



НОВ БЪЛГАРСКИ УНИВЕРСИТЕТ

ДЕПАРТАМЕНТ ПУБЛИЧНА АДМИНИСТРАЦИЯ

МП „УПРАВЛЕНИЕ НА ПРОЕКТИ ПО ФОНДОВЕ И ПРОГРАМИ НА ЕС“

НСС 20: Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ

САМОСТОЯТЕЛНА РАБОТА АДММ945 КЪМ КУРС

АДММ 925 „Финансова отчетност и счетоводни стандарти“

Автор: Христиан Даскалов, Ф44967

03.04.2014г.,

гр. София

СЪДЪРЖАНИЕ

ВЪВЕДЕНИЕ	3
ПРЕДСТАВЯНЕ НА НАЦИОНАЛЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20.....	4
АНАЛИЗ НА НЯКОИ БЕЛЕЖКИ ПО ПРИЛОЖЕНИЕТО НА НСС 20	7
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	10
ИЗТОЧНИЦИ	11

ВЪВЕДЕНИЕ

В настоящата статия ще бъде разгледан въпросът за отчитането на правителствени дарения и оповестяването на правителствена помощ във връзка с усвояването на средствата от ЕС през програмния период 2007/2013г. от страна на МСП в България – на база натрупаната практика, положителен опит и недостатъци в системата на управление на средствата от ЕС като се разгледа както националния счетоводен стандарт 20 (НСС 20), в сила от 01.01.2005 г. (*обн. ДВ. бр.30 от 7 Април 2005г., изм. ДВ. бр.86 от 26 Октомври 2007г.*), така и практиката по приложението на стандарта и по-конкретно – някои бележки от експерти, възникнали в рамките на процеса по управление на средствата от ЕС.

Основната информация в статията е подчинена на целите на курса „Финансова отчетност и счетоводни стандарти“ по отношение разработването на теми, свързани с усвояването на материята по прилагането на счетоводната база при отчитането на средствата от ЕС за формиране на знания за съвременните изисквания в областта на финансовата и счетоводна наука и практика. Авторът си е поставил за цел и реализирал на практика идеята да дискутира по целите, задачите и особеностите на финансовите отчети на проектите чрез правилно анализиране на публично-достъпна по темата информация (без да претендира за нейно авторство) като същевременно с това я ориентира в конкретните условия и контекст на усвояването на средствата от ЕС през програмния период 2007-2013г. и по-конкретно – по линия на отчитането на правителствените дарения и помощи – тяхната същност, признаване и оценяване, съпоставяне на даренията със свързаните с тях разходи, оповестяванията за нуждите на финансовите отчети и т.н.

1. ПРЕДСТАВЯНЕ НА НАЦИОНАЛЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20

На прага на новия програмен период 2014-2020г. всички заинтересовани страни имат вече изграден детайлен поглед върху съществуващите предизвикателства в управлението на средствата от ЕС и в частност – по отношение финансовата отчетност и изискуемите счетоводни стандарти за приложение. Въпреки това, неяснотите остават тъй като много малки и средни предприятия (МСП) започват да се интересуват от темата едва когато стартира изпълнението на проект по който те са бенефициент, а практиката показва, че този етап е твърде напреднал за оказването на ефективна превенция по отношение недопускането на евентуални грешки и неточности в отчитането, които биха могли да бъдат санкционирани в последствие. Ето защо, в рамките на настоящата точка е направен опит за обобщаване съдържанието (макар и не изчерпателно) на НСС 20.

Следва да се има предвид, е НСС 20 е относим към оперативните програми, които представляват стратегия за развитие и набор от приоритети в дадена сфера, поради факта, че за постигането на заложените в програмата приоритети, бенефициентите по програмата получават финансиране. Това финансиране, което се предоставя въз основа на сключването на договори в изпълнение на проекти, като например проекти по оперативните програми, съфинансирани от Структурните фондове (СФ) и Кохезионния фонд (КФ) на Европейския съюз (ЕС), е равнозначно на определението за безвъзмездно предоставяне на парични средства на определено лице¹. Ето защо за целите на счетоводното третиране на подобни приходи от финансиране следва да се имат предвид разпоредбите на Закона за счетоводство² (ЗС) и приложимите счетоводни стандарти и по-конкретно СС 20 *"Отчитане на правителствените дарения и оповестяване на правителствената помощ"* като част от Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП)³.

¹ Съгласно РАЗЯСНЕНИЕ № 96-00-362 на НАП от 12.08.2011 г. относно данъчно третиране на сумите, които се получават във връзка с финансиране на различни програми.

² Съгласно чл. 13, ал. 1 от Закона за счетоводството /ЗСч/ активите, собствения капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти.

³ Вж подробно: <http://balans.bg/195-nsfomsp-obshti-razporedbi/>, посетен на 03/04/2014г.

Стандартът (НСС 20) определя начина на счетоводното отчитане и оповестяване на правителствени дарения и правителствена помощ. Той кореспондира с Международен счетоводен стандарт 20 (МСС 20) – *„Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ“*⁴. Прилага се за действия от страна на правителството, чрез които се представя *„икономическа изгода за конкретно предприятие или за група предприятия, отговарящи на определени критерии“*. Именно тези действия на правителството се дефинират като *„правителствена помощ“*⁵. Друго важно уточнение, което следва да бъде направено е, че съгласно определението, дадено в СС 20, правителство е *„всеки държавен орган, институция, служба или други подобни органи на местно, национално или международно равнище“*, т.е. не бива да настъпва объркване, свързано с това дали стандартът е приложим според зависимост от нивото на предоставяне на помощта – национално или наднационално. Още повече, че за Кохезионната политика на ЕС (КхП) е известно, че за същата е характерен принципа на *„споделената отговорност“* при нейното управление - съгласно чл.4 от ДФЕС, отговорността за постигане на целите се споделя *„по вертикалата“* – веднъж от Общността като самостоятелен субект, и втори път от регионите и страните-членки. Ангажиментите на национално ниво са свързани с това да има ясно разработени програмни документи, които да дадат насоките по усвояването на средствата от фондовете по КхП; да има добре функционираща правна и институционална рамка, осигуряваща подготовката, оценката и наблюдението на плановите документи и проекти; да има укрепен административен капацитет, позволяващ ефективното функциониране на институционалния механизъм и не на последно по значение място – да има ефективно функциониращи механизми за финансово управление и отчитане, включ. работещи процедури за финансов контрол при наличието на стабилна макроикономическа и фискална среда⁶.

⁴ Бел. авт.: Макар и с известни условности би могло да се каже, че е налице единство по отношение дефинирането на редица понятия в двата счетоводни стандарта, в т.ч. по отношение на понятията: държава, безвъзмездни средства, предоставени от държавата; държавна помощ; безвъзмездни средства, свързани с активи и безвъзмездни средства, свързани с приходи. Вж подробно: Костова, Н., регистриран одитор. *Счетоводно и данъчно третиране на финансиранятия, предоставени за придобиване на дълготрайни материални активи*.

⁵ Бел. авт.: Не се третират като правителствена помощ изгодите, предоставяни чрез въздействие върху общите икономически условия в страната - например развитие на инфраструктурата, защитни мерки срещу нелоялна конкуренция и други подобни (т.2 от НСС 20).

⁶ Вж подробно: Стойков, С. *Наказателноправна защита на средствата от еврофондовете*, С., Сиела, 2013г.

Конкретният начин на отчитане и признаване на средствата, получени като правителствена помощ, е в зависимост от това дали същите са предназначени за придобиване на дълготрайни материални активи, за краткотрайни активи или за претърпени в миналото разходи, отнасящи се до текущата дейност на предприятието, а всичко това зависи от конкретната схема, мярка и бенефициент, който кандидатства, респективно условията, които са описани в документите по релевантната програма и обява за кандидатстване⁷. Общо условие е, обаче, съгласно разпоредбата на т. 3.2, б. „а” от НСС 20, че правителствените дарения се отчитат като финансиране, респективно за счетоводни цели предприятието следва да приложи разпоредбите на СС 20, да отчете финансиране и признае приход от финансиране в размер на начислените счетоводни разходи за амортизации на актива/вите, придобит/и със средства по съответната мярка от съответната програма⁸.

Що се отнася до оповестяването, съгласно НСС 20, в приложението към годишния финансов отчет се оповестяват:

а) за правителствените дарения и за дарения от трети лица: - условията, съпровождащи получаването им; - критериите за признаването им като текущ приход; - размерът на получените средства; - неизпълнените условия и непредвидимите събития, попречили на изпълнението на условията (ако има такива);

б) за другите форми на правителствена помощ - формата и видът на помощта.

⁷ През програмния период 2007-2013 г. България разполагаше с 6 673 млн. евро по линия на Кохезионната политика на ЕС, които бяха разпределени в 7 оперативни програми както следва: ОП „Транспорт”, ОП „Околна среда”, ОП „Регионално развитие”, ОП „Развитие на човешките ресурси”, ОП „Развитие на конкурентоспособността на българската икономика”, ОП „Административен капацитет” и ОП „Техническа помощ”. По много от мерките по тези програми допустим бенефициент бяха фирмите от групата на малките и средни предприятия. Всъщност Законът за държавните помощи и Правилникът за прилагане на Закона за държавните помощи изискват да се предоставят като част от информацията, осигурявана от администраторите на помощ за отпуснатите от тях минимални помощи, и данни за малки и средни предприятия, в случай, че същите са партньори на получатели на безвъзмездна финансова помощ (вж. *подробно*: Приложение №5 към чл.8, ал.2, изм. – ДВ, бр. 10 от 2009), респективно периметърът от мерки и програми по които условията са приложими е дори още по-широк.

⁸ Чл. 68 от ЗКПО регламентира, че счетоводните приходи и разходи, отчетени по повод на дарение, с което е намалена историческата цена при определяне на данъчната амортизируема стойност на актива, не се признават за данъчни цели, т.е. с отчетените счетоводни приходи се намалява счетоводния финансов резултат. Вж. *подробно*: Разяснение № 96-00-107 от 06.03.2013г. относно: „Признаване на получена субсидия по мярка «Подкрепа за създаване и развитие на микропредприятия» по Програма за развитие на селските райони за периода 2007 – 2013 година”, Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” към НАП.

2. АНАЛИЗ НА НЯКОИ БЕЛЕЖКИ ПО ПРИЛОЖЕНИЕТО НА НСС 20

Анализът цели да обобщи някои основни положения, общовалидни за системата, с фокус върху крайните бенефициенти, тъй като смисълът от управлението на европейските средствата е съсредоточен именно около постигането на определени цели, откъдето тясно-административните (*които се явяват в служба на първите*). Подобно разграничение е логично да бъде направено, и обосновано, с оглед на факта, че бележките излизат от, но не се отнасят само до, конкретни казуси на заинтересовани страни. Още повече, че ако повдигнем въпроса за осъществяването на цялостен анализ на рисковите фактори при управлението и в частност - финансовата отчетност на средствата от ЕС, и подкрепим анализа с аргументи от вече направени проучвания и констатирани проблемни места, ще установим, че на прага на новия програмен период са по-важни принципните въпроси, отколкото техническите.

Така например, от компетентните органи препоръчват⁹, на принципна основа, да се избягва мислене от типа *„бенефициентите допускаха грешки, но вече са ги осъзнали“* и *„няма нужда да обменяме опит и информация - справяме се добре“*. Според някои експерти¹⁰, дори, би било добре да се създаде аналитично звено, което да анализира добрите и лоши практики при управлението на европейските средства и да предлага решения, които могат да се прилагат по всички програми. Една от задачите на новото звено, ако следва да се направи цялостно проучване на първия 7-годишен период - по всички фондове и програми, би била да прегледа въпроса със систематизирането на информацията относно счетоводното отчитане на получаването и разходването на средствата от фондовете на ЕС, така че да се намали напрежението върху крайните бенефициенти, свързано с придобиването на тази информация твърде късно, или в твърде фрагментирано състояние. Самите бенефициенти от сектора на малките и средни предприятия, скорошно изследване¹¹, дело на Асоциацията на индустриалния капитал в България (АИКБ), идентифицират главните акценти върху

⁹ Красимир Димитров, „Анализ на рисковите фактори при одита на средствата от ЕС в практиката на Сметната палата“, дирекция „Одити за съответствие при финансово управление“, Сметна палата, 2013г.

¹⁰ По коментар на проф. Валери Димитров – председател на Сметната палата.

¹¹ „Идентифицирани проблеми от бенефициентите при усвояване на средствата от ЕС, свързани с проверки и одити“ (2013), Добрин Иванов - изпълнителен директор на Асоциацията на индустриалния капитал в България.

които трябва да се обърне по-голямо внимание при усвояване на средствата от ЕС, включ. по отношение финансовата отчетност. Причините за необходимостта от по-голям акцент върху някои въпроси, членовете на АИКБ –предприятия от цялата страна, намират както на национално ниво, така и на европейско. Сред тях попадат нееднозначните разпоредби на ЕС, чието прилагане от страните – членки предоставя риск от последващи разнопосочливи тълкувания по отношение на констатирането на разнородни и спорни по своя характер „нарушения“ във връзка с получаването и отчитането на държавна помощ, защита на конкуренцията, регламентиране на публично – правни и частно – правни възложители и т.н.

В практиката през настоящия програмен период твърде често някои сравнително елементарни въпроси преливаха в трудности при управлението, съпътствани от съответните грешки, към каквито предразполагат, поради липсата на изчерпателна информация за тяхното разрешаване и още повече – поради неприлагането на принципите на добро управление тогава, когато информацията бъде изисквана от страна на съответните бенефициенти към управляващите органи (УО) или др. органи по компетентност. Като добър пример за онагледяване на ситуацията може да послужи казусът с постъпило писмено запитване до Дирекция "ОУИ" на НАП - "Обжалване и управление на изпълнението" относно прилагането на ЗДДС и ЗКПО при изпълнението на проект по оперативна програма *"Развитие на конкурентоспособността на българската икономика"* 2007-2013г. (ОПК) към Европейски фонд за регионално развитие (ЕФРР).

Казусът се състои в следното - дружество участва с проект към Министерството на икономиката, енергетиката и туризма (МИЕТ) по ОПК. Проектът е в размер на 1 300 000 лв. и е със съответното съфинансиране, т.е. 300 000 лв. от общата сума са собствени средства на дружеството средства, а 1 000 000 лв. - финансирането по горепосочената програма. Фирмата-бенефициент се занимава с продажба на билети за театри и е регистрирана културна организация към Министерството на културата (МК) *(сделките, които осъществява, са освободени съгласно ЗДДС)*, а проектът е за изграждане на софтуерна система за продажба и резервации на билети за театър. От страна на дружеството са поставени следните въпроси: 1. *Финансирането по тази програма облага ли се с ДДС и длъжно ли е дружеството да се регистрира по ЗДДС?*; 2. *Полученото финансиране след регистрацията по ДДС ще се облага ли с данък?* 3. *Финансирането по тази програма приход ли е по ЗКПО?*

Въпреки, че Националната агенция по приходите все пак предоставя базисна насочваща информация, Агенцията заявява в своя отговор, че: „НАП не може да отговаря на въпроси, свързани със счетоводното третиране на стопанските операции“, тъй като такава компетентност притежава Дирекция "Данъчна политика" към Министерство на финансите (МФ). В тази връзка, при условие, че в запитването има конкретни въпроси, свързани с прилагането на счетоводни стандарти и по отношение на конкретни счетоводни записвания, НАП отклонява бенефициента за поставяне на допълнителни въпроси към Дирекция "Данъчна политика" - за отговор по компетентност. В това не би имало нищо нередно, ако обаче, съгласно европейската бяла книга за добро управление, подобно „пренасочване“ не следваше да се реализира по административен ред – т.е. допитаната администрация да трансферира по компетентност под-въпросите, относими към други административни органи и звена, така че да не се създават трудности и забавяния за бенефициента, свързани с повишаване на административната тежест по управлението на проекта, излизания извън сроковете и графика при изпълнение на отделните дейности по проекта и дори възможности за загуба на средства или допускане на финансово-счетоводни нарушения, поради настъпване на някое от предходните няколко обстоятелства.

Съществуват и редица други казуси с бенефициенти, които си заслужават обстоен анализ – някои по-специфични, а други по-представителни за системата по усвояване на средствата от ЕС като цяло. Характерът им варира и няма как да бъде обхванат в настоящата статия, която единствено повдига въпроса за едно бъдещо по-детайлно и изчерпателно обследване на натрупания опит и несъвършенства. За пример, по отношение на дружествата, регистрирани като лечебни заведения, същите бяха допустим бенефициент по програма „Развитие на човешките ресурси“ (ОПРЧР) на база Приоритет 2 *“Повишаване качеството на човешкия капитал с акцент върху заетостта”* по Националната стратегическа референтна рамка (НСРР) за периода 2007-2013г. В практиката по изпълнение на проекти по ОПРЧР се оказа, че има лечебни заведения, които прилагат националните стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия, и така отчитат финансиранятия по ОП, като спазват изискванията на НСС 20. Лечебните заведения, пък, избрали Международните счетоводни стандарти, прилагат МСС 20. Независимо, че по-рано бе споменато, че стандартите се доближават качествено, съществуват и различия в счетоводното третиране на финансиранятия,

дефинирано от двата стандарта¹². В този смисъл, практиката показва, че е възможно ръководството на дадено лечебно заведение да прецени, че информацията, свързана с усвояването на средства от СКФ, трябва да бъде представяна в съответствие с МСС, при НСФОМСП като избрана база за счетоводно отчитане на предприятието. В този случай на основание чл. 22б, ал. 4 от ЗСч дружеството-бенефициент може да промени изцяло своята база за счетоводно отчитане, като премине към МСС по съответния ред, тъй като е недопустимо смесването на МСС и НСФОМСП (*аргументи за това се намират в параграф 2 “д” на НСФОМСП - Общи разпоредби, и § 13 и 14 на МСС I*), но въпросът е – кому е нужно създаването на подобни утежняващи обстоятелства, наместо да се пристъпи към по-дълбока консолидация и заличаване на различията по отношение счетоводните стандарти и практика по приложението им? – въпрос, който остава с отворен отговор за разрешаване новия програмен период.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Представената в настоящата статия информация относно отчитането на правителствените дарения и помощи – тяхната същност, признаване и оценяване, съпоставяне на даренията със свързаните с тях разходи, оповестяванията за нуждите на финансовите отчети и т.н. на прага на новия програмен период не претендира за изчерпателност. Тя „отваря“ за дискусия една от многото теми между заинтересованите страни в края на програмния период 2007-2013г., свързана с наличието на някои практико-приложни проблеми, стремейки се да предостави систематичен поглед върху въпроса, който позволява неговото надграждане с реални решения за приложение в административната практика, тъй като правилата за финансова отчетност и счетоводните стандарти преди всичко трябва да са гарант за ефективността и ефикасността на усвояването на средствата от ЕС, а не обстоятелство, което възпрепятства процеса или води до разкриването, но не и до отстраняването, на системни пропуски.

¹² Вж подробно: Стефанова, Р. регистриран одитор. *Отчитане на разчетите, свързани с усвояване на средства по международни проекти в предприятията от здравеопазването.*

ИЗТОЧНИЦИ

ПУБЛИКАЦИИ

- Стойков, С. *Наказателноправна защита на средствата от еврофондовете*, С., Сиела, 2013г.
- „Идентифицирани проблеми от бенефициентите при усвояване на средствата от ЕС, свързани с проверки и одити” (2013), Добрин Иванов - изпълнителен директор на Асоциацията на индустриалния капитал в България.
- Красимир Димитров, „Анализ на рисковите фактори при одита на средствата от ЕС в практиката на Сметната палата“, дирекция „Одити за съответствие при финансово управление“, Сметна палата, 2013г.
- Стефанова, Р. регистриран одитор. *Отчитане на разчетите, свързани с усвояване на средства по международни проекти в предприятията от здравеопазването.*
- Костова, Н., регистриран одитор. *Счетоводно и данъчно третиране на финансиранятия, предоставени за придобиване на дълготрайни материални активи.*

АДМИНИСТРАТИВНИ ДОКУМЕНТИ

- Регламенти (ЕО) № 1083/2006 на Съвета 11 юли 2006г.
- Регламент (ЕО) № 1080/2006 на Европейския парламент и на Съвета от 5 юли 2006г.
- Регламент(ЕО) № 1828/2006 на Комисията от 8 декември 2006г.
- Международни счетоводни стандарти
- Национални счетоводни стандарти
- Закон за държавните помощи
- Правилник за прилагане на Закона за държавните помощи
- Приложение № 5 към чл. 8 от Правилника за прилагане на Закона за държавните помощи
- Наредба № Н-16 от 23.11.2006 г. на министъра на финансите
- Карта на националната регионална помощ за периода 01.01.2007-31.12.2013 г., публикувана в Официалния вестник на ЕС, брой С 73 от 30.03.2007 г.
- Разяснение № 96-00-107 на НАП от 06.03.2013г.
- РАЗЯСНЕНИЕ № 96-00-362 на НАП от 12.08.2011 г.

ИНТЕРНЕТ ИЗТОЧНИЦИ

- Страница на Министерство на финансите, отдел "Държавни помощи" - <http://stateaid.minfin.bg/>
- <http://bulnao.government.bg>
- <http://balans.bg/195-nsfomsp-obshti-razporedbi>
- http://www.capital.bg/biznes/vunshni_analizi/2012/08/20/1891206_pridobivane_na_a ktivi_finarsirani_s_evropeiski_fondove/
- <http://consultbg.weebly.com/3/post/2012/07/65.html>
- <http://lex.bg/bulletin/?isu=211&tp=sf&id=132>