



Доц. д-р ВАЛЕНТИНА СТАНЕВА
ВТУ „Тодор Каблешков“, гр. София

Валентина Станева е преподавател в катедра „Икономика и счетоводство в транспорта“ на ВТУ „Тодор Каблешков“ – гр. София. Завършила е ВФСИ „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов, специалност „Счетоводство и контрол“. Работила е като оперативен счетоводител в РПК „Наркооп“ – гр. Никопол, както и като изпълнителен директор на международна фондация „Алеко Константинов“ – гр. Свищов. От 1996 г. е преподавател във ВТУ „Тодор Каблешков“, като последователно е преминала през научните длъжности – асистент, старши асистент, главен асистент и доцент. През 2011 г. ѝ е присъдена образователната и научна степен „доктор“. През 2014 г. е назначена на научната длъжност доцент по финансово счетоводство във ВТУ „Тодор Каблешков“. Автор е на „Ръководство по финансово счетоводство“ – част I-ва (2011 г.), „Обща теория на счетоводството (Ръководство за упражнения)“ (2012 г.), монография „Счетоводните приблизителни оценки във финансовите отчети на транспортните предприятия в България“ (2014 г.), „Обща теория на счетоводството (Методическо ръководство)“ (2015 г. и 2016 г.), „Ръководство по финансово счетоводство“ (2015 г.), както и на научни статии и доклади в областта на счетоводството, които са публикувани у нас и в чужбина. Член е на Съюза на счетоводителите в България, на Националното дружество на електроинженерите в транспорта в Република България и на „European Association for Security“.

СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ В КОНТЕКСТА НА НОВОТО СЧЕТОВОДНО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

.....

Резюме

Прилагането на счетоводните приблизителни оценки при съставянето на финансовия отчет на предприятието е сравнително нова и дискуссионна материя в счетоводната теория и практика. Факт е, че след многото промени в счетоводните стандарти към момента няма определение за счетоводна приблизителна оценка. С настоящото изследване се разработват понятиен апарат, разграничителни критерии и практически подходи за еднозначно дефиниране и логическо обвързване на взаимовръзките и процесите, свързани с използването на счетоводните приблизителни оценки.

Assoc. Prof. Valentina Staneva, PhD

Todor Kableshkov University of Transport, Sofia

ACCOUNTING ESTIMATES IN THE CONTEXT OF THE NEW ACCOUNTING LEGISLATION

.....

Summary

The application of accounting estimates in the compilation of the financial statement is relatively new and debatable matter in accounting theory and practice. The fact is that after many changes in accounting standards, there is currently no definition for the accounting estimate. With the present study is being developed terminology, distinguishing criteria and practical approaches to uniquely define and logically linking of interconnections and processes associated with the use of accounting estimates.

СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ В КОНТЕКСТА НА НОВОТО СЧЕТОВОДНО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

След присъединяването на Република България към Европейския съюз в регулаторната рамка на националното счетоводно законодателство настъпиха изменения, които са обвързани с прилагането на разпоредбите на счетоводното законодателство на ЕС. Факт е, че такива промени в счетоводното законодателство обикновено се съпътстват с трудности при практическата им интерпретация, поради което е необходимо време за тяхното възприемане и реално прилагане в практиката.

Новият Закон за счетоводството, който отмени стария ¹ и е в сила от 01.01.2016 г., не прави изключение от установената у нас практика. Същият транспонира в нашето счетоводно законодателство Директива 2013/34/ЕС² на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 г. (съкр. Директивата). Освен че се цели усъвършенстване на законодателния процес при спазване на основополагащите европейски принципи за субсидиарност и пропорционалност, същевременно се търси адекватна пропорционалност на административната тежест спрямо ползите, които ще придобият малките и средни предприятия в опит да се генерира изцяло нов подход за подобряване на условията на предприемачеството чрез въвеждане на мерки за създаване на икономически растеж, а от там и на нови работни места.

Както в новия Закон за счетоводството, така и в стария решението на един от проблемните въпроси на счетоводството, свързан с практическото прилагане на счетоводни приблизителни оценки, остава без промяна, тъй като липсва необходимата законодателна конкретика за приложението им. Създава се възможност за нееднозначно и противоречиво интерпретиране на тази проблематика в теорията и практиката, като в масовия случай се предпочитат счетоводните приблизителни оценки да не се използват поради факта, че лесно може да се сбъркат със **счетоводните грешки**, с **промяната в счетоводната политика**, **неправилното спазване на да-**

1 Закон за счетоводството (обн., ДВ, бр. 98 от 2001 г.; изм., бр. 91 от 2002 г., бр. 96 от 2004 г., бр. 102 и 105 от 2005 г., бр. 33, 63, 105 и 108 от 2006 г., бр. 57 от 2007 г., бр. 50, 69 и 106 от 2008 г., бр. 95 от 2009 г., бр. 94 от 2010 г., бр. 19, 34 и 99 от 2011 г., бр. 94 от 2012 г. и бр. 15, 91 и 100 от 2013 г.).

2 Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 г. относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета (ОВ, L 182/19 от 29 юни 2013 г.), изменена с Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи (ОВ, L 330/1 от 15 ноември 2014 г.).

нъчната регулация или да бъдат причислени към случаите на **манипулиране на финансовите отчети**. От друга страна, нормативните аспекти на счетоводните приблизителни оценки остават в голяма степен непроменени. Това разминаване между теория и практика открива възможност за тяхното изследване, което определя **актуалността на настоящото изследване**.

Целта на настоящото изследване е на базата на водещите теоретични концепции по прилагането на счетоводните приблизителни оценки и използването им във финансовите отчети да се изследват и предложат практически приложими критерии и условия за разграничаване, използване и промяна на прилаганите счетоводни приблизителни оценки в контекста на новото счетоводно законодателство у нас.

В съответствие с така формулираната цел в настоящото изследване се решават следните **задачи**:

- определяне на съдържателната страна, характеристиките, особеностите и разграничителните критерии, които оказват влияние върху условията за прилагане и промяна на счетоводната приблизителна оценка във финансовия отчет;
- изследване на нормативната уредба при използването на счетоводните приблизителни оценки във финансовия отчет на предприятието;
- формулиране на практически насоки по отношение на възможностите за определяне и прилагане на промяна в използваните счетоводни приблизителни оценки като допълнителен инструментариум за вземане на управленски решения.

Обект на изследване е възможността за приложение на счетоводните приблизителни оценки във финансовия отчет на предприятието при условията на новото законодателство в областта на счетоводството.

Предмет на изследване е проблематиката за същността, значението, мястото, използването и промените в счетоводните приблизителни оценки. Неразбирането на закономерностите при използването на счетоводните приблизителни оценки във финансовия отчет на предприятието води до тяхното формално представяне. Наблюдава се трайна тенденция за оповестяване на използваните счетоводни приблизителни оценки в приложението на годишният финансов отчет за провеждана счетоводна политика, а не в приложението към финансовия отчет „*Несигурност на приблизителните оценки*“.

Изследователската теза се основава на разбирането, че за да има по-широко приложение на счетоводните приблизителни оценки във финансовите отчети на предприятията, следва да се предложи теоретично

обосноваване и конкретни практически подходи за тяхното разграничаване и използване.

С приемането на новия Закон за счетоводството и последващото припознаване на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП), прилагани по реда на чл. 22б от стария Закон за счетоводството, като Национални счетоводни стандарти, приети³ на основание чл. 36, ал 1 от новия Закон за счетоводството, формално беше хармонизирана нормативната база в областта на счетоводството за малки и средни предприятия у нас с изискванията на Директивата. С новият закон се въведоха за прилагане две **основни счетоводни бази** при съставянето на годишните финансови отчети на предприятията:

- счетоводна база на Международните счетоводни стандарти (МСС);
- счетоводна база на Националните счетоводни стандарти (НСС).

Изборът на счетоводна база е поставен в зависимост от това дали предприятието е от категорията на тези, които са определени като предприятия от обществен интерес, или е категоризирано в една от четирите групи – микро-, малки, средни и големи предприятия. Първите задължително прилагат Международни счетоводни стандарти, докато вторите прилагат Национални счетоводни стандарти, като имат право на избор да прилагат и МСС, при условие че не е извършвана промяна на счетоводната база.

В Директивата се приема, че „признаването и оценяването на някои позиции във финансовите отчети се извършват въз основа на приблизителни оценки, преценки и модели, а не въз основа на точно описание“⁴. Пак там се признава, че „използването на приблизителни оценки е съществена част от подготовката на финансовите отчети“⁵. Несигурността като съпътстващ фактор в хода на стопанската дейност предопределя, че конкретни позиции във финансовите отчети не могат да бъдат оценени точно, а само като счетоводна приблизителна оценка.

Терминът „счетоводна приблизителна оценка“ се въвежда в теорията и практиката в резултат от използването на МСС. След измененията в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*“ (в сила от 01 януари 2005 г.), който заменя МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика* (преработен 1993 г.), понятието „приблизителни стой-

3 ПМС № 46/21.03.2005 г. за приемане на Национални счетоводни стандарти, обн., ДВ, бр. 30/07.04.2005 г., изм. и доп., ДВ, бр. 3/12.01.2016 г.

4 т. 22 на преамбюла на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 г. относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета (ОВ, L 182/19 от 29 юни 2013 г.).

5 Пак там.

ности“ е заменено със „счетоводни приблизителни оценки“. През годините постепенно се реализира идеята за използване на понятието „счетоводни приблизителни оценки“, включително и чрез представянето на допълнителни разяснения, подкрепени с примери за внасяне на яснота по тяхното практическо прилагане. Към настоящия момент обаче все още нямаме правна регламентация или ясно определение на понятието „счетоводна приблизителна оценка“. Този пропуск също способства за неразбирането и различната трактовка по практическото прилагане на тези оценки в практиката.

Последните изменения в счетоводното ни законодателство продължават неяснотата по прилагането на счетоводните приблизителни оценки у нас. Причината може да се открие в използването на терминологично смесване на понятието „приблизителна стойност“ с „приблизителна оценка“, като им се придава почти еднакъв смисъл. Неоспорим факт е, че в СС 8 – Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика терминът „счетоводна приблизителна оценка“ се използва само веднъж и то при описанието на обхвата на стандарта. Навсякъде след това се използва понятието „приблизителна стойност“, което създава възможност за разширително тълкуване на нормата.

В счетоводната теория оценяването е свързано с точно представяне на информацията за активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи, като се използва **стойностният измерител** с неговите две страни на проявление:

- като оценка на активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи – след първоначално признаване за нуждите на текущото счетоводно отчитане и на изготвянето и представянето на финансовия отчет;
- като основа, върху която се изграждат бази и процедури за разпределяне и отчитане на приходи и разходи по дейности и периоди.

Като „оценка“ на активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи същата се използва в счетоводството чрез две проявления – като процес за определяне на паричната стойност на счетоводен обект и като краен резултат – стойностен измерител на счетоводен обект, получен при спазване на предварително определени условия (напр. нормативни, регулативни, изчислителни и др.). По своята същност това е „счетоводна оценка“, която може да се определи като „способ за изчисляване, измерване/метрифициране и представяне на обектите на счетоводно отчитане при отразяването им по счетоводните сметки чрез стойностен измерител, приложим при съставяне, съпоставяне и обобщаване на счетоводната информация от еднородни или разнородни счетоводни обекти във финансовите отчети

на *предприятията*⁶. В зависимост от характера на използваните стойности при оценяването счетоводната оценка се подразделя на точна и приблизителна. При използване в изчисленията на ясно открояема и безспорна информация, базирана на недвусмислен реален стопански факт, говорим за точна счетоводна оценка, която в практиката е прието да се нарича само „счетоводна оценка“.

Принципно приблизителното оценяване изключва качеството „точност“ на финансовата информация при определянето на счетоводната приблизителна оценка. Но „субективната“ преценка на ръководството на предприятието винаги следва да се базира на **конкретно управленско решение, минал опит, добри практики или експертно мнение, които задължително се обосновават чрез измерими стойности** (времеви, парично-стойностни, математически, статистически, количествени, качествени и мн. др.), за да може впоследствие да се представят убедителни писмени основания за взетото управленско решение пред контролните органи.

Думата „приблизителна“ в понятието „счетоводна приблизителна оценка“ има значение на неточно (прогнозно) измерение. В своята съвкупност понятието „счетоводна приблизителна оценка“ е **„стойностен измерител за отразяване на конкретно управленско решение, базирано на налична или нова несигурна (приблизителна) информация, придобит опит или нова интерпретация на фактите, явленията и процесите, имащи отношение към определяне на балансовата стойност на актив, пасив или компонент на собствения капитал в предприятието“**⁷. В резултат на многогодишни изследвания, анализи и прегледи на ограничената счетоводна литература (национална и международна), свързани с оценяването в счетоводството, се осъзнава необходимост от дефиниране на характеристиките на счетоводната приблизителна оценка. Тази необходимост се подкрепя и от смисъла на взетото управленско решение, което винаги се свързва с очакваната икономическа изгода от употребата на конкретни активи/пасиви в нормалния ход на стопанската дейност на предприятието. Затова по-горното определение на понятието „счетоводна приблизителна оценка“ следва да се разшири така: **стойностен измерител за отразяване на управленско решение относно очакваната икономическа изгода от употребата в стопанския оборот на конкретен счетоводен обект, базирано на налична или нова несигурна (приблизителна/хипотетична) информация, придобит опит или**

6 Станева, В. „Теоретични аспекти по прилагането на счетоводните приблизителни оценки във финансовите отчети на предприятията.“, сп. „Актив счетоводна матрица“, бр. 1/2014, ISSN 1314-3484, с. 6.

7 Станева, В. „Същност и използване на приблизителните счетоводни оценки във финансовите отчети на предприятията“, Юбилейна международна научна конференция „Криза и икономически растеж“, УНСС, 2012 г., с. 279.

нова интерпретация на фактите, явленията и процесите, имащи отношение към достоверното определяне на балансовата стойност на актив, пасив или компонент на собствения капитал на предприятието. На базата на това определение може да се изброят основните характеристики, които в своята съвкупност определят еднозначно счетоводната приблизителна оценка:

- **възможност за избор на измерител** – дали ще е процент, коефициент, метод за определяне на конкретен стойностен измерител, период от време или друга специфична преценка, оценката на всички обекти в счетоводството трябва да отговаря на изискването да бъдат съизмерими и съпоставими;
- **възможност за последваща промяна на първоначално определения измерител** в счетоводната приблизителна оценка;
- **управленско решение**, взето от управителния орган на предприятието, в което ще се прилага избраната счетоводна приблизителна оценка;
- **време на вземане на управленското решение** – принципно преди началото на отчетния период или в момента преди заприходяване/осчетоводяване на актива, пасива или компонента на собствения капитал на предприятието, за да се прилага на принципа „сега и за в бъдеще“;
- **наличие на очаквана икономическа изгода** от употребата в стопанския оборот – задължителна предпоставка за изготвяне на икономическа обосновааност на взетото решение;
- **наличие на икономически обоснована хипотеза или вероятност**, базирана на налична или нова несигурна (приблизителна/хипотетична) информация, придобит опит или нова интерпретация на фактите, явленията и процесите;
- **цел на оценката** – достоверно определяне на балансовата стойност на актив, пасив или компонент на собствения капитал на предприятието на базата на действащото счетоводно законодателство. Всяко отклонение от така поставената цел за използване на счетоводна приблизителна оценка предполага манипулиране и фалшифициране на балансовите стойности във финансовите отчети на предприятието.

Ако разглеждаме стойностния измерител от определението като основа, върху която се изграждат използваните счетоводни бази, то е уместно да се отбележи, че те включват в себе си оценъчни бази. Последните не са конкретна счетоводна оценка, а комбинация от признаци или критерии, описващи онези счетоводни оценки, които се използват при прилагането на съответната оценъчна база. Различието между Общите положения по

МСФО и Общите разпоредби на НСС при избора на бази за оценяване е, че в МСФО са посочени четири оценъчни бази – „**историческа цена**“, „**текуща стойност**“, „**реализуема стойност**“ и „**сегашна стойност/стойност в употреба/икономическа стойност**“, докато в НСС са конкретизирани три оценъчни бази – „**цена на придобиване**“, „**себестойност**“ или „**справедлива стойност**“. Извън *Общата концептуална рамка за финансово отчитане 2010 г.* на Съвета за Международни счетоводни стандарти (СМСС) и Общите разпоредби по НСС (в сила от 01.01.2016 г.) има предоставена алтернатива за използване на допълнителни оценъчни бази, като в § 118 на МСС 1 са добавени „**справедлива стойност**“ и „**възстановима стойност**“, докато в § 25.3. на СС 1 са добавени „**възстановима стойност**“ и „**нетна реализируема стойност**“. Като общ извод се налага, че и по МСФО, и по НСС предложените за използване оценъчни бази почти се припокриват.

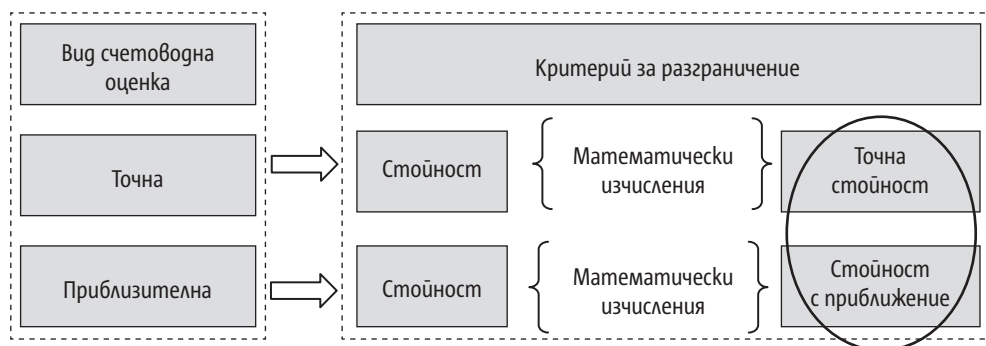
От изброените по-горе оценъчни бази само в оценъчната база „**историческа стойност**“ на модела „**историческа цена**“ се използва **точна счетоводна оценка**, докато останалите бази съдържат в себе си някои от характеристиките на счетоводна приблизителна оценка и/или на оценка с приближение. Това е така, защото само при историческата стойност са налице възможностите за еднозначно първоначално определяне на оценката при текущо отчитане чрез отразяване на минал, действителен факт, счетоводно отразен като резултат от стопанската дейност. При всички останали оценъчни бази съществуват характеристиките „вероятност“ и/или „хипотеза“, което ги определя като **оценки с приближение**. Точно **характерът на използваната информация** при изготвянето на оценката е **основният критерий**, който позволява да се различават „счетоводната оценка“ от „счетоводната приблизителна оценка“.

Като спомагателен критерий за определянето на оценката като точна или приблизителна е невъзможността да се прилага информация с приближение при пресмятането на движения в самата счетоводна сметка, т.е. няма приближение при изчисляване на конкретни стойности, свързани с воденето и приключването на счетоводните сметки⁸. От друга страна, при откриване и завеждане на счетоводна сметка е възможно да има както използване на точна информация, така и използване на информация с приближение, което е посоченият по-горе **основен критерий** за определянето им като точна или приблизителна (счетоводна) оценка.

За да се внесе яснота в изложеното по-горе, графично информацията може да се представи във фигура 1.

8 Под приближение авторът има предвид само приближенията извън математическите действия и закръгляния на суми при отразяване на стопанските факти, събития и процеси по счетоводните сметки.

Фигура 1. Критерии за определяне на точна и приблизителна счетоводна оценка



Като друг спомагателен критерий за разграничаване на счетоводната приблизителна оценка от счетоводната оценка е моментът на определяне/възникване на оценката – при счетоводната приблизителна оценка това е **първоначална преценка (оценка) при заприходяване на актива**, за разлика от преценките и обезценките, които по своята икономическа природа са последващи оценки на първоначална счетоводна оценка. След първоначалното определяне на счетоводната приблизителна оценка тя може да се актуализира при възникнала необходимост от промяна след решение на ръководството на предприятието съобразно правилата за промяна в прилаганите счетоводни приблизителни оценки. Този аргумент потвърждава мястото на счетоводната приблизителна оценка като първоначална.

На базата на изброените до тук критерии (основни и допълнителни) за определяне на счетоводна приблизителна оценка се налага изводът, че тя е първоначална преценка (оценка) още при заприходяване на актива, която в последствие **подлежи на промяна** (т.нар. промяна в счетоводна приблизителна оценка). Всички останали счетоводни оценки, които в процеса на първоначалното им признаване използват точни счетоводни оценки, при последваща тяхна промяна използват оценки с приближение, което не се покрива със същността на промяната в счетоводна приблизителна оценка.

В *Общата концептуална рамка за финансово отчитане 2010 г.* на СМСС е дадена характеристика на процеса на оценяване като процес на определяне на паричните суми, по които трябва да се признават обектите на текущото счетоводно отчитане и на елементите на финансовите отчети. Отбелязано е, че това оценяване включва избор на **оценъчна база** поотделно или в различни комбинации, в зависимост от конкретните изисквания на счетоводните стандарти, съобразени с влиянието на различни фактори за създаване на актуална и достоверна счетоводна информация за нужди-

те на потребителите.

Изборът на **счетоводен модел** представлява конкретизация на отделни счетоводни и/или комбинирани оценъчни бази при предварително установени условия и предпоставки, като се отчита разликата между видовете счетоводни оценки и използваните оценъчни бази.

Счетоводните оценъчни бази по своята същност не са конкретна счетоводна оценка, а комбинация от признаци или критерии, описващи онези счетоводни оценки, които се използват при прилагането на съответната оценъчна база. От концептуална гледна точка в МСФО, както и в новите НСС не се предлага единна концепция за оценъчна база, тъй като се основава на използването на един от двата основни счетоводни модела – историческа цена или справедлива стойност. Затова във всеки международен и национален счетоводен стандарт се дават дефиницията и начинът за оценяване на обекта на отчитане, което не изключва възможността да се смесват счетоводните модели в зависимост от прилаганата оценъчна база, т.е. да се използва смесен счетоводен модел.

Необходимо е да се прави разлика между видовете счетоводни оценки и използваните счетоводни оценъчни бази. Първите представляват конкретен вид счетоводна оценка от най-ниско равнище (това са оценките, които не включват в себе си други такива). Като пример могат да се посочат – първоначалната оценка, включваща в себе си цена на придобиване, справедлива стойност и себестойност, като последващите оценки могат да включат в себе си почти всички гореизброени оценки. Друг пример: ако себестойността може да бъде представена като историческа цена, то тя може да бъде представена и като текуща стойност на актива. Възстановимата стойност се определя като текуща стойност или като бъдеща стойност.

Всяка оценъчна база предполага използването на конкретни счетоводни оценки, прилагани с оглед на целите, които се поставят за счетоводно отчитане. Това са базите – ***хронологична (историческа) цена, текуща стойност, реализуемата стойност, сегашната стойност/стойността в употреба/икономическа стойност и възстановима стойност.***

При оценъчна база „***хронологична***“⁹ (известна още като „историческа цена“) се използва цената на придобиване, която според новия Закон за счетоводството може да е „покупна цена или себестойност или по друг метод, когато това се изисква в приложимите счетоводни стандарти“¹⁰. В Общите разпоредби на НСС се допълва, че това е „цената, включваща покупната стойност плюс преките разходи по придобиването. В цената на придобиване не се включват възстановимите данъци, търговски отстъпки

9 Виж § 118 от МСС 1 след изменението с Регламент (ЕО) № 2406/2015, ОВ L 333, 19.12.2015.

10 Виж чл. 26, ал. 1, т. 9 от Закона за счетоводството, обн., ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г.

или рабати, както и други непреки разходи, свързани с придобиването.¹¹ Дефиницията по МСФО е дадена в § 100 на Общи положения за изготвянето и представянето на финансови отчети и смислово не се различава от използваната в НСС, но се акцентира на платената сума в парични средства или парични еквиваленти или по справедливата стойност на направеното вложение/постъпление. Предимствата на оценъчната база „историческа цена“ са свързани с възможността реално да се отразяват икономически явления и процеси, съпътствани със съответното счетоводно документирание. Според Михаил Динев „Историческата цена е цена, която се запазва и като балансова информация независимо от следващите процеси на изменения (намаления, увеличения на активи или пасиви, преоценка)¹². Във времето, ако цената на придобиване или справедливата стойност на ресурсите не бъде променена, тя става историческа, като остава за напомняне на стойността, за която са придобити активите и пасивите, и дава възможност за съпоставка с преоценените им стойности. В една инфлационна макроикономическа среда прилагането на оценъчна база „историческа цена“ за текущото и периодичното оценяване на активи и пасиви е в противоречие с тяхното инвестиционно предназначение. Това предполага поява на процеси на декапитализация поради реално занижаване на размера на амортизациите. Същото би било положението и при материалните запаси и особено при използване на препоръчителния подход за оценката им по метода „първа входяща – първа изходяща цена (себестойност)“. Поради инфлацията се занижават основните производствени, преки и непреки разходи, тъй като те са изчислени на база историческа цена на употребените активи или на възникналите пасиви. Това от своя страна води до ниска себестойност на продуктите и услугите, презапасяване със суровини и материали, а от там и до „изкривени“ пазарни цени в момента на реализацията им на пазара. Резултатът е по-високи данъчни задължения (подоходни данъци) и нереално отчетен финансов резултат.

При оценъчна база „**текуща стойност**“ се прилагат следните счетоводни оценки:

- справедлива стойност – в Общите разпоредби на НСС се дефинира като „сумата, за която даден актив може да бъде разменен или даден пасив да бъде уреден, в сделка между информирани и желаещи осъществяването на сделката страни, при справедливи пазарни условия“. В МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* се определя, че справедливата стойност следва да се оценява на базата на пазарни критерии, а не според спецификата на отделното пред-

11 Виж НСС – Общи разпоредби, обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., посл. изм., ДВ, бр. 3 от 12.01.2016 г.

12 Динев, М. „Обща теория на счетоводството“, Изд. „Тракия-М“, София, 2000, стр. 145.

прияние. За някои активи и пасиви може да се наблюдават пазарни сделки или да има пазарна информация. За други – такива данни може да не са налични. И в двата случая оценяването по справедлива стойност има за цел определянето на цената на продажба на актив или на прехвърляне на пасив при обичайна сделка между участници на пазара при актуални пазарни условия. Отчита се, че е възможно за някои активи и пасиви да може да се използва информация от други пазарни сделки, докато за други – при липса на такава информация. И тъй като справедливата стойност е пазарна оценка, то тя се определя на основата на **допускания и хипотези** на евентуални пазарни участници за пазарната цена на актив или пасив, като следва да се държи сметка и за евентуални рискови отклонения на тази цена. А това определено е свързано с използването на приближения, което съвпада с характеристиките на счетоводна приблизителна оценка, без да покрива същността на същата;

- заместителна стойност – това е текуща цена за придобиване на сходен актив (нов или използван) или такъв с еквивалентен производствен потенциал на замествания актив. Като имаме предвид, че заместител на справедливата стойност е пазарната цена и не е възможно (или поне звучи пожелателно) сделките да се извършват при един перфектен пазар, то пазарните цени на стоките и услугите не могат да бъдат точно прогнозирани. Използването на тази заместителна стойност като база за определяне на справедлива цена може да подпомогне определянето на икономическата стойност на притежавания актив от предприятието, с което потребителите на финансова информация да получат една ориентирана към бъдещето информация, съдържаща се във финансовите отчети. Заместителната стойност се използва, когато искаме да знаем колко пари са необходими, за да възстановим актива, т.е. да получаваме същите услуги, които сме получавали от стария актив. В случая не се коментира по каква причина се прави замяната. Определя се заместителна стойност, за да се извърши замяната. Например разходите за възпроизводство на отделна компютърна конфигурация могат да бъдат същите или по-ниски в сравнение с първоначалната покупна цена. Изчислителният капацитет на машината може да се замени с друга компютърна конфигурация или малка група микрокомпютри, които сумарно са с по-ниска стойност от основната машина. Практически вписването на брутната сума на разходите по възпроизводство във финансовия отчет няма да е точно, а приблизително. Разходите по замяната обаче ще се

включат при извършване на преоценката на актива в съответствие с МСС 16. Ако разходите по замяната са отчетени на брутна база, те ще увеличат стойността на актива. Трябва да съобразим и факта, че активът е изразходил част от полезния си живот. Следователно действителната стойност е еквивалентна на заместителната стойност. Корекцията ѝ е свързана с отразяване на действителната загуба от полезността му в следствие на изтичане на време или на част от производствения капацитет, която вече е била усвоена. Заместителната стойност има следните разновидности:

- амортизирана заместителна стойност – това е текущата стойност, която би се заплатила за придобиването на аналогичен актив, осигуряващ същите услуги на активен пазар. При инфлация тази оценка може да бъде по-висока от историческата цена, а при технически прогрес и икономически подем – по-ниска от историческата цена. Тя предполага заместването на един актив с друг и също така не е свързана с коментар върху необходимостта от заместване. Например, ако е придобит актив за 60 000 лв. с очакван полезен икономически живот 10 години, то след три години той може да се оценява с брутна заместителна стойност от 80 000 лв. Към датата на преоценката балансовата стойност на актива е 42 000 лв., амортизираната заместителна стойност ще бъде $7/10 \times 80\,000$ лв., или 56 000 лв. За да се извърши преоценка, е необходимо стойността на актива да бъде завишена с 20 000 лв. (разликата между 60 000 лв. и 80 000 лв.), а натрупаната амортизация я завишаваме пропорционално с 6 000 лв. (от 18 000 лв. до 24 000 лв.). Съгласно МСС 16 корекцията от преоценката в размер на 14 000 лв. се явява разликата между 56 000 лв. и 42 000 лв. и се отнася по кредита на допълнителна капиталова сметка за излишъци от преоценка.
- оптимизирана амортизационна заместителна стойност – това е минималната заместителна стойност, съобразена с текущото ниво на услугите, което води до постигането на максимален икономически ефект. Използването и отчитането на база оптимизираната стойност при освобождаването на актив винаги е свързано с търсенето на минималната загуба (т.е. с търсенето на разходите по замяната или по-точно на по-ниската между амортизационната стойност и стойността в употреба). Съгласно МСС 16 това е алтернативна процедура, при която натрупаната амортизация към датата на преоценката се отписва срещу брутната балансова стойност на актива. Ако използваме примера от амортизираната заместителна стойност, това означава, че натрупаната до момента амортизация

в размер на 18 000 лв. непосредствено преди преоценката следва да намали брутната сума на актива до 42 000 лв. Тогава сметката на актива ще бъде коригирана, за да се отрази оценката от 56 000 лв. чрез увеличаване на сметката на актива със 14 000 лв. (разликата между 56 000 лв. и 42 000 лв.), чрез прихващане от собствения капитал на дружеството.

Общо свойство на оценъчна база „текуща стойност“ е влиянието ѝ от фактора време и проявлението на инфлационни процеси, чието влияние се увеличава с отдалечаването от момента на първоначално заприходяване на актива по историческа цена. Когато съвпада по време с използването на оценъчна база „историческа цена“, то двете оценъчни бази се припокриват и не предполагат използване на счетоводни приблизителни оценки, тъй като се базират на действителни факти от стопанската дейност на предприятието, т.е. използват се точни счетоводни оценки. При употребата на актива в стопанския оборот влиянието на фактора време се проявява най-вече с необходимостта от използване на оценки с приближение за неутрализиране на въздействието от инфлационните процеси в икономиката. Затова при използване на оценъчна база „текуща стойност“ не се прилага промяна в счетоводна приблизителна оценка, а се прилагат разпоредбите на МСС/СС 36 – Обезценка на активи, което предполага периодично преоценяване на активите.

При оценъчна база „*реализуема стойност*“ оценките са:

- оценка по реализуема стойност – това са получените пари в момента на продажба на даден актив и сумата, която би погасила пасив, т.е. текущата продажна цена на пасива;
- оценка по нетна реализуема/продажна стойност – това е предполагаемата продажна цена в нормалния ход на стопанската дейност, намалена с очакваните разходи за завършване на производствения цикъл, които са необходими за осъществяване на продажбата. Това е и дефиницията, използвана в МСС 2 *Материални запаси*¹³.

Логиката на последното определение води до следните изводи:

- активите (в частност материалните запаси) не трябва да се отчитат по суми, които превишават нетната реализуема стойност;
- всеки спад на стойността в даден период следва да се отчете в резултатите от дейността за същия период, за да се постигне съпоставимост с приходите за текущият период.

Приема се, че материалните запаси са обезценени, ако към 31 декември тяхната отчетна стойност е по-ниска от нетната им реализируема цена. Възможно е да се стигне до обезценка, когато предприятието задържа материални запаси със забавена обращаемост по една или друга причина.

13 Виж § 6 от МСС 2 Материални запаси

Като резултат вложените в покупката на материални запаси средства не могат да бъдат възстановени най-малко в първоначалния им размер. Ако са налице нормални производствено-търговски и финансово-икономически условия, трудно ще се стигне до обезценка на материалните запаси, защото се предполага тяхната оптимална обращаемост. Въпреки всичко това при наличието на признаци за подобни случаи се налага коригирането на стойността им до тяхната нетна реализируема цена. Материалните запаси се изследват поотделно, като се сравнява отчетната им стойност с достоверно установената нетна продажна цена към 31 декември.

Обезценката на материалните запаси се отчита като текущ разход за обезценка в рамките на отчетната година. Теоретично е възможно обезценката на материалните запаси да бъде възстановена през следващия отчетен период, като това може да стане, ако преоцененият вид материални запаси все още е на склад в предприятието. При такива случаи се налага възстановяването на обезценката да се отрази като намаление на разходите за обезценка за периода на проявлението ѝ. Коректното счетоводно представяне изисква не да се отчете приход, тъй като такъв не се създава, а да се коригира начисленият вече разход в посока намаление. За нуждите на аналитичното отчитане на материалните запаси и на данъчното облагане е целесъобразно при начисляването на обезценките да се използва корективна сметка към сметката на материалните запаси, която може да бъде именувана *Обезценки на материални запаси*.

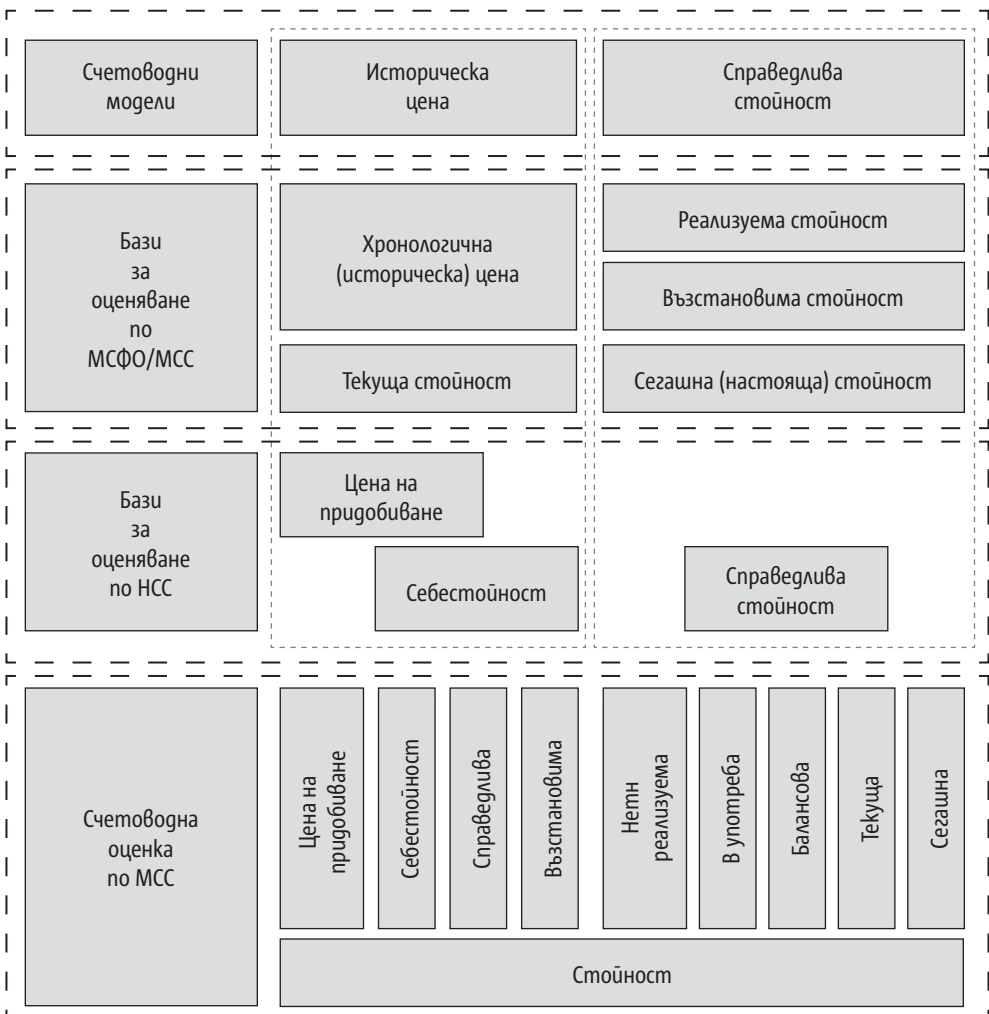
При база „**сегашна стойност/стойност в употреба/икономическа стойност**“ – прилаганата оценка е равна на сегашната дисконтирана стойност на бъдещите парични потоци, които се очакват от актива в нормалния ход на дейността, или сегашната дисконтирана стойност на бъдещите изходящи парични потоци, които ще платим за погасяването на задължението в нормалния ход на дейността. Дисконтовият фактор отразява цената на капитала и често се налага корекция на този фактор с цел отчитане на риска от невъзвръщане на капитала. Тази необходимост от корекция го определя като счетоводна оценка с приближение.

Познаването на оценките в счетоводството позволява определянето на конкретни счетоводни политики при отчитането на различните видове активи и особено при изготвянето на елементите на финансовия отчет. Взаимната връзка между тях се реализира чрез капитала и чрез финансовия резултат. Последният води до увеличаване или намаляване на капитала. Изложената връзка е в основата на концепциите за поддържане на капитала, които са изложени в Общата рамка за изготвяне и представяне на финансовите отчети. Да се поддържа капиталът, означава, че неговият размер в края на периода е най-малко равен на този в началото на периода. Общата рамка не определя коя концепция за капитала да се прилага. Ако предприятието възприеме стойностната концепция за изчисляване на ка-

питала (в счетоводната литература се среща и понятието финансова концепция), оценката на активите, пасивите, приходите и разходите се извършва по номинални стойности. Ако се използва материалната концепция, акцентът е върху оценката на производствените мощности. Практиката е показала, че по-често се използва стойностната концепция, докато другата е по-трудно приложима.

Взаимовръзките между счетоводните модели, използваните счетоводни оценъчни бази (международни и национални) и счетоводните оценки най-добре се открояват с тяхното графично представяне на фигура 2.

Фигура 2. Взаимовръзки между счетоводните модели, счетоводните оценъчни бази и счетоводните оценки



Следва да направим уточнение по отношение на използваните счетоводни модели, оценъчни бази и счетоводни оценки по МСФО и НСС, с което да се изясни употребата им в практиката. Известно е, че Съветът за Международни счетоводни стандарти (СМСС) използва Рамката на Комитета за Международни счетоводни стандарти за изготвяне и представяне на финансови отчети, публикувана през 1989 г. (последно изменена през 2010 г.). От 2005 г. същата се преразглежда с оглед нейното хармонизиране с концептуалната рамка на Борда за финансови счетоводни стандарти, прилагана в САЩ. Стремехът е, чрез съвместно усъвършенстване и актуализиране на общите положения, да се създаде съвместна обща рамка за изготвяне и представяне на финансовите отчети, на която база да се създаде устойчива основа за създаване на бъдещите счетоводни стандарти. Въпросите за оценяване в използваната от СМСС обща рамка са представени твърде ограничено, само в три параграфа, като се отбелязва, че историческата цена е най-често използваната, без да се отрича възможността за използване и на други оценъчни бази.

От гледна точка на конкретното им проявление и състав видовете счетоводни оценки са **цена на придобиване, себестойност, справедлива стойност, възстановима стойност, нетна реализируема стойност, стойност в употреба, балансова стойност, текуща стойност и сегашна стойност**. От изброените по-горе счетоводни оценки първите две – цена на придобиване и себестойност, са с характера на точна счетоводна оценка, базирана на действителни и надлежно документирани стопански факти. Останалите покриват някои от характеристиките на счетоводна приблизителна оценка, но всъщност са оценка с приближение, заради използването на приближения при тяхното изготвяне, което понякога е свързано и с необходимост от периодично или случайно преразглеждане на стойността им с цел намаляване на несигурността и повишаване на достоверността им при различните икономически условия.

Важно условие за прилагането в практиката на конкретни счетоводни модели, оценъчни бази и счетоводни оценки е признаването на различни елементи във финансовите отчети. Признаването като процес се свързва с включването на сума по счетоводна статия в баланса или отчета за доходите при изпълнение на два критерия – наличие на условна икономическа изгода и възможност за надеждното ѝ оценяване, включително и чрез използване на разумни счетоводни приблизителни оценки. Основно изискване към финансовите отчети е публикуваната в тях икономическа информация да бъде представена вярно и честно, за да послужи при вземане на икономически обосновани управленски решения. Отнесено към оценките, това означава активите да бъдат представени във финансовите отчети по действителния размер на съдържашата се в тях икономическа

изгода. Тяхната стойност изразява размера на средствата, които могат да се възстановят чрез продажбата или чрез влягането им в употреба, към датата на финансовия отчет.

На базата на изведените по-горе критерии за разграничаване на счетоводната приблизителна оценка от счетоводната оценка, за по-голяма яснота и практическа приложимост, може да представим следния пример от практиката:

В Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО)¹⁴ се дава първоначалната преценка на законодателя за полезния живот на активите и метода на тяхната амортизация – линеен, които в случая **са с характер на точна оценка**, тъй като не се позволява тяхната промяна за данъчни цели. Така определената императивна точна оценка не е свободен избор на счетоводителя, защото е решение на законодателя, което ни дава основание да не я припознаваме като счетоводна приблизителна оценка. Когато счетоводителят реши да ползва законодателната преценка за полезен живот и метод на амортизация на активите в зависимост от тяхната данъчна категоризация, **това решение всъщност се явява счетоводна приблизителна оценка**, определена за нуждите на предприятието. Счетоводителят е свободен да определи и друга първоначална счетоводна приблизителна оценка на полезния живот и метода на амортизация, което по своята същност е първоначална негова преценка. Всяко следващо изменение на първоначалната му преценка е промяна в счетоводната приблизителна оценка.

Този пример ни обяснява една от възможните причини защо прилагането на счетоводни приблизителни оценки и тяхната последваща промяна да не е широко разпространено у нас. Причините са свързани с възможността от неточни тълкувания на действащото данъчно законодателство от страна на данъчната администрация, тъй като липсва ясна регламентация и методика по прилагането на счетоводните приблизителни оценки в счетоводната практика.

Както беше обяснено по-горе, в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* няма определение на понятието „счетоводна приблизителна оценка“. Такова определение няма както в новия Закон за счетоводството, така и в СС 8 – Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика. В МСС 8 обаче има определение за промяна в счетоводната приблизителна оценка, което е *„корекция на балансовата стойност на даден актив или пасив или сумата на периодичното потребление на даден актив, получена след оценка на сегашното състояние и очакваните бъдещи изгоди и за-*

14 Виж чл. 55 от ЗКПО.

дължения, свързани с активите и пасивите“¹⁵. Тази корекция се извършва на базата на нова информация или интерпретация на фактите, явленията и процесите в предприятието, поради което не може да се приравнява като корекция на грешка. Грешката е неправилно създадена информация, която е открита на по-късен етап.

В Счетоводен стандарт 8 – Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика¹⁶ се използва терминът „счетоводни приблизителни стойности“, който покрива характеристиките на „счетоводна приблизителна оценка“, дадени в МСС 8, като само в § 1 се използва изразът „промени в приблизителните счетоводни оценки“. Реално в § 6 се дава обяснение за възможните промени в използваните счетоводни приблизителни стойности.

При сравнителен анализ на нормативни текстове в МСС 8 и СС 8 за използването и разясненията на термините „счетоводни приблизителни оценки“, съответно „счетоводни приблизителни стойности“, лесно се установява, че освен разминаване в използваната терминология за „приблизителни стойности“ и „приблизителни оценки“ други съществени разлики не се откриват. Безспорно е, че включването на „приблизителни стойности“ в националните стандарти е в резултат на влиянието, предизвикано от развитието на принципните постановки и положения по използването на „счетоводни приблизителни оценки“ в МСС. В подкрепа на тази констатация е и по-ясното представяне на проблематиката в МСС, отколкото в НСС. Но в СС 8 се поставя допълнително изискване за наличие на значителен ефект от промяната, което създава впечатление за разлика между обясненията в двата стандарта. ***Липсата на конкретен праг за определяне на ефекта от промяната*** като „практически неприложимо да се оцени“¹⁷ е едно от ключовите условия за създаване на среда за реално практическо приложение на промяната в счетоводните приблизителни оценки. Като общ извод от сравнителния анализ се извежда наличието на по-голяма пълнота в международните стандарти за разясненията по използването на счетоводните приблизителни оценки и тяхната промяна в практиката.

Ако продължим сравнителния анализ на текстовете на МСС 1 и промененият СС 1 по отношение на използването на счетоводни приблизителни оценки, лесно ще се установи разликата – в СС 1 няма и дума за тях. Докато в МСС 1 има стилови изменения на § 122¹⁸, въведени с Регламент

15 МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на комисията от 3 ноември 2008 година, ОВ на ЕС, бр. L320/34, § 5.

16 СС 8 – Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, обн., ДВ, бр. 30/2005 г., посл. изм., ДВ, бр. 86/2007 г., (приет с ПМС № 46/2005 г., изм. и доп. с ПМС № 349 от 30.12.2015 г.).

17 Виж § 40 от МСС 8.

18 А може би промените са породени от различия в превода от английски на български език.

(ЕО) № 2406/2015¹⁹, от които се вижда, че „предприятието оповестява преценките отделно от тези, свързани с приблизителни оценки“, които ръководството е направило в процеса на прилагане на приетите счетоводни политики, и то само за тези, които имат най-значим ефект върху признатите във финансовите отчети суми. В следващия § 123 на МСС 1 се дава малко по-подробно обяснение на процеса по прилагане на счетоводните политики в предприятието, където ръководството прави различни преценки при определянето на политиката по отношение на продължителността на държане на инвестициите във финансови активи до падеж или друга дата, по прехвърлянето на „всички значителни рискове и изгоди от собствеността на финансовите активи и лизинговите активи“²⁰ на други предприятия или когато чрез конкретни продажби на стоки се осъществява финансиране, от което не произтичат приходи. Тези преценки по своята природа описват намерението на ръководството по провеждането на определена счетоводна политика, което е различно от приблизителните преценки.

В изпълнение на новия Закон за счетоводството е издаден национален счетоводен стандарт СС 42 – Прилагане за първи път на националните счетоводни стандарти. По отношение на счетоводните приблизителни оценки се забелязва едно смесване на приложението им с промяната на счетоводната политика. В § 2.6.3. се посочва, че се извършва *корекция* на счетоводните приблизителни оценки с цел отразяване на разлики в счетоводната политика, освен когато има доказателства, че тези приблизителни оценки не са били определени правилно. Тази постановка е изключително объркваща и двусмислена, като не кореспондира с характеристиките на проявление на промяната на двете отделни счетоводни понятия – счетоводна политика и счетоводна приблизителна оценка.

Известно е, че счетоводната политика не се променя за възможно най-дълъг период от време. Но когато се налагат промени, те могат да бъдат извършени в съответствие с изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, когато:

- промяната се изисква от регламент/стандарт/разяснение/закон/постановление на Министерски съвет (за НСС);
- промяната ще доведе до по-уместно и надеждно представяне на събитията или сделките във финансовите отчети на предприятието.

Принципно промяната в счетоводната политика означава, че отчитащото се предприятие е разменило прилагането на един счетоводен принцип за друг. Например промяната при остойностяването на изразходваното на материалните запаси от метода „първа входяща – първа изходяща“ на „средно претеглена цена“ се третира като промяна в счетоводна полити-

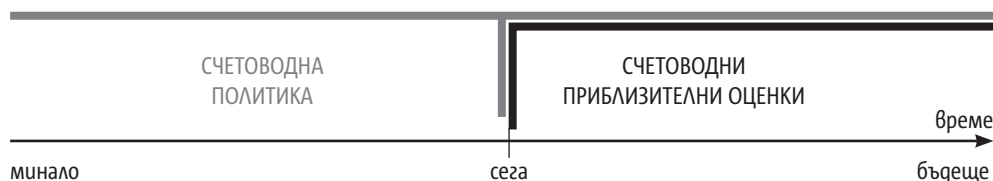
19 Регламент (ЕО) № 2406/2015, ОВ L 333, 19.12.2015.

20 Виж буква „б“ от § 123 на МСС 1.

ка. Промяната в счетоводната политика може да засегне сравнителна информация в последователни отчетни периоди, защото се прави сравнение между предходни отчетни периоди и отчета за текущия период. Всичко това е възможно, ако са налице условия за практическа приложимост на изчислението с обратна сила. Не се третира като промяна в счетоводната политика приемането на счетоводна политика за събития, каквито до този момент не е имало или по същество са били различни и с възникването им трябва да се възприеме някакъв модел за тях. Това вече е разширяване на обхвата на счетоводната политика, съобразена с нововъзникналите потребности и факти.

Тук следва да се направи важното уточнение, че съгласно § 35 на МСС 8 всяка промяна в прилаганата база за оценяване се третира като промяна в счетоводната политика, а не в счетоводната приблизителна оценка, но „когато е трудно да се направи разграничение между промяна в счетоводната политика и промяна в счетоводната приблизителна оценка, промяната се приема като промяна на счетоводната приблизителна оценка“²¹. В подкрепа на тази счетоводна постановка е предвидената практическа неприложимост, която се изразява в невъзможността дадено изискване да бъде приложено, въпреки че са положени всички усилия за това. Например, ако имаме промяна на счетоводната политика, изискваща прилагането ѝ с обратна сила, и промяна в приблизителна счетоводна оценка, счита се, че поради естеството на приблизителната оценка практическата неприложимост съществува, тъй като ефектът от промяната в счетоводната приблизителна оценка е от сега и за в бъдеще. Това е и най-съществената разлика на проявление на двете понятия – промяната в счетоводната приблизителна оценка винаги е от сега и за в бъдеще. И ако в предишните редакции на счетоводните стандарти се приемаше, че при промяната на счетоводната политика се използва ретроспективният подход (т.е. приложение с обратна сила), то към настоящия момент се допуска промяната на счетоводната политика да бъде и за в бъдеще. Тази разлика графично може да бъде представена по следния начин (фиг. 3):

Фигура 3. Приложение на промените в счетоводната политика и счетоводната приблизителна оценка



21 Виж § 35 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Припокриването на двете понятия за периода от време „сега - бъдеще“ подпомага тяхното смесване като понятия и двусмислено тълкуване на възможностите за тяхното практическо приложение, което още повече затруднява счетоводителите при разграничаването им. С оглед на последните нормативни изменения в счетоводната нормативна уредба възниква необходимост от определяне на критерии, които да са ясни, недвусмислени и практически приложими.

В резултат на дългогодишните изследвания на автора по използването и прилагането на счетоводни приблизителни оценки във финансовите отчети на предприятията са изведени критерии, които могат да бъдат полезни на счетоводителите при определянето на характера и природата на различните счетоводни оценки. В таблица 1 са представени следните критерии:

Таблица 1. Критерии за разграничаване на видовете счетоводни оценки

№	Критерии за оценяване	Видове счетоводни оценки		
		Първоначална (текуща)	Послегваща (периодична)	Счетоводна приблизителна
1.	Характер на използваната счетоводна информация	Използва точна информация	Използва оценки с приближение	Използва оценки с приближение, хипотези и вероятности
2.	Момент на възникване на оценката	Първоначално при придобиване	Периодично след първоначалната оценка по решение на УС*	Първоначално при придобиване или след възникване на определено условие (провизия), след решение на УС*
3.	Използване на информация с приближение при пресмятане на движението в счетоводната сметка	Не	Да	Да
4.	Условия за промяна	Първоначалната не се променя	Променя се по решение на УС* и на периоди при наличие на условията по приложимите СС**	Променя се след решение на УС* съобразно очакваната икономическа изгода
5.	Кой изготвя оценката	Счетоводител	Счетоводител и/или лицензиран оценител	Счетоводител и/или външен специалист

* УС – Управителен съвет или друг вид орган на ръководството на предприятието.

** СС – счетоводни стандарти.

В допълнение на тези критерии може да се добави и различното им място във финансовия отчет на предприятието. В допълнителните приложения на финансовия отчет на предприятието се оповестява информация за използваните счетоводни приблизителни оценки и последващи периодични оценки (преоценки и обезценки). Счетоводните приблизителни оценки имат място в приложението „Несигурност на приблизителните оценки“ към финансовия отчет, където се оповестяват всички направени преценки, за които може да има съмнения, че биха могли да доведат до съществена корекция на балансовата стойност на активите и пасивите на предприятието в следващ отчетен период. Последващите оценки могат да бъдат описани в приложението „Решения“ към финансовия отчет, които ръководството е направило, за да се приложи конкретна счетоводна политика, както и които имат значително влияние върху сумите, признати през текущия отчетен период.

На базата на гореизложеното се налага изводът, че промяната в счетоводните приблизителни оценки **не води** до промяна в счетоводната политика.

Въз основа на последните промени в счетоводното законодателство, като се отчитат и промените в регламентите на Европейския съюз, свързани със счетоводните стандарти, в следващата таблица 2 е представена систематизация на счетоводни приблизителни оценки по критерий „условия за определяне“ – ясно разграничими или разграничими при изпълнение на определени условия:

Счетоводна приблизителна оценка:	Къде се определят	
	НСС	МСС/МСФО
ЯСНО РАЗГРАНИЧИМИ СЧЕТОВОДНИ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ:		
Метод на амортизация	СС 4, § 7.3	МСС 16, § 61
Остатъчна стойност и полезен живот на актив	СС 4	МСС 16, § 51 и МСС 38, § 22, § 102 и § 104
Избор на функционална валута	-	МСС 21, § 35 - 37
Срок на годност при лизинг	СС 17, § 2	-
Разходи за демонтаж и преместване на актива и възстановяване на обекта	СС 16, § 4.1.e	МСС 16, § 16.в
Приблизителни разходи за работи по извършване на корекции и работи по гаранционна поддръжка	СС 11, § 5.1	МСС 11, § 17.ж

Счетоводна приблизителна оценка:	Къде се определят	
	НСС	МСС/МСФО
Прекаласифициране на нематериален актив с неограничен живот в нематериален актив с ограничен живот	-	МСС 38, § 109
Първоначална приблизителна оценка при придобиване на нематериални активи с разсрочено плащане на променяща се база	СС 38, § 4.3	-
РАЗГРАНИЧИМИ СЧЕТОВОДНИ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ ПРИ ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ОПРЕДЕЛЕНИ УСЛОВИЯ:		
Коригиращи събития след датата на отчета, когато са използвани приблизителни оценки	СС 10, § 3.2.6	МСС 10, § 9.a МСС 1 § 125-133
Приходи и разходи по договор за строителство по метода „Процент на завършеност“	СС 11, § 6.4	МСС 11, § 38
Приблизителни оценки за доходи на персонала	СС 19, § 3.4	МСС 19, § 19-23
Приблизителна оценка на задължението при признаване на провизии	СС 37, § 9.1-9.9	МСС 37, § 25
Промяна в прилагана база за оценяване*	-	МСС 8, § 35

* Когато е трудно да се направи разграничение между промяна в счетоводната политика и промяна в счетоводната приблизителна оценка, промяната се приема като промяна на счетоводната приблизителна оценка (МСС 8, § 35).

Като общ белег за ясно разграничимите счетоводни приблизителни оценки може да се определи **моментът на тяхното определяне** – *винаги при първоначално* заприходяване/осчетоводяване на активите, докато при вторите това е *моментът на изпълнение на предварително зададените по приложимите счетоводни стандарти условия*, които се различават от условията за извършване на обезценка по реда на МСС/СС 36. Друг допълнителен белег е, че ясно разграничимите счетоводни приблизителни оценки се *отнасят само за активи*, докато вторите *засягат както активите, така и пасивите*. Като трети отличителен белег може да се добави и фактът, че ясно разграничимите счетоводни приблизителни оценки са счетоводни приблизителни оценки в чист вид, докато при вторите се използват оценки с приближения, които създават практическата трудност за тяхното разграничаване.

Провизиите, като особен вид пасив, в чието оценяване има съществена условност, с нейните две проявления – несигурност и неопределеност, определено е най-сложната за определяне счетоводна приблизителна оценка. От една страна, за нейното определяне следва да са налице изискуеми-

те условия съгласно приложимите МСС/СС 37, а от друга страна, колкото по-несигурно (рисково) е вземането/задължението, толкова по-трудно е неговото оценяване като провизия. Изследването на тяхната същност и проявление може да бъде обект на следващи научни разработки.

В заключение на изследването може да се обобщи, че наличната теория за счетоводните приблизителни оценки след последните промени в счетоводното законодателство у нас оставя впечатлението за непълнота и липса на методология, което обективно създава трудности за тяхното практическо използване. Срещаните трудности се локализируют в следните направления – счетоводни, одиторски и данъчни, относящи се към финансовите отчети на предприятията от нефинансовия сектор. В съответствие с поставените задачи в изследването са анализирани и изведени:

- правните аспекти по приложението на счетоводните приблизителни оценки;
- съдържателната страна, характеристиките, особеностите и разграничителните критерии, влияещи върху условията за определяне, прилагане и промяна на счетоводната приблизителна оценка;
- практически подходи за определяне и промяна на използваните счетоводни приблизителни оценки като допълнителен инструментариум при вземане на управленски решения.

На основата на резултатите от изследването могат да се направят следните по-важни обобщения:

- допълнена е дефиницията за счетоводна приблизителна оценка, като се добавя икономическият интерес, който е в основата на конкретното управленско решение;
- изведени са основни характеристики, които в своята съвкупност определят еднозначно счетоводната приблизителна оценка в теоретичен и практически аспект;
- изследвана е взаимовръзката между използваните, съгласно новия Закон за счетоводството, счетоводни бази, избора на счетоводен модел, оценъчни бази и счетоводни оценки;
- дефинирана е разликата и са изведени критериите за разграничаване на точна счетоводна оценка и счетоводна приблизителна оценка;
- откроена е разликата между счетоводна приблизителна оценка и оценка с приближение;
- направен е сравнителен анализ между отделни МСС и СС, както и новия СС 42 по отношение на използвания понятиен апарат за счетоводните приблизителни оценки;
- изследвани са възможностите за промяна в счетоводната политика

съгласно последните изменения в МСС, както и критериите за разграничаване между промяната на счетоводната политика и промяната на счетоводните приблизителни оценки;

- изведени са критерии за разграничаване на видовете счетоводни оценки – първоначални, последващи и счетоводни приблизителни;
- определено е мястото на информацията за използваните счетоводни приблизителни оценки в приложението „Несигурност на приблизителните оценки“ на годишния финансов отчет;
- изведени са два вида счетоводни приблизителни оценки – ясно разграничими и разграничими при настъпване на определени условия, както и характеризиращите ги белези.

В резултат на изследването са изведени следните основни **изводи**:

- промяната в счетоводните приблизителни оценки не води до промяна в счетоводната политика;
- оценъчните бази по МСФО и НСС почти се припокриват с тази особеност, че счетоводните приблизителни оценки не могат да се търсят в оценъчните бази;
- принципно счетоводната приблизителна оценка е първоначална, освен при тези, които зависят от изпълнението на определено предварително условие;
- открива се по-голяма яснота в международните стандарти отколкото в националните счетоводни стандарти за разясненията по прилагането на счетоводните приблизителни оценки и тяхната промяна в практиката;
- счетоводните приблизителни оценки оказват влияние върху балансовата стойност на активите, пасивите и елементите на собствения капитал с тази особеност, че условие за тяхната надеждност е всяко управленско решение да е писмено обосновано в приложението „Несигурност на приблизителните оценки“, което е част от годишния финансов отчет на предприятието.

В допълнение на резултатите от изследването може да се добави, че освен счетоводния поглед е необходимо да се изследва и одиторският подход към тях. Нормативно този подход е представен в приложимите Международни одиторски стандарти (МОС), по-специално в указание за финансов одит „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност и свързани оповестявания“, който се основава на Международен одиторски стандарт МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*, разработен от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Обединяването на двата подхода

би внесло търсената яснота и унифициране на използваната терминология в теорията и практиката, което създава нови възможности за следващи изследвания в тази област на познанието.

Библиографска справка:

- Динев, М. „Обща теория на счетоводството“, Изд. „Тракия-М“, София, 2000.
-
- Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 г. относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета (ОВ, L 182/19 от 29 юни 2013 г.).
-
- Закон за счетоводството, обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г.
-
- Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. доп., ДВ, бр. 32 от 22 април 2016 г.
-
- Национални счетоводни стандарти, обн., ДВ, бр. 30 от 2005 г., посл. изм., ДВ, бр. 3 от 2016 г.
-
- ПМС № 46/21.03.2005 г. за приемане на Национални счетоводни стандарти, обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12.01.2016 г.
-
- Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година, ОВ на ЕС, бр. L320, посл. изм. с Регламент (ЕС) 2441/2015 на Комисията от 18 декември 2015 г., ОВ на ЕС, бр. L 336.
-
- Станева, В. „Същност и използване на приблизителните счетоводни оценки във финансовите отчети на предприятията“, Юбилейна научна конференция – УНСС, 2012 г.
-
- Станева, В. „Теоретични аспекти по прилагането на счетоводните приблизителни оценки във финансовите отчети на предприятията“, сп. „Актив счетоводна матрица“, бр. 1/2014, ISSN 1314-3484.
-