



Проф. д-р ВАЛЕНТИНА СТАНЕВА
ВТУ „Тодор Каблешков”

Проф. д-р 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, доцент и професор. През 2011 г. ѝ е присъдена образователната и научна степен „доктор”. През 2014 г. е назначена на научната длъжност доцент, а от началото на 2022 г. е назначена на научната длъжност професор по теория на счетоводството 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 и 2016 г.), „Ръководство по финансово счетоводство” (2015 г.), монография „Формиране на финансовия резултат при използване на специфични счетоводни решения в транспортното предприятие” (2021 г.), както и на научни статии и доклади в областта на счетоводството, които са публикувани у нас и в чужбина. Съавтор е на учебник „Счетоводство и анализ на финансовите отчети на предприятието” (2018 г.) заедно с колектив от преподаватели в УНСС – гр. София, както и съавтор в учебник „Счетоводни стандарти. Приложение за транспортни предприятия.” (2021 г.).

Член е на Съюза на учените в България, член на Академичния съвет на Академия за иновации и развитие, член на „European Association for Security”, член на ФС на Факултет „Транспортен мениджмънт” при ВТУ „Тодор Каблешков”.

ЗА НЯКОИ ИЗМЕНЕНИЯ НА БАЛАНСОВАТА ПЕЧАЛБА ОТ ПРИЛОЖЕНИЕТО НА СПЕЦИФИЧНИ СЧЕТОВОДНИ РЕШЕНИЯ

Резюме

Измененията на балансовата печалба след приложението на специфични счетоводни решения в предприятия от нефинансовия сектор често се отъждествяват с манипулиране на информацията във финансовите им отчети. Всъщност с използването на специфични счетоводни решения не се цели манипулиране на финансовата информация, а се представят управленските предположения за възможно използване на активите на предприятието в конкретните икономически условия.

Проблематиката има своето място при определянето на нормативните регулации в областта на счетоводството както на национално, така и на международно ниво. Изследваните теоретични модели, свързани с изменение на балансовата печалба на предприятието следствие от приложението на специфичните счетоводни решения, са прецизирани до степен, която да позволява еднозначното им практическо интерпретиране и прилагане чрез включване в счетоводното законодателство като част от процеса по формиране на финансовия резултат след данъчно преобразуване. Приходната администрация проверява за законосъобразното отчитане на финансовите резултати, като в същото време е с предоставена възможност за даване на указания и тълкуване на данъчни норми, което е в основата на предпазливото прилагане на тези специфики от счетоводителите в предприятията.

Prof. VALENTINA STANEVA, PhD

Todor Kableshev University of Transport – Sofia

ON SOME CHANGES IN THE BALANCE PROFIT FROM THE APPLICATION OF SPECIFIC ACCOUNTING SOLUTIONS

Summary

Changes in the balance profit following the application of specific accounting solutions in non-financial sector enterprises are often equated with the manipulation of information in their financial statements. In fact, the use of specific accounting solutions does not aim to manipulate financial information but rather to present management assumptions about the possible use of the enterprise's assets in specific economic conditions.

The issue has its place in determining regulatory frameworks in the field of accounting, both nationally and internationally. The theoretical models studied, related to changes in the balance profit of the enterprise as a result of the application of specific accounting solutions, are refined to a degree that allows their unambiguous practical interpretation and application by including them in accounting legislation as part of the process of forming the financial result after tax transformation. The revenue administration checks for the lawful reporting of financial results, while at the same time being provided with the opportunity to give guidance and interpret tax norms, which is the basis for the cautious application of these specifics by accountants in enterprises.

ЗА НЯКОИ ИЗМЕНЕНИЯ НА БАЛАНСОВАТА ПЕЧАЛБА ОТ ПРИЛОЖЕНИЕТО НА СПЕЦИФИЧНИ СЧЕТОВОДНИ РЕШЕНИЯ

Въведение

Динамичното развитие на обществените процеси намира своето отражение в счетоводната теория и практика, където счетоводителите следва да се адаптират към изискванията на променящата се среда. Във всекидневната си дейност те прилагат стандартни, утвърдени в практиката класически техники, методи и подходи за анализ, оценка и контрол на стопанските факти, събития и процеси, с отчитане на спецификата на конкретното предприятие. Използването на приложимите счетоводни стандарти (международни или национални) допуска съчетаването на резултатите от научните изследвания в областта на счетоводството с предимствата на установените добри практики, включително и новите. Консерватизмът в счетоводството често е пречка за практическото реализиране на конкретни и различни от общоприетите практики и подходи, тъй като това се свързва с допълнително натоварване на счетоводителите и необходимостта от предвиждане на последиците, които биха се отразили върху финансовия резултат на предприятието след тяхното прилагане. Друг аргумент са спекулациите, че използването на специфични счетоводни решения при формиране на финансовия резултат цели неговото манипулативно представяне с оглед привличане на бъдещи инвеститори и контрагенти. Тази аргументация може да бъде преодоляна само при наличие на ясни научни критерии, с конкретно обяснение за условията по практическото приложение на специфичните счетоводни решения.

Дейността на счетоводителя е свързана със създаването на финансово-счетоводна информация в счетоводните регистри по регламентирания в законодателството начин. Процесът на трансформиране на информацията от първичния счетоводен документ до документите за годишното приключване е съгласно приложимите счетоводни стандарти. Като изключение следва да се приемат подходите, чрез които счетоводителите се стремят да отразят по определен начин специфични счетоводни решения във финансовия отчет на предприятието, свързани с промени в използваните счетоводни приблизителни оценки, значими счетоводни политики, както и за избягване на счетоводни грешки и измами. Тънка е границата между правилното приложение на изключението, с което се създават специфични счетоводни решения, и установената счетоводна практика.

Целта на настоящото изследване е да се анализират измененията в балансовата печалба от приложението на специфични счетоводни решения, които **се свързват с приложението на счетоводните приблизителни оценки (включително и при провизиране), счетоводни грешки, както и временните данъчни разлики, разгледани през призмата на действащото данъчно законодателство.**

Специфичността на взетите решения се обуславя от оценката на индивидуалната необходимост в конкретно предприятие за прилагане на управленски подход с едновременно спазване на счетоводните и данъчните

норми в практиката. Влиянието на избраните специфични счетоводни решения върху балансовата печалба и последващо формиране на финансовия резултат на предприятието открива възможност за допълнително аналитично изследване, което определя актуалността на разглежданата проблематика.

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

- определяне мястото на балансовата печалба във финансовия отчет на предприятието;
- изследване влиянието върху балансовата печалба от използване на специфично счетоводно решение (промяна в метод на амортизация) чрез опростен теоретичен модел с три допускания;
- сравнителен анализ от приложението на три различни метода за изчисляване на амортизации (линеен, намаляващ остатък и функционален);
- изследване влиянието на провизиите и счетоводната им интерпретация при установен модел за отчитане на тяхното влияние върху балансовата печалба;
- изследване влиянието на счетоводните грешки върху балансовата печалба при прилагане на ретроспективен метод и тяхната счетоводна интерпретация.

Обект на изследване са възможните изменения на балансовата печалба от приложението на специфични счетоводни решения и отражението им при съставяне на финансовия резултат на предприятието.

Предмет на изследване е проблематиката, свързана със същността, значението, мястото и приложението на специфичните счетоводни решения във финансовите отчети на предприятия от нефинансовия сектор и влиянието им върху балансовата печалба.

Изследователската теза се основава на разбирането, че за да има по-широко приложение на специфичните счетоводни решения при съставянето на финансовите отчети на предприятията, следва да се предложи теоретично обосноваване, моделиране и изследване на влиянието им върху балансовата печалба.

Изложение

Информационното осигуряване на финансово-счетоводния анализ се базира на информацията от финансовите отчети на предприятията. В зависимост от приложимата счетоводна база те представят финансов отчет, съгласно изискванията на МСС 1 *Представяне на финансови отчети*, когато прилагат МСС/МСФО, или по СС 1 *Представяне на финансови отчети*, когато прилагат като база НСС.

От трите вида печалби (счетоводна, нетна/балансова и оперативна) само нетната/балансовата се посочва едновременно в отчета за приходите и разходите (ОПР), респективно отчета за доходите и в баланса (съответно по МСС в Отчета за финансовото състояние). Размерът на

нетната/балансовата печалба, която е елемент на собствения капитал на предприятието, се посочва в счетоводния баланс/отчет за финансовото състояние и в отчета за приходите и разходите/отчета за доходите¹. Ако финансовият резултат за отчетния период е отрицателен (загуба), същият се посочва в баланса с отрицателна стойност (или в скоби).

За да направим нашия анализ върху изменението на балансовата печалба, ще използваме примерни данни в ОПР и счетоводен баланс (по НСС)² при отчитане влиянието на възникващите временни данъчни разлики.

Специфичните счетоводни решения се свързват с приложението на счетоводните приблизителни оценки (включително и при провизиране), счетоводните грешки и временните данъчни разлики, разгледани през призмата на действащото данъчно законодателство, чрез които се оказва влияние при изменението на балансовата печалба, което рефлектира и на финансовия резултат на предприятието. Специфичното на тези счетоводни решения е, че те изискват прилагане на комплексен подход с едновременно отчитане на изискванията на счетоводното и данъчно законодателство.

Установяването на зависимостта на балансовата печалба (P^n) от размера на приходите (PR) и разходите (RD), включително разходите за данъци (Чуков, Иванова, 2019, с. 214), е по формулата:

$$P^n = PR - RD \quad (1)$$

За изследване на влиянието върху балансовата печалба от използването на специфично счетоводно решение ще създадем опростен теоретичен модел, включващ период от 6 години с три основни допускания, както следва³:

- Модел 1 – едновременно увеличение на приходи и разходи с 10% всяка година и прилагане на временна данъчна разлика поради използване на метод на намаляващ остатък за изчисляване на амортизации в предприятието;

- Модел 2 – едновременно увеличение на приходи с 10% и разходи с 5% всяка година и прилагане на временна данъчна разлика поради използване на метод на намаляващ остатък за изчисляване на амортизации в предприятието;

- Модел 3 – едновременно увеличение на приходи с 5% и разходи с 10% всяка година и прилагане на временна данъчна разлика поради използване на метод на намаляващ остатък за изчисляване на амортизации в предприятието.

В теоретичния модел се залагат положителни стойности на счетоводната печалба и на облагаемата печалба, което е в съответствие с

¹ Съответно по НСС или по МСС чрез отчет за финансовото състояние и отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

² Идентично е, ако се прилага и за отчет за финансовото състояние и отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

³ При предположение че предприятието ще има положителен финансов резултат (печалба) през изследвания период.

водещия счетоводен принцип „действащо предприятие“, предполагащо положителен финансов резултат за изследвания период и в предвидимо бъдеще. Възможностите при отрицателен финансов резултат (балансова загуба) също могат да се изследват, но при отчитане на особеността, че не се дължат данъци върху печалбата.

За да илюстрираме процеса за избор на подходящ метод за амортизация при използване на счетоводна база по МСС в зависимост от очакванията за икономическо използване на актива, ще използваме следните примерни данни: Амортизируем дълготраен актив от категория V – автомобили по ЗКПО с отчетна стойност (ОС) – 60 600 лв. и остатъчна стойност 600 лв., при приета счетоводна приблизителна оценка за полезен срок на използване – 4 години и приет коефициент на завишение на амортизационната норма при константно дегресивния метод на амортизация е 2. Подходящ метод по МСС 16 е и функционалният метод за амортизация, който в нашия случай има отношение към очакваните пробег и транспортна работа от съответния автомобил. Очакваният пробег на автомобила за полезния му живот е оценен на 200 000 км. Очакваната транспортна работа по години и при изчислена очаквана амортизационна квота за 1 км. (0,3 лв./км.) е, както следва:

- първа година – 80 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 80\,000 = 24\,000 \text{ лв.}$;
- втора година – 50 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 50\,000 = 15\,000 \text{ лв.}$;
- трета година – 40 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 40\,000 = 12\,000 \text{ лв.}$;
- четвърта година – 30 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 30\,000 = 9\,000 \text{ лв.}$

В случай че се приложи като счетоводна приблизителна оценка очакваният пробег на автомобила при полезен живот, по-голям от данъчно определения (6 спрямо 4 г.), и използване на методи за амортизация намаляващ остатък и функционален метод, приложими за транспортни предприятия, използващи МСС като счетоводна база, може сравнително да се обобщят резултатите в табличен вид (таблица 1). За изчисленията по прилагането на функционалния метод по МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* приемаме, че очакваната транспортна работа по години и при очаквана амортизационна квота за 1 км. (0,3 лв./км.) при промяна на полезния живот от 4 на 6 години е, както следва:

- първа година – 60 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 60\,000 = 18\,000 \text{ лв.}$
- втора година – 50 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 50\,000 = 15\,000 \text{ лв.}$
- трета година – 40 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 40\,000 = 12\,000 \text{ лв.}$
- четвърта година – 30 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 30\,000 = 9\,000 \text{ лв.}$
- пета година – 15 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 15\,000 = 4\,500 \text{ лв.}$
- шеста година – 5 000 км.; $0,3 \text{ лв./км.} \cdot 5\,000 = 1\,500 \text{ лв.}$

Таблица 1.

Данъчен ефект от използвани методи за амортизация

Методи за амортизация	I-ва	II-ра	III-та	IV-та	V-a	VI-a
Линеен	10000	10000	10000	10000	10000	10000
Намаляващ остатък	20000	13330	8880	5930	5930	5930
Временна данъчна разлика	Намаляема 10000	Намаляема 3330	Облагаема - 1120	Облагаема - 4070	Облагаема - 4070	Облагаема - 4070
Данъчен ефект*	Данъчен актив	Данъчен актив	Данъчен пасив	Данъчен пасив	Данъчен пасив	Данъчен пасив
Функционален	18000	15000	12000	9000	4500	1500
Временна данъчна разлика	Намаляема 8000	Намаляема 5000	Намаляема 2000	Облагаема - 1000	Облагаема - 5500	Облагаема - 8500
Данъчен ефект*	Данъчен актив	Данъчен актив	Данъчен актив	Данъчен пасив	Данъчен пасив	Данъчен пасив

Източник: Изчисления на автора

* Данъчният ефект в примера е условен, тъй като по закон (ЗКПО) счетоводните разходи за амортизация са определени като постоянни данъчни разлики и нямат обратно проявление. Прилагането на разгледаните методи за амортизация е теоретичен подход, насочен към онагледяване на възможните ефекти от промяната в приложимия метод на амортизация и полезен живот, които са част от специфичните счетоводни решения по прилагане на счетоводни приблизителни оценки за метод на амортизация, определяне на полезен живот на актива или остатъчна стойност и влиянието им при формиране на финансов резултат.

Прилагането на модел 1, 2 и 3 при първоначални приходи от дейността в размер на 300 000 лв. и първоначални разходи за дейността в размер на 200 000 лв., използвайки стойностите на разрешените нелинейни методи за амортизация, представени в таблица 1, са, както следва (таблицы 2, 3 и 4):

Таблица 2.

Модел 1 – Увеличение на приходи и разходи с 10% всяка година и прилагане на временна данъчна разлика поради използване на метод на намаляващ остатък за изчисляване на амортизации в предприятие.

ПОКАЗАТЕЛИ	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.	20X3 г.	20X4 г.	20X5 г.
Приходи от дейността	300 000	330 000	363 000	399 300	399 300	439 230
Разходи за дейността	200 000	220 000	242 000	266 200	266 200	292 820
Счетоводна печалба	100 000	110 000	121 000	133 100	133 100	146 410
Корекции от данъчни разлики						
- временни	10000	3330	-1120	-4070	-4070	-4070
Облагаема печалба	110 000	113 330	119 880	129 030	129 030	142 340
Разходи за данъци	11000	11333	11988	12903	12903	14234
Нетна/балансова печалба	99 000	101 997	107 892	116 127	116 127	128 106

Източник: изчисления на автора

Таблица 3.

Модел 2 – Увеличение на приходи с 10% и на разходи с 5% всяка година и прилагане на временна данъчна разлика поради използване на метод на намаляващ остатък за изчисляване на амортизации в предприятие.

ПОКАЗАТЕЛИ	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.	20X3 г.	20X4 г.	20X5 г.
Приходи от дейността	300 000	330 000	363 000	399 300	399 300	439 230
Разходи за дейността	200 000	210 000	220 500	231 525	231 525	243 101
Счетоводна печалба	100 000	120 000	142 500	167 775	167 775	196 129
Корекции от данъчни разлики						
- временни	10000	3330	-1120	-4070	-4070	-4070
Облагаема печалба	110 000	123 330	141 380	163 705	163 705	192 059
Разходи за данъци	11000	12333	14138	16370,5	16370,5	19205,88
Нетна/балансова печалба	99 000	110 997	127 242	147 335	147 335	172 853

Източник: Изчисления на автора

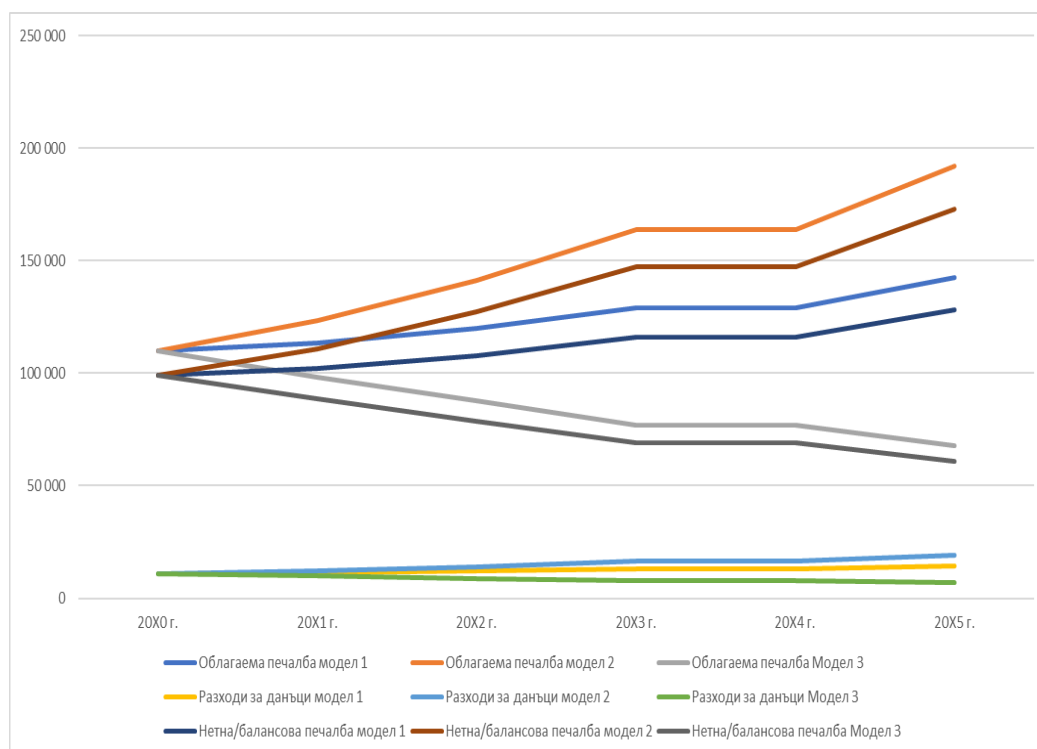
Таблица 4.

Модел 3 – Увеличение на приходи с 5% и на разходи с 10% всяка година и прилагане на временна данъчна разлика поради използване на метод на намаляващ остатък за изчисляване на амортизации в предприятие.

ПОКАЗАТЕЛИ	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.	20X3 г.	20X4 г.	20X4 г.
Приходи от дейността	300 000	315 000	330 750	347 288	347 288	364 652
Разходи за дейността	200 000	220 000	242 000	266 200	266 200	292 820
Счетоводна печалба	100 000	95 000	88 750	81 087	81 087	71 832
Корекции от данъчни разлики						
- временни	10000	3330	-1120	-4070	-4070	-4070
Облагаема печалба	110 000	98 330	87 630	77 017	77 017	67 762
Разходи за данъци	11000	9833	8763	7701,75	7701,75	6776,187
Нетна/балансова печалба	99 000	88 497	78 867	69 316	69 316	60 986

Източник: Изчисления на автора

Графичното представяне на разпределението на балансовата печалба по трите модела при временна данъчна разлика, формирана от използването на метода на намаляващия остатък при счетоводна амортизация, е дадено на фигура 1:



Фигура 1. Графично представяне на разпределението на балансовата печалба по трите модела при временна данъчна разлика, формирана от използването на метода на намаляващия остатък при счетоводна амортизация

Източник: Изчисления на автора

Графичното представяне на разпределението на балансовата печалба по трите модела при временна данъчна разлика, формирана от използването на функционалния метод при счетоводна амортизация, е дадено на фигура 2:



Фигура 2. Графично представяне на разпределението на балансовата печалба по трите модела, при временна данъчна разлика, формирана от използването на функционалния метод при счетоводна амортизация

Източник: Изчисления на автора

Обобщено за резултатите от приложените три модела за изследване на влиянието върху балансовата печалба от използването на специфично счетоводно решение с прилагане на временна данъчна разлика поради използване на метод за изчисляване на амортизации, различни от установените в материалния данъчен закон, изводите са, както следва:

- при използване на метод на намаляващия остатък за отчитане на счетоводната амортизация се формира балансова печалба с най-добри резултати при модел 2 (+10% Пр : +5% Р), следван от модел 1 (+10% Пр : +10% Р) и модел 3 (+5% Пр : +10% Р), като разходите за данъци следват същата последователност;

- при използване на функционален метод за отчитане на счетоводната амортизация се формира балансова печалба с най-добри резултати при модел 2 (+10% Пр : +5% Р), следван от модел 1 (+10% Пр : +10% Р) и модел 3 (+5% Пр : +10% Р), като разходите за данъци следват същата последователност;

- разликата между използвания функционален метод и метода на намаляващия остатък най-чисто се откроява при модел 1, където

облагаемата и балансовата печалба имат противоположно проявление – при метода на намаляващия остатък тя нараства, докато при функционалния метод тя намалява, като разходите за данъци следват същия темп на нарастване, съответно на намаляване.

Ако задълбочим нашето изследване и направим сравнителен анализ между приложението на трите модела при три различни метода за изчисляване на амортизации – съгласно ЗКПО (линеен метод), при използване на метод на намаляващ остатък и на функционален метод, съгласно приложимите счетоводни стандарти, резултатите са, както следва:

- при модел 1 (таблица 5 и фигура 3):

Таблица 5.

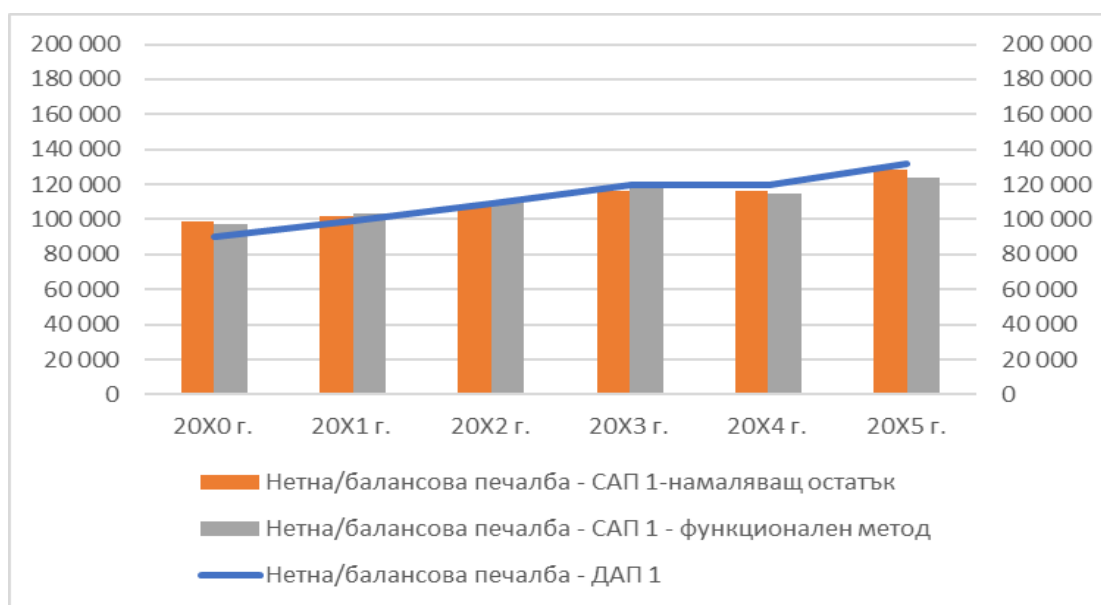
Сравнение по модел 1

Показатели	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.	20X3 г.	20X4 г.	20X5 г.
Нетна/балансова печалба - ДАП 1	90 000	99 000	108 900	119 790	119 790	131 769
Нетна/балансова печалба - САП 1 - намаляващ остатък	99 000	101 997	107 892	116 127	116 127	128 106
Нетна/балансова печалба - САП 1 - функционален метод	97 200	103 500	110 700	118 890	114 840	124 119

Източник: изчисления на автора

(ДАП – данъчен амортизационен план;

САП – счетоводен амортизационен план)



Фигура 3. Графично представяне по модел 1

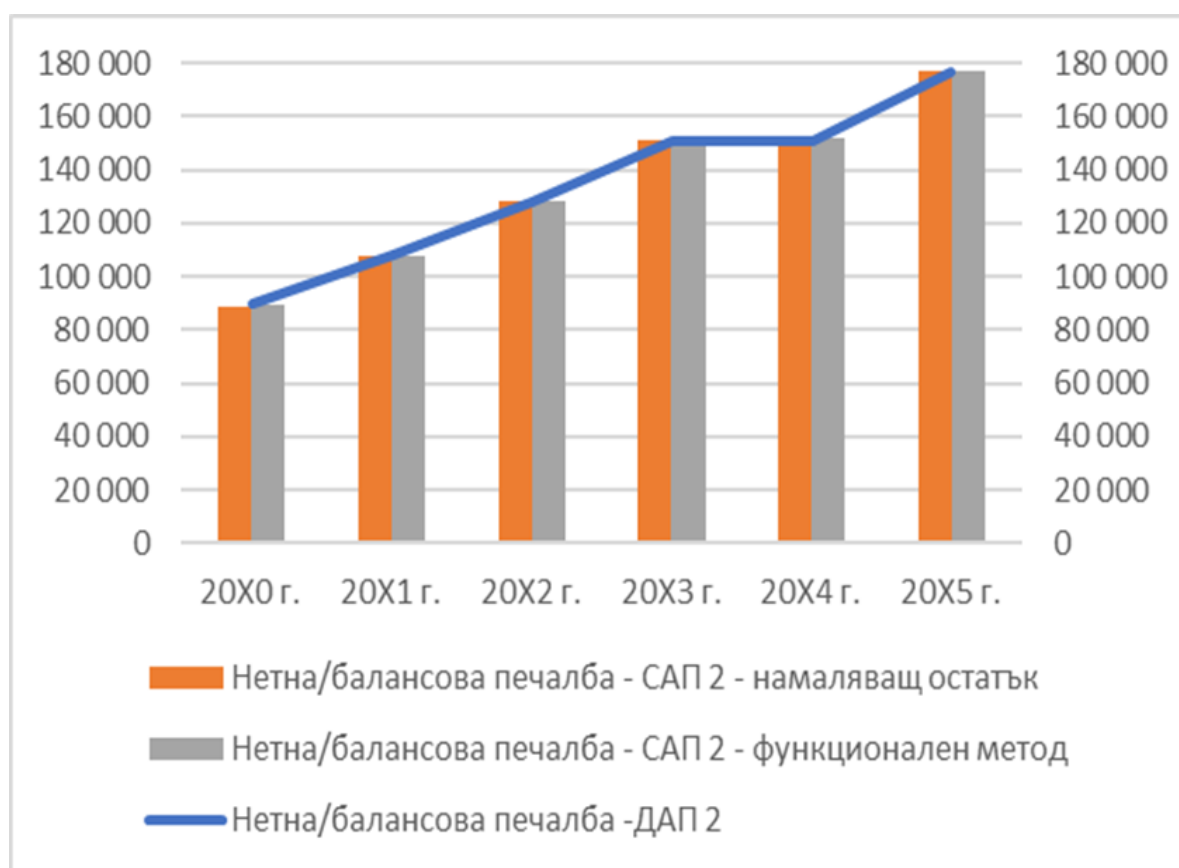
Източник: Изчисления на автора

- при модел 2 (таблица 6 и фигура 4):

Таблица 6. Сравнение по модел 2

Показатели	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.	20X3 г.	20X4 г.	20X5 г.
Нетна/балансова печалба - ДАП 2	90 000	108 000	128 250	150 998	150 998	176 516
Нетна/балансова печалба - САП 2 - намаляващ остатък	99 000	110 997	127 242	147 335	147 335	172 853
Нетна/балансова печалба - САП 2 - функционален метод	97 200	112 500	130 050	150 098	146 048	168 866

Източник: изчисления на автора



Фигура 4. Графично представяне по модел 2

Източник: Изчисления на автора

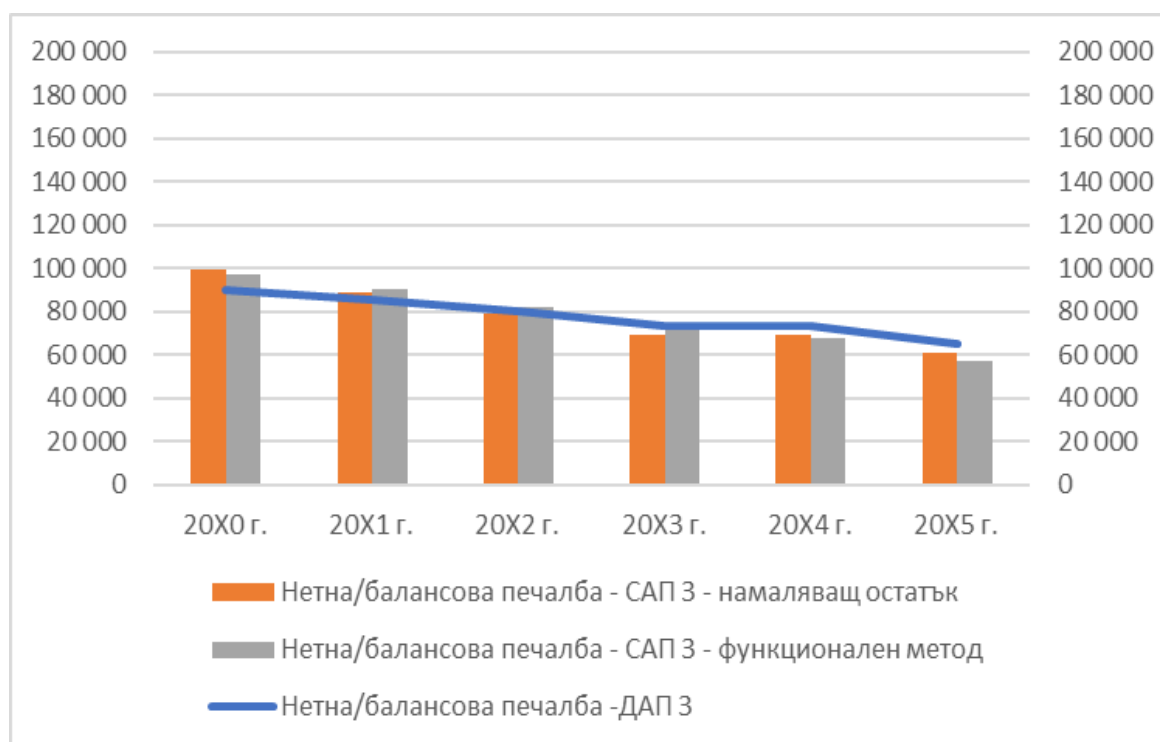
- при модел 3 (таблица 7 и фигура 5):

Таблица 7.

Сравнение по модел 3

Показатели	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.	20X3 г.	20X4 г.	20X5 г.
Нетна/балансова печалба - ДАП 3	90 000	85 500	79 875	72 979	72 979	64 649
Нетна/балансова печалба - САП 3 - намаляващ остатък	99 000	88 497	78 867	69 316	69 316	60 986
Нетна/балансова печалба - САП 3 - функционален метод	97 200	90 000	81 675	72 079	68 029	56 999

Източник: изчисления на автора



Фигура 5. Графично представяне по модел 3

Източник: Изчисления на автора.

От направения сравнителен анализ като основен извод се извежда, че балансовата печалба през първите 2 – 3 години от прилагане на специфично счетоводно решение по използване на метод за амортизация, различен от определения в ЗКПО, се повишава поради формираните данъчни временни разлики, които в последствие, при обратното проявление намаляват балансовата печалба. Но за разглеждания период сумата на балансовите печалби при проявлението на различните модели е еднаква в рамките на модела независимо от приложния метод за амортизация. При равни други условия моделите са практически приложими, защото не генерират разлики спрямо установения линейен метод за данъчни нужди и не следва да се разглеждат като опит за манипулация на финансовите отчети.

По отношение на провизирането част от провизиите може да бъдат определени като дългосрочни, което изисква тяхното балансово представяне по сегашна стойност. Изчисленията се извършват на базата на брутни парични потоци, необходими за погасяване на задължението към съответната предполагаема дата в бъдещ период, като се използва дисконтов фактор⁴. Изчислението на сегашната стойност се извършва по формулата:

$$\text{Сегашна стойност} = \text{Бъдещи парични потоци} \times \frac{1}{(1+D)^n}$$

където D е дисконтовият процент, степенуван с броя на периодите (n) за дисконтиране (най-често на годишна база).

Например при наличие на бъдещо задължение в размер на 500 000 лв., което предстои да се плати след 5 години при избран от ръководството дисконтов процент 10%, като приложим формулата, ще се получи следният резултат:

$$\text{Сегашна стойност} = \frac{500\,000}{(1+0,1)^5} = \frac{500\,000}{1,61051} = 310\,460,66$$

Тази стойност счетоводно се отразява:

Д-т с/ка Разходи за провизии	310 460,66
К-т с/ка Провизии	310 460,66

В началото на втората и всяка следваща година, ако предприятието установи, че няма информация за промяна на brutната (недисконтираната) сума на провизията, то преизчислява същата сума на базата на непроменения дисконтов процент, като намалява броя на периодите.

В нашия случай:

- втора година:

$$\text{Сегашна стойност} = \frac{500\,000}{(1+0,1)^4} = \frac{500\,000}{1,4641} = 341\,506,73 \text{ лв.}$$

- трета година:

$$\text{Сегашна стойност} = \frac{500\,000}{(1+0,1)^3} = \frac{500\,000}{1,331} = 375\,657,40 \text{ лв.}$$

- четвърта година:

$$\text{Сегашна стойност} = \frac{500\,000}{(1+0,1)^2} = \frac{500\,000}{1,21} = 413\,223,14 \text{ лв.}$$

- пета година: 500 000 лв.

⁴ Чрез дисконтовия фактор се изразява цената на парите във времето, което се явява процент или коефициент от дължимата в бъдеще цена, но измерена към момента на провизиране.

Разликите между сегашните стойности, отразени в две последователни години, се отразяват в увеличение на сумата на провизията срещу признаване на финансов разход⁵ (най-често за лихви) със статията:

Д-т с/ки гр. Финансови разходи

К-т с/ка Провизии

Статията се съставя за всяка сума към датата на финансовия отчет, но се прави в началото на съответната следваща година, като сумите за увеличаване на провизиите по **К-т с/ка Провизии** са: първа година – 31 046,07 лв.; втора година – 34 150,67 лв.; трета година – 37 565,74 лв.; четвърта година – 86 776,86 лв.

Приложено в практически аспект и от гледна точка на влиянието на специфичното счетоводно решение за провизиране върху балансовата печалба резултатите може да бъдат представени в примерен модел, в който за целите на изследването ще се заложат еднакви разходи и приходи за ясно открояване на влиянието, видно от таблица 8.

Таблица 8.

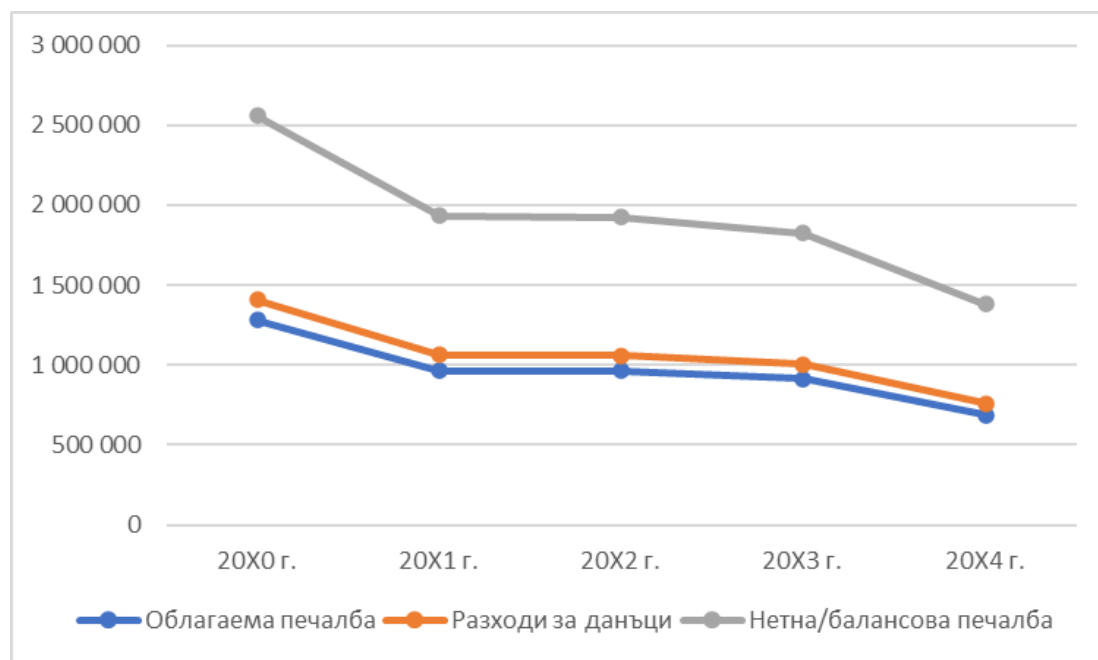
Модел за отчитане влиянието на провизии върху балансовата печалба

ПОКАЗАТЕЛИ	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.	20X3 г.	20X4 г.
Приходи от дейността	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000
Разходи за дейността	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000
Счетоводна печалба	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Корекции от данъчни разлики					
- постоянни	310460				
- временни	-31046	-34151	-37566	-86777	-310460
Облагаема печалба	1 279 414	965 849	962 434	913 223	689 540
Разходи за данъци	127941,4	96584,9	96243,4	91322,3	68954
Нетна/балансова печалба	1 151 473	869 264	866 191	821 901	620 586

Източник: Изчисления на автора.

⁵ Виж т. 9.9 от СС 37 Провизии, условни задължения и условни активи.

Графичното представяне на резултатите е на фигура 6:



Фигура 6. Графично представяне на резултатите от приложен модел за отчитане влиянието на провизии върху балансовата печалба

Източник: Изчисления на автора.

Видно от фигура 6 и резултатите в таблица 8, най-голямо влияние от признаването на провизиите се оказва в първата и последната година. Първата година проявлението се обяснява с непризнаването за данъчни цели на сегашната стойност на провизиите, което води като резултат увеличаване на балансовата печалба. През последната година обяснението се свързва с обратното проявление на провизията, което рефлектира върху намаляване на балансовата печалба. В конкретния примерен модел, при равни други условия и формирана еднаква счетоводна печалба, се наблюдава постоянно намаляване на балансовата печалба с ясно изразени тенденции за намаляване през първата и последната година. При провизиране, което предприятието не може да избегне, то е длъжно да положи усилия за надеждно оценяване на провизията по възможно „най-добрата оценка“. Ако въпреки положените усилия провизията не може надеждно да се оцени, то тя не се признава във финансовия отчет, а се оповестява като условен пасив.

В случай на взето специфично счетоводно решение по повод коригиране на счетоводна грешка трябва да се отбележи, че върху финансовия отчет влияние оказват само тези грешки, които са класифицирани като съществени (по МСС) или фундаментални (по НСС). За да изследваме проявлението им при прилагане на ретроспективен метод, ще използваме примерен модел със следните допускания:

През 20X0 г. в транспортно предприятие са вложени в транспортни средства резервни части – гуми, с отчетна стойност 20 000 лв., но счетоводно са отчетени 10 000 лв. В резултат на техническата грешка наличността на резервните гуми по счетоводни регистри е завишена, а

разходите са занижени, което намира своето отражение върху финансовия резултат и платен повече корпоративен данък.

След намиране на грешката през 20X1 г. се прави анализ за нейната същественост. В случая се приема, че размерът на грешката е съществен/фундаментален и данните във финансовия отчет са довели до некоректно представяне на счетоводната информация в него.

Ако не е била открита грешката, основните позиции във финансовия отчет по примерния модел за 20X0 г. и в годината на откриване на грешката (20X1 г.) биха изглеждали, както следва:

Отчет за приходите и разходите

ПОКАЗАТЕЛИ	20X1 г.	20X0 г.
Приходи от дейността	90000	100000
Разходи за дейността	60000	50000
Счетоводна/облагаема печалба	30000	50000
Разходи за данъци	3000	5000
Нетна/балансова печалба	27000	45000

Счетоводен баланс

ПОКАЗАТЕЛИ	20X1 г.	20X0 г.
Неразпределена печалба от минали години	50000	5000
Печалба за текуща година	27000	45000
Материални запаси	20000	30000
Задължения за данъци от печалбата	3000	5000

При наличие на грешка преди коригиране отчетът за приходите и разходите и счетоводният баланс биха изглеждали, както следва:

Отчет за приходите и разходите

ПОКАЗАТЕЛИ	20X1 г.	20X0 г.
Приходи от дейността	90000	100000
Разходи за дейността	60000	60000
Счетоводна/облагаема печалба	30000	40000
Разходи за данъци	3000	4000
Нетна/балансова печалба	27000	36000

Счетоводен баланс

ПОКАЗАТЕЛИ	20X1 г.	20X0 г.
Неразпределена печалба от минали години	41000	5000
Печалба за текуща година	27000	36000
Материални запаси	10000	20000
Задължения за данъци от печалбата	3000	4000

Определено в този си вид данните в отчета не са достоверни, тъй като текущите данни в коректния отчет са по-ниски от отчетените. Грешката следва да се коригира в периода, когато е открита, като отчетите следва да се променят така, все едно че не е имало грешка. Това предполага

съставянето на счетоводни статии и несчетоводни корекции.

Счетоводните статии са, както следва:

- отписване на неотписаната част от стойността на вложените стоково-материални запаси (резервни части – автомобилни гуми) за сметка на неразпределената печалба⁶.

Д-т с/ка Неразпределена печалба	10 000
К-т с/ка Стоково-материални запаси	10 000
Ан. с/ка Резервни части – автомобилни гуми	

- за начисляване на корекцията по корпоративен данък в резултат на намалената печалба (от 5 000 лв. на 4 000 лв.):

Д-т с/ка Неразпределена печалба	(1 000)
К-т с/ка Разчети по корпоративен данък	(1 000)

След отразяване на коригиращите операции и като се извършат корекциите на сравнителната информация, отчетът за приходите и разходите и счетоводният баланс придобиват следния вид (таблици 9 и 10):

Таблица 9.

Счетоводен баланс след корекция

Показатели	20X1 г.	Корекция	20X0 г.	Корекция
Неразпределена печалба от минали години	50000		5000	
	41000	‘-9000	5000	
Печалба за текуща година	27000		45000	
	27000		36000	‘-9000
Материални запаси	20000		30000	
	10000	‘-10000	20000	‘-10000
Задължения за данъци от печалбата	3000		5000	
	3000		4000	‘-1000

Източник: Изчисления на автора.

Таблица 10.

Отчет за приходите и разходите с корекции

Показатели	20X1 г.	Корекция	20X0 г.	Корекция
Приходи от дейността	90000		100000	
Разходи за дейността	60000		50000	
	60000		60000	‘+10000
Счетоводна/облагаема печалба	30000		50000	
	30000		40000	‘-10000
Разходи за данъци	3000		5000	
	3000		4000	‘-1000
Нетна/балансова печалба	27000		45000	
	27000		36000	‘-9000

Източник: Изчисления на автора.

⁶ Ако неразпределената печалба не може да покрие счетоводната грешка, разликата се отчита като непокрита загуба от минали години.

На базата на този пример е видно, че корекцията на грешка се прилага ретроспективно, т.е. от момента на откриване на грешката в съответния отчетен период до актуалния отчетен период, доколкото е реално приложимо. В нашия случай е реално приложимо, тъй като ретроспективният подход се прилага само за предходен отчетен период, на базата на което се установява необходимост от корекция на надвнесения корпоративен данък в размер на 1 000 лв., както и намаляване на неразпределената печалба с 9 000 лв., сумарно 10 000 лв., която е елемент от собствения капитал на предприятието, представен в счетоводния баланс.

Заключение

В резултат на изследване на влиянието върху балансовата печалба от приложението на специфични счетоводни решения в дейността на предприятие от нефинансовия сектор се извеждат следните по-важни изводи:

- балансовата печалба се посочва едновременно в отчета за приходите и разходите, респективно в отчета за доходите и в баланса, (съответно по МСС в отчета за финансовото състояние). Размерът на балансовата печалба е елемент на собствения капитал на предприятието и се посочва в счетоводния баланс/отчет за финансовото състояние и в отчета за приходите и разходите/отчета за доходите (съответно по НСС и МСС);

- при изследване влиянието върху балансовата печалба от използване на специфично счетоводно решение – промяна в метода на амортизация, както и при извършения сравнителен анализ от приложението на три различни метода за изчисляване на амортизации (линеен, намаляващ остатък и функционален), се обособиха следните констатации:

- ✓ балансовата печалба през първите години от прилагане на специфично счетоводно решение по прилагане на метод за амортизация, различен от определения в ЗКПО, се повишава поради формираните данъчни временни разлики, които в последствие, при обратното проявление намаляват балансовата печалба, като сумата на балансовите печалби при проявлението на различните модели е еднаква в рамките на модела независимо от приложения метод за амортизация;
- ✓ балансовата печалба се повлиява най-силно в първата и последната година от прилагането на провизията като специфично счетоводно решение, което произтича от нейното непризнаване за данъчни цели и последващо обратно проявление;
- ✓ балансовата печалба се повлиява от ретроспективното приложение на корекция на счетоводна грешка, като стойността ѝ рефлектира в неразпределената печалба, засегнатия счетоводен обект и платения съответен корпоративен данък.

- при изследване влиянието на провизиите и счетоводната им интерпретация по конкретен примерен модел при равни други условия е формирана еднаква счетоводна печалба, като се наблюдава постоянно

намаляване на балансовата печалба с ясно изразени тенденции за намаляване през първата и последната година;

- при изследване влиянието на счетоводните грешки върху балансовата печалба при прилагане на ретроспективен метод се установи, че той се прилага само за предходен отчетен период.

Като цяло се потвърждава изводът, че изменението на балансовата печалба и последващото формиране на финансовия резултат при прилагането на изследваните специфични счетоводни решения не е опит за манипулация на данните във финансовия отчет, когато се спазва счетоводното и данъчно законодателство.

Библиографска справка:

1. Закон за корпоративното подоходно облагане (2006), обн., ДВ, бр. 105/22.12.2006 г., посл. доп., ДВ, бр. 72/27.08.2024 г.
2. Международни счетоводни стандарти (2023). Регламент (ЕО) № 2023/1803 г. на Комисията от 13 септември 2023 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, Официален вестник на Европейския съюз, ОВ L 237.
3. Национални счетоводни стандарти. Приети с ПМС № 46/2005 г., обн., ДВ, бр. 30/2005 г., посл. изм., ДВ, бр. 3/2016 г.
4. Станева В. (2021). Формиране на финансовия резултат при използване на специфични счетоводни решения в транспортното предприятие. Печатна база ВТУ „Тодор Каблешков“, София.
5. Чуков, К., Р. Иванова. (2019). Финансово-стопански анализ. Издателски комплекс на УНСС. София.