

КАК КАТЕГОРИЯТА
ТРУД УВЕЛИЧАВА
ОСИГУРИТЕЛНИЯ
СТАЖ?

ПРИХОДИ И РАЗХОДИ ОТ
ПОСЛЕДВАЩИ ОЦЕНКИ И ОТПИСВАНЕ
НА ВЗЕМАНИЯ. ПРОМЕНИ В
ДАНЪЧНИЯ РЕЖИМ ЗА 2014 ГОДИНА

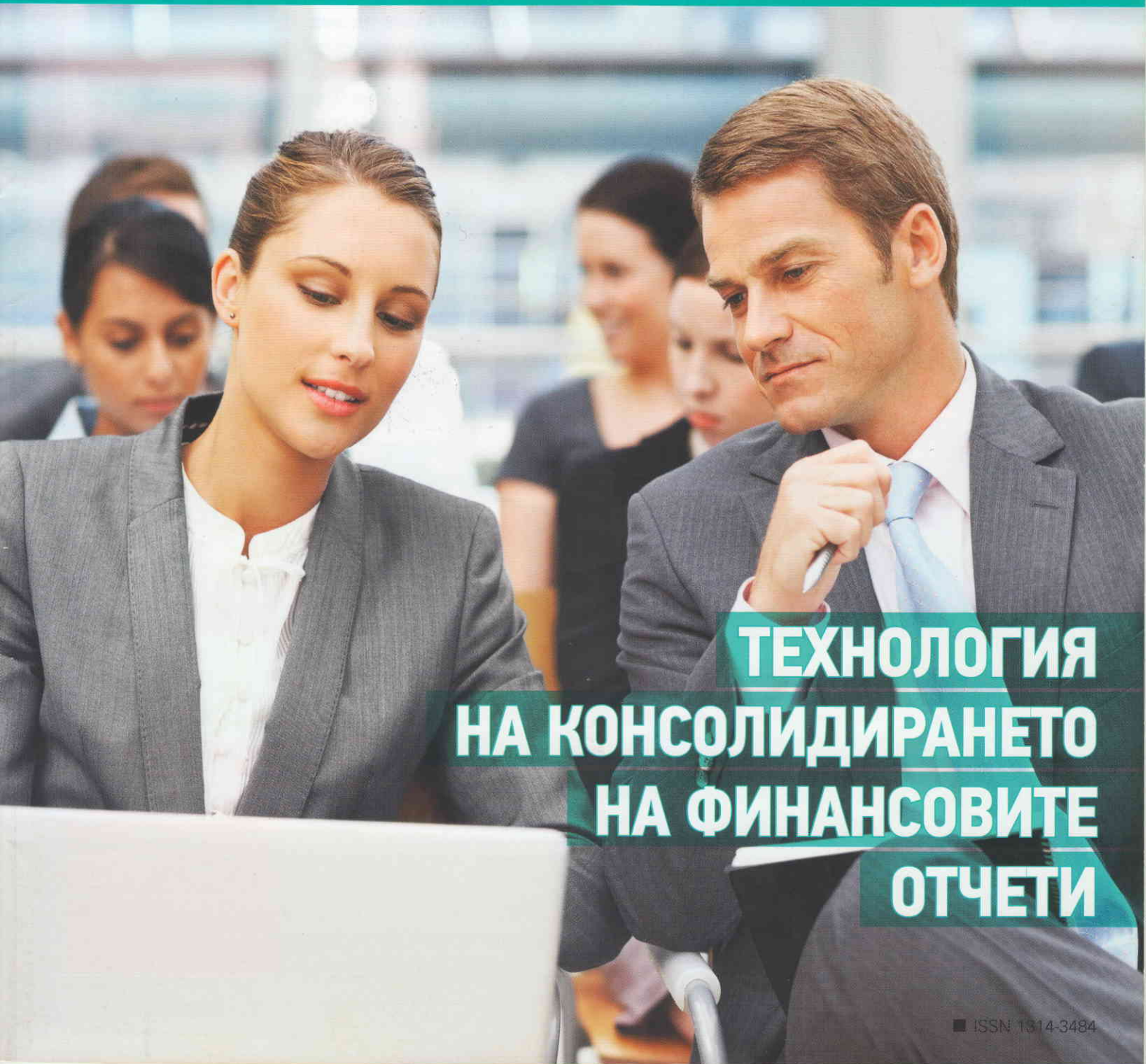
ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ
ПО ЗКПО НА ГРЕШКИТЕ
ПРИ НАЧИСЛЯВАНЕ НА
АМОРТИЗАЦИИ

СПИСАНИЕ ЗА ПРОФЕСИОНАЛИСТИ В ОБЛАСТТА НА СЧЕТОВОДСТВОТО, ФИНАНСИТЕ И ОСИГУРЯВАНЕТО

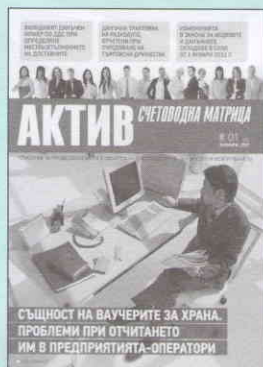
АКТИВ

СЧЕТОВОДНА МАТРИЦА

#07-8
(141-142)
ЮЛИ-АВГУСТ 2014



ТЕХНОЛОГИЯ
НА КОНСОЛИДИРАНЕТО
НА ФИНАНСОВИТЕ
ОТЧЕТИ



АКТИВ СЧЕТОВОДНА МАТРИЦА

месечно списание
за професионалисти
в областта
на счетоводството,
финансите
и осигуряването

Редакционен екип

Елена Витски

главен редактор

Венко Бенчев

маркетинг и

разпространение

Адрес

1164 София,
ул. "Йоан Екзарх" №63

Телефони:

02/963 20 47; 02/963 30 81

Тел./факс: 02/963 30 93

e-mail:

dob@dobipress.bg;

e.vitski@dobipress.bg

www.dobipress.bg

Броят е приключен
редакционно
на 9 юли 2014 г.

ISSN: 1314-3484

Издател:

Доби прес ЕООД

Собственик:

Добринка Алексова

IBAN BG71PRCB92301004347010

BIC код PRCBVBGSF

Прокредит Банк АД

съдържание

СЧЕТОВОДСТВО

ТЕХНОЛОГИЯ НА КОНСОЛИДИРАНЕТО НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ 2

ДОЦ. Д-Р ЖИВКО БОНЕВ

СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ И ДОКУМЕНТИРАНЕ НА ОСНОВНИ ОПЕРАЦИИ, СВЪРЗАНИ
С ДВИЖЕНИЕ И СЪХРАНЯВАНЕ НА АКЦИЗНИ СТОКИ..... 8

ЕВГЕНИ РАНГЕЛОВ

ОСНОВНИ ПРЕДПОСТАВКИ ЗА ПРОЦЕСИТЕ НА КОНВЕРГЕНЦИЯ В ОБЛАСТТА НА СЧЕТОВОДСТВОТО 10

ДОЦ. Д-Р ДИАНА ПЕТРОВА

ИЗМЕНЕНИЕ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ..... 13

ДОЦ. МАРИН ГЪЛЪБОВ

ОТЧИТАНЕТО НА ТАКСАТА ПО ЧЛ. 35А ОТ ЗАКОНА ЗА ЕНЕРГИЯТА ОТ ВЪЗОБНОВЯЕМИ
ИЗТОЧНИЦИ НЕ Е САМО СЧЕТОВОДЕН ПРОБЛЕМ..... 14

ПЕТЪР ПЕТРОВ

ДАНЪЦИ

ЗКПО В ПРИМЕРИ

ПРИХОДИ И РАЗХОДИ ОТ ПОСЛЕДВАЩИ ОЦЕНКИ И ОТПИСВАНЕ НА ВЗЕМАНИЯ.
ПРОМЕНИ В ДАНЪЧНИЯ РЕЖИМ ЗА 2014 ГОДИНА 17

РУБРИКА НА МИНА ДИМИТРОВА

ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ ПО ЗКПО НА ГРЕШКИТЕ ПРИ НАЧИСЛЯВАНЕ НА АМОРТИЗАЦИИ
НА ДАНЪЧНИ АМОРТИЗИРУЕМИ АКТИВИ..... 29

ГЕОРГИ ПЕТКОВ

ДАВНОСТНИЯТ СРОК ПРИ ОБЕЗЦЕНЕНИ И ОТПИСАНИ ВЗЕМАНИЯ И ЗАДЪЛЖЕНИЯ,
В СИЛА ОТ 1 ЯНУАРИ 2014 Г. 32

ЛЮБКА ЦЕНОВА

ЗА НЯКОИ ОСОБЕНОСТИ ПРИ ПОДОХОДНОТО ОБЛАГАНЕ НА ЗЕМЕДЕЛСКИТЕ ПРОИЗВОДИТЕЛИ 33

ЦВЕТАН СТАНКУЛОВ

ДДС ЗА ДОСТАВКИТЕ ПРИ Т.НАР. "КОНГРЕСЕН ТУРИЗЪМ" 39

ЛИЛЯНА ПАНЕВА

ОСИГУРЯВАНЕ

СПЕЦИФИЧНИ СЛУЧАИ ПРИ ИЗПЛАЩАНЕТО НА ОБЕЗЩЕТИЕТО ЗА БРЕМЕННОСТ И РАЖДАНЕ? 42

ГАЛИНА НИКОЛОВА

ПРАВА НА ДЪРЖАВНИЯ СЛУЖИТЕЛ..... 46

ЖАНЕТ БОГОМИЛОВА

КАК КАТЕГОРИЯТА ТРУД УВЕЛИЧАВА ОСИГУРИТЕЛНИЯ СТАЖ?..... 49

АСПАСИЯ ПЕТКОВА

Редакцията не се ангажира с правото на лично мнение, изразено от авторите. Нито една част от изданието не може да бъде разпространявана или препечатвана без изричното писмено позволение на редакцията.

Редакционен съвет:

проф. г-р Михаил Динев – г.е.с., доц. г-р Живко Бонев – г.е.с., Иван Дочев – г.е.с., Иван Златков – г.е.с.,
проф. Костадин Иванов, Мина Димитрова – г.е.с., Валентина Василева – данъчен експерт, Валери Колчев –
данъчен експерт, Илия Николов – данъчен експерт, Аспасия Петкова – социално осигуряване

ОТЧИТАНЕТО НА ТАКСАТА ПО ЧЛ. 35а ОТ ЗАКОНА ЗА ЕНЕРГИЯТА ОТ ВЪЗОБНОВЯЕМИ ИЗТОЧНИЦИ НЕ Е САМО СЧЕТОВОДЕН ПРОБЛЕМ

Петър Петров, МСs, бизнес консултант¹

Резюме: Отчитането на 20-процентната такса по чл.35а от Закона за енергията от възобновяеми източници (ЗЕВИ) като текущ разход на предприятието - производител на електроенергия, създава негативи за финансовото му състояние. Този подход е систематически неправилен, а при наличие на проектно финансиране - води до влошаване на показателите, характеризиращи кредитоспособността в качествен аспект.

Ключови думи: кредитоспособност, инвестиционно банкиране, DSCR, DSRA, енергия от възобновяеми източници.

JEL: G24, G32, Q48

1. Въведение

С приемането на Закона за държавния бюджет на Република България за 2014 година, в точка 2 от параграф 6, беше променен Закона за енергията от възобновяеми източници (ЗЕВИ). Създаде се чл.35а, който регламентира такса за производство на електрическа енергия от вятърна и слънчева енергия, а именно (ДВ 2013):

„Чл. 35а. (1) За производството на електрическа енергия от вятърна и слънчева енергия се събира такса.

(2) Размерът на таксата по ал. 1 се определя по следната формула:

$$ТПЕЕ = ПЦ \times КИЕЕ \times 20 \%,$$

където:

ТПЕЕ е такса за производство на електрическа енергия;

ПЦ е преференциалната цена по чл. 31, ал. 1 без данъка върху добавената стойност;

КИЕЕ е количеството изкупена електрическа енергия от обществения доставчик и от крайните снабдителни по чл. 31, ал. 5.

(3) Производителите на електрическа енергия от вятърна и слънчева енергия са задължени за таксата по ал. 1.”

Предвид на посочените промени резонно възниква въпроса: „Как следва да се осчетоводи посочената такса?”. Абстрахирайки се от съществуващите становища и препоръки, в следващите редове ще бъдат представени възможностите за счетоводно отразяване на посочената в чл. 35а от ЗЕВИ такса, като се акцентира върху финансовите аспекти и последствия за дружествата (реализирали инвестиции във възобновяеми енергийни източници чрез проектно финансиране).

2. Варианти на счетоводно отразяване на таксата по чл.35а от ЗЕВИ и отражението им върху кредитоспособността

2.1.Отчитане на таксата като разход за данък

За правилната преценка относно осчетоводяването на таксата по чл.35а от ЗЕВИ, следва да се анализира нейната икономическа същност и характеристики, както и

¹ E-mail: ppetrov@petrovbg.com

съотносимостта на същите към основополагащите счетоводни принципи – текущо начисляване, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата.

Предвид посоченото в чл. 35а, ал. 1, чл. 35б, ал. 4 и 35в, ал. 1 и ал.2 от ЗЕВИ, считаме че посочената такса е невъзвращаема, което и придава характеристиките на данък. Конкретен аргумент в тази насока е записаното в ал. 2 на чл.35в от ЗЕВИ, че „*таксата по чл. 35а не подлежи на възстановяване.*”. Допълнителен правен аргумент е константната практика на Конституционният съд (КС), която (практика) посочва, като „*отличителен елемент при таксите е, че те винаги се заплащат заради получаването на някаква обслужваща дейност или услуга. Дейността или услугата не представляват насрещна преценка, а елемент от фактическия състав на таксата.*” (КС 2013).

Дори и да отхвърлим посочените правни аргументи (поради факта, че към датата на написване на настоящия материал е допуснато за разглеждане от Конституционният съд искане за обявяване на противоконституционността на тази такса (КС 2014)), то счетоводният принцип за съпоставимост между приходите и разходите изисква приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване (Закон за счетоводството 2002). Т.е. между получените приходи и понесените разходи следва да е налице съществуването на пряка икономическа зависимост – разходите да водят до нарастване на икономическата изгода, а не обратното. В конкретно разглеждания случай с 20-процентната такса по чл.35а от ЗЕВИ, *per argumentum a contrario*, разходите не създават прихода, напротив – видно от законовата регламентация размера на таксата се определя от количеството изкупена електроенергия.

Представените аргументи насочват счетоводното отразяване на таксата по чл.35а от ЗЕВИ като *данъчен разход* в Отчета за приходите и разходите в група: Разходи за данъци от печалбата, статия: Други разходи за данъци (*Фигура 1, Пример 1*).

Фигура 1. Отразяване на таксата по чл.35а от ЗЕВИ като данъчен разход (сума в х.лв., освен ако не е посочено друго)

ОТЧЕТ ЗА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ			
	Нетни приходи от продажби	<i>Пример 1:</i>	
	-----	Нетни приходи от продажби	1,000
		Текущи разходи без лихви, данъци, амортизации и обезценки	<u>400</u>
Общо разходи преди лихви и данъци (ЕВИТ)		Доход преди лихви, данъци, амортизации и обезценки (ЕВИТДА)	<u>600</u>
-----		<i>Амортизации и обезценки</i>	200
Разходи за лихви		<i>Разходи за лихви</i>	100
-----		Общо разходи преди данъци (ЕВТ)	<u>300</u>
Амортизации и обезценки (ДА)		Корпоративен данък (10%)	30
Корпоративен данък – 10%		<i>Такса по чл. 35а от ЗЕВИ (20%)</i>	200
-----		Нетна печалба	<u>70</u>
Такса по чл. 35а от ЗЕВИ – 20%		ЕВИТ/Нетни приходи	40%

Видно от посочения *Пример 1* при отчитане на таксата по чл.35а от ЗЕВИ като данъчен разход печалбата преди лихви, данъци, амортизации и обезценки (ЕВИТДА) е в размер на 600 ('000) лева. Същевременно, съотношението между Печалбата преди лихви и данъци (ЕВИТ) и Нетните приходи от продажби – като общо приет индикатор, характеризиращ управлението на дейността е 40%. Задължително е да отбележим, че в този случай отчитането на таксата като данъчен разход, от аналитична гледна точка „изчиства“ влиянието на държавната политика (върху предприятието) в себестойността на произведената електрическа енергия.

Какво се случва със съотношенията, характеризиращи обслужването на дълга?

Ако в посоченият *Пример 1* добавим наличие на общи годишни плащания по дълг (включително лихви, такси и главници) в размер 480 ('000) лева (380 х.лв. – главници и 100 х.лв. лихви), то коефициента на покритие по обслужването на дълга (*DSCR – Формула 1*) ще бъде **1.25** (Черемушкин 2007), а коефициента на обслужването на дълга (*DCR – Формула 2*) - **0.77** (Bragg 2007). Изчисленията са следните:

$$DSCR = \frac{ЕВИТДА}{Лихви + Главници} = \frac{600,000}{480,000} = 1.25 \quad (1)$$

$$DCR = \frac{ЕВИТ}{Лихви + Главници / (1 - Ставка по корпоративен данък)} = \frac{400,000}{100,000 + 380,000 / (1 - 10\%)} = \frac{400,000}{522,222} = 0.77 \quad (2)$$

2.2. Отчитане на таксата като *текущ разход*

Втората хипотеза игнорира посочените в точка 2.1 аргументи и изисква отразяването на таксата по чл.35а от ЗЕВИ *като текущ разход* в Отчета за приходите и разходите в група: Разходи за обичайната дейност, статия: Други разходи (*Фигура 2, Пример 2*).

Фигура 2. Отразяване на таксата по чл.35а от ЗЕВИ като текущ разход (сума в х.лв., освен ако не е посочено друго)

ОТЧЕТ ЗА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ			
	Нетни приходи от продажби		

Общо разходи преди лихви и данъци (ЕВИТ), в т.ч.:		Нетни приходи от продажби	1,000
<i>Такса по чл. 35а от ЗЕВИ – 20%</i>		Текущи разходи без лихви, данъци, амортизации и обезценки, в т.ч.:	
<i>Разходи за лихви</i>		<i>Такса по чл. 35а от ЗЕВИ (20%)</i>	400
<i>Амортизации и обезценки (DA)</i>		<i>Доход преди лихви, данъци, амортизации и обезценки (ЕВИТДА)</i>	200
Корпоративен данък – 10%		<i>Амортизации и обезценки</i>	400
		<i>Разходи за лихви</i>	200
		Общо разходи преди данъци (ЕВТ)	100
		Корпоративен данък (10%)	10
		Нетна печалба	90
		ЕВИТ/Нетни приходи	20%

Видно от данните в *Пример 2*, при отчитане на таксата по чл.35а от ЗЕВИ като текущ разход печалбата преди лихви, данъци, амортизации и обезценки (ЕБИТДА) е в размер на 400 ('000) лева. Разглежданото съотношение между Печалбата преди лихви и данъци (ЕБИТ) и Нетните приходи от продажби е 20%.

Как промененото отчитане на таксата влияе върху съотношенията, характеризиращи обслужването на дълга?

Ако използваме посочените в *Пример 1* данни за общи годишни плащания по дълга в размер на 480 ('000) лева (380 х.лв. – главници и 100 х.лв. лихви), то коефициента на покритие по обслужването на дълга (*Формула 3*) ще се промени на **0.83**, а коефициента на обслужването на дълга (*Формула 4*) - **0.38**, съответно:

$$DSCR = \frac{ЕБИТДА}{Лихви + Главници} = \frac{400,000}{480,000} = 0.83 \quad (3)$$

$$DCR = \frac{ЕБИТ}{Лихви + Главници / (1 - Ставка по корпоративен данък)} = \frac{200,000}{100,000 + 380,000 / (1 - 10\%)} = \frac{200,000}{522,222} = 0.38 \quad (4)$$

С оглед поетите от кредитополучателите ангажименти за поддържане на съотношение на DSCR между 1.15 – 1.25 (в зависимост от годината на първоначалното усвояване на кредита) считаме, че влошаването на този параметър (от 1.25 до 0.83) е по-негативен резултат, отколкото „спестяването” на корпоративен данък. Част от примерите в тази насока са:

- *Договорен ангажимент, обвързващ DSCR с наличности по резервна сметка за обслужване на кредита (DSRA).* Пример за такъв ангажимент е задължението на кредитополучателя да запазва и поддържа резервната сметка за обслужване на дълга така, че да покрива поне шестмесечното му обслужване или в случай, че DSCR е равен или превишава 1.5 - така че да покрива поне тримесечното обслужване на дълга. В повечето случаи, когато DSCR намалее под 1.20, банката може да инкасира всички налични суми в сметката – с цел погасяване на дълга. При описаната ситуация разходите по обслужването на дълга ще се редуцират, в следствие на което DSCR би следвало да възстанови заложените в договора стойности. В тази ситуация ангажимента на кредитополучателя, по отношение на резервната сметка, не отпада. Разбира се, възможни са и вариации.
- *Договорен ангажимент, обвързващ DSCR с разпределението на дивиденди.* Пример за такъв ангажимент е задължението на кредитополучателя да не разпределя дивиденди освен в случай, че DSCR е равен или превишава 1.3 - така че да не се влошава капиталовата структура на предприятието.

3. Заключение

Считаме, че осчетоводяването на таксата за производство на електрическа енергия от вятърна и слънчева енергия, която не е обвързана с получаването на конкретна услуга, като текущ разход е не само методологически неправилно, но и изкривява резултатите от

дейността на дружествата – производители. Това засяга всички производители, като влиянието върху кредитоспособността на предприятията, изградили съответните централи с проектно финансиране може да бъде особено неблагоприятно.

В заключение: увеличаването, респективно – намаляването, на себестойността на единица произведена електроенергия, в следствие на нормативно регламентирани такси излизащи отвъд обхвата на производствената дейност, води и до ограничаване на възможностите за анализ и прогнозиране на дейностите в сектора. Факт, който ще рефлектира не само върху бъдещото му развитие, но и върху възможностите за регулация.

Библиография

ДВ. „Държавен вестник, бр. 109.“ 20 Декември 2013 г.

<http://dv.parliament.bg/DVWeb/broeveList.faces> (отваряно на 20 Май 2014 г.).

Закон за счетоводството. „lex.bg.“ *Закон за счетоводството в сила от 01.01.2002 г.* 01

Януари 2002 г. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135213569> (отваряно на 20 Май 2014 г.).

КС. „Конституционен съд на Република България.“ *Решение №4 по конституционно дело №*

11 от 2013 г. 04 Юли 2013 г. <http://constcourt.bg/acts> (отваряно на 20 Май 2014 г.).

— „Конституционният съд на Република България.“ *Определение от 30.01.2014.* 30 Януари

2014 г. <http://constcourt.bg/contentframe/contentid/1977> (отваряно на 20 Май 2014 г.).

Черемушкин, С. „Оценка финансово состояние компании на основе денежных

коэффициентов.“ 01 Септември 2007 г. <http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=27083>

(отваряно на 20 Май 2014 г.).

Bragg, Steven M. *Business ratios and formulas : a comprehensive guide.* Hoboken, New Jersey:

John Wiley & Sons, Inc., 2007.