

**Относно даренията в дружествата с нестопанска цел**

Любомира Димитрова

**About the donations in non-profit organizations**

Lyubomira Dimitrova

*Abstract*

*The report examines in details the issues related to the study of the nature, forms, organization and technology of accounting for the grant agreements and the disclosures about them in non-profit organizations. The received grants are classified according to the following criteria: the existence of conditions for their receipt; material and physical form of the acquired benefit; the purpose of the funds and the moment of their receipt.*

*Key Words: non-profit organizations, grants, financing, deferred income, disclosures*

Дружествата с нестопанска цел възникват в резултат на желанието от страна на учредителите им за осъществяване на определени общественнополезни дейности, свързани с науката, културата, изкуството, спорта, образованието, здравеопазването, защита на човешките права, околната среда и др. Те имат преразпределяща функция, и ресурсите, които притежават (получени и/или акумулирани в резултат от минали събития), не се използват за увеличаване на икономическата изгода, а за осъществяване на дейности с безкористен характер, необхванати от останалите сектори на икономиката.

През последните години се наблюдава засилен интерес към учредяването и функционирането на нестопанските предприятия в страната. По данни на НСИ<sup>1</sup> към 31.12.2011г. те са приблизително 9000, като се забелязва увеличение на новорегистрираните дружества през последните 4 години. Темпът на прираст, изчислен на база броя им за 2009г спрямо предходната година е 962 (13,6%), през 2010г. – 591 (7,3%), а за 2011г. спрямо 2010г. съответно 369 (4,3%).

Отчитането на дейността на дружествата с нестопанска цел се характеризира с редица особености, обусловени основно от спецификата на тяхната дейност и правната им форма. Регистрацията, устройството и дейността на сдруженията и фондациите се регламентират в Закона за юридическите лица с нестопанска цел, а счетоводното отчитане и оповестяване на тяхната регламентирана дейност са в предметния обхват на действащия в момента СС 9 „Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност” (СС9). За стопанските процеси и операции извън кръга на дейността им по занятие, следва да се прилагат разпоредбите на другите счетоводни стандарти. Целта, която си поставяме с настоящия доклад, е изучаване на същността, съдържанието, формите и технологията на счетоводно отчитане и оповестяване на получените дарения от правителството и трети лица в нестопанските предприятия. Обект на разработката са юридическите лица с нестопанска цел.

Нестопанските предприятия извършват широк кръг от дейности, във връзка с което се нуждаят от значителен обем от средства. Техен основен източник е формираният им собствен капитал. Паралелно с това голяма част от необходимите финансови ресурси за реализиране на уставните им цели практически се осигуряват от външни лица под формата на дарения. Именно това е една от основните специфики, характеризиращи този тип предприятия. Дарителите, в лицето на местни и чуждестранни физически или юридически лица, не очакват насрещна престация за предоставените ресурси, но имат право да изискват подробна информация за реализиране и спазване на тяхната воля по отношение на предмета на договора за дарение. Това обуславя важността на организирането, отчитането и оповестяването на

---

<sup>1</sup> [http://www.nsi.bg/EPDOCS/ACT\\_FIN2011p.pdf](http://www.nsi.bg/EPDOCS/ACT_FIN2011p.pdf), видяна на 30.09.2012г.

получените дарени средства и тяхното разходване при осъществяване на оперативната дейност на дружествата с нестопанска цел.

От съществено значение е факта, че всяко дарение е безвъзмездна сделка, чийто предмет може да има парична и/или непарична форма (напр. материални запаси, дълготрайни активи и др.). Следователно, дефинирайки понятието „дарение“, следва кръга на придобиваните ресурси да бъде разширен извън обхвата на термина „парични потоци“. В тази връзка се придържахме към определянето им като „входящ поток от икономически изгоди към предприятията с нестопанска цел, предназначен за постигане на техните нестопански цели“<sup>2</sup>.

В специализираната литература, включително и в действащия към момента СС20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“ (СС20), се отъждествяват понятията „дарение“ и „финансиране“. Всички безвъзмездно получени средства в дружествата с нестопанска цел горепосочения стандарт дефинира като дарения<sup>3</sup>. Това се дължи на факта, че конкретните операции, които възникват в тази връзка, не се различават от гледна точка на стопанско-правните отношения.

Познати са редица класификации на даренията в зависимост от определени критерии. На първо място, от изключително значение е диференцирането на даренията на **условни и безусловни**, в зависимост от наличието на условия за тяхното получаване. Следва да отбележим, че условията могат да бъдат насочени както към получателя, така и към предмета на дарението. Тези от тях, които са получени срещу изпълнение на определени условия, касаещи текущата дейност на дружеството в миналото или бъдещето, следва да се третират като **финансирания (за дълготрайни активи или за текущата дейност)**. Неслучайно този текст е залегнал и в определенията за правителствено дарение съгласно разпоредбите на СС 20, тъй като за да бъде призната и отчетена като финансиране от получателя, безвъзмездната сделка следва да има подходяща правна характеристика. За целта, кумулативно следва да бъдат изпълнени две еднакви по важност условия - наличието на достатъчно сигурност, че дарението ще бъде получено и на второ място - дружеството с нестопанска цел ще спазва условията, с които то е обвързано (СС20, т.3.1). На практика приемането на дарение от конкретно предприятие не е гаранция, че то е спазило или ще спази в бъдеще всички поставени условия, с които е било обвързано. Съществен проблем, който възниква в тази връзка, е липсата на дефиниция в стандарта на понятието „достатъчна сигурност“. Полученото дарение следва да бъде документално оформено със свидетелство за дарение. В него се конкретизира вида и размера на придобиваното имущество и на практика се изпълняват горепосочените две условия за неговото признаване. В последствие получените финансирания се признават системно като текущи приходи на определена от предприятието база, в зависимост от предмета на дарение. Съгласно разпоредбите на СС 9, даренията, които не са обвързани с условия, следва да се признаят като текущ приход за периода, в който са получени (т.3.4).

На второ място, в зависимост от материално-веществената форма на придобиваната изгода, даренията биват **парични и непарични**. Непаричните се свързват с получаване в нестопанските организации на нетекущи активи и материални запаси, които съгласно разпоредбите на т.3.3. от СС 20, следва да се оценят по справедливата им стойност. От своя страна получените дарения в парична форма, в зависимост от целта, с която се предоставят средствата, се диференцират на **обвързани с активи и обвързани с приходи дарения**. Съгласно определенията на стандарта, получените в предприятието дарения, чието главно условие е придобиването на дълготраен материален или нематериален актив, се третират като обвързани с активи дарения (финансирания за дълготрайни активи). Тук императивната норма не поставя ограничения по отношение на начина на тяхното придобиване – закупуване,

<sup>2</sup> Панчева, Ст., „Теоретико-приложни аспекти на счетоводството в предприятията с нестопанска цел“, СА „Д.А.Ценов“, Свищов, 2009г., стр.52

<sup>3</sup> Напр. СС 20, т.3.2. „Правителствените дарения се отчитат като финансиране...“

създаване или други форми. Всички останали парични дарения, които не попадат в обхвата на горепосочените, се класифицират като обвързани с приходи.

Предмет на дарение, обвързано с активи, може да бъде както амортизируем, така и неамортизируем актив. **Даренията, свързани с неамортизируеми активи** се отчитат като финансиране съгласно разпоредбите на СС20 и се признават за приходи през съответните периоди, през които са извършени и отчетени и разходите по изпълнението на обвързаните с тях условия, но тук разпоредбите на стандарта поставят ограничителен срок от 20 години. По отношение на **даренията, свързани с амортизируеми активи**, следва да посочим, че също се отчитат като финансиране. То се признава като приход в текущия период, пропорционално на начислените през периода амортизации на активите, придобити от финансирането. Изрично изискване на действащия към момента СС1 „Представяне на финансови отчети“ е активите, пасивите и собствения капитал да се представят в баланса по тяхната балансова стойност (отчетна стойност, намалена с коректива й), като активите и пасивите, съответно приходите и разходите, не се компенсират. В тази връзка интерес представлява факта, че съгласно разпоредбите на МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ“ (МСС20), съществуват два алтернативни подхода за представяне на даренията, свързани с амортизируеми активи във финансовите отчети. В първият случай дарението се представя като финансиране, което се признава на системна база (размера на начислената амортизация) през целия полезен живот на актива, през който той се амортизира. При втория подход полученото финансиране се приспада от отчетната стойност на съответния дълготраен актив и той се представя в счетоводния баланс по компенсирана балансова стойност. Ефектът при този подход са занижени разходи за амортизации, т.е. даренията се отнасят имплицитно в приходите. Ефектът върху крайния финансов резултат от прилагане на двата подхода е един и същ. Споделяме мнението<sup>4</sup>, че първият подход на представяне на даренията, обвързани с дълготрайни активи, е по-приемлив, тъй като предоставя на заинтересуваните потребители необходимата информация за реалната стойност на активите и техните източници (брутен подход на отчитане). При прилагане на втория подход са възможни случаи, при които в баланса няма да бъдат оповестени активи, чиято историческа цена съвпада с размера на дарението (възниква компенсаторна грешка). От гореизложеното достигаем до извода, че ефекта върху имущественото състояние при втория подход се състои в компенсиране на стойността още в момента на възникване на актива, което води след себе си негативи в периодите на полезен му живот, в рамките на които ще се амортизира. Т.е. чрез прилагане на първия подход се осигурява по-качествена счетоводна информация и спазване на изискването за вярно и честно представяне на имущественото и финансово състояние на предприятието във финансовия му отчет.

Според правната им характеристика, **даренията, свързани с приходи**, могат да бъдат условни (финансираня за текущата дейност) или безусловни. Последните следва да бъдат отчетени и признати като текущи приходи за периода (СС9, т.4), като намерят отражение в Отчета за приходите и разходите на нестопанските предприятия в статиите „Приходи от дарения без условия“ или „Други приходи“. По мнение на д-р Пожаревска<sup>5</sup>, с цел повишаване на разбираемостта на информацията в отчета, не е препоръчително използването на втората от горепосочените статии. Удачно е тези дарения да бъдат диференцирани и представени поотделно, тъй като са съществени за дейността на предприятията, а обединяването им води до затруднение при анализа на информацията. Даренията, обвързани с приходи, за чието получаване съществуват условия, представляват финансираня за текущата дейност. За тяхното отчитане и представяне в МСС 20 също са предложени два алтернативни подхода. При първият (брутен подход) полученото дарение се представя като приход, който се съпоставя със

<sup>4</sup> Панчева, Ст., „Организационно-управленски възможности на отчетния процес в предприятията с нестопанска цел“, СА „Д.А.Ценов“, библ. „Стопански свят“, Свищов, 2009, стр.60

<sup>5</sup> Пожаревска, Р., „Отчитане на дейността на предприятията с нестопанска цел“, изд. ФорКом, София, 2010, стр.39

съответните разходи за неговото усвояване в Отчета за приходите и разходите. Вторият (нетен) подход се свързва с приспадане на дарението от размера на извършените във връзка с усвояването му разходи. Прилагането на първия или втория подход ще окаже еднакво влияние върху финансовият резултат, но при нетиране на приходи и разходи се губи информацията относно ефекта от дарението върху приходните и разходните позиции. Това от своя страна поражда и липса на сравнимост на информацията от финансовите отчети на предприятията.

Необходимо е при съставяне на счетоводната си политика, нестопанските предприятия да възприемат: на първо място - ясни критерии за разграничаване на условните и безусловни дарения, които ще получават; на второ място – единен подход за отчитане на даренията, обвързани с активи и единен подход за отчитане на даренията, обвързани с приходи, независимо от техния източник и начин на получаване.

На следващо място, според *времето на тяхното получаване*, даренията се класифицират на **дарения за учредяване и дарения след правна регистрация** на нестопанското предприятие. Като типичен пример за дарение при учредяване, може да се посочи факта, че предпоставка за възникване на фондациите е предоставянето на имущество от трети лица с цел извършване на конкретна дейност. Получените средства при правна регистрация на дружеството следва да бъдат отчетени като негов основен капитал. Даренията, получени след учредяването му, се отчитат като финансираня (ако са условни) или текущ приход (ако липсват условия). Въпросът тук е свързан и със следната особеност: фондациите биват отворени и затворени<sup>6</sup> (открити и закрити) в зависимост от наличието на ограничителни условия в учредителният им акт по отношение на получаването на имущество след момента на възникването им в правния мир. Ако фондацията е затворена, получените средства се отчитат съгласно разпоредбите на СС 20 като финансиране или текущ приход. За фондациите от отворен тип получените дарения следва да се отчетат съгласно разпоредбите на СС9, т.3.3. като част от собствения капитал на дружеството (прилага се капиталов подход). Тази класификация има важно значение за текущото отчитане и представяне на информацията за получените дарения в годишните финансови отчети, тъй като оказват различно въздействие върху елементите на собствения капитал на предприятието.

Получените средства в дружествата с нестопанска цел, по преценка на ръководството и в зависимост от информационната необходимост, могат да бъдат диференцирани за целите на текущото счетоводно отчитане и по редица други критерии: в зависимост от целевите им направления, по програми, проекти и т.н.

В стопанската практика се наблюдават и случаи на особен вид дарения на парични средства с условие да не се разходват, а дългосрочно да носят доход под формата на лихви или дивиденди (при депозирането и инвестирането им). При прилагане на приходния подход, те следва да бъдат отчетени и представени като финансираня. Ако дружеството с нестопанска цел изпълнява всички поставени условия, с които е обвързано дарението, средствата остават в негово владение. Възниква въпроса за отчитане на прихода от лихви от това дарение. За тези специфични дарения в литературата се срещат становища при отчитането им да бъде прилаган по изключение капиталовия подход, тъй като не са заработени, а представляват стимул за организациите<sup>7</sup> и следва да се отразяват като елемент на собствения капитал - резерви.

Друг източник на средства в нестопанските предприятия са преотстъпените данъци, представляващи „начислени данъчни задължения, които се отстъпват със съгласието на правителството при определени условия“<sup>8</sup>. Съгласно разпоредбите на СС20, преотстъпният корпоративен данък и намалението на корпоративен данък по смисъла на ЗКПО, следва да бъдат отчетени и представени като резерв. В този случай се прилага капиталовия подход на

<sup>6</sup> Проданов, В, Богоев, Кр, Радонов, Д, „Счетоводство на юридическите лица с нестопанска цел, изд. Сиела софт енд пбблишинг АД, София, 2011

<sup>7</sup> Пожаревска, Р., „Особености при представянето на съвкупния ефект от операциите към определен момент в организациите с идеална цел“, сп. „Български счетоводител“, бр.22, 2005

<sup>8</sup> СС 20 - Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ, т.2

отчитане, тъй като по своята същност преотстъпените данъци представляват „реализирани при осъществяване на дейността и дължими на държавата суми, които при съблюдаването на определени условия остават в полза на предприятието”<sup>9</sup>. Поради факта, че техен източник е реализирания финансов резултат от стопанска дейност, който косвено е елемент на собствения капитал на дружеството с нестопанска цел, е логично и удачно преотстъпените корпоративни данъци също да бъдат отразени в посока на неговото увеличение. Съгласно разпоредбите на стандарта (СС20, т.3,2, в) дарения, свързани с преотстъпени данъци, различни от корпоративния, се признават като текущи приходи през периодите, в които са извършени разходите по изпълнение на обвързаните с дарението условия.

Периодът, през който получените правителствени дарения под формата на компенсация за минали разходи или загуби, се признават за приход, съвпада с периода на тяхното получаване.

Получените дарения в нестопанските предприятия могат да бъдат свързани с правителствени дарения и правителствена помощ. Въпреки това в СС 20 е налице изричен текст (т.3.8), съгласно който получените средства от трети лица се третираат по реда на правителствените дарения. Т.е. възможен източник на тези средства са физически, юридически лица или правителствени органи. В Международните счетоводни стандарти (МСС) липсват разпоредби, касаещи даренията от трети лица. Това поражда различия между предприятията, които прилагат като база НСФОМСП и МСС. „При прилагането на МСС счетоводното третиране на дарението от трети лица остава да се реализира според общата им рамка, както и на база систематично тълкуване на МСС 20. Тъй като тези дарения се приемат като изключение и е по-вероятно да няма условия по дарението, то те следва да се отнесат веднага към приходите”<sup>10</sup>.

В МСС 20 „Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ”, се прилагат два подхода за отчитане на получените дарения – капиталов и приходен (подоходен) подход. При капиталовият подход получените средства следва да бъдат признати и оповестени като елемент на собствения капитал на дружеството, извън реализирания финансов резултат. Поддръжниците на този подход излагат следните аргументи (МСС 20, пар.14):

- безвъзмездни средства не следва да се включват в отчета за доходите, компенсирайки разходните позиции, които финансират поради факта, че не се очаква да бъдат върнати. Като средство за финансиране, те следва да намерят отражение в баланса на предприятията директно към участията на учредителите.
- предоставените средства представляват стимул за получателю и не са свързани с разходи за тяхното генериране, т.е. не са заработени, и не следва да участват при формиране на финансовия резултат.

Приходният подход се основава на отчитане на обвързаните с условия получени средства като разсрочени приходи, като същите се признават като текущи приходи през периодите, в които са извършени и разходите, за чието компенсиране са предназначени. За коректното и обективно отразяване на приходите във финансовия резултат за текущия период е необходимо разработването и прилагането на подходяща системна база за тяхното признаване. Поддръжниците на този подход излагат следните аргументи в защита на своята позиция (МСС 20, пар.15):

<sup>9</sup> Виж Панчева, Ст., „Организационно-управленски възможности на отчетния процес в предприятията с нестопанска цел”, стр.49

<sup>10</sup> <http://consultbg.weebly.com/3/post/2012/07/65.html>, видяна на 05.10.2012г.,

- целесъобразно и удачно е представянето на получените дарения в отчета за доходите поради факта, че в много редки случаи те не са обвързани с изпълнението на конкретни условия. Във връзка с тяхното постигане, дружествата извършват редица разходи, които е редно да бъдат компенсирани чрез сумите от конкретните дарения, с които са свързани. Т.е. според тях не липсва заработване на средствата.
- източник на даренията не са учредителите на предприятието, поради това тези средства не следва да се отчитат директно като елемент на собствения капитал, а да намерят първо отражение във финансовия резултат за съответния период, за който се отнасят, включвайки се в отчета за дохода.
- поради факта, че безвъзмездната правителствена помощ е елемент на фискалната политика, подобно на данъчните задължения на предприятието, е редно те да намерят отражение в един и същи елемент на годишния финансов отчет, а именно в отчета за дохода.

Разпоредбите на МСС 20 не отграничават никой от двата подхода като препоръчителен, но основно вниманието е насочено към приходния подход.

Постъпилите в предприятията условни дарения<sup>11</sup> подлежат на обратно възстановяване, ако не бъдат спазени или изпълнени условията, поставени при тяхното получаване. Поради това, те следва да бъдат отчетени и представени в пасива на счетоводния баланс на предприятията като финансираня, а в конкретни случаи – като резерви. Съгласно стандарта, всички останали дарения, извън кръга на горепосочените, следва да се отчитат като текущи приходи и да намерят отражение в отчета за приходите и разходите (отчета за дохода). В научната литература се поставя въпроса доколко е удачно окрупненото представяне в счетоводния баланс на разнородни отчетни обекти като приходите за бъдещи периоди и финансиранята и доколко класифицирането им като пасиви отговаря на концептуалните дефиниции за тези понятия<sup>12</sup>. Изразяват се становища и аргументи в подкрепа на тезата, че финансиранята следва да бъдат класифицирани като пасиви до момента, в който бъдат изпълнени условията, с които са били обвързани (Градев, Н<sup>13</sup>, Милев, С.). В действащите към момента стандарти, *пасивите* се определят като задължения на предприятието, чието уреждане ще доведе до изтичане на ресурси, а *приходите* се дефинират като поток от икономически изгоди през периода (в резултат на придобиване на активи или намаляване на пасиви), който води до нарастване на собствения капитал на предприятието, извън допълнителните вноски от учредителите. Т.е. като пасиви следва да се признаят само тази част от приходите за бъдещи периоди, които се очаква да доведат до изтичане на ресурси. Финансиранята отговарят на горепосоченото определение за пасиви до момента на изпълнение на свързаните с тях условия, след който „престават да бъдат пасиви и се трансформират в приходи“<sup>14</sup>. Поради факта, че финансиранята за текущата дейност биват признавани като текущи приходи в периода, в който са извършени и разходите, които компенсират, единствено разсрочените приходи от финансираня за дълготрайни активи са приходи за бъдещи периоди. В конкретния случай приходите от финансирането се признават като текущи „пропорционално на начислените за съответния период амортизации на активите, придобити в резултат на дарението“ (СС 20, т.3.2.а). Обичайна практика е условията, с които е обвързано то, да бъдат изпълнени в по-ранен момент спрямо полезния живот на актива, в рамките на който той се амортизира. Този факт отменя ангажимента на предприятието-получател да възстановява средствата от дарението.

<sup>11</sup> Съгласно императивните разпоредби на действащите към момента НСФОМСП, като такива се отчитат и признават даренията, свързани с дълготрайни амортизируеми и неамортизируеми активи, даренията, обвързани с приходи и получени под условие, даренията, свързани с преотстъпени данъци (с изключение на корпоративния данък), както и опростените заеми при определени условия, без значение от източника на тяхното получаване.

<sup>12</sup> Пожаревска, Р., „Особености при представянето на съвкупния ефект от операциите към определен момент в организациите с идеална цел“, сп. „Български счетоводител“, бр.22, 2005

<sup>13</sup> Чрез Пожаревска, Р., пак там

<sup>14</sup> Пак там

Следователно след този момент дарението не е пасив, но се представя като такъв. В тази връзка се срещат мнения (Милев, С.), че основно значение за отчитането и представянето на условните дарения, обвързани с активи, има преценката на ръководството за съществуващите рискове за частично или цялостно възстановяване на получените средства, като „незначителните рискове не следва да водят до признаване на пасив. При преценка за незначителни рискове от евентуалното възстановяване на дарение, биха могли да се ползват правилата на МСС37 Провизии, условни пасиви и условни активи за оповестяване на условни пасиви”<sup>15</sup>. Лансират се и становища (Градев, Н), че финансиранята за дълготрайни активи по-скоро са корективи на собствения капитал и за коректното им представяне в пасива на счетоводния баланс следва да бъде обособен раздел „Регулиращи статии”.

Даренията, получавани от дружествата с нестопанска цел заемат висок дял от входящите им потоци от ресурси, чрез които осъществяват не само дейността си по занятие, но и подпомагащата я стопанска дейност. Коректното им отчитане и оповестяване дават възможност на заинтересуваните потребители на информация (дарителите, обществото, държавните органи, кредиторите) да анализират и контролират разходването на предоставените средства. Към текущия момент множеството проблеми, възникващи в отчетността и признаването на този род приходи поражда необходимост от регламентиране на повече оповестявания във връзка с тяхното отчитани и признаване.

#### Използвана литература:

1. Дамянов, Д., „Годишен финансов отчет на предприятията с нестопанска дейност”, сп. Български счетоводител, бр.1, 2009
2. Дамянов, Д., „Счетоводство на юридическите лица с нестопанска цел”, АИ „Ценов”, Свищов, 2006
3. Милев, С., „За някои нерешени въпроси при отчитането на правителствените дарения”
4. Панчева, Ст., „Организационно-управленски възможности на отчетния процес в предприятията с нестопанска цел”, СА „Д.А.Ценов”, библ. „Стопански свят”, Свищов, 2009
5. Пожаревска, Р., „Особености при представянето на съвкупния ефект от операциите към определен момент в организациите с идеална цел”, сп. „Български счетоводител”, бр.22, 2005
6. Пожаревска, Р., „Отчитане на дейността на предприятията с нестопанска цел”, изд. ФорКом, София, 2010
7. Проданов, В., Богоев, Кр., Радонов, Д., „Счетоводство на юридическите лица с нестопанска цел” изд. Сиела софт енд паблшинг АД, София, 2011
8. МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ
9. СС 1 Представяне на финансови отчети
10. СС 9 Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност
11. СС 20 Отчитане на правителствени дарения и представяне на правителствена помощ
12. [http://www.nsi.bg/EPDOCS/ACT\\_FIN2011p.pdf](http://www.nsi.bg/EPDOCS/ACT_FIN2011p.pdf), видяна на 30.09.2012г
13. <http://alternativi.unwe.bg/br39/07.pdf>, видяна на 30.09.2012г
14. [http://www.aksyst.com:8081/AgoraOpac/Uploads/SCHET\\_NPO.pdf](http://www.aksyst.com:8081/AgoraOpac/Uploads/SCHET_NPO.pdf), видяна на 30.09.2012
15. <http://www.vedomost.info/accounting/273-mezhdunarodni-standarti/30819-mss-20-schetovodno-otchitane-na-bezvazmezdните-sredstva-predostaveni-ot-darzhavata-i-opovestyavane-na-darzhavnata-pomosht.html>, видяна на 04.10.2012г.

<sup>15</sup> Милев, С., „За някои нерешени въпроси при отчитането на правителствените дарения”, <http://consultbg.weebly.com/3/post/2012/07/65.html>, видяна на 05.10.2012г

16. <http://www.fisconsult.bg/dokumenti/nacionalni-i-mejdunarodni-schetovodni-standarti/item/mejdunarodni-schetovodni-standarti/mss-20-schetovodno-otchitane-na-bezvazmezdni-sredstva-predostaveni-ot-darjavata.html>, видяна на 04.10.2012г.
17. <http://consultbg.weebly.com/3/post/2012/07/65.html>, видяна на 05.10.2012г.,

**За контакти:**

Ас. Любомира Георгиева Димитрова  
Икономически университет – Варна  
lubomira\_g\_n@abv.bg