



**ОТЧИТАНЕ И ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА ФИНАНСИРАНИЯТА И СУБСИДИИТЕ ОТ ДЪРЖАВАТА И ЕВРОФОНДОВЕТЕ. СЧЕТОВОДНО ТРЕТИРАНЕ НА ПРЕКИТЕ ПЛАЩАНИЯ НА ЗЕМЕДЕЛЦИТЕ**

*Димитър Йорданов*

*Дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор*

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>Дарения</p> <p>Финансирания</p> <p>Субсидии</p> <p>Дълготрайни материални активи</p> <p>Дълготрайни нематериални активи</p> <p>Дълготрайни биологични активи</p> <p>Неамортизируеми активи</p> <p>Земеделски производители</p> <p>Преки плащания</p>	<p><i>В статията се проследяват отчитането и данъчното третиране на даренията и другите видове помощи, които предприятията получават от държавата и еврофондовете. Финансиранията и субсидиите се отчитат в условията и при изискванията на МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ и СС 20 – Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ. Поспециално внимание е обърнато на счетоводното третиране на преките плащания на земеделците.</i></p>

**Въведение**

Правителствените дарения и другите видове помощи, които предприятията получават, са предназначени най-често за насърчаване на тези субекти да се ангажират с дейности, които при други условия те не биха предприели.

Финансиранията и субсидиите от държавата и еврофондовете, в зависимост от приетата счетоводна база, се отчитат в условията и при изискванията на МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ и СС 20 – Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ.*

**Изложение**

Безусловно правителствено дарение, свързано с дълготрайни и биологични активи, оценени по справедлива стойност, намалено с приблизителната оценка на разходите за продажби, се признава като приход, когато и само когато стане възможно това дарение да бъде получено.

Съставят се счетоводните статии:

Д-т с/ка от група *Дълготрайни материални  
активи*

Д-т с/ка от група *Дълготрайни нематериални  
активи*

Д-т с/ка от група *Дълготрайни биологични  
активи*

К-т с/ка *Други приходи от дейността*

Ако правителственото дарение е условно, свързано с дълготрайни и биологични активи, оценени по справедлива стойност, и не се изискват ангажименти, свързани със земеделска дейност, правителственото дарение се признава като приход, когато и само когато бъдат спазени условията за него.

Съставят се следните счетоводни статии:

Д-т с/ка от група *Дълготрайни материални  
активи*

Д-т с/ка от група *Дълготрайни нематериални  
активи*

Д-т с/ка от група *Дълготрайни биологични  
активи*

К-т с/ка *Приходи за бъдещи периоди*

При спазване на необходимите условия се признава приходът и се осчетоводява:

Д-т с/ка *Приходи за бъдещи периоди*

К-т с/ка *Приходи от финансираня*

Ако правителственото дарение е свързано с дълготрайни и биологични активи, оценени по историческа цена или себестойност, и същите са амортизируеми, приходът се признава пропорционално на начислената амортизация за съответния период на активите, придобити в резултат на дарението.

Счетоводните записвания са:

Д-т с/ка от група *Дълготрайни материални  
активи*

Д-т с/ка от група *Дълготрайни нематериални*

*активи*

Д-т с/ка от група *Дълготрайни биологични*

*активи*

К-т с/ка *Финансиране на дълготрайни*

*активи*

като приходът ще се признае за срока и в размера на начислената амортизация.

Д-т с/ка *Финансиране на дълготрайни*

*активи*

К-т с/ка *Приходи от финансираня*

**и**

Д-т с/ка *Приходи от финансираня*

К-т с/ка *Разходи за амортизации*

При дарения, свързани с неамортизируеми активи (пшеница, слънчоглед, царевица и др.) през периодите, през които са отразени разходите за изпълнение на условията по даренията.

При получаване на дарението счетоводните записвания са:

Д-т с/ка *Парични средства*

К-т с/ка **Финансиране за текущата**

**дейност**

При отчитане на разходите в изпълнение на условията по даренията счетоводните записвания са:

Д-т с/ка *Финансиране за текущата*

*дейност*

К-т с/ка *Приходи от финансираня*

**и**

Д-т с/ка *Приходи от финансираня*

К-т с/ка *Разходи за дейността*

При дарение от други юридически и физически лица се прилагат правилата на този стандарт при спазване на подходите, описани по горе.

Даренията (финансирания и субсидии), получени от държавата и от еврофондовете, не попадат под хипотезата на чл. 26, ал. 3, т. 2, § 1, т. 15 от ЗДДС и по никакъв начин не следва да се облагат с данък върху добавената стойност.

Получените субсидии не следва да се включват в резултата от непреработената земеделска продукция, независимо че те са дадени за обработка на земеделската земя и отглеждането на земеделски култури, те се отчитат в условията на СС 20 – *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*.

При отчитането на получените субсидии следва да се приложи т. 3.2, буква „б” от СС 20 в следния порядък.

**Пример:** Земеделски производител получава субсидия (дарения) за 1000 дка. обработваема земя по 30 лв. на декар общо 30 000 лв. Те ще бъдат отчетени като финансиране.

Д-т с/ка <i>Каса (банка)</i>	30 000
К-т с/ка <i>Финансиране</i>	30 000

Тъй като в т. 3.2, буква „б” е разписано, че дарения, свързани с неамортизируеми активи, се отчитат през периодите, през които са отразени разходите за изпълнението на условията по даренията, счетоводните записвания са:

Д-т с/ка <i>Финансиране за текущата</i>	
<i>дейност</i>	30 000
К-т с/ка <i>Приходи от финансираня</i>	30 000

## **и**

Д-т с/ка <i>Приходи от финансираня</i>	30 000
К-т с/ка <i>Разходи за дейността</i>	30 000

През 2008 и началото на 2009 година се чува гласове, че цитираната точка не може да се ползва, защото се отнася за неамортизируеми активи, без да е дадено определение що е неамортизируем актив.

По дефиниция неамортизируем актив е „*всеки актив, които пренася наведнъж стойността си в себестойността на произвежданата продукция*”, тоест възраженията са несъстоятелни.

Даренията (финансиранията), които получават земеделските производители за обработка на земеделската земя и отглеждането на земеделски култури – така наречените „*преки плащания*”, са именно такива и категорично следва да се признаят за приходи в годината на извършване на разходите, а не в годината на получаването на сумите.

Становището ни е, че т. 3.4 от СС 20 в тези случаи не следва да се прилага, защото се отнася за друг вид правителствени дарения. В писмо № 2-666/13.03.2009 год. на НАП е дадено становище, че трябва да се прилага т. 3.4 от СС 20 или приходът от финансиранятия трябва да се отчита в годината на получаването на средствата – категорично грешно становище, но за съжаление все още се правят опити да се прилага.

Този проблем много добре е разписан в § 20 и 21 на МСС 20. Параграф 20 гласи, че *„Правителствено дарение, което подлежи на получаване като компенсация на разходи или загуби, които вече са понесени, или за целите на предоставяне на незабавна финансова подкрепа за предприятието за бъдещи свързани разходи, се признава за приход за периода, в който то стане вземане”*. Такъв е и смисълът на т. 3.4 на СС 20 и така следва да се чете.

Даренията (финансиранятия), които получават земеделските производители за обработка на земеделската земя и отглеждането на земеделски култури, така наречените **„преки плащания** (...) следва да се признават като приход през периодите, необходими за тяхната съпоставка със свързаните разходи, които те са предназначени да компенсират, при използване на систематична база...”

За да бъдат признати за приходи от предприятието получател, трябва да бъдат спазени следните условия:

1. предприятието получател ще спазва поетите задължения, най-общо казано да поддържа плодородието на земята съгласно поетите задължения.
2. има достатъчна сигурност, че даренията ще бъдат получени.

Съгласно писмо № 62-00-2 от 17.03.2014 г. на МФ за отчитане на ваучерите за гориво и ползване на намалена ставка на акциза, което е държавна помощ, при отчитането на ваучерите, схемата за единно плащане на площ (СЕПП) и другите схеми за европейско подпомагане или национални доплащания няма разлика, прилага се т. 3.2 от СС 20. В горното писмо е визирано: *„Правителствените дарения се отчитат като финансиране, освен ако в закон е определен друг ред на отчитане, което финансиране се признава като приход в текущия период (§ 3.2 от СС 20). Когато финансирането е предоставено за компенсиране на определени разходи за конкретна дейност, то се закрива на части – в края на всеки отчетен период – с размера на направените разходи за съответния период, за чието компенсиране е предназначено финансирането.“*

Нещо повече, в издателство на Вивид Райс, София, 2016 г., МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА СЧЕТОВОДСТВО И ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ – КОМЕНТАРИ И ПРИЛОЖЕНИЯ, на стр. 529 се цитира: *„Даренията при признаване на специфични разходи се признават за доход за периода на съответния разход“*, приложен е следният пример:

Едно предприятие получава дарение за 30 милиона евро, за да покрие разходи за околната среда през период от пет години. Разходите за околната среда ще бъдат извършени от предприятието, както следва:

Година	суми
1	1 милион евро
2	2 милиона евро
3	3 милиона евро
4	4 милиона евро
5	5 милиона евро

Прилагайки утвърдения в стандарта принцип за признаване на дарението, същото се признава за приход „за периода, в който се извършват разходите.“ Цялото дарение би трябвало да се признае като:

Година	Признато дарение
1	$30 \cdot (1/15) = 2$ милиона евро
2	$30 \cdot (2/15) = 4$ милиона евро
3	$30 \cdot (3/15) = 6$ милиона евро
4	$30 \cdot (4/15) = 8$ милиона евро
5	$30 \cdot (5/15) = 10$ милиона евро

Съгласно примера за първата година ще имаме следните записвания:

Д-т с/ка <i>Финансирания</i>	2 млн.
К-т с/ка <i>Приходи от финансирания</i>	2 млн.
Д-т с/ка <i>Приходи от финансирания</i>	1 млн.
К-т с/ка <i>Разходи, свързани с финансираня</i>	1 млн.
Д-т с/ка <i>Приходи от финансираня</i>	1 млн.
К-т с/ка <i>Финансов резултат (печалба)</i>	1 млн.

От изложеното е видно кога и как следва да се признаят приходите от даренията (субсидии, финансирания и т.н.).

За закупените ДМА, необходими за производството със средства от правителствени дарения, се прилага т. 3.2, буква „а“ от СС 20.

Признаваме като приход финансирането пропорционално на начислените за съответния период амортизации на активи, придобити в резултат на дарението.

Частта от дарението (финансирането) не се включва в данъчния амортизационен план.

**Пример:** Закупили сме ДА за 10 000 лева, от които 4 000 лева са от финансиране. В ДАПл активът ще бъде включен със стойност 6 000 лева. Приемаме счетоводна

и данъчна амортизационна норма 20%. Ще имаме начислени счетоводни амортизации 2 000 лв. – данъчно признати амортизации 1 200 лв. и признати приходи от финансиране 800 лв. (4 000 x 20%).

Дт с/ка *Финансиране* 800  
 Кт с/ка *Приходи от финансиране* 800

Отразяваме разходите за изпълнение на условието по финансирането.

Д-т с/ка *Приходи от финансираня* 800  
 К-т с/ка *Разходи за амортизации* 800

В данъчната декларация се посочват:

<i>Увеличения</i>	<i>Намаления</i>
счетоводни амортизации 2 000	
	данъчно признати амортизации 1 200
	приходи от финансиране 8 00

По този начин се постига равновесие съгласно чл. 68 от ЗКПО и неутралност в материалния данъчен закон.

В МСС се предвижда и друг алтернативен подход за отчитане на даренията за придобиване на ДМА:

Да вземем горния пример:

1. Получаваме финансирането

Д-т с/ка *Пари* 4 000  
 К-т с/ка *Финансиране* 4 000

2. При покупка на ДМА

Д-т с/ка *ДМА* 6 000  
 Д-т с/ка *Финансиране* 4 000  
 К-т с/ка *Доставчици* 10 000

**Особености при данъчно третиране, при условие че дарението е получено в следващ данъчен период (2017 г.)**

Ако активът е придобит през 2016 г. и дарението, предвидено за него, е 4 000 лв., а сумата се очаква през 2017 г., тъй като липсва сигурност както за получаване на финансирането, така и по отношение на размера му, то:

- в годината на придобиване на актива изцяло със собствени средства – активът се завежда с данъчна амортизируема стойност равна на историческата цена (цената на придобиване) в ДАПл (според примера 10 000 лв.). Доколкото дарението не е получено и не е ясен неговият размер, необосновано е прилагането на чл. 53, ал. 1 от ЗКПО, изискващ при определянето на данъчната амортизируема стойност историческата цена на актива да бъде намалена с включените в нея дарения. Начислява се данъчна амортизация по общия ред (според примера 2 000 лв. (10 000 лв. x 20%);
- в годината на получаване на дарението (да допуснем към 01.01.2017 г.) се извършва преизчисляване на стойността на актива в ДАПл по реда на чл. 62 от ЗКПО.

Показателите в ДАПл се коригират към 01.01.2017 г. според изискванията на [чл. 62 от ЗКПО](#) по следния начин:

Данъчна амортизируема стойност – 6 000 лв.

Годишна данъчна амортизационна норма – 20%

Годишна данъчна амортизация – 1 200 лв. (6 000 лв. x 20%);

Начислена данъчна амортизация към 01.01.2016 г. – 2 000 лв.

Балансова стойност – 4 000 лв.

Доколкото към 31.12.2016 г. е начислена и призната при данъчно преобразуване до 01.01.2017 г. данъчна амортизация в размер на 2 000 лв., а не 1 200 лв., то с разликата от 800 лв. следва да се коригира годишната данъчна амортизация за 2017 г. в посока намаление. За тази цел сумата от 800 лв. би следвало да се отрази на р. 9.2.1 от помощна справка *Амортизируеми активи* и съответно по р. 10 от справката и по този начин да намали общата сума на начислената данъчна амортизация за 2017 г.

Едновременно с това отчетеният приход от финансиране през 2017 г. следва да се посочи в намаление от помощна справка *Други увеличения и намаления* от Данъчната декларация по чл. 92 от ЗКПО.

Същият подход се прилага и при така наречените „преки плащания“ при земеделците.

### **Счетоводно третиране на преките плащания на земеделците**

Средствата, получавани от земеделските производители по схемите за директни плащания, представляват **правителствени дарения** по смисъла на СС 20 или **безвъзмездни средства, предоставени от държавата** по смисъла на МСС 20 за тези предприятия, които прилагат МСС, което по своя икономически характер е едно и също.



За да бъдат признати за приходи от предприятието получател, трябва да бъдат спазени следните условия:

1. предприятието получател ще спазва поетите задължения, най-общо казано да поддържа плодородието на земята съгласно поетите задължения с подписаната декларация пред Общинската земеделска служба.

2. има достатъчна сигурност, че даренията ще бъдат получени.

Това са условията, визирани в т. 3.1 от СС 20 и § 7 от МСС 20.

Получените субсидии не следва да се включват в резултата от непреработената земеделска продукция, независимо че те са дадени за обработка на земеделската земя и отглеждането на земеделски култури, те се отчитат в условията на СС 20 – *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ.*

При отчитането на получените субсидии следва да се приложи т. 3.2, буква „б“ от СС 20 в следния порядък.

**Пример:** Земеделски производител получава субсидия (дарения) за 1000 дка. обработваема земя по 30 лв. на декар общо 30 000 лв. Те ще бъдат отчетени като финансиране.

Д-т с/ка <i>Каса (банка)</i>	30 000
К-т с/ка <i>Финансиране</i>	30 000

Тъй като в т. 3.2, буква „б“ е разписано, че дарения, свързани с неамортизируеми активи, се отчитат през периодите, през които са отразени разходите за изпълнението на условията по даренията, а съгласно § 12 от МСС „...през които предприятието признава като разход съответните разходи, който безвъзмездните средства са предназначени да компенсират“, счетоводните записвания са:

Д-т с/ка <i>Финансиране за текущата</i>	
<i>дейност</i>	30 000
К-т с/ка <i>Приходи от финансираня</i>	30 000

## **И**

Д-т с/ка <i>Приходи от финансираня</i>	30 000
К-т с/ка <i>Разходи за дейността</i>	30 000

Все още се чуват гласове, че цитираната точка не може да се ползва, защото се отнася за неамортизируеми активи, без да е дадено определение що е неамортизируем актив.

По дефиниция неамортизируем актив е „всеки актив, който пренася наведнъж стойността си в себестойността на произвежданата продукция”,

тоест възраженията са несъстоятелни. Трябва да се прави разлика между неамортизируем актив и неамортизируем дълготраен актив, където попада земята.

Даренията (финансиранията), които получават земеделските производители за обработка на земеделската земя и отглеждането на земеделски култури – така наречените *преки плащания*, са именно такива и категорично следва да се признаят за приходи в годината на извършване на разходите, а не в годината на получаването на сумите.

Становището ни е, че т. 3.4 от СС 20 в тези случаи не следва да се прилага, защото се отнася за друг вид правителствени дарения. В писмо № 2-666/13.03.2009 год. на НАП е дадено становище, че трябва да се прилага т. 3.4 от СС 20 или приходът от финансиранията трябва да се отчита в годината на получаването на средствата – категорично грешно становище, но за съжаление все още се правят опити да се прилага.

Този проблем много добре е разписан в § 20 на МСС 20. Параграф 20 гласи, че *Правителствено дарение, което подлежи на получаване като компенсация на разходи или загуби, които вече са понесени, или за целите на предоставяне на незабавна финансова подкрепа за предприятието без бъдещи свързани разходи, се признава за приход за периода, в който то стане вземане*. Такъв е и смисълът на т. 3.4 на СС 20 и така следва да се чете. *Правителствените дарения, получени от предприятията като компенсация за минали разходи или загуби, се признават за приход през периода на получаването им*.

Такива дарения бяха получени през 2011 год. от много земеделски стопани за понесените загуби от сушата през 2009 год., сега със зачестилите градушки вероятни ще има такива дарения, които ще се получат през 2019 год.

Даренията (финансиранията), които получават земеделските производители за обработка на земеделската земя и отглеждането на земеделски култури, така наречените *преки плащания* (...) следва да се признават като приход през периодите, необходими за тяхната съпоставка със свързаните разходи, които те са предназначени да компенсират, при използване на систематична база.

До сега само в писмо № 62-00-2 от 17.03.2014 на МФ за отчитане на ваучерите за гориво и ползване на намалена ставка на акциза, което е държавна помощ, отчитането на ваучерите, схемата за единно плащане на площ (СЕПП) и другите схеми за европейско подпомагане или национални доплащания няма разлика, прилага се т. 3.2 от СС 20. В горното писмо е визирано: *Правителствените дарения се отчитат като финансиране, освен ако в закон е определен друг ред на отчитане, което финансиране се признава като приход в текущия период (§ 3.2 от СС 20). Когато финансирането е предоставено за компенсиране на определени разходи за конкретна дейност, то се закрива на части – в края на всеки отчетен период – с размера на направените разходи за съответния период, за чието компенсиране е предназначено финансирането*“, това е правилният извод на МФ.

### **Заклучение**

Настоящият материал проследява отчитането и данъчното третиране на финансираната и субсидиите от държавата и еврофондовете, които, съобразно приетата счетоводна база, се отчитат в условията и при изискванията на МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ* и СС 20 – *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*. От изложеното е видно кога и как следва да се признаят приходите от даренията.

### **Библиографска справка:**

1. *Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност – коментари и приложения. Издателство ВИВИД РАЙС, София, 2016.*
2. *МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ.*
3. *СС 20 – Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ.*
4. *Писмо № 2-666/13.03.2009 год. на НАП.*
5. *Писмо № 62-00-2 от 17.03.2014 на МФ.*

## **ACCOUNTING FOR AND TAX TREATMENT OF FINANCING AND SUBSIDIES PROVIDED BY THE STATE AND THE EU FUNDS. ACCOUNTING TREATMENT OF DIRECT PAYMENTS TO FARMERS**

***Dimitar Yordanov***

*Certified Public Accountant, Registered Auditor*

<b>Key words:</b>	<b>Summary</b>
<i>Donations</i>	<i>The article addresses the accounting for and tax treatment of financing and subsidies which entities receive from the state and the EU funds. Government Grants are accounted under IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance and National Accounting Standard 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. A special attention is paid to the accounting treatment of direct payments to farmers.</i>
<i>Financing</i>	
<i>Subsidies</i>	
<i>Tangible fixed assets</i>	
<i>Long-term intangible assets</i>	
<i>Long-term biological assets</i>	
<i>Non-depreciable assets</i>	
<i>Farmers</i>	
<i>Direct payments</i>	