



доц. д-р АЛИ ВЕЙСЕЛ

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Преподавател във ВУЗФ – София

Али Вейсел е роден на 06.05.1984 г. в град Бургас. Завършва бакалавърска и магистърска степен по специалност „Счетоводство и контрол” съответно през 2006 и 2007 г. През 2011 г. му е присъдена образователна и научна степен „доктор” по научна специалност „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност”, направление „Одитинг”.

От 2005 до 2012 г. работи последователно като счетоводител, главен счетоводител и финансов директор.

През 2009 г. придобива сертификат за вътрешен одитор в публичния сектор от Министерството на финансите.

От 2011 г. е дипломиран експерт-счетоводител и регистриран одитор. Упражнява професията на регистриран одитор по одитиране на финансови отчети на предприятия.

От 2012 г. е преподавател по счетоводство и одит във Висшето училище по застраховане и финанси – София.

Има над 50 научни публикации по счетоводство и одит.

ПРОБЛЕМИ ПРИ ПРИЛАГАНЕ ЗА ПЪРВИ ПЪТ НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

Резюме

В студията се изследват разпоредбите на българския Счетоводен стандарт (СС) 42 – Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти, в сила от 01.01.2016 г. Те се сравняват с изискванията на Международен стандарт за финансова отчетност (МСФО) 1 Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансова отчетност, издаден от Съвета по международни счетоводни стандарти. Анализират се установените различия между стандартите. Правят се изводи за необходимите политики, които трябва да се спазват, за да се постигне уместно и достоверно представяне на информацията във финансовите отчети.

Разпоредбите на СС 42, които се изследват в студията, са: обхват и цел на стандарта, съставяне на встъпителен баланс, забрани за ретроспективно прилагане, доброволни изключения от ретроспективно прилагане и оповестявания. При техния анализ се обръща внимание на два вида проблеми: 1/ разпоредби, заимствани от МСФО 1, които нямат приложение в българската практика и могат да водят до грешно разбиране на стандарта; 2/ пропуски, които могат да водят до съставяне на финансови отчети, заблуждаващи потребителите. За решаването на тези проблеми се предлага СС 42 да се прилага съвместно с разпоредби на МСФО 1, в съответствие с изискванията на Националните счетоводни стандарти.

прилагане, доброволните изключения от ретроспективно прилагане и оповестяванията.

1. ОБХВАТ И ЦЕЛ НА СС 42 – ПРИЛАГАНЕ ЗА ПЪРВИ ПЪТ НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

Съгласно новия Закон за счетоводството годишните финансови отчети на микро-, малките, средните и големите предприятия могат да се съставят на базата на *Националните счетоводни стандарти (НСС)*.³

В параграф 8 от Преходните и заключителни разпоредби на закона е посочено, че предприятията, които към 1 януари 2016 г. отговарят на критериите за микро-, малко или средно предприятие и съставят годишните си финансови отчети на база МСС, могат еднократно да преминат към прилагане на НСС.

Съгласно параграф 11 от Преходните и заключителни разпоредби на закона големите предприятия трябва да съставят годишните си финансови отчети за 2016 г. на база на МСС, но от 1 януари 2017 г. те също могат да приемат НСС.

Всички предприятия, които са използвали МСС и **решат да преминат към НСС**, трябва да **прилагат СС 42**.

В СС 42 е посочено, че предприятие, което не е представило финансови отчети за предходни години, също прилага стандарта. В случая обаче трябва да се има предвид, че финансовите отчети на новорегистрираните предприятия, избрали да прилагат националните стандарти, не трябва да се изготвят в съответствие със СС 42, защото те нямат предходни отчетни периоди. Тази разпоредба, заимствана от МСФО 1, се отнася за предприятия, които не са съставили финансови отчети за предишни периоди, т.е. не са използвали нито една обща рамка за финансова отчетност. Затова тя няма практическо приложение за българските предприятия, които при всички случаи имат законово задължение да съставят годишни финансови отчети.

За прилагането на СС 42, включително за преодоляване на някои пропуски в неговите разпоредби, трябва да се **изследват и изисквания на МСФО 1**. Това е така, защото в параграф 25.1, буква „б“ от СС 1 – Представяне на финансови отчети е регламентирано, че по въпроси, за чието решаване няма изрични разпоредби в НСС, се определя счетоводна политика в съответствие с изискванията на МСС, доколкото те не са в противоречие с нормативните актове на Европейския съюз в областта на счетоводството.

Целта на СС 42 е първите финансови отчети на предприятието по

³ Закон за счетоводството. Обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., изм., ДВ, бр. 74 от 20 септември 2016 г., чл. 34.

НСС, както и неговите междинни финансови отчети да съдържат информация, която:

- да е ясна за ползвателите и съпоставима за всички отчетни периоди;
- да дава подходяща отправна точка за последващото счетоводно отчитане в съответствие с НСС; и
- да даде конкретни предписания, които трябва да се спазват по отношение на използваните политики към датата на първия финансов отчет, съставен по НСС.

Тази разпоредба съответства на МСФО 1. Но освен това в международния стандарт се акцентира върху целта разходите да не надхвърлят ползите. Тази цел е особено важна за разбиране на стандарта. За нейното постигане в МСФО 1, както и в СС 42 има изключение от прилагане на някои стандарти със задна дата.

2. СЪСТАВЯНЕ НА ВСТЪПИТЕЛЕН БАЛАНС КЪМ ДАТАТА НА ПРЕМИНАВАНЕ КЪМ НСС

Параграф 2.1 от СС 42 изисква предприятията да съставят встъпителен баланс **към датата на преминаване към НСС** и годишен финансов отчет към 31 декември на първия отчетен период по НСС.

Датата на преминаване към НСС на предприятието е началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация в съответствие с НСС, в първите си финансови отчети.

Ако предприятието приеме НСС от 01.01.2016 г., датата на преминаване към НСС е 01.01.2015 г. (или 31 декември 2014 г.), при условие че се представя сравнителна информация за една предходна година. Така трябва да се изготви встъпителен баланс към 01.01.2015 г. и да се представи годишен финансов отчет към 31.12.2016 г., съставен по правилата на НСС, съдържащ сравнителна информация за 2015 г.

Съставянето на встъпителен баланс се изисква и от МСФО 1 (под наименованието встъпителен отчет за финансовото състояние), защото той е необходим, за да може да се определят печалбата и загубата за първата година, както и промените в собствения капитал.

Според параграф 2.2 от СС 42 счетоводните политики, които се използват във встъпителния баланс, трябва да съответстват на счетоводните политики, които са заложили в НСС и са в сила към **датата на съставяне на първия финансов отчет** по НСС.

Датата на съставяне на първия финансов отчет, която, съгласно МСФО, се определя като „краят на първия отчетен период”, има изключително голямо значение за прилагане и на международните стандарти.

В СС 42 е пояснено, подобно на МСФО 1, че когато в НСС има преходни

изисквания, които уточняват как да се прилагат изискванията на съответния стандарт, те не се прилагат при преминаване за първи път към НСС, а се отнасят за предприятия, които вече прилагат тази счетоводна база.

Съгласно параграф 2.4 от СС 42 във встъпителния си баланс предприятието трябва:

- да признава всички активи и пасиви, чието признаване се изисква от НСС, и да не признае такива активи и пасиви, които не се разрешават от НСС;
- да прекласифицира тези позиции, които, съгласно предходната си счетоводна база за финансова отчетност, са били класифицирани като един вид актив, пасив или компонент на собствения капитал, но които представляват различен вид актив, пасив или компонент на собствения капитал, и
- при оценяването на всички признати активи и пасиви да прилага правилата на НСС.

Тази разпоредба също е подобна на нормите на МСФО 1. Дори в случая се използва понятието „предходна счетоводна база за финансова отчетност“, както в МСФО 1, въпреки че в СС 42 е пояснено, че стандартът се отнася само за предприятия, които са прилагали МСС и преминават към НСС.

Последната разпоредба, както и някои, разгледани по-горе, показват качеството на българските счетоводни стандарти. Въз основа на МСФО се изготвя национален стандарт само за българските предприятия, но се използват норми, предназначени за специфични случаи, които могат да възникнат в други държави. Този подход на стандартизация води до неразбиране на някои от постановките на националния стандарт.

Трябва да се има предвид, че относно признаването или непризнаването на активи и пасиви при приемането на НСС, когато предходната база е била МСС, рядко могат да възникват съществени различия, защото определенията за активи и пасиви в Концептуалната рамка за финансова отчетност на Съвета по международни счетоводни стандарти са подобни на тези в Общите разпоредби на НСС. Въпреки това обаче могат да се признават непризнати активи и пасиви или да се отписват признатите съгласно МСС. В това отношение като примери могат да се посочат финансовите разходи и приходи за бъдещи периоди при отчитане на финансовия лизинг, които не се признават, съгласно МСС, но се отчитат по НСС.

В параграф 2.5 от СС 42 е посочено, че когато счетоводните политики, които предприятието използва в своя встъпителен баланс по НСС, се различават от прилаганите в предходните финансови отчети, възникващите корекции от преизчисления се отнасят в неразпределената печалба или ако е по-подходящо – в друга категория от собствения капитал на датата на

преминаване към НСС.

Тази разпоредба е също в съответствие с МСФО 1. Но в СС 42 не е посочено ясно защо могат да възникнат корекции. Логично е да се предположи, че те са свързани с признаване или непризнаване на активи и пасиви, преквалификация и промяна в оценяването. В това отношение заслужава да се обърне внимание на МСФО 1. В параграф 12 от този стандарт е посочено, че при приемане на МСФО **ретроспективно** се прилагат всички стандарти, които са в сила в края на първия отчетен период по МСФО, все едно те винаги са се прилагали. Това изискване трябва да се спазва и при прилагане на СС 42, за да се постига достоверно представяне, въпреки че не е посочено изрично.

Тук възниква въпросът **колко назад** трябва да се изследват операциите. Ако имаше ограничение в периода, например до 5 години, това можеше значително да облекчи приемането на нова обща рамка за финансова отчетност. Но така е възможно да се пропускат съществени активи или пасиви, изготвени в съответствие с новите стандарти. Поради това в МСФО 1 няма ограничение в периодите относно ретроспективното прилагане. Не трябва да има и при прилагане на СС 42.

Съветът по Международни счетоводни стандарти допуска, че при прилагане със задна дата могат да възникнат разходи, които надхвърлят ползите за потребителите. Това е причината в МСФО 1 да има някои **забрани за ретроспективно прилагане и доброволни изключения**. Те са предвидени и в СС 42.

3. ЗАБРАНИ ЗА РЕТРОСПЕКТИВНО ПРИЛАГАНЕ

Съгласно параграфи 2.6.1 – 2.6.5 от СС 42 при прилагането за първи път на НСС не се променя ретроспективно счетоводното отчитане, отнасящо се до:

- отписване на финансови активи и финансови пасиви;
- счетоводното отчитане на хеджирането;
- приблизителните оценки;
- неконтролиращите участия; и
- преустановени дейности и преквалифицирането на активи, като държани за продажба, съгласно МСФО 5 *Нетекучи активи, държани за продажба и преустановени дейности*.

Тези забрани за ретроспективно прилагане, с изключение на преустановените дейности и активите, държани за продажба, съгласно МСФО 5, са включени като забрани и в параграфи 13 – 17 от МСФО 1 и в параграф Б1 от стандарта. Освен това обаче в МСФО 1 забрана за ретроспективно прилагане има и за държавните заеми. Но се допуска изискванията на МСФО да се прилагат със задна дата по отношение на всеки държавен заем, възникнал

преди датата на преминаване към МСФО, при условие че необходимата за това информация е била получена по време на първоначалното отчитане на този заем.

Забраните за ретроспективно прилагане, посочени в СС 42, са изключително важни за приемането на НСС. Затова заслужават специално внимание.

Отписване на финансови активи и финансови пасиви

В параграф 2.6.1 от СС 42 е посочено, че отписаните към датата на преминаване към НСС финансови активи и пасиви по правилата на предходната счетоводна база не следва да се признават във встъпителния баланс. И обратното, финансови активи и пасиви, които биха били отписани съгласно НСС в сделка, която е осъществена преди датата на преминаване, но които не са отписани по правилата на предходната счетоводна база, при съставяне на встъпителния баланс – по избор на предприятието, могат или да се отпишат, или да се признаят във финансовите отчети.

Аналогична разпоредба, посочена в параграфи Б2 и Б3 от МСФО 1, е следната:

Ако предприятие, което прилага МСФО за първи път, е отписало недеривативни финансови активи или недеривативни финансови пасиви в съответствие с досегашните си счетоводни стандарти в резултат на операция, която е извършена преди датата на преминаване към МСФО, то не признава тези активи и пасиви в съответствие с МСФО (освен ако те не отговарят на изискванията за признаване в резултат на последваща операция или събитие). Предприятието може да приложи изискванията за отписване ретроспективно от дата, избрана от него, при условие че информацията, необходима за прилагането на МСС 39 спрямо финансови активи или финансови пасиви, чието признаване се прекратява в резултат на минали операции, е била получена към момента на първоначалното счетоводно отчитане на тези операции.

От тази разпоредба на МСФО 1 се вижда, че има условие, за да се прилага ретроспективно изискването на стандарта относно отписване на финансови активи и пасиви при приемане на общата рамка за финансова отчетност. Това е важно за постигането на достоверно представяне на информацията.

В случая интерес представляват съображенията на Съвета по международни счетоводни стандарти относно посоченото изключение. Когато предприятие е отписало финансови активи или финансови пасиви в съответствие със своите предишни счетоводни стандарти, които не отговарят на изискванията за отписване, съгласно МСФО, е логично да се изисква прилагащото за първи път МСФО предприятие да признае тези активи и

пасиви в своя встъпителен отчет за финансовото състояние, тъй като изискванията на стандартите се прилагат ретроспективно. Въпреки това обаче според Съвета преизчисляването на минали сделки за отписване е скъпоструващо (една от целите на МСФО 1 е разходите да не надхвърлят ползите), особено ако включва определянето на справедливата стойност на запазените активи и пасиви по договори за обслужване и други компоненти, запазени в секюритизация.

Относно достоверността е важно да се отбележи, че преизчисляването на отписани или признати финансови активи и пасиви може да подкопава правната сигурност, очаквана от страните, сключили сделки на базата на счетоводните изисквания, които са били в сила към съответния момент. В такива случаи ретроспективното прилагане няма да доведе до последователно оценяване, тъй като предприятието трябва да пресъздава отново информацията за минали сделки, имайки предимството на последващата преценка.

Затова МСФО 1 позволява да се приложат изискванията за отписване по МСС 39 ретроспективно от дата, избрана от предприятието, само при условие че информацията, необходима за прилагането на стандарта спрямо финансови активи или финансови пасиви, чието признаване се прекратява в резултат на минали операции, е била получена към момента на първоначалното счетоводно отчитане на тези операции. Това условие не се изисква от СС 42, което може да води до заблуждаване на потребителите на финансовите отчети.

Счетоводно отчитане на хеджирането

Съгласно параграф 2.6.2 от СС 42 към датата на преминаване към НСС не се променя счетоводното отчитане на хеджирането преди датата на преминаване относно хеджиращите взаимоотношения, които вече не съществуват. Хеджиращи взаимоотношения, които съществуват към датата на преминаване към НСС, се отчитат по СС 32 – Финансови инструменти.

По-ясни са разпоредбите относно хеджирането в МСФО 1. Съветът по международни счетоводни стандарти допуска, че преди приемането на МСФО е малко вероятно предприятията да са приели критериите на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* за документиране на хеджирането в неговото начало и тестването му за ефективност. Затова се предполага, че ретроспективното определяне на хеджирането може да доведе до селективно определяне на някои хеджирания за отчитане на конкретен резултат.

За да не възникнат такива проблеми, МСФО 1 изисква сделки, сключени преди датата на преминаване към МСФО, да не се определят с обратна сила като хеджиране.

Ако преди датата на преминаване към МСФО предприятието е определило дадена операция като хеджиране, но тя не отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджиращите инструменти съгласно МСС 39, трябва да преустанови счетоводното отразяване на хеджирането.

Към датата на преминаване към МСФО предприятието е длъжно да оцени всички деривативи по справедлива стойност и да елиминира всички отсрочени загуби и печалби, възникващи по деривативи, които са били отчетени съгласно досегашните му счетоводни стандарти.

Приблизителни оценки

Според параграф 2.6.3 приблизителните счетоводни оценки на предприятието на датата на преминаване към НСС трябва да са със същата стойност, която е определена съгласно досегашната счетоводна база за същата дата (след извършване на корекции с цел отразяване на разлики в счетоводната политика), освен когато има доказателства, че тези приблизителни оценки не са били определени правилно. Когато предприятието получи информация след датата на преминаване към НСС относно приблизителните оценки, които то е определило съгласно досегашната счетоводна база, тази информация се третира като некоригиращо събитие след датата на баланса в съответствие със СС 10 – Събития, настъпили след датата на годишния финансов отчет.

Разпоредбата на СС 42 относно приблизителните оценки съответства на МСФО 1. Нейното прилагане относно некоригиращи събития може да се илюстрира чрез следния **пример**:

Датата на преминаване към НСС на предприятие е 01.01.2015 г. Към тази дата то има призната провизия за съдебен иск в размер на 5 000 лв., отразена във финансовите отчети към 31.12.2014 г., признати съгласно МСС. На 05.02.2016 г. има решение на съда и искът е уреден за 6 000 лв.

СС 42 (подобно на МСФО 1) изисква предприятието да не отразява новата информация във встъпителния си баланс по НСС (освен ако приблизителните оценки не налагат корекция за отразяване на разлики в счетоводните политики или са налице обективни доказателства, че приблизителните оценки са били погрешни). Вместо това новата информация трябва да се отрази в печалба или загуба за следващия отчетен период, в случая приключващ на 31.12.2016 г.

Неконтролиращи участия

Според параграф 2.6.5 от СС 42 изискването приходите от дялови участия да се посочват в отчета за приходите и разходите отделно за неконтролиращото участие и за собствениците на предприятието майка трябва да

се прилага перспективно от датата на преминаване към НСС. Промените в дяловете на собствения капитал при малцинствено участие, както и загубата на контрол, при което подлежащите на отписване активи и пасиви на дъщерното предприятие са отписани и съответно подлежащите на признаване активи и пасиви са признати по реда на МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* преди датата на преминаване към НСС, се прилага перспективно.

Тази разпоредба следва логиката на параграф Б7 от МСФО 1, съгласно който предприятие, прилагащо за първи път МСФО, трябва да има предвид следните изисквания за бъдещи периоди от датата на преминаване към МСФО:

- общият всеобхватен доход трябва да се отнася към собствениците на компанията майка и към неконтролиращите участия дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия;
- трябва да се отчитат промените в притежаваното участие на компанията майка в дъщерното предприятие, които не водят до загуба на контрол; и
- трябва да се отчита загубата на контрол върху дъщерно предприятие и да се спазват свързаните изисквания на *МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

С тази разпоредба също се цели разходите да не надхвърлят ползите.

Преустановени дейности и преквалифициране на активи като държани за продажба

Съгласно параграф 2.6.4 от СС 42 преустановените дейности и преквалифицирането на активи, като държани за продажба, съгласно *МСФО 5 нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности*, не се променят ретроспективно.

Не е ясно какво се цели с тази норма. Нетекущите активи, държани за продажба, се отчитат отделно съгласно МСФО 5 и като дълготрайни материали активи съгласно НСС. Това означава, че третирането по двете бази се различава. Но то не изисква значителни преизчисления, за да се въведе забрана за ретроспективно прилагане. Освен това с разработването на встъпителния баланс тези позиции, отчетени съгласно МСФО 5, трябва да се променят. Прекласифицирането може да се илюстрира чрез следния пример:

До 2015 г. предприятие е прилагало МСС. През 2016 г. то решава да приеме НСС и да представи сравнителна информация само за 2015 г. Затова е необходимо да изготви встъпителен баланс към 01.01.2015 г.

Към 31.12.2015 г. в отчета за финансовото състояние (счетоводния

баланс) на предприятието е представен нетекущ актив, държан за продажба съгласно МСФО 5.

Съгласно НСС нетекущите активи, държани за продажба, не се представят отделно. Затова този актив, признат съгласно МСС, не трябва да се признава във встъпителния баланс към 01.01.2015 г., а да се представи като дълготраен материален актив.

Както се вижда от примера, не е необходимо предприятието да преизчислява финансовите отчети относно нетекущите активи, държани за продажба, преди приемането на НСС. Не е възможно и нетекущият актив, държан за продажба, да се отчита като такъв след приемането на НСС, защото това ще наруши разпоредбата на посочения горе параграф 2.4 от СС 42 относно съставяне на встъпителен баланс.

4. ДОБРОВОЛНИ ИЗКЛЮЧЕНИЯ ОТ РЕТРОСПЕКТИВНОТО ПРИЛАГАНЕ

Освен забраните за прилагане със задна дата, поради високите разходи, които могат да надхвърлят ползите за потребителите, в МСФО 1 са предвидени и доброволни изключения. Няма задължение прилагащото за първи път МСФО предприятие да използва или всички, или нито едно от тях, тъй като те не са взаимозависими. По този начин се насърчава използването на колкото е възможно по-малко отклонения от общия принцип, въз основа на собствена преценка за неоправдани разходи или усилия (които не подлежат на доказване).

Подобно на МСФО 1 доброволни изключения са посочени и в СС 42. Те са следните (параграфи 2.6.6.1 – 2.6.6.12 от стандарта):

- бизнес комбинации, които са осъществени преди датата на преминаване към НСС;
- сделки с плащане на базата на акции, които са възникнали и уредени преди датата на преминаване към НСС;
- справедлива стойност и преценка като приета стойност;
- кумулативни курсови разлики;
- инвестиции в дъщерни и асоциирани предприятия;
- внедрени производни финансови инструменти;
- отсрочени данъци;
- договори за концесия;
- миннодобивни дейности;
- договори за лизинг; и
- първоначална приблизителна оценка на разходите по демонтаж и отстраняване на обекта и възстановяване на площадката.

Бизнес комбинации

На основание на параграф 2.6.6.1 от СС 42 предприятията могат да не извършват преизчисления в съответствие с изискванията на НСС при съставянето на първите си отчети относно бизнес комбинации, които са осъществени преди датата на преминаване към стандартите.

Тази разпоредба е подобна на разпоредбата на параграф В1 от МСФО 1. Но това не е достатъчно, за да се съставят финансови отчети в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. В тази връзка в МСФО 1 са посочени множество изисквания, които са насочени към постигането на достоверно представяне. Те представляват интерес и за прилагането на СС 42, тъй като неговите разпоредби не са пълни.

Логично е за постигането на сравнимост да се налага преизчисляване на всички бизнес комбинации. Но според Съвета по международни счетоводни стандарти това може да изисква предположения относно условия към минали дати, което е особено сложно, ако данните не са запазени. По този начин може да се наруши изискването за достоверност на информацията, представена във финансовите отчети.

Въпреки това, ако прилагащото за първи път МСФО предприятие **преизчисли дадена бизнес комбинация** за съответствие с МСФО 3, то следва да преизчисли всички по-късни бизнес комбинации. Това предприятие трябва също така да приложи МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* от същата дата.

Предприятие, прилагащо за първи път МСФО, **не е задължено да прилага МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове ретроспективно*** спрямо корекциите на справедливата стойност и репутацията, възникващи при бизнес комбинации, осъществени преди датата на прехода. То следва да ги третира като активни или пасиви на предприятието, а не като активни и пасиви на придобиваното предприятие.

Ако прилагащото за първи път МСФО предприятие **не приложи МСФО 3** с обратна сила спрямо минала бизнес комбинация, има следните **последствия по отношение на тази бизнес комбинация**:

1. Трябва да се запази класификацията от финансови отчети по досегашните счетоводни стандарти.

2. Трябва да се признават всички активни и пасиви към датата на **преминаване към МСФО**, които са били придобити или поети при минала бизнес комбинация, различни от: някои финансови активни и финансови пасиви (за които има забрани за ретроспективно признаване), отписани съгласно предишните му счетоводни стандарти; активни, включително репутацията, и пасиви, които не са признати в консолидирания отчет за финансовото състояние на придобиващото предприятие съгласно досегашните счетоводни стандарти, които също не биха отговорили на изискванията за

признаване съгласно МСФО в индивидуалния отчет за финансовото състояние на придобитото предприятие. Всяка получена в резултат на това промяна трябва да се признава като **корекция на неразпределената печалба** (или, ако това е уместно, друга категория на капитала), освен когато промяната е резултат от признаването на нематериален актив, който преди това е бил включен в рамките на репутацията.

3. Трябва да се **изключи от встъпителния отчет за финансовото състояние** всяка позиция, призната съгласно досегашните счетоводни стандарти, която не отговаря на изискванията за признаване като актив или пасив съгласно МСФО. Промените се признават в неразпределената печалба.

4. Когато МСФО изискват последващо **оценяване на някои активи и пасиви по справедливата стойност**, прилагащото за първи път МСФО предприятие следва да **оценява тези активи и пасиви на тази база** във встъпителния си отчет за финансовото състояние, дори ако те са били придобити или поети при минала бизнес комбинация. То трябва да признава всяка произтичаща от това промяна в балансовата стойност, като коригира неразпределената печалба (или, ако е уместно, друга категория на капитала).

5. При бизнес комбинация балансовата стойност съгласно предишните счетоводни стандарти на придобити активи и поети пасиви при тази бизнес комбинация трябва да стане **тяхна приета стойност съгласно МСФО**. Ако МСФО изискват оценяване на тези активи и пасиви на база себестойност към по-късна дата, тази приета стойност следва да бъде основата за амортизация на база себестойност от датата на бизнес комбинацията. Според МСФО 1 **приетата стойност** представлява стойността, използвана като заместител на себестойността или амортизираната себестойност към дадена дата. При последваща амортизация се приема, че предприятието първоначално е признало актива или пасива на дадената дата и че себестойността му е била равна на приетата стойност.

6. Ако придобит **актив или поет пасив при минала бизнес комбинация не е бил признат** съгласно досегашните счетоводни стандарти, във встъпителния отчет за финансовото състояние **той не може да има приета стойност, равна на нула**. Вместо това придобиващото предприятие трябва да го признае и оцени в своя консолидиран отчет за финансовото състояние на базата, която МСФО биха изисквали в отделния отчет на финансовото състояние на придобитото предприятие.

6. **Балансовата стойност на репутацията** във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО трябва да бъде балансовата стойност съгласно предишните счетоводни стандарти към датата на преминаване към МСФО. Независимо от това дали има или не признак, че репутацията

може би се е обезценила, прилагащото за първи път МСФО предприятие трябва да прилага МСС 36 *Обезценка на активи* при **тестване на репутацията за обезценка** на датата на прехода.

7. На датата на преминаване към МСФО **не се извършват никакви други корекции на балансовата стойност на репутацията**. Например прилагащото за първи път МСФО предприятие не следва да преизчислява балансова стойност на репутацията с цел да извърши корекция на предишната амортизация на репутацията, която е начислена съгласно предишните счетоводни стандарти.

8. Ако прилагащото за първи път МСФО предприятие е **признало репутацията съгласно досегашните си счетоводни стандарти като намаление на капитала**, то не може да признава тази репутация във встъпителния си отчет за финансовото състояние. Освен това то не може да прекласифицира тази репутация в печалбата или загубата, ако се освободи от дъщерното предприятие или ако настъпи обезценка на инвестицията, направена в дъщерното предприятие. Корекции, произтичащи от последващо уреждане на условна позиция, което оказва влияние на насрещното възнаграждение при покупката, следва да се признават в неразпределената печалба.

9. Съгласно своите предишни счетоводни стандарти прилагащото за първи път предприятие може да **не е консолидирано дъщерното предприятие**, придобито при минала бизнес комбинация (например, защото предприятието майка не го е считало за дъщерно предприятие съгласно своите досегашни стандарти или не е изготвяло консолидирани финансови отчети). Прилагащото за първи път МСФО предприятие следва да коригира балансовите стойности на активите и пасивите на дъщерното предприятие до стойностите, които биха се изисквали съгласно МСФО в отделния отчет за финансовото състояние на дъщерното предприятие. Приетата стойност на репутацията е равна на разликата на датата на преминаване към МСФО между дела на предприятието майка в тези коригирани балансови стойности и себестойността в отделните финансови отчети на предприятието майка на неговата инвестиция в дъщерното предприятие.

10. Оценяването на **неконтролиращите участия и отсрочените данъци** произтича от оценяването на други активи и пасиви. Затова горните корекции на признатите активи и пасиви се отразяват на неконтролиращите участия и отсрочените данъци.

Някои от тези условия могат да се илюстрират чрез следните **примери**:

Пример 1 за илюстриране на последствията при използване на изключенията от ретроспективно прилагане на МСФО 3:

Предприятие, с дата на преминаване към МСФО на 01.01.2015 г., е осъществило бизнес комбинация на 01.09.2014 г. При отчитане на бизнес

комбинацията, въз основа на досегашните счетоводни стандарти, предприятието не е признало актив по отсрочени данъци в резултат на временни разлики. При приемане на МСФО предприятието не преизчислява предишни бизнес комбинации.

Съгласно изискванията, представени по-горе, придобиващото предприятие трябва да признава актив по отсрочени данъци в своя встъпителен отчет за финансовото състояние, въпреки че не преизчислява предишни бизнес комбинации. С признаването на актива трябва да се коригира неразпределената печалба.

Пример 2 за илюстриране на последствията при използване на изключенията от ретроспективно прилагане на МСФО 3:

Предприятие, с дата на преминаване към МСФО на 01.01.2015 г., е осъществило бизнес комбинация на 01.09.2014 г. При отчитане на бизнес комбинацията, въз основа на досегашните счетоводни стандарти, предприятието е признало в счетоводния си баланс финансови разходи за бъдещи периоди, свързани с финансов лизингов договор. При приемане на МСФО предприятието не преизчислява предишни бизнес комбинации.

Съгласно изискванията, представени по-горе, придобиващото предприятие трябва да изключи от встъпителния си отчет за финансовото състояние тези финансови разходи за бъдещи периоди, защото те не трябва да се признават като актив съгласно МСФО. С промените трябва да се коригира салдото на неразпределената печалба.

Пример 3 за илюстриране на последствията при използване на изключенията от ретроспективно прилагане на МСФО 3:

Предприятие, с дата на преминаване към МСФО на 01.01.2015 г., е осъществило бизнес комбинация на 01.01.2012 г. При отчитане на бизнес комбинацията, въз основа на досегашните счетоводни стандарти, предприятието е признало положителна репутация (съгласно българския СС 22 – Отчитане на бизнескомбинации) в размер на 50 000 лв. Определеният полезен живот на актива е 5 години и се амортизира по линейния метод. Така към 31.12.2014 г. балансовата стойност на репутацията е 20 000 лв. (50 000 лв. – 30 000 лв. начислени амортизации за три години). При приемане на МСФО предприятието не преизчислява предишни бизнес комбинации.

В този случай балансовата стойност на репутацията във встъпителния отчет за финансовото състояние към 01.01.2015 г. остава 20 000 лв. Необходимо е обаче да се извърши тест за обезценка съгласно МСС 36 Обезценка на активи.

Изследваните изисквания при неприлагане на МСФО 3 с обратна сила показват, че те са необходими за уместното и достоверно представяне на информацията във финансовите отчети. Затова е основателно да се твърди, че разпоредбата на СС 42 относно бизнес комбинациите не води до

съставяне на верни и честни финансови отчети. Необходимо е да се използват нормите в това отношение на МСФО 1.

Сделки с плащане на базата на акции

Съгласно параграф 2.6.6.2 преизчисления могат да не се извършват относно сделки с плащане на базата на акции, които са възникнали и уредени преди датата на преминаване към НСС.

В това отношение в параграф Г 2 на МСФО 1 е посочено, че прилагащо за първи път МСФО предприятие се поощрява, но от него не се изисква да прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

Справедлива стойност и преценка като приета стойност

Третирането на справедливата стойност и преценката като приета стойност (определение за приета стойност е посочено горе) се регламентира с параграфи 2.6.6.3 и 2.6.6.4 от СС 42.

Предприятие, прилагащо за първи път националните стандарти, може да избере да оцени към датата на преминаване към НСС активи, за които това е разрешено по стандарт, по справедливата им стойност и да използва тази справедлива стойност като приета стойност към датата на преминаване.

Когато активи на предприятието са били преоценявани по реда на МСС, преоценената стойност на активите може да бъде приета в баланса на предприятието към датата на преминаване към НСС.

Тези разпоредби са подобни на разпоредбите на МСФО 1, но също не са пълни, защото в международните стандарти са посочени определени условия за прилагането им.

Използването на приета стойност в МСФО 1 се основава на факта, че някои оценки съгласно МСФО се базират върху натрупването на информация за минали разходи или други данни, свързани със сделките. Такива са например стойностите на имоти, машини и съоръжения. Ако предприятието не е събрало преди това необходимата информация, нейното ретроспективно събиране или оценяване може да се окаже скъпоструващо.

Затова параграф Г5 от МСФО 1 позволява предприятието да оценява дадена позиция от статията „**имоти, машини и съоръжения**” на датата на преминаване към МСФО по **справедлива стойност** и да използва справедливата стойност като негова приета стойност към тази дата.

Съгласно параграф Г6 **преоценените стойности съгласно предишните счетоводни стандарти** на предприятието също могат да бъдат уместни за потребителите на финансовите отчети. Затова според МСФО 1 прилагащото за първи път МСФО предприятие може да избере да използва

преоценена стойност на позиция от статията „имоти, машини и съоръжения” съгласно досегашните счетоводни стандарти като приета стойност. Това обаче е приложимо, когато преоценената стойност е съпоставима в широк смисъл:

- със справедливата стойност; или
- със себестойността или амортизираната стойност съгласно МСФО, коригирана така, че да отразява например измененията в общ или специфичен ценови индекс.

Съгласно параграф Г7 от МСФО 1 разгледаните възможности за избор съществуват и по отношение на:

- **инвестиционни имоти**, ако предприятието избере да използва модела на себестойността по МСС 40 *Инвестиционни имоти*; и
- **нематериални активи**, които отговарят на: критериите за признаване, определени в МСС 38 *Нематериални активи* (включително надеждно определяне на първоначалната себестойност); и критериите, определени в МСС 38 относно преоценката (включително наличието на активен пазар).

Предприятието не може да използва тези възможности при други активи или пасиви.

Справедливата стойност или преоценката, като приета стойност, представляват възможности да не се прилагат ретроспективно изискванията на съответните НСС. Но дори да има ретроспективно прилагане, при преминаване от МСС към НСС, не възникват съществени трудности, ако съгласно МСС се прилага моделът на цената на придобиване, който е единственият разрешен модел съгласно НСС.

Ретроспективното прилагане на НСС при отчитане на дълготрайни материални активи може да се илюстрира чрез следния **пример**:

Датата на преминаване към НСС на предприятие е 01.01.2015 г. То отчита машина съгласно МСС, придобита и въведена в експлоатация към 01.01.2013 г., на стойност 20 000 лв., с полезен живот от 10 години. За периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. е начислена амортизация в размер на 4 000 лв. (2 000 лв. на година). Към 31.12.2014 г. няма условия за обезценка на актива. Предприятието не използва позволеното от СС 42 изключение за определянето на приета стойност, т.е. прилага ретроспективно изискванията на НСС.

В този случай при ретроспективното прилагане на НСС няма да се промени стойността на актива. Стойността, съгласно МСС, ще бъде приетата стойност, защото цената на придобиване и амортизираната стойност съответстват на НСС. Така към 01.01.2015 г. стойността на машината ще бъде 20 000 лв. Ще се признава и начислената амортизация в размер на 4 000 лв. Във встъпителния баланс към 01.01.2015 г. следва да се

покаже машина на стойност 16 000 лв. (20 000 – 4 000), така както е било във финансовия отчет към 31.12.2014 г., съставен въз основа на МСС.

Кумулативни курсови разлики

Съгласно параграф 2.6.6.5 от СС 42 кумулативните курсови разлики от преизчисляване на всички чуждестранни дейности в чуждестранна валута се приемат за нула към датата на преминаване към НСС.

Това освобождаване, заимствано от МСФО 1, също е непълно. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* изисква от предприятието да признае някои разлики от превалутиране в друг всеобхватен доход и да ги натрупа в отделен компонент на собствения капитал. При освобождаване от дейност в чужбина съответният компонент се включва в печалбата или загубата като част от печалбата или загубата от освобождаването.

Според Съвета по международни счетоводни стандарти е възможно предприятието, приемащо МСФО, да не знае разликите от превалутиране за всяко едно дъщерно предприятие. Освен това сумата може да бъде неуместна, тъй като може да е засегната от корекциите, направени при преминаването към МСФО, на активите и пасивите на чуждестранните предприятия. Поради това, според параграф Г13 от МСФО 1, **не е необходимо предприятие, прилагащо за първи път стандартите, да идентифицира разликите от преизчисление във валута на представяне** към датата на преминаване към МСФО. Както при останалите изключения тук също не се изисква предприятието да доказва, че идентифицирането на разликите от преизчисление е свързано с неоправдани разходи или усилия.

Когато се използва това изключение, кумулативните разлики от превалутиране за всички дейности в чужбина се считат за равни на нула на датата на преминаване към МСФО. Затова при прекратяване на дейност в чужбина не могат да се включват разлики от превалутиране, възникнали преди датата на преминаване към МСФО.

Инвестиции в дъщерни и асоциирани предприятия

В параграф 2.6.6.6 от СС 42 е посочено, че когато предприятие прилага за първи път НСС, то оценява инвестициите в дъщерните и асоциираните предприятия в индивидуалния си встъпителен баланс по една от следните стойности:

- по цена на придобиване, определена в съответствие със СС 27 – Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия, или
- по балансовата стойност на отчетите, съставени по Международните счетоводни стандарти.

Тези разпоредби съответстват на параграф Г15 от МСФО 1.

Внедрени производни финансови инструменти

Съгласно параграф 2.6.6.7 от СС 42 внедрените производни финансови инструменти могат да не се разделят от основния договор, когато съставната част на пасива вече е уредена към датата на преминаване към НСС.

Тази разпоредба не противоречи на изискванията на МСФО 1. МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* изисква предприятието да раздели всеки **съставен финансов инструмент** при възникването му на **отделни съставни части на пасиви и собствен капитал**. Ако съставната част на пасивите вече е уредена, при прилагането на МСС 32 с обратна сила се изисква да се отделят две части от собствения капитал. Първата част се намира в неразпределената печалба и представлява кумулативната лихва, натрупана по съставната част на пасивите. Другата част представлява първоначалният компонент в собствения капитал.

Според Съвета по международни счетоводни стандарти разделянето на съставния финансов инструмент на тези две части може да бъде скъпоструващо, ако компонентът на пасива на съставния инструмент е уреден. Затова, съгласно параграф Г18 от МСФО 1, **прилагащото за първи път предприятие не е длъжно да отделя тези две части, ако компонентът по пасива вече е уреден към датата на преминаване към МСФО**.

Отсрочени данъци

Съгласно параграф 2.6.6.8 от СС 42 към датата на преминаване към НСС предприятията, прилагащи за първи път НСС, могат да не признават активи или пасиви по отсрочени данъци, свързани с разликата между данъчната основа и балансовата стойност на всеки актив или пасив, по отношение на който признаването на тези активи и пасиви по отсрочени данъци би довело до неоправдани разходи или усилия.

Такава разпоредба няма в МСФО 1. Отсрочените данъци, съгласно МСС и НСС, се признават по аналогичен начин. Затова е малко вероятно да възникнат такива разлики.

Договори за концесия

Параграф 2.6.6.9 от СС 42 изисква договори за концесия, сключени преди датата на преминаване към НСС, да не се преизчисляват. Предприятието трябва да класифицира и признава в баланса към датата на преминаване към НСС финансовите и нематериалните активи по балансовите им стойности към тази дата.

Съгласно параграф Г22 от МСФО 1 в тези случаи трябва да се прилагат преходните разпоредби на КРМСФО 12 *Споразумения за концесионни услуги*.

Миннодобивни дейности

Параграф 2.6.6.10 от СС 42 изисква предприятието да класифицира и признава в баланса към датата на преминаване към НСС, свързани с нефт и газ (активите, използвани в проучването, оценката, разработването или производството на нефт и газ), по балансовите им стойности към тази дата.

Няма такава разпоредба в МСФО 1.

Договори за лизинг

Според параграф 2.6.6.11 от СС 42 предприятието следва да прецени дали договорът, съществуващ към датата на преминаване към НСС, отговаря на критериите за лизинг към тази дата, а не към датата на сключване на договора. Ако предприятието, което прилага НСС за първи път, е достигнало до същия резултат, както при прилагането на МСС, то няма нужда при преминаване към НСС да преоценява така определените стойности.

Съгласно параграф Г9 от МСФО 1 относно лизинга прилагащото за първи път МСФО предприятие, вместо ретроспективно прилагане, **може да прилага преходните разпоредби на КРМСФО 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг***.

Тук също трябва да се има предвид, че признаването на лизинга според НСС е подобно на признаването по МСС, с някои изключения, като приходите и разходите за бъдещи периоди, които се признават при националните стандарти. Затова ретроспективното прилагане на изискванията на МСС относно лизинга не представлява трудност.

Първоначална приблизителна оценка на разходите по демонтаж и отстраняване на обекта и възстановяване на площадката

Съгласно 2.6.6.12 от СС 42, когато в първоначалната цена на придобиване на имоти, машини и съоръжения е включена първоначална приблизителна оценка на разходите по демонтаж и отстраняване на обекта и възстановяване на площадката, на която той е разположен, предприятие, прилагащо за първи път НСС, може да избере да извърши оценка на тези предполагаеми разходи към датата на преминаване, а не на датата, на която задължението е възникнало първоначално.

Тази разпоредба съответства на МСФО 1, но не е пълна. КРМСФО 1

Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения изисква да се прибавят или приспадат от себестойността на съответния актив определени промени в задължението по прекратяване на експлоатацията, възстановяване на околната среда и други сходни задължения. В този случай коригираната амортизируема сума на актива се амортизира за бъдещи периоди върху оставащия му срок на полезен живот. Съгласно параграф Г21 прилагашото за първи път предприятие **не е длъжно да спазва тези изисквания за промените в тези задължения, настъпили преди датата на преминаване към МСФО**. Ако използва това освобождаване, предприятието трябва:

- да оцени задължението към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*;
- когато задължението попада в обхвата на КРМСФО 1, да определи приблизителната оценка на сумата, която би била включена в себестойността на съответния актив към момента на първоначалното възникване на това задължение, като дисконтира задължението към датата на възникването му, използвайки най-добрата приблизителна оценка за историческата норма (норми) на дисконтиране, коригирана/и с отчитане на риска, която би била приложима към въпросното задължение през изминалия междуременно период;
- и
- да изчисли натрупаната амортизация върху тази сума, към датата на преминаване към МСФО, на базата на текущата приблизителна оценка за полезния живот на актива, като използва амортизационната политика, възприета от предприятието по МСФО.

Вместо това облекчение, съгласно параграф Г21А, предприятието може да:

- оценява задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37; както и
- признава в неразпределената печалба всяка разлика между тази сума и балансовата стойност на тези задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно използваните от предприятието общи счетоводни принципи.

5. ОПОВЕСТЯВАНИЯ

Относно **оповестяванията** в СС 42 е посочено, че трябва да се обясни преминаването към НСС и да се оповести как преминаването се отразява върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци (параграф 3 от стандарта).

Оповестяванията, които се изискват от МСФО 1, са подобни. Но освен

това в параграф 21 от МСФО 1 е посочено, че първите отчети на предприятието по МСФО включват най-малко:

- три отчета за финансовото състояние;
- два отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, два отделни отчета за печалбата или загубата (ако се представят такива);
- два отчета за паричните потоци;
- два отчета за промените в собствения капитал; и
- свързаните с тях пояснителни приложения, включително сравнителна информация за всички представени отчети.

В СС 42 са регламентирани и **равнения** (в параграф 4 от стандарта). Първите финансови отчети на предприятията, изготвени по НСС, трябва да включват:

а) равнения на собствения капитал, определен в съответствие с предходната му счетоводна база (МСС – А.В.), и собствения капитал, определен в съответствие със НСС, и за двете от следните дати: датата на преминаване към НСС и датата на последния годишен финансов отчет, съставен в съответствие с МСС;

б) равнение на печалбата или загубата, определена в съответствие с предходната счетоводна база (МСС – А.В.), за последния период, в последния годишен финансов отчет, и печалбата или загубата, определена в съответствие със СС, за същия период.

Тази норма е подобна на разпоредбата на параграф 24 от МСФО 1.

Съгласно параграф 4.3 от СС 42, в случай че предприятието не е съставяло и представяло финансови отчети за предходни периоди, то следва да оповести този факт в първите си финансови отчети, съставени по НСС. Но както е посочено по-горе, финансовите отчети на новорегистрираните предприятия, съставени съгласно националните стандарти, не трябва да се изготвят съгласно СС 42, защото те нямат предходни отчетни периоди. Съгласно българския Закон за счетоводството всички предприятия имат законово задължение да съставят годишни финансови отчети. Когато това е нарушено, трябва да се съставят отчети, а не да се направи оповестяване. Затова заимстваната от МСФО 1 разпоредба няма отношение към българската практика.

Разгледаните оповестявания не са достатъчни, за да се постига разбираемост на информацията във финансовите отчети. Затова в МСФО 1 са посочени и други изисквания. Такова е например изискването за оповестяване на приетата стойност.

Когато справедливата стойност се използва като приета стойност във встъпителния отчет за финансовото състояние, трябва да се включват оповестявания за:

- общата сума на тези справедливи стойности; и
- общата корекция на балансовите стойности, представени съгласно предишните счетоводни стандарти.

Тази информация е важна не само за предприятията, прилагащи МСФО 1, но и за тези, които прилагат СС 42, защото и при него справедливата стойност може да се използва като приета стойност.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В резултат на направеното изследване може да се обобщи, че някои от разпоредбите на СС 42, които са заимствани от МСФО 1, могат да водят до **грешно разбиране на стандарта**. Такива са нормите относно възможността да не се представят финансови отчети за предходни периоди (което е неприложимо за България), използването на израза „предходна счетоводна база за финансова отчетност” вместо МСС и други. Част от заимстваните разпоредби **не са пълни**, което не позволява да се разбере смисълът на стандарта. Такива са пропуските, свързани с целта, че разходите не трябва да прехвърлят ползите, и задължението за ретроспективно прилагане на стандартите.

По-голямо значение имат **пропуските, които могат да водят до съставяне на финансови отчети, заблуждаващи потребителите**. Такива са следните:

- СС 42 позволява финансовите активи и пасиви, които биха били отписани, съгласно НСС, да се отпишат или признават по избор на предприятието, без условия; съгласно МСФО 1 изборът може да се упражни само при условие, че информацията, необходима за прилагането на стандарта, е била получена към момента на първоначалното счетоводно отчитане на тези операции; когато не се спазва това изискване, се подкопава правната сигурност, очаквана от страните, сключили сделки на базата на счетоводните изисквания, които са били в сила към съответния момент;
- съгласно СС 42 предприятията могат да не извършват преизчисления в съответствие с изискванията на НСС при съставянето на първите си отчети относно бизнес комбинациите; това е така и по МСФО 1, но за целите на достоверното представяне този стандарт изисква десет условия, разгледани в изследването.
- СС 42, подобно на МСФО 1, допуска справедливата стойност да бъде приета стойност при прилагане за първи път на стандартите; но за представянето на достоверни финансови отчети МСФО 1 изисква и оповестяване за сумата на справедливите стойности и направените корекции;
- СС 42, подобно на МСФО 1, допуска при прилагане за първи път на

стандартите преоценената стойност да бъде приета стойност, кумулативните курсови разлики да се приемат за нула, разходите по демонтаж и отстраняване на обекта и възстановяване на площадката да се оценяват към датата на преминаване; тези изключения се допускат от МСФО 1 само при определени условия, които са важни за постигането на уместни и достоверни финансови отчети.

В изследването са установени и разпоредби на СС 42, които могат да се използват като облекчения, но **не водят до намаляване на счетоводната работа** при преминаване към НСС. Затова тези разпоредби не трябва да се прилагат на практика.

Всичко това позволява да се **заклучи**, че за съставянето на уместни и достоверни финансови отчети СС 42 трябва да се прилага съвместно с разпоредбите на МСФО 1. Това е възможно, защото съгласно СС 1 по въпроси, за които няма изрични разпоредби в НСС, се определя счетоводна политика в съответствие с изискванията на МСС, доколкото те не са в противоречие с нормативните актове на Европейския съюз в областта на счетоводството.

Библиографска справка:

Закон за счетоводството. Обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., изм., ДВ, бр. 74 от 20 септември 2016 г.

Международен стандарт за финансова отчетност 1 Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансова отчетност. Регламент (ЕО) № 1136/2009 на Комисията от 25 ноември 2009 година, ОВ L 311/6, 26.11.2009 г., посл. изм., Регламент (ЕС) № 2343/2015 на Комисията от 15 декември 2015 година, ОВ L 330/20, 16.12.2015 г.

Национални счетоводни стандарти. Обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изм., ДВ, бр. 86 от 26 октомври 2007 г., в сила от 1 януари 2008 г., изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.