

ПРАВНИ И СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ ПРИ ОБЛАГАНЕТО НА СТОПАНСКИТЕ СУБЕКТИ С КОРПОРАТИВНИ ДАНЪЦИ

[Проф. д-р Георги Баташки](#)
[Гл. ас. д-р Пенко Димитров](#)
[Гл. ас. д-р Иван Андреев](#)¹

Резюме

Изследването на влиянието на сложни финансово-икономически категории, понятия и инструменти от данъчната теория и практика е с определящо значение, както за стопанската активност на предприятията, така и за фискалната политика на държавата. Изборът на тема за настоящото научно изследване е продиктуван от обстоятелството, че действащата нормативна уредба относно подоходното облагане на стопанските субекти не винаги е в съответствие с неговата икономическа същност, и е нарушена пряката зависимост „данъци-доходи”. Значимостта на проблема се обуславя и от необходимостта за решаване на съществуващите проблеми, и очертаване на рационални възможности за усъвършенстване на отчетно-информационното осигуряване при облагането на предприятията с корпоративни данъци.

Ключови думи: корпоративни данъци, предприятия, счетоводно отчитане, отсрочени данъци.

JEL: H 22, M41

LEGAL AND ACCOUNTING ASPECTS RELATED TO CORPORATE TAXATION OF LEGAL ENTITIES

[Prof. Georgi Batashki, Ph. D.](#)
[Head Assist. Prof. Penko Dimitrov, Ph. D.](#)
[Head Assist. Prof. Ivan Andreev, Ph. D.](#)

Abstract

Studying the effects of some complex financial and economic categories as well as the terms and tools applied in the fiscal theory and practice is of crucial importance for both the business activities of the enterprises and the fiscal policy of the state. The scope of the research is defined by the fact that the current legislation related to the corporate taxation of business entities does not always correspond to its economic purpose and is not aligned with the direct “taxes-incomes” relation. The importance of this problem arises from the need for resolving some current problems and outlining some rational possibilities for improving the accounting information related to corporate taxation.

Key words: corporate tax, enterprises, accounting, tax levels.

JEL: H 22, M41

¹ Авторското участие при разработването на статията е следното: **проф. д-р Георги Баташки**, катедра „Счетоводна отчетност” – СА „Д.А.Ценов” – част II; **гл. ас. д-р Пенко Димитров**, катедра „Правни науки и екология” – СА „Д.А.Ценов” – увод, част I; **гл. ас. д-р Иван Андреев**, катедра „Счетоводна отчетност” – СА „Д.А.Ценов” – част III.

Увод

Значението на данъчното облагане върху финансовите решения на стопанските субекти е изключително важно, както от гледната точка на държавата, така и от тази на участниците в търговския оборот. По отношение на държавата, необходимостта от анализа е наложителна при разработване на адекватна фискална политика, която да води не само до повишаване събираемостта на данъците, но преди всичко до насърчаване на инвестициите в икономиката на страната и увеличаване на brutния вътрешен продукт. От гледна точка на стопанските субекти, подобно изследване е необходимо при определяне на фирмената политика и планиране на инвестиционната дейност на компаниите.

Данъците оказват силно влияние върху поведението на стопанските субекти. Тяхното въвеждане или отменяне, увеличение или намаление, формирането на данъчната облагаема основа, данъчната ставка, събирането им и контрола върху тази дейност оказват съществено въздействие, както върху възприемането на страната ни от международни институции и потенциални инвеститори, така и върху инвестиционните процеси в икономиката на страната, цялостния социален и обществен климат в обществото.

Изборът на тема е продиктуван и от обстоятелството, че правната уредба на подходните данъци не винаги е в съответствие с тяхната икономическа същност. Налице са специфични подходни данъци /в т.ч. корпоративния данък/, при които е нарушена пряката зависимост «данъци-доходи».

Основната цел на настоящата научна разработка е да се представи теоретична интерпретация и практическо изследване на състоянието и проблемите при облагането на стопанските субекти с корпоративен данък и данъците върху разходите.

Обект на изследване е цялостният режим на облагането с корпоративен данък и данъците върху разходите, отчетно-икономическото му осигуряване, и неговото въздействие върху пазарното поведение на стопанските субекти, осъществяващи дейност в селското стопанство и индустрията през периода 2009 – 2011 г.

Основната теза, която се доказва и защитава в настоящото изследване, е необходимостта от усъвършенстване на правния режим на подходното облагане и разкриване на възможности за комплексен модел за отчетно-информационно осигуряване. Практическата им реализация е свързана със създаване на допълнителни стимули за стопанските субекти в Р България за инвестиции и иновации в реалната икономика чрез усъвършенстване на правната уредба.

I. Данъчни облекчения при облагането с корпоративен данък.

Корпоративният данък е един от основните елементи в системата на данъчното облагане на стопанските субекти у нас и втори по значение приходоизточник на средства по републиканския бюджет. Правната уредба на този данък се съдържа в Закона за корпоративното приходно облагане (ЗКПО)².

У нас широко е разпространено мнението, че корпоративният данък поради ниската си данъчна ставка (10%) е изключително благоприятен, както за

² Обн. ДВ. бр.105 от 22 Декември 2006г., в сила от 01.01.2007 г.

развитието на местните търговци, така и за привличане на чужди инвеститори. Тази характеристика на облагането с корпоративен данък е твърде повърхностна, не съвсем точна и вярна. При оценяване тежестта на реалното данъчно бреме, което се възлага на данъчните субекти при облагането им с определен данък, следва да се отчита влиянието на всички елементи в неговия правен режим, а не само на един от тях – данъчната ставка. По отношение на правния режим на корпоративния данък ключово значение наред с данъчната ставка имат правилата за определяне на облагаемия обект – данъчната облагаема печалба и нормативно установените облекчения. В ЗКПО изрично са регламентирани редица данъчни облекчения и предпоставките, при които те биха могли да се ползват от пасивните данъчни субекти при облагането им с корпоративен данък. Тези данъчни облекчения могат да се обособят в няколко групи.

А/Общи данъчни облекчения при облагането с корпоративен данък.

1. Пренасяне на данъчна загуба

Данъчно задължените лица имат право да пренасят данъчната загуба, формирана по реда на ЗКПО. Когато данъчно задължено лице е избрало да пренася данъчната загуба, тя задължително се пренася последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 години. Данъчно задълженото лице упражнява правото си на избор чрез приспадане на данъчната загуба през първата година след реализирането на данъчната загуба, през която лицето е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба. Когато до датата на данъчния контрол данъчно задълженото лице не е формирало положителен данъчен финансов резултат преди приспадане на данъчната загуба, смята се, че лицето е упражнило правото си на избор за пренасяне на данъчна загуба. Данъчната загуба се приспада в размера на формирания положителен данъчен финансов резултат преди нейното приспадане. Когато данъчната загуба е по-малка от формирания положителен данъчен финансов резултат, при определяне на последния тя се приспада в пълният ѝ размер. Данъчната загуба се приспада и при определяне на тримесечните авансови вноски за корпоративен данък. За всяка от нововъзникналите данъчни загуби 5-годишният срок започва да тече от годината, следваща годината на възникването им.

2. Преотстъпване и намаляване на корпоративен данък върху печалбата

По реда на ЗКПО се преотстъпва или намалява корпоративният данък, съответно се намалява счетоводният финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат, при условие че към 31 декември на съответната година данъчно задълженото лице няма: подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, задължения за санкции по влезли в сила наказателни постановления, свързани с нарушаване на нормативните актове относно публичните задължения, и лихви, свързани с невнасянето в срок на предходните две задължения. Изпълнението на това изискване се удостоверява от данъчно задълженото лице в годишната данъчна декларация. Преотстъпеният корпоративен данък и намалението на корпоративния данък по реда на ЗКПО се отчитат в собствения капитал. Когато на данъчно задължено лице се преотстъпва или намалява корпоративен данък на различни основания по реда на ЗКПО, в годишната данъчна декларация лицето задължително декларира поредността, в която е ползвало различните основания за преотстъпване или намаляване на корпоративния данък.

Преотстъпването на корпоративен данък е субективно право на данъчно задължено лице да не внася в републиканския бюджет определените по реда на ЗКПО суми за корпоративен данък, които остават в патримониума му и се разходват за цели, определени със закона³. Данъчно задължено лице, на което е преотстъпен корпоративен данък в предходен данъчен период, има право на преотстъпване и за допълнително установения недеklarиран корпоративен данък за съответната минала година, при условие че изпълни всички изисквания, предвидени в ЗКПО за съответното преотстъпване на корпоративен данък. Срокът за изпълнението на тези изисквания започва да тече от датата на установяване на допълнителния корпоративен данък.

С оглед посочените от законодателя цели, за постигането на които е предвидено преотстъпване и намаляване на корпоративния данък, тези данъчните облекчения могат да се определят общо като данъчно стимулиране на увеличаване на трудовата заетост и се предоставят в следните хипотези.

Данъчно задължено лице има право да намали счетоводния си финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат, когато е наело лице по трудово правоотношение за не по-малко от 12 последователни месеца и към момента на наемането му то отговаря на едно от следните три изисквания: регистрирано е като безработно за повече от една година; регистрираното безработно лице е на възраст над 50 години или е безработно лице с намалена работоспособност. Намалението на счетоводния финансов резултат се извършва с изплатените суми за трудово възнаграждение и внесените за сметка на работодателя вноски за фондовете на държавното обществено осигуряване и Националната здравноосигурителна каса за първите 12 месеца от наемането. Намалението се извършва еднократно в годината, през която изтича 12-месечният период. Не е допустимо намаление със сумите, получени по Закона за насърчване на заетостта.

Предвидено е корпоративният данък върху печалбата да се преотстъпи изцяло на юридическите лица - специализирани предприятия или кооперации по смисъла на Закона за интеграция на хората с увреждания, които към 31 декември на съответната година са членове на национално представителните организации на и за хора с увреждания и в които най-малко: двадесет на сто от общия брой на персонала са незрящи и слабо виждащи хора; тридесет на сто от общия брой на персонала са хора с увреден слух или петдесет на сто от общия брой на персонала са хора с други увреждания. В този случай корпоративният данък се преотстъпва пропорционално на броя на хората с увреждания или трудоустроените лица към общия брой на персонала, когато не са изпълнени изискванията по ал. 1 за броя на наетите лица. При това облекчение преотстъпването е допустимо, когато преотстъпеният данък се разходва изцяло за интеграция на хората с увреждания или за поддържане и разкриване на работни места за трудоустроени лица в следващите две години след годината, за която се ползва преотстъпването. Планирането, разходването и отчитането на средствата се извършват с наредби на националните организации на и за хора с увреждания съгласувани с министъра на финансите.

Корпоративният данък се преотстъпва в размер 50 на сто на създадените със закон социални и здравноосигурителни фондове за стопанската им дейност, която е пряко свързана със или е помощна за осъществяване на основната им

³ **Пенов С.**, Правен режим на корпоративното подоходно облагане. Аспекти на хармонизацията с правото на Европейския съюз. Университетско издателство "Св. Климент Охридски". София, с.102.

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

дейност. И в тази хипотеза преотстъпването е целево – когато преотстъпеният данък се инвестира в основната дейност в срок до края на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването.

Корпоративният данък се преотстъпва изцяло на данъчно задължени лица за данъчната им печалба от извършваната производствена дейност, включително производство на ишлема, когато са изпълнени едновременно следните условия: производствена дейност се извършва единствено в общини, в които за предходната година преди текущата има безработица с или над 35 на сто по-висока от средната за страната за същия период и са изпълнени условията за предоставяне и получаване на минимална помощ респ. на държавна помощ за регионално развитие регламентирани в ЗКПО. При спазване на останалите условия за преотстъпване, това данъчно облекчение се запазва за данъчния субект и през следващите 5 последователни години, считано от годината, през която общината отпадне от списъка на общините с безработица с или над 35 на сто по-висока от средната за страната.

3. Освобождаване от облагане с корпоративен данък

Освободени от облагане с корпоративен данък са следните три категории данъчни субекти:

- Колективните инвестиционни схеми, които са допуснати за публично предлагане в Република България, и лицензираните инвестиционни дружества от затворен тип по Закона за публичното предлагане на ценни книжа;

- Дружествата със специална инвестиционна цел по Закона за дружествата със специална инвестиционна цел и

- Българският червен кръст.

Б/ Данъчни облекчения при облагането с корпоративен данък, съставляващи минимална или регионална помощ

Кръгът на данъчните субекти, които биха могли да се възползват от тези данъчни облекчения по силата на чл.182 ЗКПО е силно ограничен. Така например данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за регионално развитие, не може да се прилага по отношение на данъчно задължени лица, които:

- извършват дейност в отраслите въгледобив, стоманодобив, корабостроене, производство на синтетични влакна, рибовъдство, както и производство на селскостопански продукти, посочени в Приложение 1 на Договора за създаване на Европейската общност, за съответната дейност, или

- са в производство по ликвидация или в производство по оздравяване, или

- се определят като предприятия в затруднение.

По аналогичен начин данъчно облекчение, представляващо минимална помощ⁴, не може да се прилага по отношение на:

- Данъчно задължени лица, осъществяващи дейност в сектор рибарство и аквакултури съгласно Регламент (ЕО) № 104/2000 на Съвета относно общата организация на пазарите на рибни продукти и продукти от аквакултури;

- Данъчно задължени лица, осъществяващи дейност по първично производство на селскостопански продукти, посочени в Приложение I към Договора за създаване на Европейската общност;

⁴ Съгласно т.31. от Допълнителните разпоредби на ЗКПО, "минимална помощ" е помощта по смисъла на Регламент (ЕО) № 1998/2006 на Комисията от 15 декември 2006 г. за прилагане на членове 87 и 88 от Договора към минималната помощ.

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

- Данъчно задължени лица, осъществяващи дейност по преработка и реализация на селскостопански продукти, посочени в Приложение I към Договора за създаване на Европейската общност;

- Данъчно задължени лица, осъществяващи дейност в отрасъл въгледобив съгласно Регламент (ЕО) № 1407/2002 на Съвета относно държавните помощи за въгледобивната промишленост;

- Предприятия в затруднение;

- Инвестирането в товарни автомобили, когато те се предоставят на данъчно задължено лице, осъществяващо шосейни превози на товари за други лица, или се предоставят срещу възнаграждение;

- Инвестирането в активи, използвани в дейности, свързани с износ за трети страни или държави членки.

И двата вида данъчни облекчения – представляващо държавна помощ за регионално развитие и това представляващо минимална помощ, не могат да се ползват и в случаите, когато някое от посочените по-горе условия възникне през периода на извършване на съответната първоначална инвестиция.

Ползването на въпросните данъчни облекчения е обвързано и с редица допълнителни условия. Данъчно облекчение, представляващо *минимална помощ*, може да се ползва, когато сумата на получените минимални помощи от данъчно задълженото лице през последните три години, включително текущата, независимо от тяхната форма или източник на придобиването им, не превишава левовата равностойност на 200 000 евро, а за данъчно задължените лица в сектор шосеен транспорт - левовата равностойност на 100 000 евро, определени по официалния валутен курс на лева към еврото. Тези прагове се прилагат независимо от това дали помощта се финансира изцяло или частично с ресурси на Европейския съюз. В сумата на получените минимални помощи се включва и намаленият или преотстъпеният корпоративен данък на данъчно задълженото лице за последните три години, включително корпоративният данък, който подлежи на намаление или преотстъпване за текущата година. В сумата на получените минимални помощи не се включва преотстъпеният корпоративен данък съставляващ държавна помощ. Преотстъпеният данък, представляващ минимална помощ, трябва да се инвестира от данъчния субект в дълготрайни материални или нематериални активи съгласно счетоводното законодателство в срок до 4 години от началото на годината, за която е преотстъпен данъкът. Преотстъпеният данък в тези случаи се натрупва с друга държавна помощ, одобрена с решение на Европейската комисия или получила разрешение по чл. 9 от Закона за държавните помощи за тези активи, до максимално допустимия интензитет на помощта, определен с Карта на националната регионална държавна помощ

Данъчният субект е задължен да декларира размера на получените минимални помощи, независимо от тяхната форма и източник, за последните три години, включително текущата, в годишната данъчна декларация за годината, за която се преотстъпва корпоративният данък.

Данъчно облекчение, представляващо *държавна помощ за регионално развитие*, може да се ползва само в случаите, когато данъчно задължените лица са изпълнили следните условия:

1. Преотстъпеният корпоративен данък трябва да се инвестира в материални и нематериални активи, които са част от проект за първоначална инвестиция;

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

2. Първоначалната инвестиция трябва да бъде извършена в срок до 4 години от началото на годината, за която е преотстъпен данъкът;

3. Първоначалната инвестиция трябва да бъде извършена в общини, в които за годината на преотстъпване има безработица със или над 35 на сто по-висока от средната за страната за същия период;

4. Дейността, свързана с първоначалната инвестиция, трябва да продължи да се осъществява в съответната община за период от поне 5 години след годината на завършване на първоначалната инвестиция. Това обстоятелство се декларира всяка година до изтичане на 5-годишния срок с годишните данъчни декларации;

5. Поне 25 на сто от стойността на материалните и нематериалните активи, включени в първоначалната инвестиция, трябва да е финансирана със собствени или привлечени средства от данъчно задълженото лице. Не се смятат за собствени или привлечени средства преотстъпеният корпоративен данък, както и други средства, в които има какъвто и да е елемент на държавна помощ;

6. Материалните и нематериалните активи, включени в първоначалната инвестиция, трябва да са придобити при пазарни условия, съответстващи на такива при несвързани лица. Нематериалните активи, включени в първоначалната инвестиция, трябва да са амортизируеми активи;

7. Стойността на приемливите разходи за нематериални активи, включени в първоначалната инвестиция, не трябва да превишава 50 на сто от сумата на приемливите разходи за материални и нематериални активи, включени в първоначалната инвестиция;

8. Нематериалните активи, включени в първоначалната инвестиция, трябва да се ползват единствено в дейността на данъчно задълженото лице и да са включени в активите му за период от поне 5 години;

9. Преотстъпеният данък не трябва да превишава 50 на сто от настоящата стойност на материалните и нематериалните активи, включени в първоначалната инвестиция, определена към 31 декември на годината на преотстъпване. Лихвеният процент за целите на определяне на настоящата стойност на първоначалната инвестиция е референтният лихвен процент за годината на преотстъпване, определен от Европейската комисия;

10. Прогнозният размер на първоначалната инвестиция и периодът на нейното изпълнение се декларират с годишната данъчна декларация за годината, за която се преотстъпва корпоративния данък.

Преотстъпеният корпоративен данък се натрупва с друга държавна помощ, одобрена с решение на Европейската комисия или получила разрешение по чл. 9 от Закона за държавните помощи за същата първоначална инвестиция, до максимално допустимия интензитет на помощта, определен с Карта на националната регионална държавна помощ.

В случаите, когато това данъчно облекчение е предоставено за голям инвестиционен проект, който е получил помощ от всички източници, чиято обща стойност превишава левовата равностойност на 37,5 млн. евро, определена по официалния валутен курс на лева към еврото, данъчното облекчение може да бъде ползвано за съответната година само ако:

1. Данъчно задълженото лице е уведомило органа по приходите за проекта най-късно преди започване на изпълнението му;

2. Получено е положително решение от Европейската комисия вследствие на уведомление, направено по реда на чл. 88, ал. 3 от Договора за създаване на Европейската общност. Министърът на финансите е задължен да

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

уведоми Европейската комисия по реда и процедурите, установени в Закона за държавните помощи. Данъчно задълженото лице е длъжно да предостави на министъра на финансите необходимата информация за изпращане на уведомление до Европейската комисия.

В тази хипотеза стойността на помощта и стойността на приемливите разходи за материални и нематериални активи, включени в голям инвестиционен проект, се определят по настояща стойност към датата на уведомяване на Европейската комисия по реда на чл. 88, ал. 3 от Договора за създаване на Европейската общност.

В/ Данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски производители

В чл.189 ЗКПО е предвидено корпоративният данък да се преотстъпва в размер до 60 на сто на данъчно задължени лица, регистрирани като земеделски производители, за данъчната им печалба от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция, когато са изпълнени едновременно следните условия:

1. Преотстъпеният данък се инвестира в нови сгради и нова земеделска техника, необходими за извършване на въпросната дейност, в срок до края на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването;

2. Активите да са придобити при пазарни условия, съответстващи на такива при несвързани лица;

3. Дейността трябва да продължи да се осъществява за период от поне три години след годината на преотстъпване, като това обстоятелство се декларира всяка година до изтичане на тригодишния срок с годишните данъчни декларации;

4. Преотстъпеният данък не трябва да превишава 50 на сто от стойността на активите по т. 1.

Преотстъпването не е допустимо, когато преотстъпеният данък се инвестира в сгради и земеделска техника, които заместват съществуващи. Корпоративен данък не се преотстъпва и когато лицето е получило други помощи по смисъла на чл. 87, § 1 от Договора за създаване на Европейската общност, както и минимална помощ по смисъла на Регламент (ЕО) № 1535/2007 на Комисията от 20 декември 2007 г. за прилагане на членове 87 и 88 от Договора за създаване на Европейската общност към помощите de minimis в сектора на производството на селскостопански продукти за активите по ал. 2, т.

1. Изброените по-горе данъчни облекчения не могат да се ползват от данъчно задължените лица кумулативно. Съгласно изричната разпоредба на закона, през една и съща година може да се ползва само едно данъчно облекчение⁵. Не става ясно каква е икономическата и правна логика, която налага това ограничително условие в случаите, когато данъчният субект отговаря на установените в закона условия за ползване на по-вече от едно облекчение. Разглежданото нормативно ограничение напомня до голяма степен за начина по който е предвидено да се определя максималният размер на даренията признати за данъчни цели в същия закон. Предвидено е те да се определят на база **положителния счетоводен финансов резултат**

⁵ Съгласно § 58. от Преходните и заключителни разпоредби на ЗКПО, данъчните облекчения могат да се ползват само до 31 декември 2013 г. Данъчното облекчение по чл. 184, представляващо държавна помощ за регионално развитие, може да се ползва, когато изпълнението на съответната първоначална инвестиция е започнало след 31 декември 2006 г., но преди 1 януари 2014 г.

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

(счетоводната печалба), а не на базата на данъчния финансов резултат или поне на счетоводния финансов резултат, който подлежи на преобразуване за целите на облагането с корпоративен данък. Във всички тези случаи на нормативно установени ограничения при ползването на данъчни облекчения, като основание прозира фискалистичния подход на законодателя в стремежа му да не допусне намаляване на реалните приходи от корпоративен данък.

Показателно за отношението на законодателя към различните сектори в икономиката са и установените в ЗКПО случаи, в които определени стопански субекти са освободени от облагане с корпоративен данък. Като изключим Българския червен кръст, който е юридическо лице с идеална цел, останалите субекти освободени от облагане с корпоративен данък са колективните инвестиционни схеми, лицензираните инвестиционни дружества от затворен тип по Закона за публичното предлагане на ценни книжа и дружествата със специална инвестиционна цел по Закона за дружествата със специална инвестиционна цел т.е. само субекти осъществяващи дейност във финансовия сектор. На нито една категория търговски субекти, осъществяващи дейност в останалите сектори на икономиката не е предоставено това облекчение и от това следва, че за българската държава реалната икономика не е приоритет.

В заключение може да се каже, че в ЗКПО са регламентирани редица данъчни облекчения и освобождаване от облагане с корпоративен данък. Но повечето от тези данъчни облекчения по своя правен режим имат характера на държавна помощ и поради това тяхното реално предоставяне от държавата зависи всяка година от получаването на съответната оторизация от компетентните органи на ЕС. В същото време ползването на данъчни облекчения при облагане с корпоративен данък е ограничено от законодателя до минимално приемливите за фиска размери и кръг на пасивни данъчни субекти. В резултат на това те се оказват лишени от сериозно практическо значение и не могат да изпълнят предназначението си – чрез облекчаване на данъчната тежест при облагане с корпоративен данък на определени стопански субекти да стимулират тяхната икономическа активност.

II. Практико-приложен модел при формиране на счетоводния финансов резултат в предприятието

Финансовият резултат (печалба или загуба; прираст или намаление на нетните активи или прираст или намаление на нетните пасиви) се дефинира от Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия като: „стойностен израз на крайния икономически резултат от осъществяването на определена сделка или дейността на предприятието за определен отчетен период”⁶.

Важен момент при изясняването на моделите при формиране на финансовия резултат в предприятието е този, свързан с характеристиката на приходите и разходите от обичайна дейност и от извънредни събития, като елемент на финансовите отчети и тяхното признаване.

Разходите, съгласно СС1 се дефинират като намаление на икономическата изгода през отчетния период под формата на изходящи потоци или намаление на активи или нарастване на пасиви, което води до намаление на

⁶ Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Общи разпоредби. Нормативен текст. Счетоводство., ИК „Труд и право”, София, 2010 г., с. 203.

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

собствения капитал, отделно от онова, което се дължи на съучастниците в капитала (акционери, съдружници и др.) при разпределението на печалбата и преоценката, отразена в капитала.⁷

Приходите, съгласно СС 18 Приходи, се дефинират като брутен поток на икономически изгоди (ползи), създаден в хода на обичайната дейност през периода, когато този поток води до увеличаване на собствения капитал, отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците.⁸

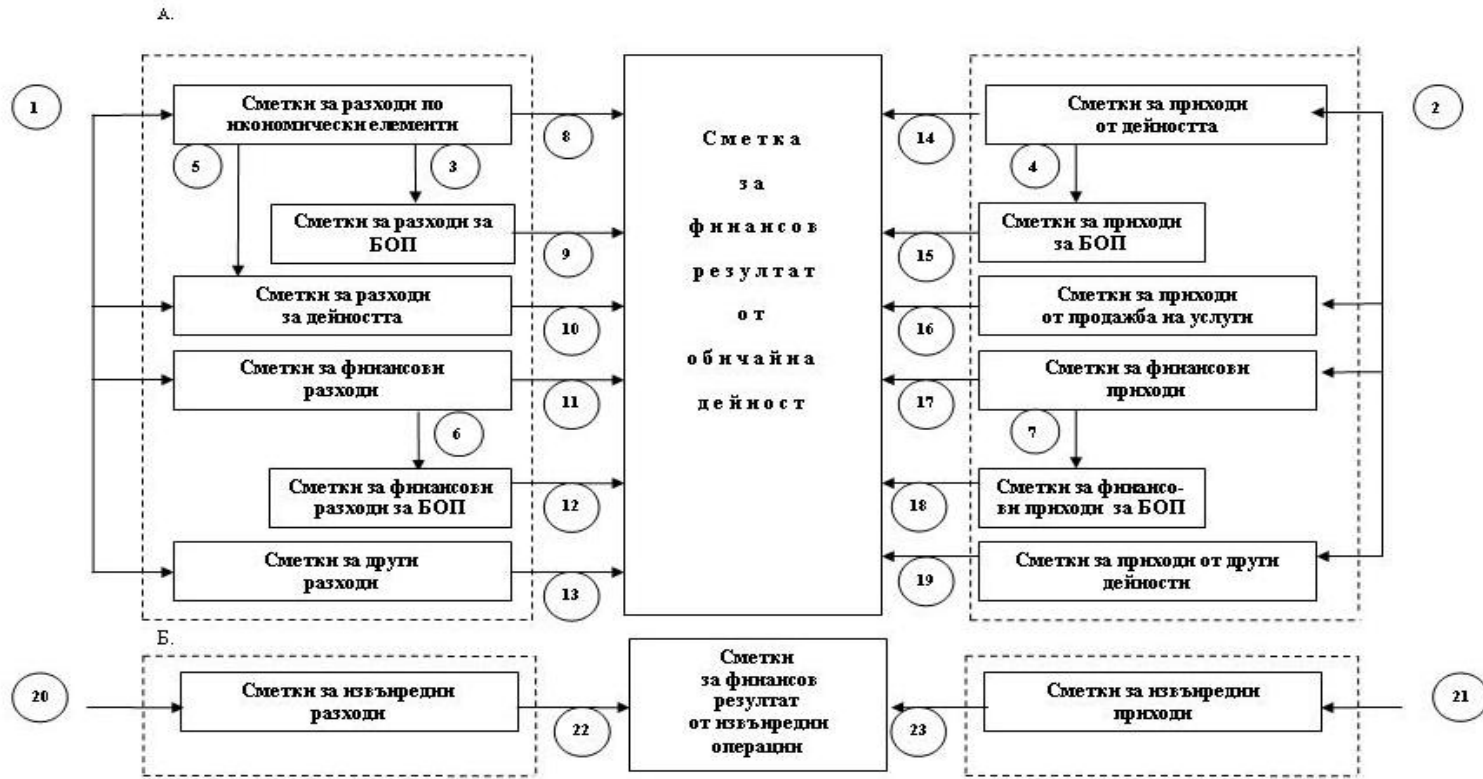
Условията на които следва да отговаря един брутен поток са:

- ✓ да е генериран от дейност през отчетния период;
- ✓ да е довел до увеличение на собствения капитал, отделно от вноските на собствениците;
- ✓ да не представлява суми, събрани от името на трети лица.

Така, изхождайки от посочените нормативни актове и съществуващите възможности за организация на текущото счетоводно отчитане и процедурите по годишното счетоводно приключване, се разработва и представя модел за формиране на финансовия резултат при пълно елиминиране на принципа на нетиране (компенсиране).

⁷ Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Общи разпоредби. Нормативен текст. Счетоводство., ИК „Труд и право”, София 2010 г., с. 203.

⁸ Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Общи разпоредби. Нормативен текст. Счетоводство., ИК „Труд и право”, София, 2010 г., с. 203.



Фигура 1. Модел за формиране на финансовия резултат при пълна елиминиране принципа на „нетирание” (компенсиране)

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

А. Разходи, приходи и резултат от обичайна дейност

1. Отнасяне на разходите по икономически елементи, за дейността, финансови разходи и разходи за други дейности.
2. Отчитане на приходите от обичайна дейност, в т.ч. приходи от дейността, приходи от продажба на услуги, приходи от финансови услуги и приходи от други дейности.
3. Отнасяне на част от разходите, като част от разходите за бъдещи отчетни периоди (БОП).
4. Отнасяне на част от приходите, като част от приходите за БОП.
5. Отнасяне на разходите за дейност.
6. Отнасяне на част от финансовите разходи, като финансови разходи за БОП.
7. Отнасяне на част от финансовите приходи, като приходи за БОП.
8. Отнасяне на разходите по икономически елементи във финансовия резултат от обичайна дейност.
9. Отнасяне на част от разходите за БОП във финансовия резултат от обичайна дейност.
10. Отнасяне на разходите за дейността във финансовия резултат от обичайна дейност.
11. Отнасяне на финансовите разходи, във финансовия резултат от обичайна дейност.
12. Отнасяне на припадащата се част от финансовите разходи за БОП във финансовия резултат от обичайна дейност.
13. Отнасяне на разходите за други дейности във финансовия резултат от обичайна дейност.
14. Отнасяне на приходите от дейността във финансовия резултат от обичайна дейност.
15. Отнасяне на припадащата се част от приходите за БОП във финансовия резултат от обичайна дейност.
16. Отнасяне на приходите от продажба на услуги във финансовия резултат от обичайна дейност.
17. Отнасяне на финансовите приходи във финансовия резултат от обичайна дейност.
18. Отнасяне на припадащата се част от финансовите приходи за БОП във финансовия резултат от обичайна дейност.
19. Отнасяне на приходите от други дейности във финансовия резултат.

Б. Приходи, разходи и резултат от извънредни събития.

20. Формиране и отчитане на извънредните разходи.
21. Формиране и отчитане на приходите от извънредни операции.
22. Отнасяне на разходите, свързани с извънредни операции във финансовия резултат.
23. Отнасяне на извънредните приходи във финансовия резултат от извънредни операции.

Прилагането на посочения модел ще позволи пълно обвързване на процедурата на счетоводното отчитане формирането на финансовия резултат от обичайни дейности и извънредни събития със съставянето на „Отчет за приходите и разходите”, като компоненти на Годишния финансов отчет на предприятието. Заедно с това в максимална степен ще се отговори на изискванията на **СС 1 Представяне на финансови отчети** – т. 6.1. „Активите и пасивите не се компенсират, освен когато това се изисква или е разрешено от

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

друг счетоводен стандарт” и т. 6.2. „Приходите и разходите не се компенсират, освен когато:

- а) това се изисква или е разрешено с друг счетоводен стандарт, или
- б) приходите и разходите са свързани с една и съща операция и резултатът от нея не е съществен”.⁹

Посоченият модел и неговото прилагане налага и известни промени в действащото счетоводно законодателство. Анализът на модела показва, че промените следва да настъпят в следните насоки:

1. По отношение промени в примерния счетоводен сметкоплан, в т.ч.:
 - да се предвидят отделни позиции за
 - финансов резултат от обичайна дейност;
 - финансов резултат от извънредни събития;
 - финансов резултат преди облагане с данъци.
 - да се предвидят отделни позиции за:
 - отчетна стойност на продадени материали;
 - отчетна стойност на продадени стоки;
 - отчетна стойност на продадена продукция;
 - отчетна стойност на продадени нетекущи материални активи;
 - отчетна стойност на продадени нетекущи нематериални активи;
 - отчетна стойност на продадени финансови активи;
2. По отношение на промени в приложимите национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, чрез:
 - конкретно формулиране и разграничаване на разходите и приходите, отделно за обичайни дейности и извънредни събития;
 - регламентиране пълното прилагане на принципа „отказ от нетиране (компенсиране).

III. Възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на данъците от печалбата.

Стойността на дължимите (възстановимите) данъци върху дохода (печалбата), във връзка с формирания данъчен финансов резултат за периода, представлява текущия данък, а общата сума, която се включва при определянето на нетната печалба или загуба за периода във връзка с текущите и отсрочените данъци, се дефинира като данъчен разход (приход)¹⁰. При неговото формиране се включват следните компоненти:

- а) текущия данъчен разход/приход;
- б) преизчисления на текущи данъци от предходни години през периода;
- в) сумата на разхода/прихода по отсрочени данъци, отнасящи се до възникването и признаването на временни разлики;
- г) стойността на разхода/прихода, отнасящ се до промени в данъчните ставки или въвеждането на нови данъци;

⁹ СС 1 Представяне на финансовите отчети – в книга годишник Счетоводство, ИК „Труд и право”, София, 2010, с. 207.

¹⁰ За подробности вж. **ДИМИТРОВ, П.** Правен режим на облагането с корпоративен данък, като фактор за развитие на търговската дейност. Юбилейна научнопрактическа конференция с международно участие „Съвременни измерения на търговския бизнес – комуникация между наука и практика”. Свищов, 12-13 май 2011 г., АИ „Ценов”, с. 117-122.

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

д) сумата на приходите, в резултат на непризнати данъчни загуби, кредити или временни разлики за предходен период, използвани, за да се намали разходът по отсрочени данъци;

е) сумата на данъчния разход/приход, който се отнася до промени в счетоводната политика и грешки, включени при определянето на нетната печалба или загуба за периода¹¹.

Практически при формирането на данъчния разход (приход) се включват следните основни компоненти (вж. табл.1):

Таблица 1. *Справка за определяне на разходите/приходите по данъци от печалбата*

№ по ред	Показатели	Текуща година	Предходна година
I.	Основни елементи на разхода/прихода по данъци:		
1.	Текущ данък		
2.	Разход/приход по отсрочени данъци от временни разлики, нетно (р.3 – р.6)		
3.	Разход по отсрочени данъци (р.4 + р.5)		
4.	Възникващи пасиви по отсрочени данъци		
5.	Признати активи по отсрочени данъци		
6.	Приход по отсрочени данъци (р.7 + р.8)		
7.	Възникващи активи по отсрочени данъци		
8.	Признати пасиви по отсрочени данъци		
9.	Разход/приход по отсрочени данъци от промени в данъчната ставка (р.10 – р.13):		
10.	Разход по отсрочени данъци (р.11 + р.12)		
11.	Увеличение на пасиви по отсрочени данъци		
12.	Намаление на активи по отсрочени данъци		
13.	Приход по отсрочени данъци (р.14 + р.15)		
14.	Намаление на пасиви по отсрочени данъци		
15.	Увеличение на активи по отсрочени данъци		
16.	Разход за данък от печалбата (р.1 + р.3 + р.4)		
II.	Изравняване на данъчния разход с приложимата данъчна ставка към края на периода		
1.	Счетоводна печалба		
2.	Данък по действащата ставка		
3.	Данъчен ефект от постоянни разлики, нетно (от дан. декларация)		
4.	Ефект от промяна в данъчната ставка		
5.	Разход за данък от печалбата		

Източник: Дамянов, Д., Божков, В., Симеонова, Р. Счетоводни концепции и стандарти. Свищов, АИ „Ценов”, 2010 г. с. 88.

Създаването на отчетна информация за данъците от печалбата е въпрос на вътрешна организация на текущото счетоводно отчитане в предприятието. Практически е възможно да се прилагат два подхода. При първия вариант се използва дебитната страна на финансово-резултатната счетоводна сметка *Печалби и загуби от текущата година*, което е широко разпространена практика в нашата страна.

¹¹ Божков, В. Още за отчитането на данъците от печалбата (данъците върху дохода). Б ъ л г а р с к и законник бр. 4, 2006 г. с. 74.

Георги Баташки, Пенко Димитров, Иван Андреев

Вторият подход е свързан с въвеждането и прилагането на една или повече операционни счетоводни сметки, чрез която (които) се осигурява необходимата отчетна информация, свързана с данъците от печалбата. В специализираната литература се предлагат различни наименования и характеристики на такива сметки: *Разходи за данъци*, *Разходи/приходи от/за данъци*, *Разходи и приходи по данъци*, *Текущ данъчен разход*, *Отсрочени данъчни разходи* и други.

За счетоводно отчитане на разчетите по отсрочени данъци се използва отделна сметка *Разчети по отсрочени данъци*, към която се откриват две подсметки – *Активи по отсрочени данъци* и *Пасиви по отсрочени данъци*. Аналитичното отчитане се организира по видове активи и пасиви по отсрочени данъци, като за всеки конкретен обект се създава информация за вида на данъчната временна разлика, периода на възникване, срока на обратно проявление, данъчната норма и др.

Счетоводното отчитане на данъците от печалбата следва да се организира чрез разумно и рационално използване на синтетични и аналитични сметки, които са в основата на разработването на практико-приложен модел за информационното характеризиране на посочените обекти в дейността на предприятията.

Резултати от изследването:

Постигнатите резултати от проведеното научно изследване могат да се систематизират в следните направления:

1. Правният режим на данъчните облекчения и освобождаване от облагане на търговците с корпоративен данък в сегашния им вид не стимулира развитието на реалната икономика у нас, а облагодетелства единствено сферата на банковите и финансови услуги. За да се създадат реални стимули за инвестиции, както в разширяването така и в създаването на нови производствени мощности, би могло да се препоръчат на законодателя сериозна промяна в правния режим на облагането с корпоративен данък по ЗКПО, която да засегне не само разпоредбите относно данъчните облекчения, но и тези уреждащи формирането на облагаемия обект. Специално по отношение на данъчните облекчения поне би могло да се определи като максимална граница на ползваните данъчни облекчения - размера на дължимия корпоративен данък респ. размера на данъчната облагаема печалба.

2. Изборът на подходящ модел при формирането на счетоводната печалба или загуба, определена като разлика между общите приходи и общите разходи, преди приспадане на данъците за сметка на печалбата е важен инструмент, който осигурява ясно, вярно и честно представяне на финансовото състояние на предприятието и отчетения финансов резултат.

3. Определянето на данъците от дохода (печалбата) и организацията на счетоводното им отчитане са съществен елемент от информационната система за отразяване дейността на предприятията. Очертаните при настоящото научно изследване предложения представляват вариантното решение на някои от съществуващите проблеми. С тяхното практическо апробиране се допринася за повишаване качествата на създавания от счетоводството информационен продукт.