

Международен счетоводен стандарт (МСС) 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ

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 (Текст от значение за ЕИП)

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) (текст от значение за ЕИП) (*)

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 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1255/2012 на Комисията от 11 декември 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 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 (текст от значение за ЕИП)

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 (текст от значение за ЕИП)

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

* Забележка: Измененията съгласно РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година.

Забележка:

* Като част от Подобренията на МСФО, издадени през май 2008 г., Бордът измени терминологията, използвана в този стандарт, за да бъде последователна с другите МСФО, както следва:

- а) "облагаем доход" се изменя на "облагаема печалба или данъчна загуба".
- б) "признат като приход/разход" се изменя на "признат в печалбата или загубата".
- в) "кредитират директно в участия/собствен капитал на акционери" се изменя на "признават извън печалбата или загубата", и
- г) "корекция на счетоводна приблизителна оценка" се изменя на "промяна в счетоводна приблизителна оценка".

Обхват

1. Настоящият стандарт се прилага при счетоводно отчитане и оповестяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и при оповестяването на други форми на държавна помощ.

2. В настоящия стандарт не се разглеждат:

- а) 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;
- б) Държавна помощ, предоставена на предприятие под формата на изгоди, които са налице при определяне на облагаемата печалба или данъчната загуба, или които са определени или ограничени на базата на данъчно задължение върху дохода. Примери за такива изгоди за данъчни ваканции за данъка върху дохода, инвестиционни данъчни кредити, ускорени амортизационни отчисления и намалени ставки на данъка върху дохода.
- в) участието на държавата в собствеността на предприятието;
- г) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, обхванати от МСС 41 Земеделие.

Определения

3. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Държава - правителството, държавните агенции и подобни органи, които могат да бъдат местни, национални или международни.

Държавна помощ - действие на правителството, предназначено за предоставяне на икономическа полза конкретно за предприятие или за група предприятия, отговарящи на

определени критерии. За целите на настоящия стандарт държавната помощ не включва ползи, предоставени само косвено чрез мерки, влияещи на общите търговски условия, като например осигуряване на инфраструктура в области на развитие или налагане на търговски ограничения за конкуренти.

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата - помощ от държавата под формата на прехвърляне на ресурси към предприятие в замяна на минало или бъдещо съответствие с определени условия по отношение на оперативната дейност на предприятието. Те изключват онези форми на държавна помощ, които не могат да бъдат остойностени в рамките на разумното, и сделки с държавата, които не могат да бъдат разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието. (Вж. също ПКР-10 Държавна помощ - без специална връзка с оперативната дейност.)

Безвъзмездни средства, свързани с активи - безвъзмездни средства, предоставени от държавата, чието основно условие е, че предприятието, отговарящо на условията за получаването им, следва да закупи, да създаде или да придобие по друг начин дълготрайни активи. Могат да бъдат прилагани и допълнителни условия, ограничаващи типа или местоположението на активите или периодите, през които те могат да бъдат придобити или държани.

Безвъзмездни средства, свързани с приходи - безвъзмездни средства, предоставени от държавата, различни от онези, свързани с активи.

Опростими заеми - заеми, за които кредиторът се ангажира да се откаже от изплащане при определени предписани условия.

Справедлива стойност - цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 "Оценяване по справедлива стойност").

4. Държавната помощ приема много форми, вариращи както според естеството на предоставената помощ, така и според условията, които обикновено се прилагат за нея. Целта на помощта може да бъде да се насърчи дадено предприятие да поеме курс на действие, който то нормално не би предприело, ако помощта не е била предоставена.

5. Получаването на държавна помощ от предприятието може да бъде от значение за изготвянето на финансовите отчети по две причини. Първо, ако са били прехвърлени ресурси, следва да се намери подходящ метод за счетоводно отчитане на прехвърлянето. Второ, желателно е да се укаже степента, до която предприятието се е ползвало от такава помощ по време на отчетния период. Това улеснява сравнението на финансовите отчети на предприятието с тези за предишни периоди и с тези на други предприятия.

6. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, понякога се наричат с други имена, като субсидии, дотации или премии.

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата

7. Безвъзмездни средства, предоставени от държавата, включително непарични дарения по

справедлива стойност, не се признават, докато няма приемлива гаранция, че:

а) предприятието ще изпълни условията, свързани с тях; и

б) помощта ще бъде получена.

8. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, не се признават, докато няма приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията, свързани с тях, и че помощта ще бъде получена. Получаването на безвъзмездни средства само по себе си не представлява неопровержимо доказателство, че условията, свързани с получаването им, са били или ще бъдат изпълнени.

9. Начинът, по който са получени безвъзмездните средства, не влияе на счетоводния метод, който следва да се прилага по отношение на тях. Следователно безвъзмездните средства се отчитат счетоводно по един и същ начин, независимо дали са получени под формата на парични средства или като намаление на задължение към държавата.

10. Опростим заем от държавата се третира като безвъзмездни средства, предоставени от държавата, когато има приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията за опростяване на заема.

10А. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) 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.

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

12. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират.

13. Съществуват два широки подхода към счетоводното отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата: капиталов подход, при който безвъзмездните средства се отчитат извън печалбата или загубата, и приходен подход, при който безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през един или повече периоди.

14. Поддръжниците на капиталовия подход излагат следните аргументи:

а) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са средство за финансиране и като

такива те се включват в отчета за финансовото състояние, вместо да бъдат пренасяни в отчета за доходите за компенсиране на разходните

позиции, които те финансират. Тъй като не се очаква възстановяване, такива безвъзмездни средства се признават извън отчета за доходите.

б) не е уместно безвъзмездните средства, предоставени от държавата, да се признават в отчета за доходите, тъй като те не са заработени, а представляват стимул, предоставен от държавата, без да са свързани разходи.

15. Поддръжниците на приходния подход излагат следните аргументи:

а) тъй като безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са постъпления от източник, различен от акционерите, те не се признават директно в собствения капитал, а в печалбата или загубата за съответните периоди.

б) безвъзмездните средства, предоставени от държавата рядко са без условия. Предприятието ги заработва чрез спазване на техните условия и като отговаря на планираните задължения. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират.

в) тъй като с данъците върху доходите и други данъци са разходи, логично е и безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които са продължение на фискалната политика, да се включват в отчета за доходите.

16. Основното в приходния подход е, че безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират. Признаването в печалбата или загубата на безвъзмездните

средства, предоставени от държавата, на база постъпления не е в съответствие с предположението за текущо счетоводно начисляване (вж. МСС 1 Представяне на финансови отчети) и би било приемливо, само ако не съществуваше база за

разпределяне на дадени безвъзмездни средства по периоди, различни от този, в който те са получени.

17. В повечето случаи периодите, през които предприятието признава разходите, свързани с безвъзмездните средства, предоставени от държавата, лесно се потвърждават. Така безвъзмездните средства, предоставени от държавата, при признаване на специфични разходи, се признават в печалбата или загубата в същия период, като съответните разходи. Аналогично, безвъзмездни средства, свързани с амортизируеми активи, обикновено се признават в печалбата или загубата през периодите и в съотношенията, в които на тези активи се начислява амортизация.

18. Безвъзмездните средства, свързани с неамортизуеми активи, могат да изискват и изпълнението на определени задължения и тогава те се признават в печалбата или загубата през периодите, когато се поемат разходите, свързани с

изпълнението на задълженията. Като пример предоставяне на земя може да бъде под условие изграждане на сграда върху земята и може да е уместно да се признае в печалбата или загубата за срока на живот на сградата.

19. Понякога безвъзмездните средства се получават като част от пакет от финансова или фискална помощ, към която се прилагат множество условия. В такива случаи, е необходимо внимателно да се идентифицират условията, пораждащи разходи, които определят периодите, през които ще се заработят безвъзмездните средства. Може да е уместно една част от тях да се разпредели на една база, а друга част - на друга.

20. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на получаване като компенсация за разходи или загуби, които вече са понесени или за целите на предоставяне на незабавна финансова подкрепа за предприятието без бъдещи свързани разходи, се признават в печалбата или загубата за периода, в който те станат вземане.

21. При някои обстоятелства, безвъзмездните средства, предоставени от държавата, могат да бъдат предоставени с цел оказване на незабавна финансова подкрепа на предприятие, а не като стимул за извършване на конкретни разходи.

Такива безвъзмездни средства могат да бъдат ограничени до индивидуално предприятие и може да не са на разположение за цял клас бенефициери. Тези обстоятелства могат да наложат признаването на безвъзмездни средства в печалбата или загубата в периода, през който предприятието изпълни условията за получаването им, с оповестяване, което да гарантира, че техният ефект е ясно разбран.

22. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, могат да станат вземане на предприятието като компенсация за разходи или загуби, понесени в предишен период. Такива безвъзмездни средства се признават в печалбата или загубата в периода, в който те станат вземане, с оповестяване, което да гарантира, че ефектът им е ясно разбран.

Непарични безвъзмездни средства, предоставени от държавата

23. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може да са под формата на прехвърляне на непаричен актив като земя или други ресурси за използване от предприятието. При тези обстоятелства е обичайно да се определи справедливата стойност на непаричния актив и по тази справедлива стойност да се отчетат както безвъзмездните средства, така и активът. Алтернативен курс, който понякога се следва, е както активът, така и безвъзмездните средства да се отразят по номинална стойност.

Представяне на безвъзмездни средства, свързани с активи

24. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с активи, включително непарични дарения по справедлива стойност, се представят в баланса или чрез представяне на дарението като приходи за бъдещи периоди, или като дарението се намали до достигане

на балансовата стойност на актива.

25. Два метода на представяне във финансовите отчети на безвъзмездни средства (или на съответните части от тях), свързани с активи, се считат за приемливи алтернативи.

26. Един метод признава безвъзмездните средства, предоставени от държавата, като приходи за бъдещи периоди, които се признават в печалбата или загубата на системна база през целия полезен живот на актива.

27. При другия метод безвъзмездните средства се намаляват, за да достигнат балансовата стойност на актива. Безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през целия живот на амортизуем актив като намален амортизационен разход.

28. Покупката на активи и получаването на свързани безвъзмездни средства могат да причинят големи движения в паричния поток на предприятието. По тази причина и за да се покаже брутната инвестиция в активи, такива движения често се оповестяват като отделни позиции в отчета за паричните потоци, независимо дали безвъзмездните средства са приспаднати от свързания актив за целите на представяне в отчета за финансовото състояние или не.

Представяне на безвъзмездни средства, свързани с приходи

29. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012) Безвъзмездните средства, свързани с доход, се представят като част от печалбата или загубата поотделно или под общо заглавие като например "Друг доход"; като алтернатива те се приспадат при отчитане на свързания разход.

29А. (Заличен - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012)

30. Поддръжниците на първия метод твърдят, че е неуместно да се нетират приходни и разходни позиции и че разделянето на дарението от разходите улеснява сравнението с други разходи, които не са повлияни от него. За втория метод се твърди, че би могло разходите да не бъдат извършени от предприятието, ако безвъзмездните средства не са били на разположение и следователно представянето на разходите без компенсиране на безвъзмездните средства може да бъде подвеждащо.

31. И двата метода се считат за приемливи за представянето на безвъзмездни средства, свързани с приходи. Оповестяването на безвъзмездните средства може да е необходимо за правилното разбиране на финансовите отчети. Обикновено е уместно да бъде оповестен техният ефект върху всяка приходна или разходна позиция, за която се изисква да бъде оповестена отделно.

Възстановяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата

32. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на възстановяване, се отчитат счетоводно като промяна на счетоводна приблизителна оценка (вж. 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 спрямо 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 увеличаване на балансовата стойност на актива или намаляване на салдото на прихода за бъдещи периоди с дължимата за погасяване сума. Кумулативната допълнителна амортизация, която би трябвало да е призната в печалбата или загубата до днешна дата при отсъствие на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, се признава незабавно в печалбата или загубата.

33. Обстоятелствата, пораждащи възстановяване на безвъзмездни средства, свързани с активи, може да изискват обмисляне на възможността за обезценка на новата балансова стойност на актива.

Държавна помощ

34. Определени форми на държавна помощ, които не могат да бъдат остойностени приемливо, и сделки с правителството, които не могат да бъдат разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието, са изключени от определението за безвъзмездни средства, предоставени от държавата, в параграф 3.

35. Примери за помощ, която не може да бъде остойностена приемливо, са безплатна техническа или маркетингова консултация и предоставяне на гаранции. Пример за помощ, която не може да бъде разграничена от нормалните търговски сделки на предприятието, е правителствена политика за възлагане на поръчки, които представляват част от продажбите на предприятието. Съществуването на ползата може да не бъде поставяно под въпрос, но всеки опит да се разграничи търговската дейност от държавната помощ би могъл да е доста произволен.

36. Значимостта на ползата в горните примери може да бъде такава, че за да не са подвеждащи финансовите отчети, да е необходимо оповестяване на естеството, степента и продължителността на помощта.

37. [Заличен]

38. В настоящия стандарт държавната помощ не включва осигуряване на инфраструктура чрез подобряване на общата транспортна и комуникационна мрежа и доставката на усъвършенствани съоръжения, като напояване или водоснабдителна мрежа, които са постоянно на разположение за неопределен период в полза на цялата местна общност.

Оповестяване

39. Следните въпроси следва да се оповестят:

- а) счетоводната политика, възприета за безвъзмездните средства, предоставени от държавата, включително методите на представяне, прилагани във финансовите отчети;
- б) естеството и степента на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, признати във финансовите отчети, и посочване на други форми на държавна помощ, от които

предприятието директно се е ползвало; и

в) неизпълнени условия и други условности, свързани с държавна помощ, която е била призната.

Преходни разпоредби

40. Предприятие, което прилага стандарта за първи път:

а) спазва изискванията за оповестяване, където е уместно; и

б) или:

i) коригира своите финансови отчети за промяната на счетоводната политика в съответствие с МСС 8; или

ii) прилага счетоводните изисквания на стандарта само към безвъзмездни средства или части от безвъзмездни средства, които подлежат на получаване или възстановяване след датата на влизане в сила на стандарта.

Дата на влизане в сила

41. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1984 г.

42. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се добавя параграф 29А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

43. Параграф 37 е заличени параграф 10А е добавен от Подобрения на МСФО, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за държавни заеми, получени през годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

44. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

45. (Нов - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 3. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

46. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012) С издадения през юни 2011 г. документ "Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход" (изменения на МСС 1) се изменя параграф 29 и се заличава параграф 29А.

Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

47. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

48. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 10А и се заличават параграфи 44 и 47. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.