоводен стандарт (СС) 20 със същото наименование.

Важни въпроси по отношение на счетоводните аспекти на получените дарения в транспортното предприятие са кога следва дарението да се признае и какъв конкретен подход ще се приложи от известните два – капиталов и разходен.

По отношение на предоставените дарения също съществуват различни алтернативи за отчитане, което е предизвикателство пред счетоводителите в транспортните предприятия.

Оповестяването на информацията за получените дарения от транспортното предприятие е важно за правилното разбиране на финансовите отчети.

Ключови думи: дарение, транспортно предприятие, счетоводно третиране.

С присъединяването на Република България към Европейския съюз, се създаде възможност повече предприятия, в това число и транспортни, да получат финансиране от различни фондове. Това по същество са дарения. Така пред счетоводната теория и практика се поставя проблема за пълно изясняване на същността на даренията, с цел създаване на адекватен счетоводен модел за тяхното отчитане и управление. Тъй като транспортното предприятие

може да бъде както в ролята на получател на дарение, така и в ролята на дарител, въпросите за счетоводното им третиране, представляват интерес за управлението. Важно е да се отбележи, че някои от предоставените дарения се считат за данъчно признат разход, което още повече засилва интересът към счетоводното им отразяване.

Дарението е действие, в резултат на което една страна наречена дарител подарява свои ресурси на друга страна наречена дарен или надарен. Обект на дарението могат да бъдат различни ресурси на транспортното предприятие – движими или недвижими имоти, пари, ценни книги и други.

В зависимост от субекта, който влиза в ролята на дарител, даренията могат да бъдат предоставени от физически лица, или юридически лица, държавата или правителството. Държавата или правителството се възприемат в много широк смисъл. Такива са държавни органи, институции, служби или други подобни органи на местно, национално или международно равнище.

В зависимост от обекта на дарението съществуват:

1. Обвързани с активи дарения – характерно за тях е, че главно условие за получаване е дареният да закупи, създаде или придобие по друг начин конкретен актив.
2. Обвързани с приходи дарения – всички останали дарения, които не са обвързани с активи и се отстъпват изцяло или частично на предприятието.
3. Опростени или преотстъпени данъци. Опростени данъци са начислени данъчни задължения, които се отписват със съгласието на правителството без условия. Преотстъпените данъци са начислени данъчни задължения, които се отстъпват със съгласие на правителството при определени условия.
4. Опростени заеми – при тях заемодателят се отказва от правата си да получи дължимото със или без определени условия.

Последните две категории дарения обикновено са правителствени дарения, тъй като физическите и юридически лица нямат правна и икономическа възможност да опрощават или преотстъпват данъци и/или заеми.

Според това дали дарението се предоставя без поставянето на каквито и да е изисквания или при поставянето на такива, даренията биват:

1. Безусловни – при тях дарителят не поставя никакви предварителни условия на надарения.
2. Условни – за да се получи дарението дарителят поставя някакви условия, които трябва да бъдат напълно изпълнени, за да може надареният да усвои дарението.

Даренията, които се правят от предприятия, в това число и транспортни, в зависимост от своя източник, могат да бъдат за сметка на:

1. Неразпределената печалба от минали години;
2. Другите резерви;
3. Текущите разходи.

В счетоводните стандарти, регламентиращи счетоводното третиране на даренията се прави разлика между правителствено дарение и правителствена помощ. Счита се, че правителствена помощ е такова действие от страна на правителството, в резултат на което се предоставя икономическа изгода на конкретно предприятие или група предприятия, които отговарят на определени критерии. За повече подробности виж Д. Йосифова, “Предоставяне на държавна помощ на предприятието – ролята на счетоводството” [1]. Не са правителствена помощ изгодите, които се предоставят чрез въздействие върху общите икономически условия в страната. Например, ако правителството е приело и изпълнило програма за подобряване на мрежата от първокласни пътища, като част от развитието на инфраструктурата, никое предприятие не може да приеме, че в случая става дума за оказване на помощ. Това е така, тъй като подобряването на пътищата влияе върху общите икономически условия в страната и не само едно или няколко предприятия, а практически всеки може да се възползва от това. Подобна е и ситуацията при която се вземат мерки срещу интелектуалното пиратство, нелоялната конкуренция и др.

Като правителствено дарение се третират предоставените ресурси от страна на правителството на конкретно предприятие като компенсация за спазване от негова страна на

определени условия, свързани с оперативната му дейност. Тези условия може вече да са изпълнени в миналото или се очаква да се спазят в бъдещето. Правителствените дарения трябва да може да бъдат надеждно оценени. Ако това е невъзможно да стане, то получената помощ от правителството не може да се третира като дарение.

Не може да бъде определена като правителствено дарение и сделка, която правителството е сключила с предприятието, в резултат на неговата обичайна дейност, каквито сделки сключва с други предприятия. При нея правителството не се отличава по нищо от останалите контрагенти на предприятието.

Съгласно действащото счетоводно законодателство, трябва да се знае, че понятието правителствено дарение и понятията субсидия, дотация или премия са равнозначни [2].

За да бъде признато едно правителствено дарение, независимо от неговата конкретна форма (парична или не парична), трябва да има достатъчно сигурност, че предприятието ще бъде в състояние да изпълни съответните условия, свързани с дарението. Освен това трябва да има сигурност, че дарението ще бъде получено. Когато полученото правителствено дарение е във вид на актив, то той трябва да бъде оценен по справедлива цена (стойност).

Правителствените дарения следва да се признават като приход, през периода през който са възникнали съответните разходи, за чието компенсиране те са предназначени.

За счетоводното отразяване на правителствените дарения в транспортното предприятие могат да се приложат два подхода:

1. капиталов – при него дарението се отнася пряко към собствения капитал;
2. приходен – при него дарението се отнася към приходите за един или няколко периода.

Управлението на транспортното предприятие прави избор кой от двата възможни подхода ще приложи. Избраният подход трябва да бъде обявен в счетоводната политика на предприятието. Ние считаме, че приходният подход в по-голяма степен допринася за вярното, честно и точно представяне на счетоводната информация във финансовите отчети и препоръчваме именно неговото приложение от страна на транспортните предприятия.

Ако се избере капиталовия подход, може да се изтъкнат следните аргументи в полза на избора:

1. Правителствените дарения са средство за финансиране. За това трябва да се представят в баланса, като не се включват в отчета за приходите и разходите (респективно в отчета за всеобхватния доход), за компенсиране на разходните позиции, които финансират. Освен това не се очаква те да бъдат върнати обратно и следователно трябва да се отразят чрез кредитиране на акционерите (пряко начисляване в собствения капитал).
2. Не е икономически правилно правителствените дарения да се отчитат в отчета за приходите и разходите (респективно в отчета за всеобхватния доход), тъй като те не са получени в резултат на осъществяваната от предприятието дейност (не са заработени). Те представляват стимул, който правителството е предоставило, без предприятието да е извършило в тази връзка разходи.

От своя страна, в подкрепа на приходния подход може да се изтъкнат следните аргументи:

1. Правителствените дарения по своята същност са постъпления, чиито източник е различен от съдружниците на предприятието. Това предполага, че те не трябва да се отнесат към капитала, като участие на акционерите. Следователно трябва да се отчитат като приходи в съответните периоди.
2. В редки случаи правителствените дарения са необвдързващи (безвъзмездни). В повечето случаи предприятието ги получава за да спазва определени условия и изпълнява определени задължения – или може да се каже, че по този начин ги заработва. Затова правителствените дарения трябва да се считат за приход, който се съпоставя със съответните разходи.
3. Тъй като данъците върху доходите и останалите данъци се приспадат от приходите, е логично, правителствените дарения като продължение на фискалната политика на държавата, да бъдат включени в отчета за приходите и разходите (респективно в отчета за всеобхватния доход).

Основното изискване при приходния подход е правителствените дарения да се признават систематично и рационално в отчета за приходите и разходите (респективно в отчета

за всеобхватния доход), през периодите, които са необходими за съпоставянето им със съответните разходи. Признаването на правителствените дарения за приход на база на постъпленията е в несъответствие с предположението за счетоводно начисляване. Това е приемливо, само ако липсва друга база за разпределение на дарението по периоди, различни от този, в който е получено.

В повечето случаи лесно може да се разграничи каква част от разходите, които предприятието е направило във връзка с дадено правителствено дарение, се отнасят за един или друг отчетен период. Така даренията, които са под формата на амортизируеми активи се признават като приход най-често пропорционално на отчетената амортизация.

Правителствените дарения, които са свързани с неамортизируеми активи също могат да са обвързани с изпълнението на определени условия. В този случай те се признават за приход през периодите, през които са извършени разходите за изпълнението на условията.

Възможно е дадено дарение да е част от пакет финансови или фискални помощи, като трябва да се спазват множество условия. В този случай трябва да се идентифицират много внимателно отделните условия, които поражда разходи, както и условията, определящи периодите, през които дарението ще се заработи. Възможно част от дарението да се разпредели на една база, а друга част на друга база.

Ако правителственото дарение се получава от предприятието като компенсация за вече претърпени разходи или загуби или представлява пряка финансова подкрепа, без да се извършват допълнителни разходи, дарението следва да се отрази счетоводно като приход за периода през който стане вземане.

В някои случаи правителственото дарение може да бъде предоставено с цел оказване на незабавна финансова подкрепа на дадено предприятие, а не да се стимулира извършването на разходи. Такова дарение може да се предостави само на отделно предприятие, без до него да имат неограничен достъп други предприятия. Всичко това може да доведе до признаване на дарението като приход, през периода през който предприятието отговори на условията за получаването му. То трябва да оповести това, като доказателство за факта, че ефекта от дарението е ясно разбран.

Правителствените дарения могат да бъдат и под формата на непарични активи. Тогава следва да се приложи метода на оценка “справедлива стойност”. По нея следва да се отчетат както актива, така и дарението. Като алтернативен вариант на метода “справедлива стойност” може да се приложи номиналната стойност. Тогава по нея се оценяват както актива, така и дарението.

Правителствените дарения, които са свързани с активи, както и не паричните дарения оценени по справедлива стойност, се представят в баланса на транспортното предприятие по два начина:

1. като приходи за бъдещи периоди;
2. като се намали с размера на дарението стойността на актива и тази нова стойност стане балансова за него.

И двата начина се считат за приемливи алтернативи за транспортните предприятия. Но нашето мнение е, че първият е по-подходящ. Това е така, защото при него в баланса се представя информация за полученото финансиране, докато при другия такава липсва. Потребителите на информация от финансовите отчети във втория случай са ошетенени.

Правителствените дарения се представят в баланса на транспортните предприятия, като финансираня, освен ако съгласно изискванията на нормативен акт трябва да се представят като резерви.

Правителствените дарения, които са свързани с приходи могат да се представят в отчета за доходите по два алтернативни начина, които се считат за приемливи:

1. като приход – отделно или заедно с други приходи под заглавие “Други приходи”;
2. като се приспадат от отчетения разход.

В полза на първия метод може да се каже, че е неуместно да се приспадат приходни и разходни позиции. Освен това разделението на дарението от разходите дава възможност за по-лесно сравнение с другите разходи, които не са повлияни от него.

В полза на втория метод от своя страна може да се изтъкне, че разходите, които са били извършени от предприятието, е възможно да не се направят от него, ако дарението не е било предоставено на предприятието. Така представянето на разходите без компенсиране на дарението може да е подвеждащо.

Нашето мнение е, че първият подход е по-подходящ, поради описаните вече предимства.

За транспортните предприятия, които прилагат НСФОМСП трябва да имат предвид, че опростените данъци следва да се отразят като приходи, за периода през който е направено опрощаването, в случай, че те са били отразени като разход за дейността. Ако е опростен данък върху печалбата, то той следва да се отрази, като се увеличи неразпределената печалба от минали години, респективно, като се намали непокрытата загуба.

Оповестяването на дарението може да е приемливо за правилното разбиране на финансовите отчети. В повечето случаи е уместно да се оповести ефектът от даренията върху всяка приходна или разходна позиция, за която има изискване да се оповести отделно.

Когато дадено правителствено дарение стане възстановимо (възвръщаемо) за предприятието поради това, че получателят на дарението не изпълни условията за усвояване. Отчитането на възвръщаемо дарение става като корекция на приблизителната оценка.

Възстановяването на дарение свързано с приход става, като първо се приложи спрямо всякакъв неамортизиран отсрочен приход, създаден по отношение на дарението. До степента до която възстановяването превишава всякакъв отсрочен приход, или когато не съществува отсрочен приход, изплащането се признава незабавно като разход. Изплащането на дарение, свързано с актив, се отразява чрез увеличаване на балансовата стойност на актива, или чрез намаляване на салдото по отсрочения приход с цялата дължима за възстановяване сума. Допълнителната амортизация с натрупване, която би била призната като разход към съответната дата, когато вече няма дарение, следва незабавно да се отрази и признае като такъв.

Във връзка с получените правителствени дарения, следва да се оповестят:

- каква счетоводна политика е възприета за правителствените дарения, в това число и кои методи са възприети за представянето им във финансовите отчети;
- какво е естеството и каква степента на правителствени дарения, които са признати във финансовите отчети и указание за други форми на правителствена помощ, от които предприятието директно се е възползвало;
- какви са неизпълнените условия (ако има такива) по отношение на правителствена помощ, която е била призната.

Предприятията, които прилагат СС 20 [3], в приложението към годишния финансов отчет трябва да оповестят:

1. за правителствените дарения и такива от трети лица:

- какви са условията, които съпровождат получаването им;
- какви са критериите за признаването им като текущ приход;
- какъв е размерът на получените средства;

- какви са неизпълнените условия и непредвидими събития, които са попречили на изпълнението на условията (ако има такива);

2. за другите форми на правителствена помощ каква е конкретната форма и вид на помощта.

В стопанската практика е възможно транспортното предприятие да бъде в ролята на дарител. Още повече, че в последните години, данъчните закони дават възможност за дарения в определени размери и в полза на конкретни получатели да се ползва данъчно облекчение. Чисто счетоводно, както вече отбелязахме, даренията, които се предоставят от предприятие, могат да бъдат отразени за сметка на резервите (по-конкретно на Другите резерви), като разходи или директно за сметка на неразпределената печалба от минали години. В съответствие с принципа за предпазливост, по наше мнение, е най-добре даренията да се отчитат за сметка на резервите. За да се намалят с размера им дължимите данъци върху дохода, следва да се коригира облагаемата печалба, както е предвидено в Закона за корпоративното и подоходно облагане [4].

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Йосифова, Д. Някои аспекти на предоставянето на държавна помощ за предприятия от транспортния отрасъл, XV Научна конференция с международно участие “Транспорт 2005”, ВТУ „Т. Каблешков”, Сборник доклади, ноември, 2005, гр. София;
- [2] МСС 20 Отчитане на правителствените дарения и оповестяване на правителствената помощ, <http://www.account-bg.info/mss20/page.php?14>;
- [3] СС 20 Отчитане на правителствените дарения и оповестяване на правителствената помощ, <http://www.account-bg.info/ss/page.php?78>;
- [4] Закон за корпоративното и подоходно облагане, <http://lex.bg/laws/ldoc/2135540562>.

ACCOUNTING ASPECTS OF THE GRANTS IN THE TRANSPORT ENTERPRISE

Teodora Roupska

University of National and World Economic, Sofia, St. Grad “Hristo Botev”
BULGARIA

Keywords: *grant, transport enterprises, accounting treatment.*

Abstract: *It is possible transport enterprises to receive grants from different projects and programs in the conditions of Bulgarian membership in European Union. The grants are action in a form a transfer of recourses. The grants are related to assets and income. The questions about accounting aspects of the grants are interesting for transport enterprises. They can be grants receivers or grants givers. The grants are possible to classify in different ways.*

There are accounting standards execute the rules the grants’ accountability in transport enterprises. It is International Accounting Standard (IAS) 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance and AS 20 with the same head.

The important questions about the received grants are recognised and witch method to use for accounting treatment – method of capital and the method of income.

There are different possibilities for accounting treatment of grants, which was given from transport enterprises.

The received grants’ balance sheet presentation is important for understanding the financial reports’ information.