

**ИВАН М. МИЛОЈЕВИЋ\***

Министарство одбране  
Београд

**МИЛАН Б. МИХАЈЛОВИЋ\*\***

Војна академија  
Београд

УДК 336.1:338.23

Прегледни рад  
Примљен: 27.03.2020  
Одобрен: 27.04.2020  
Страна: 619-630

## **РАЧУНОВОДСТВЕНИ ТРЕТМАН ДРЖАВНИХ ДАВАЊА И ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ ДРЖАВНЕ ПОМОЋИ**

*Сажетак:* Држава креира економски систем земље као амбијент у коме своје активности обављају пословни субјекти. Економски систем обухвата макроекономске секторе између којих су јавни и реални сектор најизраженији, али се монетарни и спољни сектор све више намећу као неизоставни елементи, међу којима стање тежи равнотежном. С тим у вези, државна давања и њихов рачуноводствени третман морају бити правилно приказани како се не би нарушила наведена равнотежа.

У овом тексту ће бити обрађен рачуноводствени третман државних давања у складу са међународним стандардима у финансијском извештавању, који представљају нужност у приказивању пословних информација. Ова нужност произилази из глобалних тенденција и обављања активности пословних субјеката и ван националних привреда.

*Кључне речи:* рачуноводствени стандарди, државна помоћ, књижење, билансирање

### **Увод**

Држава континуирано спроводи економску политику, која има и подстицајну функцију да се остварују одређени циљеви текуће и развојне политике земље. Циљ економске политике може бити убрзанији економски и уопште друштвени развој неког подручја, ради смањивања разлика у развоју, а тиме и подизања општег нивоа развијености и економске способности укупне привреде (Прдић, 2018: 378). Циљ може бити динамичнији развој одређених грана и групација правних лица, ради оклањања уских грла у укупној продукцији или смањења трошкова одређене производње кроз повећање њеног бима (IASB, 2017).

Рачуноводствени стандарди доприносе бољем праћењу државне помоћи и државних давања реалном сектору. С тим у вези веом је значајно да се уни-

\* drimilojevic@gmail.com, 069/2702697

\*\* milan.mih83@gmail.com, 064/3021951

фицира систем финансијског извештавања и прилагоди међународним стандардима.

Држава може предузимати и одређене мере у функцији очувања стандарда становништва, кроз политику цена производа и услуга (Прдић, 2019:31) од кључног значаја за стандард становништва и друго, када се испоручиоцима тих производа и услуга компензује изостанак прихода који би остварили продајом својих производа и услуга по тржишно формираним ценама. (Илић, 2019: 12) Може се разним царинским и другим повраћајима и стимулацијама подстицати извоз ради смањивања спољнотрговинског дефицита, или давати помоћ у условима већих штета изазваних ванредним околностима и слично.

Ова давања и помоћ које чини држава, у склопу своје развојне и економске политике, притичу у правна лица у новчаном и новчаном облику и непосредно утичу на повећање прихода или смањење расхода, или се признају у билансу успеха поступно, сходно притицању економских користи од коришћења тих средстава.

## Циљ и методологија истраживања

Циљ истраживања у овом раду је да се анализира могућност примене међународних рачуноводствених стандарда у обухватању државних давања. Тачније, да утврди какве су могућности примене међународних стандарда у условима националне законске регулативе у рачуноводственом обухватању и обелодањивању државних давања и помоћи привредним друштвима. Методологија истраживања обухвата: упоредно-правни метод, индукцију и дедукцију, рачуноводствене методе, дескрипцију и анализу садржаја доступне литературе референтних домаћих и страних аутора.

Рачуноводствени третман државних давања дефинише се у складу са међународним стандардима (Видовић и др., 2018: 107) и то Међународним рачуноводственим стандардом МРС 20, који се примењује у рачуноводственом обухватању и обелодањивању државних давања и у обелодањивању других облика државне помоћи, као што су (Stadlera et. al., 2018: 121): донације; развојне интервенције из буџета (водопривреда, путна привреда, електропривреда, црна металургија и сл.); пренос државне имовине у власништво правног лица; извозне стимулације; текуће субвенције, регреси и премије; новчане и друге помоћи у вези са елементарним непогодама; отписи зајмова под одређеним условима, и др.

Услед постојања већег броја комплементарних стандарда, овим стандардом се не обухватају догађаји који се односе на: проблеме у рачуноводственом обухватању државних додељивања који настају са променама цена; државну помоћ која се пружа кроз олакшице при опорезивању добитка, у смислу ослобађања од плаћања пореза у одређеном периоду, снижених стопа, попушта на убрзану амортизацију и сл.; учешћа државе у власништву правног лица; државна додељивања у пољопривреди.

Државним додељивањима, у смислу овог стандарда, не сматрају се ефекти државне политике који се не могу рачуноводствено квантификовати или обрачунати, као што су (Стојиљковић и др., 2004: 211): бесплатна техничка и маркетиншка упутства и савети, као и гаранције по зајмовима; побољшања општих услова привређивања дерегулацијом, смањењем цена државних услуга и другим мерама; побољшања инфраструктуре, комуникацијске мреже и других општих услова које користе привреда и становништво; бескаматни кредити или кредити са ниском каматом, чији се ефекти не квантификују обрачуном и признавањем износа олакшице.

Ради примене индуктивних економских метода истраживања, потребно је појмовно одредити елементе који ће се у раду користити, како би сви чиниоци имали унифицирано значење приликом њиховог тумачења.

Држава се односи на владу, државне агенције и друга тела на државном или локалном нивоу.

Државна помоћ је поступак државе којим се обезбеђују економске користи за поједина правна лица, или групе правних лица, која испуњавају одређене критеријуме за добијање помоћи. Државном помоћи се не сматрају користи које се обезбеђују посредно свим правним лицима по основу општих услова привређивања, увођења трговинских ограничења конкурентима, обезбеђења инфраструктуре и сл.

Државна давања су помоћ државе у виду преноса средстава правном лицу по основу прошлих и будућих задовољења одређених услова који се односе на пословање правних лица (Zeff, 2016b: 281).

Државним давањима се не сматрају облици помоћи који се не могу вредносно исказати и трансакције са државом које су редовна активност правног лица.

Давања повезана са средствима су државна додељивања средстава условљена изградњом или куповином дугорочних средстава, тј. зграда, постројења или друго. Условљавања могу бити и у погледу локације и времена коришћења средства на тој локацији.

Давања повезана са приходима су друга државна давања, сем давања повезаних са средствима.

Бесповратни зајмови су зајмови од чијег враћања држава одустаје под извесним прописаним условима (Zeff, 2016a:142).

Појавни облици државних давања и признавање - Државна помоћ може имати више облика, који се разликују по природи дате помоћи и по условима који су повезани са њом. Сврха помоћи може бити охрабривање правног лица на предузимање неких активности.

## **Рачуноводствени третман државних давања**

Примање државне помоћи има утицаја на састављање финансијских извештаја примаоца помоћи, јер се мора наћи одговарајући начин њеног

рачуноводственог обухватања и обелоданити та помоћ и њен утицај на резултат и пословање правног лица у текућем периоду, у односу на претходни извештајни период и резултате других правних лица.

Државна давања правном лицу могу бити: у новцу или новчаним еквивалентима; у немонетарним давањима – пренос неновчаних средстава; кроз смањење обавеза према држави, сем пореских обавеза на које се овај стандард не односи; кроз отпис зајмова под прописаним условима (Домазет, и др, 2018:102).

Државна давања, укључујући и неновчана средства исказана по поштенној, фер, вредности (Сл. гласник РС, бр. 35/2014), треба признати: ако је сасвим извесно да ће правно лице задовољити услове који су уз државно додељивање постављени; ако ће државна додељивања бити стварно примљена (реализована).

Са рачуноводственог аспекта, начин на који је државно давање примљено не утиче на рачуноводствени метод који се прихвата у односу на давања. То значи да се давање рачуноводствено обрачунава на исти начин, било да је примљено у готовини или кроз смањење обавезе према држави.

Зајам који је предмет отписа од стране државе третира се као државно давање када је извесно да је правно лице-зајмопримац испунио услове за опрост зајма (Nobes, 2018: 244).

Ефекат ниже камате по државном зајму од тржишне третира се као државно давање(<https://www.ifrs.org>). Корист се обрачунава у складу са овим стандардом, а правно лице узима у обзир услове и обавезе које су испуњене, или морају бити испуњене при идентификовању трошкова који се покривају из ових давања (Pereira, 2015: 1403). Трошкови настали прихватањем одређених услова и обавеза пореде се са ефектима ниже каматне стопе као облика државног давања.

Када се државно давање рачуноводствено призна, сваки даљи непредвиђени догађај од утицаја на ту билансну позицију треба третирати у складу са МРС 10. Када је државно давање признато, свака потенцијална обавеза или потенцијално средство из основа тих додељивања третира се у складу са МРС 37.

Државна давања треба признавати као приход у периодима остварења економске користи за правно лице и њима припадајућих трошкова које треба да покрију.

Давања по којима се остварују трошкови током коришћења средства треба, у складу са начелом настанка пословног догађаја, да се признају у периодима када трошкови настају.

#### Пример:

Правном лицу је држава дала новчана средства за куповину опреме у вредности од 5,000.000 динара, која ће се амортизовати у року од 10 година у једнаким износивама. Приход по том државном давању треба признати годишње по 500.000 динара, колико износи и годишња амортизација.

У вези са наведеним захтевом, постојала су два приступа у погледу државних давања (Анђелић и др., 2016: 15).

Први приступ је да државна давања припадају капиталу и да их не треба повезивати са резултатом правног лица. То се образлаже на начин што се не очекује повраћај тих давања, као ни у случају капитала, а и тиме што то нису зарађена средства да би била приход.

Други приступ је да то треба да буде повезано са резултатом правног лица, јер та давања нису скоро никада бесплатна, односно она су компензација за прихваћене услове или за покриће неких трошкова. Сем тога, порези које држава убира везани су за текуће пословање привреде, тако да и државна давања по тој логици треба везати за пословање и резултат правног лица.

За приходни приступ је карактеристично, да се државна давања признају у билансу успеха на систематској основи током периода у којима правно лице признаје као расход трошкове, за чије је покривање и намењено државно давање. То је у складу са начелом настанка пословног догађаја.

У највећем броју случајева периоди током којих правно лице признаје расходе повезане са државним давањем лако се утврђују. То је нарочито јасно у случају државних давањима средстава која се системски амортизују када се паралелно са трошком амортизације приходује сразмерни део државног давања. Основ за приходовање по државним давањима повезаним са средствима може тећи упоредо са испуњавањем услова под којима су добијена. На пример, добијање земљишта за изградњу фабрике, када се приходи од државних давања везују за испуњење услова изградње и функционисања фабрике у одређеном периоду.

Само државна давања која представљају накнаду за већ настале трошкове или губитке или представљају непосредну финансијску подршку правном лицу, без даљих трошкова по том основу, треба признати у приходе периода када су давања примљена.

Када се државно давање састоји у неком немонетарном облику (земљиште или нека опрема дата на трајно коришћење), то давање, као и само средство, треба водити по поштеној вредности или, ако то није изводљиво, по номиналној вредности.

Правилником о Контном оквиру (Sl. glasnik RS, br.114/06) су предвиђена су два рачуна прихода који настају у вези са државним давањима, и то:

640 – Приходи од премија, субвенција, дотација, регреса, компензација и повраћаја пореских дажбина;

641 – Приходи по основу условљених донација.

На рачуну 640 исказују се приходи из државних давања повезаних непосредно са приходом. На рачуну 641 исказују се приходи по основу државних давања повезаних са средствима, када се та давања прво исказују на рачуну 495 – Одложени приходи и примљене донације. Могуће је да се државна давања, повезана са средствима, не исказују кроз приходе, већ кроз смањење расхода.

## Презентација државних давања повезаних са средствима

Државна давања, укључујући и немонетарна, исказују се у билансу стања (Цветковић и др., 2018: 84): третирањем државних давања као одгођеног прихода, који се признаје у приход по периодима динамиком амортизације средства; као умањење набавне вредности и признавање прихода кроз умањењу амортизацију током периода коришћења средства.

Пример:

Правно лице је од државе добило 20,000.000 динара за изградњу фабрике. Саграђена је фабричка хала у вредности од 80,000.000 динара или нето 60,000.000 динара, са пројектованим веком коришћења од 20 година. Годишња стопа амортизације износи 5%.

Табела 1: Приказ књижења државних давања и признавања прихода на основу одложеног прихода на рачуну 495

Ред. број	Рачун		Опис	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1	2	3	4	5	6
1	241		Текући (пословни) рачуни	20,000.000	
		495	Одложени приходи и примљене донације		20,000.000
			– за примљена државна давања		
2	027		Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства у припреми	80,000.000	
	270		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	14,400.000	
		433	Добављачи у земљи		94,400.000
			– за инвестиције у припреми		
3	022		Грађевински објекти	80,000.000	
		027	Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства у припреми		80,000.000
			– за пуштање објекта у употребу		

4	540		Трошкови амортизације	4,000.000	
		0229	Грађевински објекти – исправка		4,000.000
			– за трошкове амортизације у првој години коришћења хале		
5	495		Одложени приходи и примљене донације	1,000.000	
		641	Приходи по основу условљених донација		1,000.000
			– за приходовање државних давања		

Табела 2: Приказ државних давања и признавања прихода кроз умањење набавне вредности и годишње амортизације средства

Ред. број	Рачун		Опис	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1	2	3	4	5	6
1	027		Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства у припреми	80,000.000	
	270		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	14,400.000	
		433	Добављачи у земљи		94,400.000
			– за инвестиције у припреми		
2	241		Текући (пословни) рачуни	20,000.000	
	027		Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства у припреми	(20,000.000)	
			– за примљена државна давања		
3	022		Грађевински објекти	60,000.000	
		027	Некретнине, постројења, опрема и биолошка средства у припреми		60,000.000

			– за пуштање објекта у употребу		
4	540		Трошкови амортизације	3,000.000	
		0229	Грађевински објекти – исправка		3,000.000
			– за трошкове амортизације у првој години коришћења хале		

У првом случају, признати су приходи по основу државних давања у износу од 1,000.000 динара годишње. Зато годишњи трошкови амортизације грађевинског објекта износе 4,000.000 динара.

У другом случају, приход је остварен у износу од 1,000.000 динара, и то кроз смањење амортизације за тај износ, тј. кроз смањење основице за амортизацију за износ државних давања.

Са аспекта биланса успеха, ефекат је исти по оба метода. То би био случај и када би се фабричка хала ревалоризовала у складу са МРС 16. У том случају би се сразмерно ревалоризовао и износ на рачуну 495. На пример, ако би се, већ на крају прве године коришћења фабрике, њена вредност повећала за 10%, онда би амортизациона основица у првом случају била 88.000.000 а у другом случају 66.000.000 динара. Годишња амортизација би у првом случају била 4.400.000, а у другом 3.300.000 динара. Разлика у амортизацији била би 1.100.000 динара. Пошто би се и одложени приход на рачуну повећао са 20.000.000 на 22.000.000 динара, годишњи приход који би се, у првом случају, преносио са рачуна 495 на 641, износио би 1.100.000 динара ( $22.000.000 : 20$ ), тј. колико износи и разлика у годишњој амортизацији.

Приказивање државних давања која се односе на приход - Додељивања која се односе на приход исказују се у билансу успеха одвојено или под ставком „други приходи“. Ова додељивања могу се приказати и у виду умањења трошкова у вези са којима су и примљена државна давања.

Оба метода приказивања сматрају се прихватљивим. Са аспекта корисника финансијских извештаја примеренији је први метод, јер даје увид и у давања и у остварени износ трошкова на које се давања односе. Зато би и давања и са њима повезане трошкове требало исказивати у бруто износу. Овакав поступак прихваћен је и у Правилнику о Контном оквиру.

### Повраћај државних давања

Државна давања су неповратна средства, ако правно лице које их је примило испуњава све услове постављене за коришћење државних давања. Ако правно лице одступи од првобитних услова, могућа је обавеза враћања дела средстава примљених као државна давања.

Ако дође до враћања средстава, то би, у складу са МРС 8, рачуноводствено требало обухватити као ревидирање рачуноводствене проце-



не и то: корекцијом одложеног прихода за износ повраћаја; на терет расхода периода, ако је повраћај већи од салда одложеног прихода или не постоји одложени приход; кроз повећање набавне вредности средства за износ повраћаја и прерачунавање амортизације на нову основицу и терећење расхода периода за повећани износ амортизације.

Пример:

Правно лице је почетком 2009. године примило државна средства у износу од 10,000.000 динара, ради набавке опреме за одређену производњу на одређеном подручју, коју ће користити у року од наредних пет година. Предвиђено је да се за одступање од временског коришћења опреме, у односу на услове, за сваку годину враћа једна петина давања, тј. 2,000.000 динара.

Укупна вредност набављене опреме износи 30,000.000 динара, а век трајања је 10 година.

Правно лице је прве три године користило опрему према постављеним условима, после чега је напустило производњу на том подручју и, тако одступило од захтева постављених уз државна давања. Зато треба да врати износ од 4,000.000 динара, на име последње две године условљеног коришћења опреме.

У оквиру овог примера, приказати се метод смањене набавне вредности опреме.

Набавна вредност опреме је на почетку износила 20,000.000 динара (30,000.000 – 10,000.000). После прве три године, књиговодствена вредност опреме износи 14,000.000 динара (20,000.000 – 6,000.000 за трогодишњу амортизацију од 10%).

Пошто правно лице мора да врати износ од 4,000.000 динара, потребно је и да повећа неотписану вредност опреме са 14,000.000 на 18,000.000 динара, а набавну вредност са 20,000.000 на 24,000.000 динара. Амортизација у четвртој години износи 2,400.000 динара (24,000.000 x 10%).

Пошто је промењена амортизациона основица, потребно је да се прерачуна амортизација за прве три године. Она сада износи 7,200.000 динара (24,000.000 x 10% x 3 године) уместо 6,000.000 динара. Разлика је 1,200.000 динара и она се додаје амортизацији из четврте године. Укупан трошак амортизације у четвртој, тј. 2012. години, износи 3,600.000 динара (2,400.000 + 1,200.000).

На крају четврте године стање је следеће:

1) у билансу стања:

- набавна вредност опреме 24,000.000 динара;
- исправка вредности 9,600.000 динара;
- неотписана вредност 14,400.000 динара;

2) у билансу успеха

- трошак амортизације 3,600.000 динара.

Табела 3: Књижење приказаног примера врши се на начин

Ред. број	Рачун		Опис	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1	2	3	4	5	6
1	023		Постројења и опрема	30,000.000	
	270		Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи (осим плаћених аванса)	5,400.000	
		433	Добављачи у земљи		35,400.000
			– за набављену опрему		
2	241		Текући (пословни) рачуни	10,000.000	
	023		Постројења и опрема	(10,000.000)	
			– за примљена државна давања		
3	540		Обрачун амортизације (за три године)	6,000.000	
		0239	Постројења и опрема – исправка		6,000.000
			– за обрачунату трогодишњу амортизацију		
4	023		Постројења и опрема	4,000.000	
		241	Текући (пословни) рачуни		4,000.000
			– за враћена државна давања		
5	540		Обрачун амортизације	1,200.000	
		0239	Постројења и опрема – исправка		1,200.000
			– за прерачун амортизације за три године		
6	540		Обрачун амортизације	2,400.000	
		0239	Постројења и опрема – исправка		2,400.000
			– за обрачунату амортизацију у четвртој години		

Пример напомене - Правно лице је од државе добило 10,000.000 динара по основу извозних стимулација. То је признато у приходе периода.

Добијена су средства у износу од 20,000.000 динара за изградњу погона на неразвијеном подручју (треба навести место градње), уз услов производње на том подручју од најмање пет година и ангажовање локалне радне снаге. Инвестиција је започета, а износ државних давања за инвестиције је рачуноводствено признат као одложени приход на временским разграничењима.

## Закључак

Из свега наведеног можемо закључити да сва правна лица реалног сектора у вези са државним давањима, а како би повећали релевантност својих извештаја, треба да обелодане следеће елементе: усвојену рачуноводствену политику за државна давања, укључујући и усвојене методе приказивања државних давања у рачуноводственим извештајима; врсту и висину државних давања која су призната у финансијским извештајима као и услове који нису испуњени по примљеним државним давањима и износе повраћаја.

Предузећа која почињу примену стандарда, требало би да испуне захтеве обелодањивања где је то примерено, односно да ретроактивно коригују своје финансијске извештаје услед промене рачуноводствене политике (MPC 8) или да примене одредбе стандарда само на државна давања која треба да приме или која треба да врате у будућем периоду.

## Литература:

1. Anđelić, D., Majstorović, A., (2016): *Modeli knjigovodstva u računovodstvenom sistemu*, Akcionarstvo 22 (1), 5-20
2. Vidović, N., & Duin, D. (2018): *Primena standarda u bilansiranju hartija od vrednosti u javnom sektoru*. Ođitor - časopis za Menadžment, finansije i pravo, 4(1), 104-118.
3. Domazet, S., Jotić, J., & Ješić, J. (2018): *Državna pomoć za ruralni razvoj u Evropskoj uniji*. Poslovna ekonomija, 12(2), 90-110.
4. Zeff, S.A. (2016a): *The trueblood study group on the objectives of financial statements (1971–73): a historical study*. J. Account. Public Policy, 35(2), 134–161.
5. Zeff, S.A. (2016b): *Political lobbying on accounting standards – US, UK and international experience*. In: Nobes, C.W., Parker, R.H. (Eds.), *Comparative International Accounting*. Pearson, Harlow, pp. 267–299.
6. Ilić, B. (2019): *Cena zemlje kao faktor održivog razvoja*. Održivi razvoj, 1(2), 7-16.
7. IASB, (2017): *Disclosure Initiative – Principles of Disclosure. Discussion Paper DP/2017/1*. International Accounting Standards Board, London.
8. Jose Manuel Pereira M. J., Ferreira da Silvab A., Dos-Santos J. M., (2015): *The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital*, Procedia Economics and Finance, 23, 1401 – 1404, doi: 10.1016/S2212-5671(15)00386-X

9. *Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje*, osnovni tekstovi Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja, Sl. glasnik RS, br. 35/2014
10. Nobes, C. W. (2018): *Lessons from misclassification in international accounting*. The British Accounting Review, 50(3), 239–254.
11. Prdić, N. (2018): *Efikasnost upravljanja investicijama*, Kultura polisa, 15(37), 371-383
12. Prdić, N. (2019): *Efekti investicije - maksimalne cene u aukcijskoj trgovini*. Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo, 5(3), 25-37.
13. *Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike* Sl. glasnik RS, br.114/06...
14. Stojiljković S., Guzina V. (2004): *Priručnik za primenu međunarodnih računovodstvenih standarda*, DST.
15. Stadlera C., Nobes W., C. (2018): *Accounting for government grants: Standard-setting and accounting choice*, Journal of Accounting and Public Policy, 37, 113–129.
16. Cvetković, D., & Bošković, V. (2018): *Pojavni oblici kreativnog računovodstva i najčešće manipulacije u finansijskim izveštajima*. Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo, 4(2), 78-89.

### **Интернет адресе:**

1. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance/>

## **ACCOUNTING TREATMENT OF STATE BENEFITS AND STATE AID DISCLOSURE**

**Summary:** The state creates the economic system of the country as an environment in which its activities are performed by business entities. The economic system includes macro-economic sectors, where are the most pronounced the public and the real sector. The monetary and external sector are increasingly imposing as unavoidable elements, among which the conditions tends to be balanced. In this regard, government benefits and their accounting treatment must be properly shown in order not to disturb the balance.

This paper will address the accounting treatment of government benefits in accordance with international financial reporting standards, which are a necessity in presenting business information. This necessity stems from global tendencies and the pursuit of the activities of businesses and outside national economies.

**Key words:** accounting standards, state aid, accounting, balancing