

## Указания относно годишното счетоводно и данъчно приключване за 2002 г.

С извършените значими промени в счетоводното законодателство от 1.01.2002 година и приложението на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, действащ за периода 1.01 – 31.12 2002г., пред предприятията възникват различни сложни въпроси и казуси. В тази връзка Министерство на финансите създаде работна група в чиято работа се включиха представители на Института на дипломираните експерт – счетоводители, Съюза на счетоводителите в България, Асоциацията на счетоводните къщи в България, Главна данъчна дирекция и Дирекция “Данъчна политика” при Министерство на финансите. Целта на групата е да се обобщят всички важни и значими групи проблеми за дружествата в страната и да се даде принципна професионална насока за тяхното решаване в счетоводен и данъчен аспект. Следва да се има предвид, че съобразно конкретната фактическа обстановка във всеки отделен случай е възможно да има различни нюанси на изложените становища. Въпросите в настоящите указания са групирани в две тематични направления – “Счетоводство” (разглежда се приложението на новото счетоводно законодателство) и “Данъци” (разглеждат се проблемни казуси, възникващи по повод предстоящото годишно данъчно приключване по ЗКПО за 2002 г.).

### I Рубрика “Счетоводство”

#### **1. Описание на статиите от годишния финансов отчет за 2001 г., които трябва да се рекласифицират с цел сравнимост на информацията от предходния период с тази за 2002 г.**

Рекласифицирането на сравнителната информация в Годишния финансов отчет (ГФО) за 2002 г. следва да се извърши съобразно възприетите за отчетната 2002 г. от ръководството на предприятието счетоводна политика и формат на отделните елементи на ГФО, с цел осигуряване на съпоставимост на показателите в отчета за двете представени в него години.

#### **2. Отчитане на текущите и отсрочените данъци върху печалбата съгласно НСС 12 “Данъци от печалбата” и тяхното представяне в Счетоводния баланс и Отчета за приходите и разходите.**

Българският НСС 12 е разработен на база правилата и методите, заложи в МСС 12, но са допуснати определени неточности и пропуски. В този смисъл е препоръчително неговото приложение да бъде преразглеждано през призмата на изискванията, подходите, правилата и насоките на МСС12. По-долу са представени основните от тях:

- Изчисленията на текущите данъци върху печалбата се извършват на база годишната данъчна декларация, изготвена по правилата на действащия ЗКПО. Дължимият за годината данък (облагаема печалба  $\times$  текуща ставка = текущ данък) се посочва в отчета за приходи и разходи, в група “Разходи за данъци”.
- Задължението (вземането) по текущи данъци, получено след приспадане на платените авансови вноски, се представя към текущите задължения (вземания) в счетоводния баланс – балансова статия “Данъчни задължения”, респ. “Данъци за възстановяване”.

- Отсрочените данъци се изчисляват за всички временни разлики – облагаеми и намаляеми. Облагаемите разлики водят до отсрочени данъчни пасиви, а намаляемите – до отсрочени данъчни активи (следва да се има предвид, че в т. 4.1, 4.2, 5.1 и 5.2 от НСС 12 са допуснати технически грешки). При признаването на отсрочените данъчни активи следва да се прецени вероятността за обратно проявление на тези разлики и доколко съответното предприятие ще е в състояние в бъдеще да генерира достатъчно печалба, от която те да могат да бъдат приспаднати.
- Отсрочените данъци върху печалбата се изчисляват чрез прилагането на балансовия пасивен метод. Чрез този метод се определя салдото на отсрочените данъци към датата на баланса. Балансовият метод е представен в илюстриращ пример по-долу.
- Изменението на отсрочените данъци за периода (годината) представлява разликата между началното и крайно салдо на отсрочените данъци, изчислени по балансовия метод. Това изменение се посочва също в отчета за приходи и разходи, като втори компонент, към група “Разходи за данъци”. Ако характерът на изменението е икономия (намаление на данъка), то тази икономия се посочва със знак минус, а ако е разход (увеличение на данъка) – със знак плюс. Представянето в отчета за приходи и разходи би могло да бъде: или текущият данък и изменението на отсрочените данъци да се посочат нетно на лицевата страна на отчета; или към група “Разходи за данъци” да се обособят две статии, “Текущ данък “ и “Изменение в отсрочените данъци”. Важно е да се има предвид, че в т.16.15 на НСС 1 е направен пропуск, като се казва, че по статия “Данъци върху печалбата” се посочва данъкът по данъчна декларация, а не се споменава нищо за представянето на отсрочените данъци. Без уточняването по-горе на направения пропуск не би се постигнало равенство между нетната печалба за периода в отчета за приходи и разходи и в счетоводния баланс.
- Допълнителните оповестявания на връзката между данъчен и счетоводен резултат и данъчен разход (в двата му компонента) следва да се направи в приложението.
- Отсроченият данък, породен от обект, който се отразява директно в собствения капитал (преоценен резерв), също се посочва директно за сметка на този обект, без да намира отражение в отчета за приходи и разходи.
- Отсрочените данъци, породени от облагаеми и намаляеми временни разлики се посочват нетно, ако подлежат на единен режим на облагане (както е по ЗКПО). Отсрочените данъчни активи или пасиви се представят в баланса към дългосрочните активи или пасиви, по отделна статия, с наименование “Отсрочени данъчни активи” и респективно “Отсрочени данъчни пасиви”.

## Пример за приложението на НСС12

В предприятие XYZ салдото на отсрочените данъци към 01.01.2002 г. е 1690 лв. През периода част от настъпилите операции в дружеството са (за целите на демонстриране на правилата на НСС12) :

- е преценило към 31.12.2002 г. дълготрайните си активи като е формирало преценъчен резерв в размер на 24500 лв.;
- е обезценило налични към 31.12. материални запаси, като размерът на начислените разходи за обезценка е 6000 лв.;
- продадени са МЗ, които са били обезценени в предходен период. Стойността на начислената в предходния период обезценка е 2000 лв.;
- дружеството е извършило анализ на просрочените си вземания и е установило, че вземане от клиент в размер на 6000 лв., което към 01.01.2002 г. е било провизирано 50% няма очаквания да бъде събрано. Съответно, вземането е обезценено до 0;
- през периода са изплатени на служители суми във връзка с неизползвани отпуски от предходни години, за които към 01.01. 2002 г. са били начислени осигуровки в размер на 1000 лв. Едновременно с това са начислени задължения за неизползвани отпуски от 2002 г. в размер на 1500 лв.;
- през периода са отчетени платени разходи за гаранционни ремонти в размер на 500 лв., за които към 01.01.2002 г. е била начислена провизия. Към 31.12.2002 г. са начислени допълнително провизии за гаранционно обслужване в размер на 1000 лв.
- отчетеният финансов резултат за периода е счетоводна печалба в размер на 18000 лв.
- отчетени са непризнати разходи за брак, глоби и лихви, разходи без документ и др. в размер на 3200 лв.

Отсрочените данъци към 01.01.2002 г. са изчислени по **балансовия пасивен метод** по следния начин:

Балансови обекти	Счетоводен баланс преди отсрочени данъци	Данъчна основа	Временни разлики
Земи и сгради	33500	33500	0
Машини и оборудване	52000	52000	0
Други ДА	16500	16500	0
Материални запаси	22000	25000	-3000
Вземания	21000	21900	-900
Парични средства	16500	16500	0
Активи по отсрочени данъци			0
<b>Общо активи</b>	<b>161500</b>	<b>165400</b>	<b>-3900</b>
Банкови заеми	11000	11000	0
Търговски задължения	24500	24500	0

Други задължения	10000	10000	0
Начисления за неизползван платен годишен отпуск, вкл. ДОО	4300	3000	-1300
Провизии	2000	0	-2000
Пасиви по отсрочени данъци			
<b>Общо пасиви</b>	<b>51800</b>	<b>48500</b>	<b>-3300</b>
Основен капитал	90000	90000	
Неразпределена печалба	19700	19700	
<b>Собствен капитал</b>	<b>109700</b>	<b>109700</b>	

Временни разлики към 01.01.2002 г.:

А) облагаеми разлики (преоценъчен резерв)

0

Б) намаляеми разлики

-7200 лв.

В резултат на описаните по-горе операции облагаемата печалба съгласно данъчната декларация на дружеството е формирана, както следва:

#### ДАНЪЧНА ДЕКЛАРАЦИЯ

Счетоводна печалба 18000

#### *Увеличения:*

Непризнати разходи 3200

Обезценка МЗ 6000

Обезценка вземания 3000

Начисление за отпуски 1500

Начислени провизии 1000

**Общо увеличения 14700**

#### *Намаления:*

Реализирани разлики от обезценки на МЗ (2000)

Изплатени суми за отпуски (1000)

Разходи за гаранции, провизирани през 2001 (500)

**Общо намаления (3500)**

Облагаема печалба 29200

Дължими корпоративни данъци по данъчна  
декларация (текущ данък) 6860

Отсрочените данъци към 31.12.2002 г. са изчислени по **балансовия пасивен метод** по следния начин:

<b>Балансови обекти</b>	<b>Счетоводен баланс</b>	<b>Данъчна основа</b>	<b>Временни разлики</b>
-------------------------	--------------------------	-----------------------	-------------------------

	<b>преди</b>	<b>данъци</b>		
Земи и сгради		50000	33500	16500
Машини и оборудване		60000	52000	8000
Други ДА		16500	16500	0
Материални запаси		17000	24000	-7000
Вземания		18000	21000	-3000
Парични средства		25000	25000	0
Активи по отсрочени данъци		1690	1690	0
<b>Общо активи</b>		<b>188190</b>	<b>173690</b>	<b>14500</b>
Банкови заеми		9500	9500	0
Търговски задължения		24500	24500	0
Други задължения		10000	10000	0
Начисления за неизползван платен годишен отпуск, вкл. ДОО		1800	0	-1800
Провизии		2500	0	-2500
Пасиви по отсрочени данъци				
<b>Общо пасиви</b>		<b>48300</b>	<b>44000</b>	<b>-4300</b>
Основен капитал		90000	90000	
Неразпределена печалба		7390	7390	
Преоценъчен резерв		24500	24500	
Печалба от текущия период		18000	18000	
<b>Собствен капитал</b>		<b>139890</b>	<b>139890</b>	

Временни разлики към 31.12.2002 г.:

А) облагаеми разлики (преоценъчен резерв) 24500 лв.  
 Б) намаляеми разлики -14300 лв.

Отсрочени данъци върху облагаемите временни разлики (отсрочени данъчни пасиви) 5760 лв.

Отсрочени данъци върху намаляемите временни разлики (отсрочени данъчни активи) -3360 лв.

Салдо на отсрочения данък към 31.12.2002 г. 2400 лв.

Салдо на отсрочение данък към 01.01.2002 г. -1690 лв.

Разлика за счетоводно отразяване през 2002 г. : 4090 лв.

- за сметка на преоценъчния резерв 5760 лв.

- за сметка на печалбата в ОПР

-1670 лв.

**Представянето на разходите за данъци в ОПР е следното:**

Счетоводна печалба	-18000
Разходи за данъци	5190
В т.ч. текущ данък	6860
Изменение на отсрочени данъци	-1670
Печалба за периода	-12810

**Забележка:** На лицевата страна на ОПР може да се посочи нетната сума на ефектите от текущите и отсрочените данъци, а в приложенията да се представят по-детайлни пояснения.

**Счетоводните операции по отразяването на данъците са:**

-Текущ данък по данъчна декларация	
Дт 123 / Кт 452	6860
- Отсрочени данъци за сметка на печалбата в ОПР	
Дт 497 / Кт 123	1670
- Отсрочени данъци за сметка на преоценъчния резерв	
Дт 112 / Кт 497	5760

**Счетоводен баланс**

**към 31.12.2002 г. (след отразяване на текущите и отсрочените данъци)**

<b>Балансови обекти</b>	<b>Сума</b>
Земни и сгради	50000
Машини и оборудване	60000
Други ДА	16500
Материални запаси	17000
Вземания	18000
Парични средства	25000
Активи по отсрочени данъци	
<b>Общо активи</b>	<b>186500</b>
Банкови заеми	9500
Търговски задължения	24500
Други задължения	16860
Начисления за неизползван платен годишен отпуск, вкл. ДОО	1800
Провизии	2500
Пасиви по отсрочени данъци	2400
<b>Общо пасиви</b>	<b>57560</b>
Основен капитал	90000

Неразпределена печалба	7390
Преоценъчен резерв	18740
Печалба от текущия период	12810
<b>Собствен капитал</b>	<b>128940</b>

**3. След като отпадна ограничението за стойностния праг, над който активите се считаха за дълготрайни, много компании ще променят размера му. Така активи, които до началото на годината са се водили като дълготрайни, вече няма да покриват критериите за такива. Как трябва да се постъпи с тези активи и да се признават ли те за дълготрайни материални активи при съставянето на финансовия отчет за тази година?**

С отмяната на НСС 4 “Отчитане на дълготрайните материални активи” (в сила до 31.12.2001 г.) и приемането на НСС 16 “Дълготрайни материални активи” отпадна фиксираният стойностен праг на същественост на дълготрайните материални активи от 150 лв. Във връзка с това всяко предприятие следва да определи в счетоводна си политика стойностен праг на същественост, под който материалните активи, независимо от факта, че са дълготрайни по функция, се отчитат като текущ разход в момента на придобиването им. Прагът на същественост следва да се определи в разумни граници, на база определени критерии така, че той да може да бъде защитен и обоснован пред потребителите на финансовия отчет и органите на последващия външен контрол. Този праг трябва да бъде оповестен в приложението за счетоводната политика.

Всяко предприятие, изхождайки от принципите на същественост, разбираемост, уместност и вярно и честно представяне на имущественото и финансово състояние и на формирания финансов резултат, следва да направи преглед на своите дълготрайни материални активи към 31.12.2002 г. и да прецени дали следва да отпише тези, придобити преди 01.01.2002 г., които са под възприетия стойностен праг на същественост (следва да се изхожда от тяхната историческа отчетна, а не балансова цена). В случаите, когато ръководството на дружеството вземе професионално управленско решение, че е необходимо да бъдат отписани балансовите стойности на разглежданите активи към 31.12.2002 г., следва да се има предвид съществуването на два подхода за счетоводно отчитане на тази стопанска операция.

- **Съгласно препоръчителният подход** посочен в НСС 8 “Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика” /т.8.3.1/, балансовите стойности на посочените по-горе ДМА следва да се отразят като намаление на салдото на неразпределената печалба от минали години (в началото на отчетния период, т.е към 01.01.2002 г.). В случаите, в които началното салдо (към 01.01.2002 г.) на неразпределената печалба от минали години през течение на отчетния период (2002 г.) е разпределено изцяло, или частично в резервите на предприятието, то разглежданата корекция следва да бъде направена за сметка на тези резерви до размера на направеното разпределение. Когато намалението на неразпределената печалба е по-голямо от салдото на неразпределената печалба преди намалението, разликата се отчита като непокрита загуба от минали години. Следва да се има предвид, че сравнителната информация (за предходния отчетен период - 2001 г.) трябва да бъде преизчислена, така все едно определеният стойностен праг винаги се е прилагал, т.е корекциите, които се отнасят за периодите преди 01.01.2001 г. следва да бъдат представени кумулативно, чрез корекция

на салдото на неразпределената печалба от минали години към 01.01.2001 г. Информацията в ОПР за предходния отчетен период също следва да бъде преизчислена, така сякаш тази счетоводна политика е била прилагана винаги.

- **При допустимия алтернативен подход** /т.8.4.1/ балансовата стойност на ДМА трябва да се включи в отчета за приходи и разходи, към ”други разходи” или на отделен ред “ефекти от промяна на счетоводната политика” при определянето на печалбата или загубата за текущия период (2002 г.). Допълнително се изготвят проформа отчет за приходите и разходите, счетоводен баланс, отчет за паричния поток и отчет за собствения капитал, в които позициите от предходния и текущия период се посочват във вид, като че ли определеният стойностен праг е бил прилаган винаги.

Обръщаме внимание, че промяната в счетоводната политика независимо от избрания счетоводен подход за представяне, се прилага без обратна сила, когато корекцията на салдото на неразпределената печалба от минали години не може да бъде надеждно определена, т.е корекцията не е определима в разумни граници. Съгласно т.9 от НСС 8, фактът че сравнителната информация за предходните периоди практически не може да бъде преизчислена задължително следва да се оповести.

Също така **изборът на един от двата подхода по НСС 8 (препоръчителен или допустим алтернативен подход) следва да бъде приложен за всички отчетни обекти, за които от началото на 2002 г. с влизането в сила на новите счетоводни стандарти следва да бъде направена промяна в счетоводната политика.**

**4. До 01.01.2002 г., на основание на отменения НСС 3 “Отчитане на провизиите, разходите за бъдещи периоди и приходите за бъдещи периоди”, предприятията начисляваха провизии за вземания. В редица предприятия към 01.01.2002 година е останало кредитно салдо по сметка 252 “Провизии за вземания от продажби”. Възниква въпрос какво да направят предприятията, в които по сметка 252 “Провизии за вземания от продажби” има салда при трансформиране на индивидуалните им сметкопланове.**

В счетоводен аспект понятието “провизии за вземания” (в сила до 31.12.2001 г.) по предишните национални счетоводни стандарти е аналогично на понятието “обезценки на вземания” (в сила от 1.01.2002 г.) по смисъла на новите счетоводни стандарти, поради което те следва да се разглеждат и третираат еднакво. В тази връзка натрупаните към 01.01.2002 г. провизии за вземания, следва да запазят своя размер непроменен и, ако е необходимо, в следствие съобразно възприетата счетоводната политика от предприятието да се актуализира размерът на натрупаните загуби от обезценка.

Ако дружествата при изготвяне на индивидуалните си сметкопланове преценят, че ще променят начина на счетоводно отчитане на разходите за обезценка на вземания спрямо прилагания до 31.12.2001 г. подход, те следва да предприемат действия за прехвърляне на натрупаното кредитно салдо по счетоводна сметка 252 “Провизии за вземания от продажби” съобразно възприетата политика за организиране на текущото счетоводно отчитане.

При действащото от 01.01.2002 г. счетоводно законодателство са допустими два различни подхода за счетоводно отчитане по сметки и следене на информацията за натрупаните загуби от обезценки на вземанията в предприятията, което следва да се има предвид при съставянето на индивидуалния сметкоплан на всяко предприятие.

**Първият подход** предвижда запазването на счетоводна сметка 252 “Провизии за вземания от продажби” или създаването на корективни (контраактивни) счетоводни



сметки към всяка счетоводна сметка, по която се отчитат отделните видове вземанията (например към счетоводна сметка “Клиенти”, да се създаде подобна контраактивна сметка за отчитане на обезценките на вземанията от клиенти). Последното налага натрупаното кредитно салдо по счетоводна сметка 252 към 31.12.2001 г. да се прехвърли по съответната новосъздадена от 1.01.2002 г. корективна сметка. Ако се възприеме този подход след 1.01.2002 г. загубите от обезценка на вземанията следва да се отчитат като разход и по кредита на новосъздадените контраактивни счетоводни сметки за всеки вид вземания. Корективните сметки ще се дебитират при изписване на вземания или реинтегриране на заделени провизии за обезценка на вземания.

**Вторият подход** е свързан с директно намаляване на дебитните салда по сметките за отчитане на вземания с размера на натрупаните провизии за обезценка на вземания към 31.12.2001 г. и последващо отчитане на загубите от обезценка за сметка на намаление на балансовата стойност на вземанията. **Недостатък** на този подход е липсата на информация за първоначалния размер в исторически аспект, по който е възникнало дадено вземане, което може да създаде трудности в практиката.

Независимо от избрания счетоводен подход за отчитане на загубите от обезценка на вземанията в крайна сметка балансовата стойност на вземанията (компенсираната сума между отчетната стойност на вземанията и начислените разходи за обезценка по повод на тях), представена в годишния финансов отчет на дружествата следва да бъде една и съща и да представя вярно и честно имущественото и финансово състояние на предприятието и отчетения финансов резултат.

Обръщаме внимание на факта, че по действащия до 31.12.2001 г. НСС 3 се провизираха само вземания, които преди това са били отразени като приходи за дружеството. С влизането в сила на новия НСС 32 “Финансови инструменти” в кръга са финансовите активи се включват всички вземания, възникнали първоначално в предприятието, посредством предоставянето на пари, стоки или услуги на контрагенти на дружеството. Съгласно т.6.4. от НСС 32 всички финансови активи, т.е. всички вземания (не само търговските вземания) подлежат на проверка за обезценка по време на изготвяне на годишния финансов отчет и при наличие на доказателства за такава – тя трябва да се отрази в отчета за приходи и разходи.

**5. В много предприятия по счетоводна сметка 107, която беше определена в действащия до началото на годината Национален сметкоплан като “Сметка на собственика”, има налични салда към 1.01.2002 г и към 31.12.2002 г. Как следва да се представи в ГФО за 2002 г. салдото по счетоводна сметка “Сметка на собственика”.**

Съществуват две възможности за представяне в ГФО на салдата по тази счетоводна сметка. При преценката на представянето всяко предприятие следва да има предвид преди всичко икономическото съдържание, същността и финансовата реалност на крайното салдо по разглежданата счетоводна сметка.

- Когато счетоводната сметка е използвана за уреждане на разчетите между дружествата и техните собственици, тя следва да се третира по-скоро като разчетна сметка и да бъде представена в счетоводния баланс като задължение, респективно вземане (дългосрочно – със срок на погасяване над 12 месеца след датата на баланса и/или краткосрочно - със срок на погасяване до 12 месеца след датата на баланса). Аналогичен е случаят, при който собствениците са предоставили средства на

дружеството за един по – дълъг период от време, но в един последващ момент същите подлежат на връщане.

- Независимо, че би следвало да е рядко срещано явление в определени случаи собствениците са предоставили средства на дружествата, за които няма решение да бъдат връщани, а по-скоро намерението (решението) е да се използват за бъдещо увеличение на капитала и/или на капиталов принцип и да не се връщат, а дългосрочно да финансират дейността на предприятието. Считаме, че в тези случаи предоставените средства би могло да се представят като резерви в капиталовата секция на счетоводния баланс на предприятието /чл.20, ал.3 от Закона за счетоводството/.

#### **6. Как следва да се представи салдото по сметка 102 “Допълнителен капитал” в счетоводния баланс?**

Аналогично на изложеното по въпрос 5 становище, съществуват две възможности за представяне на салдата по тази счетоводна сметка. За правилна преценка всяко предприятие следва да се има предвид преди всичко икономическото и финансово съдържание на крайното салдо по разглежданата счетоводна сметка, за да се прецени подходът за най–точното и достоверното му представяне в ГФО.

В повечето случаи, най–вероятно ще бъде необходимо салдото на счетоводна сметка 102 “Допълнителен капитал” да бъде третирано като капитал и да бъде представено като резерви в капиталовата секция на счетоводния баланс на предприятието /чл. 20, ал. 3 от Закона за счетоводството/. В случаите, когато допълнителният капитал е формиран от допълнителни вноски по реда на чл.134 от Търговския закон или от други специални случаи, при които направените вноски подлежат на възстановяване, салдото по счетоводната сметка следва да се третира като разчет и да бъде представено в счетоводния баланс като задължение (дългосрочно – със срок на погасяване над 12 месеца след датата на баланса и/или краткосрочно - със срок на погасяване до 12 месеца след датата на баланса).

#### **7. Как следва да се отчитат текущо и да се представят в ГФО разходите за бъдещи периоди?**

Съществуват два подхода за текущо счетоводно отчитане на разходите за бъдещи периоди, които обуславят и начина на тяхното представяне в ОПР.

- **Първият подход**, който е познат в практиката досега, предвижда при възникването им разходите да се отчитат по икономически елементи и след това да се отнасят по функционално направление в сметката за отчитане на разходите за бъдещи периоди. В периода в който предприятието черпи изгода от така направените разходи, съгласно изготвен погасителен план разходите за бъдещи периоди се признават като текущи чрез отнасянето им по дебита на съответните счетоводни сметки от група “Разходи за дейността” (група 61 от отменения Национален сметкоплан). При тази хипотеза на отчитане в годината на възникване на разходите за бъдещи периоди е необходимо в ОПР изготвени на база класификация на приходите и разходите по видове (примерни схеми са посочена в приложение № 3 и 4 от НСС 1), разходите да се посочат в групата на разходите по икономически елементи и в групата на статиите с корективен характер на реда “Други суми с корективен характер” като отрицателна величина (в скоби). В годината на признаване на така формираните разходи, намалението на

разходите за бъдещи периоди също се посочва на реда “Други суми с корективен характер”, но този път като положителна величина.

- **При втория подход** при възникването им разходите за бъдещи периоди се отнасят директно по счетоводната сметка за отчитане на разходите за бъдещи периоди. В периода, в който съгласно погасителен план предприятието признава разходите за бъдещи периоди като текущи разходи за дейността същите се отразяват съобразно спецификата си по дебитата на съответните счетоводни сметки от група “Разходи по икономически елементи” (група 60 от отменения Национален сметкоплан). Поради това в периода на възникването им разходите за бъдещи периоди не намират директно отражение в ОПР, изготвен на база класификация на приходите и разходите по видове (каквато беше практиката до 01.01.2002 г.). В периода, в който разходите за бъдещи периоди се признават като текущи разходи за дейността и се отразяват по дебитата на сметките от гр. 60 Разходи по икономически елементи, същите намират отражение и в ОПР съобразно характера на конкретния вид разход.

Когато предприятието избере втория подход, с оглед спазването на посочените изисквания за представяне разходите за бъдещи периоди във финансовите отчети на предприятията, те следва да направят преизчисление и на сравнителните данни за предходния отчетен период.

Необходимо е да се отбележи, че при изготвянето на ОПР с класификация на разходите по функционален признак (примерна схема е посочена в приложение № 5 от НСС 1) разглежданият проблем не стои, тъй като разходите за бъдещи периоди не се представят при подобен начин на изготвяне на ОПР.

Обръщаме внимание, че от 01.01.2002 г. разходите за бъдещи периоди могат да бъдат класифицирани и представяни в счетоводния баланс като дългосрочни и/или краткосрочни активи – в зависимост от срока, за който се очаква същите да бъдат включени в текущия финансов резултат на база изготвен от дружеството погасителен план и възприета и оповестена счетоводна политика за признаване на тези разходи.

**8. Множество фирми предлагат стоките си, поемайки ангажимент за последващото им гаранционно обслужване. До началото на тази година този ангажимент се отчиташе като приход за бъдещ период. Как е най-коректно да се отчитат ангажиментите за гаранционно обслужване? Как следва да се трансформират и представят в ГФО резервираните до 31.12.2001 г. суми за последващи гаранции. Как следва да се отчитат стопанските операции извършени по повод на настъпило събитие попадащо в обхвата на предоставената гаранция?**

С приемането на новото счетоводно законодателство от 01.01.2002 г., поетите ангажименти за последващо гаранционно обслужване представляват правно и/или конструктивно задължение по смисъла на НСС 37 “Провизии, условни задължения и условни активи”. В тази връзка приходът от продажбата на продукцията или стоки следва да бъде признат изцяло като текущ приход в периода на възникването (реализацията) му съгласно принципа за текущото начисляване и правилата на НСС 18 “Приходи”. Поетите ангажименти за гаранционно обслужване и гаранционни ремонти предполагат начисляване на провизия (задължение) по смисъла на НСС 37. Счетоводното отчитане на тази провизия води до отчитане на текущи разходи в отчета за приходи и разходи и задължение (пасив) със сума равна на най-добрата приблизителна оценка на размера на разходите, необходими за покриването на настоящото задължение към датата на баланса, като се отчита и времеви фактор .

По повод направени запитвания бихме искали да обърнем внимание на необходимостта да се направи разграничение между **задължение за последващо гаранционно обслужване** за определен период, което задължение възниква заедно и в резултат на направената продажба и **включен ангажимент в общо определена цена** за продадена стока, продукцията или права, за услуга под формата на **последващо обслужване**. Определеният размер на прихода срещу услугата за последващо обслужване е необходимо да бъде отделен от общата продажна цена и да бъде отчетен (представен, отсрочен) като приход за бъдещ период. Съгласно принципа на съпоставимост между приходите и разходите, така разсрочения приход следва да се признае като текущ за периода, през който са направени разходите за неговото получаване, т.е. по извършването на услугата “последващо обслужване и поддръжка”. (НСС18, Приложение, гл.Б, т.2)

Трансформирането и представянето на отсрочените суми за гаранционно обслужване до 31.12 2001г. представлява промяна в счетоводна политика. Считаме, че в конкретния случай настъпилата промяна в счетоводната политика по силата на промяната на счетоводното законодателство е най – удачно да бъде представена още в сравнителната информация на ГФО за 2002 г. (т.е в данните за предходна година) като се приложи препоръчителният подход описан в НСС 8. Ще бъде необходимо в счетоводния баланс, салдото на приходите за бъдещи периоди възникнали по повод на разглежданата стопанска операция да се рекласифицират като провизии, признати като пасиви и в ОПР приходите за бъдещи периоди възникнал през 2001 г. по повод на ангажименти за гаранционно обслужване да бъдат включени като текущи приходи и със същия размер да бъдат отчетени разходи за провизии. Посочената стопанска операция не засяга текущото данъчно облагане на предприятията за 2002 г.

Във връзка с казаното по – горе обърщаме внимание и на следните две изисквания на НСС 37:

- в края на всеки отчетен период размерът на провизираните задължения се преразглежда и при необходимост и известни нови факти и обстоятелства - се актуализира чрез доначисляване на провизии или чрез намаляване на вече отчетени провизии;
- начислените провизии се отчитат към задълженията и се представят на отделна балансова статия от останалите текущи или дългосрочни задължения на предприятието

Направените фактически разходи при гаранционното обслужване следва да се отчитат в намаление на начислената провизия (като нейно използване). Като финансов приход (реинтегриране) се отчита само неизползваната част от формираната провизия. В тази връзка следва да имате предвид, че при гаранционно обслужване, политиката за цялостното освобождаване на провизията и повторно отчитане, като счетоводни разходи в отчета за приходите и разходите, на направените разходи по изпълнението на провизираното задължение, не съответства на действащото счетоводно законодателство.

## **9. Особенности при отчитането на коригиращи и некоригиращи събития по смисъла на НСС 10 “Събития настъпили след датата на годишния финансов отчет?”**

Необходимо е да се прави ясно разграничение между настъпили коригиращи и некоригиращи събития между **датата на ГФО и датата, на която ГФО е одобрен за публикуване** (датата, на която в съответствие с утвърдената управленска структура,

управляващият орган одобрява ГФО на дружеството за издаване и предоставяне на трети лица).

- **Коригиращи са събития**, които доказват условия, съществували на датата на ГФО и в следствие на тях се коригира представянето и оценката на обекти във финансовия отчет, като се съставят счетоводни операции в годината, която се приключва, независимо, че събитията са настъпили в следващата година. В т. 3.2 от НСС 10 са дадени няколко примера за коригиращи събития които могат да служат като ориентир на ръководството на предприятието при идентифицирането на събития от подобен тип. Обръщаме внимание на промяната в НСС 10, според която от 01.01.2002 г. на отчитане и представяне подлежат както **неблагоприятни коригиращите събития**, така и на **благоприятни коригиращи събития** свързани с отчитането на приходи и/или намаляването на разходите на дружеството (съгласно т. 3.2 от НСС 10 (отм.) приходите възникнали като резултат от коригиращи събития само се оповестяваха в приложението към ГФО, и то в случай че е вероятно да бъдат реализирани).

- **Некоригиращите събития** са тези, които са съществени и показателни за бъдещето на предприятието, но изцяло се отнасят за условията и обстоятелства, които са настъпили след датата на ГФО. При този тип събития предприятието не коригира представянето и оценката на обектите във финансовия отчет и не съставя счетоводни операции в старата година, която се приключва. Те подлежат само на оповестяване. В т. 4.2 от НСС 10 са дадени множество примери за некоригиращи събития.

Установяването, отчитането и оповестяването на коригиращите и некоригиращите събития след датата на ГФО има съществено значение за съблюдаване на принципа за вярно и честно представяне на имущественото и финансово състояние на предприятието и изпълнение на основните изисквания на които следва да отговаря информацията представена в ГФО.

**10. В чл. 40, ал. 1 на Закона за счетоводството е определено, че предприятията публикуват ГФО във вида, в който е заверен от одитора, заедно с доклад за заверката, изготвен от регистрирания одитор. От текста не е ясно кой доклад следва да се публикува: краткият или подробният.**

Разглежданият въпрос се поставя твърде често в стопанската практика в страната. Необходимо е да се уточни, че съгласно Националните одиторски стандарти (НОС) регистрираните одитори подготвят само един доклад в който представят своите заключения след извършване на независим финансов одит. Именно този доклад, изготвен съгласно изискванията на Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) и НОС, подлежи на публикуване по реда на чл.40, ал.1 от Закона за счетоводството заедно с годишния финансов отчет на предприятието.

Следва да се има предвид, че съгласно изискванията на чл. 40, ал.1 от ЗСч, предприятията следва да публикуват ГФО, по смисъла на чл.26, ал.1 от ЗСч., във вида в който е заверен от регистриран одитор, т.е следва да се публикуват **счетоводния баланс, отчета за приходите и разходите, отчета за паричните потоци, отчета за собствения капитал и приложението по смисъла на НСС 1 "Представяне на финансови отчети"**.

**11. Нормативни изисквания към лицата – съставители на годишен финансов отчет**

Според юридическата си форма, лицата - съставители на финансов отчет могат да бъдат: **Физически лица и лица регистрирани по Търговския закон (ТЗ)**

### 1. Лица в трудово-правно или служебно отношение с предприятието

Това са лица назначени по трудов или друг служебен договор съгласно действащото трудово или друго законодателство, регламентиращо реда за сключване на трудов или служебен договор.

Длъжността, която заемат тези лица е възможно да бъде както “главен счетоводител”, така и всяка друга икономическа длъжност съгласно възприетата структура на персонала в предприятието. Важното е да се подчертае, че предприятието следва да оповести в писмена форма избора си като вземе в трудовите задължения на съответната длъжност и това основно задължение на лицето да съставя годишен финансов отчет.

Видно от изискванията на чл. 35 от Закона за счетоводството като съставители на годишни финансови отчети могат да бъдат **назначавани само лица с икономическо образование**. Всички останали лица, които са завършили друго висше образование, **не могат** да бъдат назначавани в качеството им на съставители на годишни финансови отчети.

-за физическите лица **с висше счетоводно-икономическо образование** и съответен стаж в областта на счетоводството, външния и вътрешния финансов одит, данъчните ревизии или като преподавател по счетоводство и контрол, доказан със съответен документ за трудов или осигурителен стаж /чл.35, ал.1, т.1 ЗСч/. Това са лица, които са придобили специалност “Счетоводство и контрол” към икономическите университети в страната.

- за физическите лица **с друго висше икономическо образование** и 5 г. стаж в областта на счетоводството, външния и вътрешния финансов одит, данъчните ревизии или като преподавател по счетоводство и контрол и доказан със съответен документ за трудов или осигурителен стаж /чл.35, ал.1, т.2 ЗСч/. Това са лица, придобили висше икономическо образование с друга специалност, например: ”Финанси”, “Статистика”, “Международни икономически отношения” и други.

-за физическите лица **със средно икономическо образование** и 8 г. стаж като счетоводител, който също следва да бъде доказан със съответните документи за завършено образование и трудов или осигурителен стаж /чл.35, ал.1, т.3Сч/. Това са лица завършили средно специално икономическо образование в техникуми и лицензирани търговски гимназии и икономически колежи.

Понятието “**стаж в областта на счетоводството**” включва в себе си всички извършвани дейности или изпълнявани функции, които са пряко свързани с организацията, методологията и осъществяването на счетоводството на предприятията.

Съответният стаж следва да бъде доказан с трудов или осигурителен документ.

Законът за счетоводството **не поставя** изискване за периода, в който лицето е придобило професионалния си стаж - дали е преди завършване на висшето образование, по време на следването или след това.

Изискванията, които поставя чл. 35 от ЗСч. (минимална степен на завършено образование и съответстващ към него професионален стаж и съставителят да не е осъждан за престъпление от общ характер), следва да бъдат **изпълнени към датата на изготвяне на ГФО**, която съгласно чл. 37, ал. 1 не може да бъде по-късно от 1 март, а за консолидираните финансови отчети, съгласно чл. 37, ал.2 – не по-късно от 30 юни.

### 2. Лица в облигационни отношения с предприятието

Това са лица, регистрирани по съответния ред, като упражняващи свободна професия “счетоводител”, “икономист” и пр. Те следва аналогично на гореизложеното да отговарят на изисквания на чл. 35, ал. 1, както и на чл. 36 от Закона за счетоводството.

Съставител на годишен финансов отчет може да бъде лице, което **не е осъждано за престъпление от общ характер** по глава пета и по раздел I на глава шеста от Особената част на Наказателния кодекс.

### **3. Лица, регистрирани по ТЗ като “специализирано счетоводно предприятие” или регистрирани по ТЗ и ЗНФО като “специализирано одиторско предприятие”**

Тези предприятия следва да са със седалище на територията на страната и в предмета им на дейност да е включено организиране и счетоводно отчитане и съставяне на годишни, междинни и други финансови отчети по реда на Закона за счетоводството.

Съставеният от тези предприятия ГФО се подписва от физическото лице, което управлява или представлява специализираното счетоводно или одиторско предприятие, както и от ръководителя на предприятието, за чиято дейност се отнася годишния финансов отчет.

Обръщаме внимание на факта, че **ръководството на предприятието е отговорно за съставянето на финансовите му отчети**, които трябва да дават вярна и честна представа за финансовото му състояние, резултатите от дейността, паричните потоци и измененията в собствения капитал на предприятието.

### **12. Представянето на условни активи и пасиви в счетоводния баланс.**

В задбалансовата част на годишния счетоводен баланс следва да се представят само условните активи и пасиви по смисъла на новия НСС37, а не салдата на всички задбалансови сметки. Това означава, че се изключват салдата на кореспондиращите задбалансови сметки и на всички други сметки, които съдържат данни от оперативно-контролен и/или статистически характер .

## **II. Рубриката “Данъци”**

### **1. Относно данъчното третиране на отчетените разходи –в резултат на отписване на дълготрайни активи поради промяна в стойностния праг на същественост съгласно приетата счетоводна политика за 2002 г.**

Отписването на дълготрайните активи поради промяната на стойностния праг поставя два основни проблема във връзка с прилагането на действащите разпоредби на ЗКПО за 2002 година:

***1.1.данъчно третиране на разходите, свързани с отписването на дълготрайните материални активи (ДМА) при прилагане на новото счетоводно законодателство и съответната промяна в счетоводната политика;***

***1.2.данъчно третиране на освободения преоценъчен резерв, чиито носители са отписаните ДМА.***

***1.1. Данъчно третиране на разходите, свързани с отписването на ДМА при прилагане на новото счетоводно законодателство и съответната промяна в счетоводната политика***

***1.1.1. Данъчно третиране на отписването на ДМА при прилагането на препоръчителния подход по НСС 8 Нетни печалби и загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика***

През 2002 г. отписването на ДМА (поради промяната в стойностния праг на същественост) за сметка на неразпределената печалба/непокрита загуба от минали години, няма да повлияе върху размера на финансовия резултат, подлежащ на данъчното преобразуване, за текущия период. Доколкото разпоредбите на ЗКПО, в сила за 2002 година, имат за цел да регулират признаването за данъчни цели на стопански операции, които се отразяват във финансовия резултат преди данъчното преобразуване за текущия период, то не следва да се извършва увеличението му на основание чл. 23, ал. 2 от ЗКПО с размера на балансовата стойност на отписаните ДМА.

***1.1.2. Данъчно третиране на разходите от отписване на ДМА при прилагането на допустим алтернативен подход по НСС 8 Нетни печалби и загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика***

Отчетените разходи от отписването на ДМА поради промяната на стойностния праг намаляват финансовия резултат и съответно, облагаемата печалба по ЗКПО. Данъчният закон регламентира специфични правила за данъчното третиране и преобразуване на финансовия резултат, чиято основна цел е да се определи една и съща стойност на данъчната основа и еднакви данъчни ефекти, независимо от избрания счетоводен подход в различните предприятия. В този смисъл, възприетият подход при данъчното облагане следва да осигури справедливо и **еднакво** формиране на данъчната основа за всички предприятия в зависимост от техните резултати за текущия период. За постигането на **същият данъчен ефект**, както при прилагането на препоръчителния метод по НСС 8 Нетни печалби и загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, следва да се използват съществуващите в ЗКПО разпоредби за преобразуване на финансовия резултат с разходи от минали отчетни периоди като разходите, произтичащи от отписване през 2002 г. на ДМА, придобити **през предходни отчетни/данъчни периоди се третират като такива разходи**. Съгласно чл. 27, т. 2 от ЗКПО *разходите от минали отчетни периоди не се признават за данъчни цели през текущия период само когато за съответния отчетен период финансовият резултат преди данъчното преобразуване е отрицателен или положителният финансов резултат е по-малък от тези разходи*.

Предвид горното, в случай, че е възприет алтернативният подход по НСС 8 и активите са отписани в текущите разходи **за 2002 година**, лицата, формиращи данъчна основа по реда на ЗКПО, следва да направят сравнение на резултатите за миналите отчетни периоди и балансовата стойност на придобитите през съответната година ДМА, които се отписват през 2002 г. поради промяната на стойностния праг (например, сравняваме финансов резултат за 1999 г. с балансовата стойност на отписваните ДМА, придобити през 1999 г.). Целта на това сравнение е да се установи необходимостта от прилагането на **чл. 27, т. 2 от ЗКПО, както и сумата, с която следва да се увеличи финансовият резултат при данъчното преобразуване**.

За целите на данъчното облагане е необходимо предприятията да изготвят:



- справка за активите, отписването на които ще бъде обект на данъчно преобразуване по реда на чл. 27, т. 2 от ЗКПО като сумата на всички отчетени през 2002 г. разходи за отписване на ДМА поради промяна в стойностния праг следва да бъдат разграничени по години (например, за 2001 г, за 2000 г.; за 1999 г., за 1998 г., за 1997 г. и обща сума).
- сравнителна таблица за установяване изпълнението на критериите по чл. 27, т. 2 от ЗКПО, в която се посочват финансовия резултат за съответната година и отчетените разходи, свързани с отписването на активи, придобити през същата година.

Предприятия, които в определен отчетен период са реализирали отрицателен финансов резултат (счетоводна загуба) ще увеличат финансов си резултат за 2002 г. с **пълния размер на разходите, свързани с отписването на ДМА**, придобити през същия период. Ако за съответния минал отчетен период е отчетен положителен финансов резултат, който е по-малък от разходите за отписване на ДМА, придобити през същия период, предприятието следва да увеличи финансов си резултат при преобразуването с **превишението на разходите над печалбата за периода**.

На база гореизложеното и при прилагане на тези указания във връзка с Раздел III от глава втора на ЗКПО, преобразуването на финансовия резултат (печалба или загуба) се извършва с балансовата стойност на отписаните ДМА на основание **чл. 23, ал. 2, т. 16 от ЗКПО**.

Ако се прилага чл. 23, ал. 2, т. 16 от ЗКПО за 2002 г., то като резултат от него счетоводно отчетените разходи от предприятието (в резултат от отписването на ДМА) ще бъдат частично или изцяло компенсирани в хода на данъчното преобразуване.

За елиминиране на данъчните ефекти от промяната в стойностния праг на същественост и с цел да се осигури еднакво данъчно третиране **независимо** от това дали при отписването на ДМА е приложен **препоръчителен** или **допустим алтернативен счетоводен подход съгласно НСС 8**, следва **всички отписани дълготрайни активи** да бъдат включени в **данъчния амортизационен план /ДАП/** от 1.01.2003 г., съставен на основание чл. 22, ал. 5 от ЗКПО по амортизуема стойност и призната до момента данъчна амортизация.

**Изключение от горното правило (включване в ДАП)** са случаите, при които е налице кумулативно:

- ползване на допустимия алтернативен подход по НСС 8; и
- неизпълнение на критериите на чл. 27, т. 2 от ЗКПО, поради което не е извършено увеличение по чл. 23, ал. 2, т. 16 от ЗКПО.

Нагледно представяне на предложената схема за данъчно третиране по реда на действащите текстове за **2002 г.** на ЗКПО е показано в таблицата по-долу:

	<i>Използван счетоводен подход по НСС 8</i>	<i>Наличие на критериите по чл. 27, т. 2 от ЗКПО</i>	<i>Данъчно третиране /преобразуване/</i>	<i>Отражение в данъчния амортиз. план</i>	<i>Признаване на разход за целите на ЗКПО</i>
1.	Препоръчителен подход	<b>Не са налице</b> , тъй като финансовият резултат преди данъчното преобразуване не е засегнат (намален)	<b>Не се извършва</b>	Отписаните ДМА <b>се включват</b> в ДАП при спазване изискванията на	Чрез данъчните амортизации по реда на чл. 23, ал. 3, т. 11 от ЗКПО за 2003 г. и

				§ 64 от ПЗР на ЗКПО	следващите години <u>извънсчетоводно</u>
2.	Допустим алтернативен подход	Финансовият резултат преди данъчното преобразуване е намален, като:			
2.1.		За цялата сума на разходите (в т. ч. по години) от отписване на ДМА <b>са налице</b> критериите на чл. 27, т. от ЗКПО	С цялата сума на разходите <b>се извършва</b> преобразуване по реда на чл. 23, ал. 2, т. 16 от ЗКПО	Отписаните ДМА <b>се включват</b> в ДАП при спазване изискванията на § 64 от ПЗР на ЗКПО	Чрез данъчните амортизации по реда на чл. 23, ал. 3, т. 11 от ЗКПО за 2003 г. и следващите години <u>извънсчетоводно</u>
2.2.		За цялата сума на разходите (в т. ч. по години) от отписване на ДМА <b>не са налице</b> критериите на чл. 27, т. 2 от ЗКПО	<b>Не се извършва</b>	Отписаните ДМА <b>се включват</b> в ДАП	Чрез признаване на начислените разходи във финансовия резултат (счетоводна печалба или загуба) за 2002 г. <u>счетоводно</u>
2.3.		За една част от разходите (в т.ч. по години) са налице, а за друга – не са налице критериите на чл. 27, т. 2 от ЗКПО	Прилагат се <b>едновременно, пропорционално</b> съответната част от разходите: • правилата, посочени на ред 2.1.;  • правилата, посочени на ред 2.2.	правилата, посочени на ред 2.1.;  правилата, посочени на ред 2.2.	<u>извънсчетоводно</u> /р.2.1./ за 2003 г. и следващи години;  <u>счетоводно</u> /р. 2.2./ за 2002 години

Предвид измененията в данъчните механизми, третиращи признаването на разходите за амортизации и наличието на чл. 22, ал. 7 от ЗКПО от 1.01.2003 година, независимо от факта, че няма да се начисляват счетоводни разходи за амортизации, за целите на определянето на облагаемата печалба ще се признават данъчните амортизации до пределно допустимите размери, определени с чл. 22, ал. 3 от ЗКПО (в случаите на извънсчетоводно признаване на разходи – в таблицата).

Считаме, че в тези случаи са приложими разпоредбите на **§ 64 от ПЗР на ЗИДЗКПО** (ДВ, бр. 119/2002 г.) в частта: *за целите на този закон, при изготвянето за първи път на данъчен*

амортизационен план, амортизуемите активи се завеждат по тяхната амортизируема стойност и призната до момента данъчна амортизация за тях.

Тук е **особено важно да се подчертае**, че данъчни амортизации по реда на ЗКПО ще се признават само до размера на неамортизираната стойност в предходни периоди (балансовата стойност на ДМА към датата на завеждането в ДАП).

**Пример за прилагането на разписания механизъм за данъчно третиране на разходите от отписани ДМА, поради промяна в стойностния праг на същественост съгласно новите НСС и предвид промените в текстовете на ЗКПО съответно за 2002 г. и за 2003 г.**

Допускания:

На 31.12.2002 г. се отписва ДМА(отчетен е разход) с отчетна стойност 150 лв.

ДМА е придобит през м. 12.1999г. и е с характер на стопански инвентар

Счетоводната и данъчната амортизационна норма съвпадат (за категория IV) 15 %

Финансов резултат за 2000 г. – счетоводна загуба

Начислени и данъчно признати разходи за амортизация

за 2000 г., 2001 г. и 2002 г. (150 x 15% x 3 г.) 67.50 лв.

Избран е допустим алтернативен подход по НСС 8

Балансова стойност на 31.12.2002 г. 82.50 лв.

Финансов резултат за 2002 г. преди отписването (счетоводна печалба) 482.50 лв.

2002 година

Финансов резултат за 2002 г. след отписването (счетоводна печалба) 400 лв.

Извършва се преобр. по чл. 23, ал. 2, т. 16, във връзка с чл. 27, т. 2 от ЗКПО +82.50 лв.

Облагаема печалба към 31.12.2002 г. **482.50 лв.**

2003 година

Финансов резултат за 2003 г. преди дан. преобразуване (счетоводна печалба) 200 лв.

Отписаният ДМА се включва в ДАП съгласно § 64 от ПЗР на ЗИДЗКПО

с амортизируема стойност и 150 лв.

призната до момента на отписването данъчна амортизация 67.50 лв.

Счетоводни амортизации за 2003 г. **не се начисляват**

Данъчни амортизации по ДАП – 15% x 150 лв. 22.50 лв.

Преобразуване по чл. 23, ал. 2, т. 19 от ЗКПО 0 лв.

Преобразуване по чл. 23, ал. 3, т. 11 от ЗКПО - 22.50 лв.

Облагаема печалба към 31.12.2003 г. **177.50 лв.**

Амортиз. ст/ст актива	Дан. аморт. норма	Счетов. и дан. амортиз. 2000 г.	Счетов. и дан. амортиз. 2001 г.	Счетов. и дан. амортиз. 2002 г.	Данъч. амортиз. по ДАП 2003 г.	Данъч. амортиз. по ДАП 2004 г.	Данъч. амортиз. по ДАП 2005 г.	Данъчна амортиз. по ДАП 2006 г.
150 лв.	15 %	22.50 лв.	22.50 лв.	22.50 лв.	22.50 лв.	22.50 лв.	22.50 лв.	15.00 лв.

**Забележка:** С таблицата е илюстрирано универсалното за ДЗЛ и за бюджета признаване на амортизационните разходи в размери (150 лв.) и срокове (от 2000 г. до 2006 г.), определени с данъчните разпоредби, и без ефект на промяна на данъчната основа поради промяната в счетоводното законодателство и възприетия счетоводен подход.

**1.2. Данъчно третиране на освободения преоценъчен резерв към 31.12.2002 г., чиито носители са отписаните поради промяна в стойностния праг на същественост ДМА**

Данъчното третиране на освободения през 2002 г. **резерв от преоценка** (формиран след 1.01.1998 г.) е регламентирано с **чл. 23, ал. 2, т. 23 от ЗКПО**, а именно: финансовият резултат при данъчното преобразуване се увеличава със сумата на резерва от преоценка на дълготраен материален актив в случаите на отписване, освен когато дълготрайният материален актив е отписан за сметка на капитала.

При действащия текст на разпоредбата следва да се разграничат **две основни хипотези**, предполагащи различно данъчно третиране:

- **Първа** - отписване на преоценения ДМА за сметка на финансовия резултат за 2002г.;
- **Втора** – отписване на преоценения ДМА за сметка на капитала.

**1.2.1.** Когато отписването на преоценения ДМА е за сметка на финансовия резултат (**първата хипотеза**) преди данъчното преобразуване, с натрупания за същия актив **резерв от преоценка** (формиран след 01.01.1998 г.) се извършва увеличение на облагаемата печалба по реда на **чл. 23, ал. 2, т. 23 от ЗКПО**.

**1.2.2.** При **втората хипотеза** (отписване на ДМА за сметка на капитала), доколкото **при отписването на актива** не е намален финансовият резултат с неговата балансова стойност, то **няма** основание да се извършва и данъчно преобразуване по реда на чл. 23, ал. 2 от закона с частта от преоценъчния резерв, която съответства на балансова стойност.

Доколкото, обаче, в предходните периоди са начислявани и данъчно признавани разходи за амортизации върху увеличената в резултат на преоценките отчетна стойност на ДМА, с **начислените в повече разходи** за амортизации (върху по-високата преоценена стойност) следва да се извърши преобразуване по реда на **чл. 23, ал. 2, т. 23 от ЗКПО** към момента на отписването на преоценените ДМА през **2002 г.** за сметка на капитала. В този смисъл е и разпоредбата, регламентираща същата хипотеза за **2003 г.**, а именно: увеличение се извършва с частта от преоценъчния резерв, съответстваща на увеличението в размера на разходите за амортизации до момента на отписване на актива (**чл. 23, ал. 2, т. 16, б. “д” от ЗКПО**, в сила от 1.01.2003 г.).

**2. Относно данъчно третиране на отписването на отчетените към 1.01.2002 г. разходи за учредяване и разширяване в съответствие с новото счетоводно законодателство (НСС 38 Нематериални активи)**

Данъчното третиране е аналогично на това, описано по-горе във връзка с отписването на ДМА поради промяна в стойностния праг на същественост (виж т. 1).

**3. Относно признаването по чл. 23, ал. 3 на обратно проявление през 2002 г. на временната разлика от провизии на вземания, които са били обложени по реда на чл. 23, ал. 2 от ЗКПО преди 1.01.2002 г.**

**3.1.** До **31.12.2001 г.** на данъчно преобразуване по реда на **чл. 23, ал. 2, т. 22 от ЗКПО** подлежаха тридесет на сто от начислените разходи за провизии във всички предприятия, с изключение на банките. Това данъчно третиране се прилагаше спрямо разходите за провизии, отчетени на основание НСС 3 “Отчитане на провизиите, разходите за бъдещи периоди и

приходите за бъдещи периоди” (в сила до 31.12.2001 г.). Регулирането на разходите за провизии е с характер на данъчна временна разлика. В **чл. 23, ал. 3, т. 10 от ЗКПО** за 2001 г. е налице възможност за обратно проявление на разликата в следващи данъчни периоди в случаите на реинтегриране на провизията в печалбата.

**3.2.** Във връзка с промяната на ЗСч и НСС от **1.01.2002 г.**, с разходите за **обезценка на вземания**, в резултат на отчитането на които е бил намален финансовият резултат, следва да бъдат посочени като увеличение по реда на **чл. 23, ал. 2, т. 9 от ЗКПО при преобразуването за данъчни цели.**

Запазен е подходът за третиране на загубите (разходите) от обезценка на вземания като данъчна временна разлика като в **чл. 23, ал. 3, т. 4 от ЗКПО** е предвиден ред за намаление на финансовия резултат при данъчното преобразуване, а именно с *“приходите от възстановяване на загубите от обезценка на активи, когато в предходен период е извършвано увеличение и само до размера на това увеличение”*.

Тъй като провизиите по икономическия си смисъл са аналогични на обезценките на вземания и подходът на ЗКПО е те да бъдат третирани като **данъчна временна разлика**, считаме, че ако през 2002 г. бъде събрано (погасено) вземане, което е било провизирано в минали периоди (до 31.12.2001 г.), следва да бъде извършено намаление на финансовия резултат по реда на **чл. 23, ал. 3, т. 4 от ЗКПО** със сумата на вече обложената (по реда на чл. 23, ал. 2 от закона) част от провизиите, начислени за това вземане през предходните периоди.

#### **4. Данъчно третиране на провизиите за задължения за гаранционно обслужване съгласно действащото законодателство (ЗКПО) за 2002 година**

Признаването на провизии се извършва при изпълнение на критериите, определени с действащото счетоводно законодателство (т. 4.1 от НСС 37 “Провизии, условни задължения и условни активи”), тъй като данъчният закон не съдържа разпоредби в това отношение. Признаването на провизия е свързано с отчитане (признаване) на пасив (*текущо задължение* на предприятието, произтичащо от минали събития, уреждането на което се очаква да породи необходимост от поток от ресурси на предприятието, включващ икономически ползи и изгоди).

***Пример за начисляване през 2002 г. на провизии за задължения за гаранционно обслужване, които се третират за данъчни цели по реда на чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО (в сила за 2002 г.) и признаването им за данъчни цели през 2003 г. по реда на чл. 23, ал. 3, т. 17 от ЗКПО (в сила от 1.01.2003 г.)***

##### Допускания:

- Предприятие продава готова продукция (единичната стойност на всяко изделие е 10 лв.) с двугодишна гаранция, съгласно която предприятието поема всички разходи по отстраняване на дефекти, тоест налице е *правно задължение*
- Стойност на продадени изделия за годината - 2002 г.  
(10 000 бр. по 10 лв.) 100 000 лв.
- На база минал опит и бъдещи очаквания е установено, че:  
80 % от изделията нямат дефекти в срока на гаранцията  
18 % от изделията показват минимални дефекти (средно по 2 лв. разход на изделие)

2 % от изделията имат сериозни дефекти и/или ще бъдат върнати (средно по 9 лв. р-д на изделие)

### 2002 година

➤ Финансов резултат (счетоводна печалба) преди начисляване на провизиите	10 000 лв.
➤ Извършена е оценка на размера на провизиите, като са отчетени разходи за провизии по задължения за гаранции (18 % от 10 000 бр.) x 2 лв. + (2 % от 10 000 бр.) x 9 лв.	5 400 лв.
➤ Финансов резултат след начисляване на провизии (10 000 – 5 400)	4 600 лв.
➤ Извършва се преобразуване по чл. 23, ал. 2, т. 11	+5 400 лв.
➤ Облагаема печалба (4 600 + 5 400)	<b>10 000 лв.</b>

### 2003 година

➤ Финансов резултат (счетоводна печалба)	8 000 лв.
➤ Отчетени са фактически изразходвани суми за гаранции за продадените изделия и за сметка на начислените провизии на задължения през 2002 година без влияние (намаление) върху фин. резултат	5 200 лв.
➤ Извършва се преобразуване по чл. 23, ал. 3, т. 17	- 5 200 лв.
➤ Облагаема печалба (8 000 - 5 200)	<b>2 800 лв.</b>

*Забележка: Примерът показва практическото приложение на принципа за включване на определен разход в намаление на данъчната основа (облагаемата печалба) не в периода на счетоводното му начисляване, а в момента (периода) на ефективното изтичане на ресурси от патримониума на предприятието – ДЗЛ, и само до реалния размер на формираните разходи (в конкретния пример – за гаранционни задължения).*

Съгласно чл. 23, ал. 3, т. 17 от ЗКПО (в сила от 01.01.2003 г.) обложените по чл. 23, ал. 2 провизии за задължения се посочват като намаление на финансовия резултат:

- в случаите на реинтегриране в печалбата или;
- при изплащане на задълженията, за които са начислени провизиите.

С други думи, през 2003 г. разпоредбите на закона третираат равнопоставено и аналогично проявлението на двете хипотези. Считаме, че същият подход и третиране са напълно приложими и по отношение на **провизиите, които през 2002 г. са били реинтегрирани в печалбата или са били изплатени задълженията, по повод на които са били начислени.**

### **5. Прилагане на данъчните амортизационни норми в случаите на промяната им (например, нормата за автомобилите е променена от 15 % на 20 %, респективно – 30 %, считано от 1.01.2002 г.).**

ЗКПО е материален данъчен закон. За неговите разпоредби е приложим принципът, че фактът се регулира от закона, действащ по време на проявлението му (*tempus regit faktum*), т.е. има действие само занаяпред. Следователно, при определяне на данъчната основа по реда на ЗКПО всички нейни елементи, в т.ч. на годишните данъчно признати амортизационни норми, следва да бъдат разглеждани и прилагани с оглед действащите данъчни разпоредби за конкретния период (в случая на автомобилите - от 1.01.2002 до 31.12.2002 година).

**Максималните данъчно признати разходи за амортизации по години съгласно действащите законови разпоредби на ЗКПО за автомобилите са:**

Амортиз. ст/ст на ДМА	Данъчна амортиз. 2000 г.	Данъчна амортиз. 2001 г.	Данъчна амортиз. 2002 г.	Данъчна амортиз. 2003 г.	Данъчна амортиз. 2004 г.	Данъчно признати разходи за амортизация
	15 %	15 %	30 %	25 %		<b>ОБЩО:</b>
10 000	1 500	1 500	3 000	2 500	1 500	10 000

**6. Какъв финансов отчет следва да бъде приложен при подаването на годишната данъчна декларация за 2002 година? Може ли към декларацията да бъде подаден финансов отчет, предоставен от Националния статистически институт (НСИ)?**

Формулярите на НСИ имат за цел набирание на статистическа информация, чието предоставяне и разпространение е предмет на Закона за статистиката (ЗСт). Едновременно с това, годишният финансов отчет на предприятията в неговите съставни части – счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за паричните потоци, отчет за собствения капитал и приложения, са регламентирани в счетоводното законодателство.

От своя страна, за целите на ЗКПО се използва информацията, събрана и систематизирана по реда и при спазване на **действащото счетоводното законодателство** (Закон за счетоводството и Национални счетоводни стандарти) за съответния отчетен/данъчен период. Съгласно чл. 51, ал. 2 от ЗКПО годишната данъчна декларация се подава от данъчно задължените лица в териториалната дирекция по данъчна регистрация до 31 март на следващата календарна година. Заедно с годишната данъчна декларация се представя **годишният финансов отчет (ГФО)** по смисъла на ЗСч., включително приложенията към него. Съставните части на годишния финансов отчет са определени с чл. 26 от Закона за счетоводството (ЗСч).

Предприятията, чиито годишни финансови отчети подлежат на задължителен финансов одит съгласно ЗСч, подават с годишната данъчна декларация по чл. 51 от ЗКПО и **копие от доклада по Закона за независимия финансов одит**. Ако независимият финансов одит не е завършил до 31 март, одиторският доклад се подава допълнително, но не по-късно от един месец от датата на съставянето му (чл.51, ал.2 от ЗКПО).

Предвид гореизложеното, следва да се има предвид, че изискванията на чл. 51, ал. 2 от ЗКПО за представяне на ГФО (по смисъла на ЗСч) заедно с годишната данъчна декларация, **не елиминират възможността предприятията да подават и формите, предоставени от НСИ**.

Годишната данъчна декларация по чл. 51, ал. 1 от ЗКПО за **2002 г. се подава до 31.03.2003 г.**, поради което е необходимо заедно с нея да се подадат ГФО за 2002 г. (заедно с приложенията към него), както и копие от доклада по ЗНФО (когато ГФО подлежи на финансов одит по ЗНФО).

**7. Какъв следва да е обхватът на приходите от лихви при прилагането на чл. 26, ал. 1 от ЗКПО за 2002 година?**

Текстът на чл. 26, ал. 1 от ЗКПО гласи :

“При определяне на облагаемата печалба максималният размер на разходите за лихви, **намалени с приходите от лихви**, по заеми от търговци, съдружници и други лица (без банкови заеми), както и по финансов лизинг, не може да превишава 75 на сто от счетоводната печалба, без да се смятат лихвите. При загуба се регулира целият размер на компенсиращия разход за лихви”.

Видно от текста, при определяне на максимално допустимия размер на разходите за лихви, подлежащи на регулация не е уточнен обхватът на приходите от лихви, с които тези разходи се компенсират. При определянето на облагаемата печалба разходите за лихви по заеми от източниците, изброени в закона, не могат да бъдат по-големи от 75 на сто от счетоводната печалба, **без влиянието на лихвите**. Разходите за лихви трябва да се съпоставят с всички приходи от лихви, независимо от източника им. От обхвата на всички приходи се изключва единствено приходът от лихви, изплатени от данъчната администрация за надвнесени данъци (чл. 23, ал. 3, т. 10 от ЗКПО, действащ за 2002 г.).

За да бъде елиминирано влиянието на лихвите по гореописания ред, се извършват следните изчисления:

1. Финансов резултат (печалба)	1 200 лв.
2. Разходи за лихви	200 лв.
3. Приходи от лихви	400 лв.
4. Счетоводна печалба без влиянието на лихвите (1 200+200-400)	<b>1 000 лв.</b>

**Пример за данъчно регулиране на лихвите при слаба капитализация (чл.26, ал.1 и ал.2 от ЗКПО) за 2002 г., когато финансовият резултат на данъчно задълженото лице е положителна величина (печалба) или нула**

№ по ред	ПОКАЗАТЕЛИ	СУМА
1	2	3
1	Разходи за лихви по заеми, подлежащи на регулация посочени в чл.26, ал.1	10 000
2	Приходи от лихви, с изключение на тези, посочени в чл.23, ал.3, т.10 от ЗКПО	500
3	Разходите за лихви по р. 1, намалени с приходите от лихви по р. 2	9 500
4	Счетоводна печалба по отчета за приходите и разходите	800
5	Приходи от всички лихви по отчета за приходите и разходите	1 000
6	Разходи от всички лихви по отчета за приходите и разходите	10 500
7	Печалба без влиянието на лихвите ( р.4-р.5 +р.6 )	10 300



8	75 % от печалбата без влиянието на всички лихви (0,75 x ред 7)	7 725
9	Максимален размер на признатите за разход лихви при данъчното облагане (р.8)	7 725
10	Превишение на разхода за лихви над максимално признатия размер (р.3-р.9)	1 775

**Извод:** Финансовият резултат следва да бъде увеличен с 1775лв.

**Пример за данъчно регулиране на лихвите при слаба капитализация (чл.26, ал.1 и ал.2 от ЗКПО) за 2002 г., когато финансовият резултат на данъчно задълженото лице е отрицателна величина (загуба)**

№ по ред	ПОКАЗАТЕЛИ	СУМА
1	2	3
1	Разходи за лихви по заеми, подлежащи на регулация, посочени в чл.26, ал.1	6 000
2	Счетоводна загуба по отчета за приходите и разходите	- 3 000
3	Приходи от лихви, с изключение на тези, посочени в чл.23, ал.3, т.10 от ЗКПО	5 000
4	Компенсиран разход за лихви (р.1-р.3)	1 000

**Извод:** Финансовият резултат следва да бъде увеличен с 1000лв.

**Пример за обратно проявление (признаване) през 2003 г. на данъчната временна разлика от лихвите, регулирани при слаба капитализация (чл.26, ал.1 и ал.2 от ЗКПО) за предходен период**

№ по ред	ПОКАЗАТЕЛИ	I вариант	II вариант
		СУМА	СУМА
1	2	3	4
1	Разходи за лихви по заеми, подлежащи на регулация, посочени в чл.26, ал.1	1 250	6000
2	Приходи от лихви, с изключение на тези, посочени в чл.23, ал.3, т.10 от ЗКПО	5 000	5000
3	Разходите за лихви по р. 1, намалени с приходите от лихви по р. 2	-3 750	1000
4	Счетоводна печалба по отчета за приходите и разходите	6 500	6500

5	Приходи от всички лихви по отчета за приходите и разходите	8 000	8000
6	Разходи от всички лихви по отчета за приходите и разходите	4 500	6000
7	Печалба без влиянието на лихвите ( р.4-р.5 +р.6 )	3 000	4500
8	75 % от печалбата без влиянието на всички лихви ( 0,75 x ред 7)	2 250	3375
9	Максимален размер на признатите за разход лихви при данъчното облагане (р.8)	2 250	3375
10	Превишение на разхода за лихви над максимално признатия размер/ <b>икономия</b> (р.3-р.9) <b>(-3 750-2 250) или (1000 - 3375)</b>	<b>- 6 000</b>	<b>-2375</b>

*Извод:* При реализирана икономия (ред 10) от лихви по реда на слабата капитализация, ДЗЛ може да ползва обратно проявление на данъчната временна разлика от лихви по слаба капитализация като намали финансовия си резултат по реда на чл. 23, ал. 3, във връзка с чл. 26 от ЗКПО.

**8. През 2001 г. фирмата е посочила в увеличение лихви по банков кредит. През 2002 г. тези лихви не се регулират. Може ли да се ползва обратно проявление за обложената за 2001 г. част от лихвите по този кредит след като банковите заеми са изрично изключени от чл. 26, ал. 1 от ЗКПО за 2002 година?**

Обстоятелството, че лихвите по банкови кредити са изключени от данъчна регулация по реда на слабата капитализация, не означава, че ДЗЛ (предприятията) не могат да ползват обратно проявление на данъчната временна разлика, възникнала през 2001 г. по силата на действащия данъчен закон. Въпреки промяната в текста на чл. 26, ал. 1 от ЗКПО, в сила от 1.01.2002 г., характерът на регулирането на лихвите при слаба капитализация, се запазва и не отпада възможността за признаване на възникналата през предходен период (2001 г.) данъчна временна разлика.

**9. Как се тълкува терминът “реализация на стоково-материалните запаси”(СМЗ) по реда на чл. 23, ал. 3, т. 5 от ЗКПО?**

Под реализация на стоково-материалните запаси се има предвид напускане на патримониума на предприятието, т. е. продажба, замяна, дарение и др. на СМЗ, респективно на продукцията, в която са вложени обезценените материали.

В случаите, когато обезценените СМЗ (носител на обложени разлики през предходни периоди) са вложени в готова продукция, която е останала на склад и/или в незавършено производство към 31.12. на текущия отчетен период, не се извършва преобразуване по реда на чл. 23, ал. 3 от ЗКПО, т.е. приема се, че **не е налице реализация и съответно, обратно проявление на временната разлика.**

**10. Какво представляват нереализираните загуби, чието данъчно третиране се извършва по реда на данъчните временни разлики за 2002 г.?**

Най-общо като нереализирани загуби могат да се определят загубите от обезценка (разходи от преоценка) на активи, чието данъчно регулиране е регламентирано с **чл. 23, ал. 2, т. 9 от ЗКПО**, както и разходите, произтичащи от преоценка на СМЗ, регулирани по реда на **чл. 23, ал. 2, т. 18 от ЗКПО** за 2002 г.

Следва да се има предвид, че в рамките на един данъчен период е възможно да са отчетени разходи от обезценка на СМЗ, които са реализирани в течение на годината. Към края на годината загубата от тези СМЗ е реализирана и не следва да се взема предвид при преобразуването на финансовия резултат. В този случай, увеличение на финансовия резултат следва да се извършва само с нереализираните загуби от обезценка за наличните към 31.12.2002 г. СМЗ, т.е. начислените разходи за обезценка за съответния СМЗ, компенсирани с реализираната загуба за продадената част от същите СМЗ.

На нетен принцип, аналитично следва да се разделят **реализираните** разходи от преоценка от **нереализираните** такива. За да може да се ползва обратното проявление на тази временна разлика (намалението на финансовия резултат), следва да се докаже, че приходите от преоценка произтичат точно от тези активи, по повод на които е възникнала разликата. Предвид на това изискване, за подобни временни разлики трябва да е налице аналитична информация актив по актив.

***Пример за реализиране на загуби от обезценка на СМЗ през 2002 г.***

Отчетна стойност на СМЗ (100 бр. по 1 лв.)	100 лв.
Нетна реализируема стойност (100 бр. по 0.90 лв.)	90 лв.
Обезценка по реда на НСС 2 (разходи от преоценка) – 100 бр. по 0.10 лв.	10 лв.
Продажба(реализация) на 50 бр.обезценените СМЗ(50 бр.по 0.80лв.)	40 лв.
Реализирана загуба - общо(50 – 40), в т.ч.	10 лв.
- от обезценка - 5 лв. (50 бр. по 0.10 лв.)	
- от продажбата – 5 лв. (40лв. продажна цена – 45 лв. балансова стойност)	
Нереализирани загуби – за наличните СМЗ – 50 бр. по 0.10 лв.	5 лв.
Преобразуване по реда на чл. 23, ал. 2, т. 18 от ЗКПО (нереализирани загуби)	5 лв.

Следва да се има предвид, че за един актив, който е наличен към 31.12.2002г. е възможно да са налице както разходи от преоценка, така и приходи от преоценка. В този случай, увеличение на финансовия резултат по реда на чл.23, ал.2, т.9 или по чл.23, ал.2, т.18 от ЗКПО следва да се извърши само с превишението на разходите от преоценка над приходите от преоценка, защото финансовият резултат реално е намален само с тази разлика.

Приложението на чл.23, ал.2, т.9 (чл.23, ал.2, т.18) от ЗКПО може да бъде илюстрирано чрез следния пример:

***Пример за реализиране на загуби от обезценка на СМЗ през 2002 г.***

Отчетна стойност на СМЗ (100 бр. по 1 лв.). СМЗ е наличен към 31.12.2002г.	100 лв.
Нетна реализируема стойност към 30.06.2002г (100 бр. по 0.70 лв.)	70 лв.
Разходи от обезценка по реда на НСС 2 – 100 бр. по 0.30 лв.	<b>30 лв.</b>
Нетна реализируема стойност към 31.12.2002г. (100 бр. по 0.80 лв.)	80 лв.
Възстановяване на загубата от обезценка – 100 бр. по 0.10 лв.	<b>10 лв.</b>

Нереализирана загуба за отчетния период (30 лв. -10 лв.)	<b>20 лв.</b>
Преобразуване по реда на чл. 23, ал.2, т.18 от ЗКПО (с размера на нереализираните загуби)	<b>20 лв.</b>

**11. През 2002 г. е установена липса (кражба) или брак на застрахован ДМА. Застрахователното обезщетение ще се изплати през 2003 г. Във връзка с отписването на актива следва ли да се изчака получаването на обезщетението, за да се прецени нуждата от преобразуване на финансовия резултат по реда на чл. 23, ал. 2, т. 8 от ЗКПО ?**

През 2002 г. на облагане по ЗКПО подлежи само превишението на отчетените разходи за брак над прихода, тъй като съгласно чл. 23, ал. 2, т. 8 от ЗКПО финансовият резултат се увеличава с *“разходите, които превишават евентуалните приходи при липса и брак на дълготрайни активи”*. Това означава, че в случаите, при които през 2002 г. се бракува актив и се реализират (начисляват) приходи от него /напр. застрахователно обезщетение, продажба на отпадъци и др./, увеличението се извършва **само** с разликата, намалила финансовия резултат. В този смисъл не следва да се изчака получаването на обезщетението, достатъчно е същото да бъде начислено в приходите. Когато приходите от продажбата или ликвидацията на бракувани активи се начисляват през следващ отчетен период и през предходния период финансовият резултат е бил увеличен с целия размер на отчетените разходи за брак на същия актив, финансовият резултат през следващия отчетен период се намалява с отчетените приходи до размера на разходите, с които е бил увеличен облагаемият резултат. Необходимо е да се има предвид, че по този ред **не се извършва** увеличение в случай на бедствие.

**12. Данъчно третиране на разходите, отчетени по реда на НСС 21 - "Ефекти от промените във валутните курсове" във връзка с възникнали валутни (курсови) разлики от оценка на парични позиции в чуждестранна валута по централния курс на БНБ.**

Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 9 от ЗКПО счетоводният финансов резултат (печалба или загуба) се увеличава със **загубите от обезценка (разходи от преоценка)** на активи, които водят до намаляване на финансовия резултат.

Съгласно НСС 21 –“Ефекти от промените във валутните курсове”, курсова разлика (разлика от валутен курс) е разликата, възникнала в резултат на превръщането на един и същ брой единици чуждестранна валута в отчетната валута при различни валутни курсове. Видно от цитираното определение, не се касае за **обезценка или преоценка** на актив, а за **разлика от превръщане на един и същ брой единици чуждестранна валута в отчетната валута при различни валутни курсове**. Поради това разходите, отчетени в резултат от възникнали отрицателни курсови разлики, не са обект на данъчно преобразуване по реда на чл.23, ал.2, т.9 от ЗКПО.

**13. Данъчно третиране на компенсиремите отпуски, в случаите, когато те са реално изплатени и никога няма да бъдат реално използвани от персонала. Данъчно третиране на осигуровките, свързани с тях.**

Отчетените очаквани разходи по натрупващи се неизползвани компенсиреми отпуски, които не са ползвани от персонала до 31 декември на съответната година са обект на данъчно регулиране през 2002 г. (чл. 23, ал. 2, т. 21 от ЗКПО в редакцията му, действаща до 31.12.2002 г.). Съгласно чл. 23, ал. 3, т. 17 от ЗКПО (в редакцията му, действаща до 31.12.2002 г.) финансовият резултат се намалява с разходите по натрупващи се неизползвани (компенсиреми) отпуски, обложени по ал. 2, т. 21, в отчетния период, през който отпуските реално са **използвани** от персонала. Предвид на обстоятелството, че обратното проявление на тази временна разлика ще бъде възможно едва през 2003 г., то разпоредбата на чл.23, ал.3, т.17 от ЗКПО (в редакцията му, действаща до 31.12.2002г.) не може да бъде приложена и следователно няма да възникне проблем във връзка с реалното **използване** на отпуските. Възникналата през 2002 г. временна разлика по реда на чл. 23, ал. 2, т. 21 от ЗКПО (в редакцията му, действаща до 31.12.2002 г.) ще намери своето обратно проявление през 2003 г. (или през следващ период) чрез намаление на финансовия резултат по реда на чл. 23, ал. 3, т. 20 от ЗКПО (в редакцията му, действаща от 1.01.2003 г.). Съгласно тази разпоредба финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба) се намалява с обложените разходи по ал. 2, т. 26 (до 31.12.2002 г. – по реда на ал. 2, т. 21) по натрупващи се неизползвани компенсиреми отпуски и начислените суми за задължително обществено и здравно осигуряване, свързани с тях в отчетния период, през който отпуските реално са **изплатени** на персонала.

Следователно, когато през 2002 г. финансовият резултат е увеличен по реда на чл. 23, ал. 2, т. 21 от ЗКПО, през 2003 г. (или през следващ период) е налице възможност за обратно проявление на тази временна разлика в случай, **че отпуските са реално изплатени** на персонала. В това отношение следва да се имат предвид разпоредбите на Кодекса на труда (КТ), уреждащи използването и изплащането на отпуските. Съгласно чл.177 от КТ за времето на платения годишен отпуск работодателят **заплаща на работника или служителя възнаграждение**, което се изчислява от полученото среднодневно брутно трудово възнаграждение за последния календарен месец, предхождащ ползуването на отпуска, през който работникът или служителът е отработил най-малко 10 работни дни. Същевременно с чл.178 от КТ се забранява компенсиране на платения годишен отпуск с парични обезщетения освен при прекратяване на трудовото правоотношение. С § 118 от ПЗР на КТ е регламентирано, че до 31 март 2002 г. по взаимно писмено съгласие между страните по трудовото правоотношение, неизползваните до 1 януари 2001 г. платени годишни отпуски или част от тях могат да бъдат компенсирани с обезщетение, определено по реда на чл. 177, независимо, че трудовото правоотношение не е прекратено.

Видно от цитираните законови разпоредби, изразът "**реално изплатени**", използван в разпоредбата на чл. 23, ал. 3, т. 20 от ЗКПО (в редакцията му, действаща от 1.01.2003 г.) е съотносим както за случаите, когато отпуските са използвани (тогава работодателят заплаща възнаграждение, определено съгласно чл. 177 от КТ), така и за случаите, когато макар и неизползвани тези отпуски са изплатени (компенсирани с парично обезщетение). От горното може да се направи извод, че не е налице пречка положителната временна разлика (увеличението на финансовия резултат през 2002 г.) да се прояви с обратен знак (чрез намаление на финансовия резултат през 2003 г.) и в двата случая - при използване на отпуските и тяхното изплащане или при тяхното компенсиране с парично обезщетение без да са реално използвани.

Относно данъчното третиране за 2002 г. на **осигуровките**, свързани с натрупващите се неизползвани (компенсиреми) отпуски трябва да се има предвид следното:

Цитираната по-горе разпоредба на чл. 23, ал. 2, т. 21 от ЗКПО (в редакцията му, действаща до 31.12.2002 г.) урежда данъчната регулация на **отчетените разходи** по натрупващи се

неизползвани компенсиреми отпуски. Това означава, че увеличението на финансовия резултат следва да се извърши с **всички разходи**, отчетени във връзка с тези отпуски, в т.ч. и разходите за осигуровки. Обратното проявление през следващи данъчни периоди, вкл. 2003 г. на тази временна разлика е законоустановено с цитираната по-горе разпоредба на чл. 23, ал. 3, т. 20 от ЗКПО (в сила от 1.01.2003г.).

**14. Как следва да се разбират разпоредбите на чл. 23, ал. 2, т. 7, б. "б" и б. "в" относно възможността да се прилагат фирмени стандарти по отношение на разходите от липси и брак на стоково - материални запаси, произтичащи от промяна на физико-химичните свойства и изтичане срока на годност.**

Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 7, б. "б" от ЗКПО (в редакцията му, действаща до 31.12.2002 г.) финансовият резултат се увеличава с разходите от липси и брак на стоково-материални запаси (СМЗ) без начисления ДДС, с изключение на произтичащите от промяна на физико-химичните свойства, съответстващи на установените с **нормативен акт или фирмени стандарти** норми за пределни размери на естествените фири и липси на стоково-материални запаси при тяхното съхранение и транспортиране. Според разпоредбата на чл. 23, ал. 2, т. 7, б. "в" финансовият резултат се увеличава с посочените по-горе разходи, с изключение на произтичащите от изтичане срока на годност съгласно **нормативни актове и фирмени стандарти**.

От цитираните разпоредби произтичат следните изводи:

- Когато **е налице нормативен акт**, който да урежда норми за пределни размери на естествените фири и липси на СМЗ при тяхното съхранение и транспортиране или за изтичане срока на годност, следва да се прилага нормативният акт или БДС.
- При условие, **че е налице нормативен акт** за съответния вид СМЗ, но той не предвижда норми за липси и брак или за изтичане срока на годност, следва да се приеме, че ако са отчетени разходи от липси и брак, с тях трябва да се увеличи финансовият резултат за 2002 г. по реда на чл. 23, ал. 2, т. 7 от ЗКПО.
- Когато **не е налице нормативен акт**, който да се отнася за съответния вид СМЗ, допустимите разходи за липси и брак на тези запаси, произтичащи от промяна на физико-химичните им свойства (естествени фири, липси и брак при съхранение и транспортиране) или от изтичане срока им на годност могат да се определят във фирмен стандарт. За да бъдат годно средство за доказване на неподлежащ на данъчна регулация разход, фирмените стандарти следва да се разработват на база спецификата на дейността на предприятието, негов предишен опит, отраслови нормали и т.н. Във всички случаи е необходимо да се има предвид, че разходите от липси и брак на СМЗ, определени с фирмен стандарт, следва да са в разумни граници, т.е. да са определени така, че да не се допусне търговският риск, произтичащ от неточно планиране на обема на продажбите, от неправилно съхранение и транспортиране, да се поема от държавата чрез признаване за данъчни цели на разходи от липси и брак на СМЗ.

**15. Съгласно разпоредбата на чл. 22, ал. 2 и 3 от ЗКПО (в редакцията му, действаща за 2002г.) за данъчни цели амортизируемите активи се разпределят в категории. Нормата на чл. 23, ал. 2, т. 24 от ЗКПО (в редакцията му, действаща за 2002 г.) урежда данъчна регулация на разходите за ремонт на ДМА като тези разходи следва да се съпоставят със съответната данъчна амортизационна норма по групи активи.**

**В контекста на горното, съществува ли идентичност между понятията "категория" и "група" активи? Ако ремонтът се извършва на актив от II категория, коя данъчна амортизационна норма следва да се вземе предвид 20 % или 30 % (завишена с 50 % данъчна амортизационна норма – в съответствие с чл. 22, ал. 4 от ЗКПО за 2002 г.)?**

Понятието "група активи" е регламентирано от счетоводното законодателство. С определеното за установимост на ДМА, дадено с т. 2 от НСС 16 - Дълготрайни материални активи се регламентира, че установимостта на ДМА представлява възможност за определяне на връзката между конкретен дълготраен материален актив и черпенето на икономическата изгода от него. Очакваната икономическа изгода може да произтича от **комбинираното действие на група активи**, при което изгодите не могат да се разграничат по конкретни активи. С т. 12 от НСС 16 са уредени изискванията за информацията относно отчитането на дълготрайните материални активи, която следва да се съдържа в годишните финансови отчети на предприятията. Например с б."б" от т.12 се регламентира, че в годишния финансов отчет следва да се посочва балансовата стойност към началото и края на отчетния период на дълготрайните материални активи **по отделни групи активи**, като се посочват придобиванията през периода - **по видове**, увеличенията в балансовата стойност на вече придобити дълготрайни материални активи - **по видове** и т.н.

Логичен извод от цитираните разпоредби е, че за да бъдат определени активи класифицирани като **група**, те може да се различават по вид, но трябва да **притежават общи характеристики**.

Същевременно, данъчният закон борави с понятието "категории". Ако се вземе за пример разпоредбата на чл. 22, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, действащ за 2002 г., е видно, че в категория II - машини, производствено оборудване, автомобили, апаратура, компютри и софтуер са посочени активи, които нямат общи белези, дори в една категория са посочени както ДМА, така и дълготрайни нематериални активи (софтуер).

Видно от съпоставката на счетоводните и данъчните разпоредби не може да се приеме, че понятията "група" и "категория" са идентични. За разлика от данъчния закон (който работи основно с понятието "категория"), в счетоводното законодателство се използва понятието "групи активи". Следователно, при прилагането на чл. 23, ал. 2, т. 24 от ЗКПО за 2002 г. трябва да се възприеме счетоводната регламентация за "група активи" и да се извършва съпоставка на разходите за ремонт на дълготрайните материални активи от дадена група с данъчно признатата амортизационна норма за същата група, например група "машини", група "съоръжения", група "производствено оборудване" и т.н.

Тук е необходимо да се подчертае, че за 2002 г. разходите за аварийен ремонт не са изключени от обхвата на данъчната регулация по реда на чл. 23, ал. 2, т. 24 от ЗКПО.

По въпроса за регулация на разходите за ремонт в случаите, когато ремонтираните активи попадат в категория II и за тях е приложима разпоредбата на чл. 22, ал. 4 от ЗКПО (за 2002 г.) изразяваме следното становище:

С разпоредбата на чл. 22, ал. 4 от ЗКПО се дава възможност на ДЗЛ да прилагат ускорена амортизация на ДМА от категория II. Тази норма представлява данъчна преференция и в този смисъл не следва да се разглежда като задължителна за прилагане от ДЗЛ.

В допълнение, нормата на чл. 22, ал. 4 от ЗКПО не съдържа изискване ускорената амортизация да се прилага към всички групи активи, съдържащи се в категория II. ДЗЛ може да избере да прилага ускорена амортизация само за някои от групите, например "машини". Съответно, ако ДЗЛ се е възползвало от възможността да прилага чл. 22, ал. 4 от ЗКПО само по отношение на активите от група "машини", то сравнението на разходите за ремонт на активите от тази група следва да се извършва с данъчната амортизационна квота, изчислена

при прилагане на данъчната норма за същата група, установена съгласно чл. 22, ал. 4 от ЗКПО. Обратно, ако ДЗЛ не се е възползвало от предоставената му с чл. 22, ал. 4 от ЗКПО възможност, сравнението на разходите за ремонт на активите от група "машини" следва да се извършва с данъчната амортизационна квота, изчислена при прилагане на нормата по чл. 22, ал. 2, т. 2 от ЗКПО (20 %) и то само за група "машини", а не за цялата категория II. Възможни са случаи, при които за една и съща група активи да е прилагана както ускорена амортизация по чл. 22, ал. 4 от ЗКПО, така и тази по чл.22, ал.2, т.2 от същия закон.

Приложението на чл.24, ал.2, т.24 от ЗКПО за 2002г. може да бъде илюстрирано със следния пример:

**Допускания:**

- Ремонтирани са 2 бр. активи от категория II - машини;
- Стойността на ремонта възлиза на 5500лв.;
- Амортизируемите активи от категория II са:
  1. Машини - 3 бр. с амортизируема стойност по 5000лв. всяка, придобити след 31.12.1997г. (§ 5 от ПЗР на ЗКПО);
  2. Апаратура - 4 бр. с амортизируема стойност по 1000лв. всяка;
- Годишната данъчна амортизационна норма е в размер на 20 %;
- ДЗЛ се е възползвало от разпоредбата на чл.22, ал.4 само по отношение на една от машините и е завишило с 50 на сто данъчната амортизационна норма, в резултат на което същата е в размер на 30 %. За останалите две машини ДЗЛ е приложило чл.22, ал.2, т.2 от ЗКПО (20 %).

**Данъчна регулация по чл.23, ал.2, т.24 от ЗКПО:**

- Разходи за амортизации на активите от категория II за 2002г.:
  1. машини (1 бр. x 5000лв. x 30 % = 1500лв.)
  2. машини (2 бр. x 5000лв. x 20 % = 2000лв.)
  3. апаратура (4 бр. x 1000лв. x 20 % = 800лв.)
- Разходи за ремонт - 5500лв.
- Превишение на разходите за ремонт над данъчната амортизационна норма за група "машини" - 2000лв. (5500лв. - 3500лв. = 2000лв.)
- Увеличение на финансовия резултат по реда на чл.23, ал.2, т.24 от ЗКПО - 2000лв.

**16. Какви са данъчните последици през 2002 г. в зависимост от това, какъв подход за коригиране на фундаментални грешки и промени в счетоводната политика е възприет?**

Разпоредбите на НСС 8 – “Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика” регламентират два подхода за отразяване на корекциите на фундаментални грешки и на промени в счетоводната политика.

Според препоръчителния подход, регламентиран с т. 7.1.1 от НСС 8, фундаментална грешка, която е свързана с предходни периоди, **се отчита през текущия период чрез увеличаване или намаляване на салдото на неразпределената печалба от минали години**. Стандартът изисква сравнителната информация от предходния отчетен период да бъде преизчислена. Когато намалението на неразпределената печалба е по-голямо от салдото на неразпределената печалба преди намалението, разликата се отчита като непокрита загуба от минали години (т. 7.1.2 от НСС 8).



Според допустимия алтернативен подход, регламентиран с т. 7.2.1. фундаментална грешка, която е свързана с предходни периоди, **се включва в другите приходи или разходи при определянето на печалбата или загубата за текущия период.**

Видно от цитираните разпоредби на НСС 8, когато през 2002 г. се установи фундаментална грешка, свързана с предходни периоди, нейната корекция няма да засегне финансовия резултат за 2002 г., ако се използва препоръчителният подход. При използване на допустимия алтернативен подход, финансовият резултат ще бъде засегнат. Същото се отнася и до промените в счетоводната политика.

Предвид това, че за 2002 г. ЗКПО предвижда данъчно преобразуване, само в случаите, когато е засегнат финансовият резултат, в обхвата на чл. 27, т. 2 и чл. 29, ал. 2 от същия закон фактически попадат само случаите, когато е използван допустимия алтернативен подход и то само когато за предприятието са налице условията, посочени в тези разпоредби. Съгласно чл. 27, т. 2 от ЗКПО увеличението на финансовия резултат преди данъчното преобразуване по реда на чл. 23, ал. 2, т. 16 се извършва със следните разходи, отчетени в резултат на събития от минали отчетни периоди, които са довели до неговото намаляване: *разходи от минали отчетни периоди само когато за съответния отчетен период финансовият резултат преди данъчното преобразуване е отрицателен или положителният финансов резултат е по-малък от тези разходи.* Съгласно чл. 29, ал. 2 от ЗКПО финансовият резултат преди данъчното преобразуване се намалява по реда на чл. 23, ал. 3, т. 7 *с приходите, отчетени по реда на счетоводното законодателство като извънредни приходи, върху които се начисляват данъчни задължения и вноски от печалбата за съответния данъчен период.*

Във връзка с горното са налице няколко различни хипотези и варианти за отчитане на фундаментални грешки, чието данъчно третиране може да бъде представено в следната таблица:

Избран счетоводен подход	Естество на фундам. грешка, допусната в минал отчетен период	Счетоводно отразяване през 2002 г.	Данъчно третиране 2002 г.
Препоръчителен	Отчетени в повече разходи	Корекция на салдото на неразпределената печалба	Увеличение на финансовия резултат за съответния минал период. За текущия период няма данъчни последици.
Препоръчителен	Отчетени по-малко разходи	Корекция на салдото на неразпределената печалба	Няма данъчни последици както за миналия отчетен период, така и за 2002 г.
Препоръчителен	Отчетени в повече приходи	Корекция на салдото на неразпределената печалба	Няма данъчни последици както за миналия отчетен период, така и за 2002 г.
Препоръчителен	Отчетени по-малко приходи	Корекция на салдото на неразпределената печалба	Увеличение на финансовия резултат за съответния минал период. За текущия период няма данъчни последици.
Допустим	Отчетени в повече	Увеличение на	Увеличение на

алтернативен	разходи <i>или</i> Отчетени по-малко приходи	приходите за текущия период	финансовия резултат за съответния минал период. Посочват се в намаление на финансовия резултат за текущия период (2002 г.) по реда на чл.23, ал.3, т. 7 само когато са начислени данъчни задължения и вноски от печалбата за съответния минал период (чл.29, ал.2).
Допустим алтернативен	Отчетени по-малко разходи <i>или</i> Отчетени в повече приходи	Увеличение на разходите за текущия период	Ако за съответния минал период финансовият резултат е загуба или печалбата е по-малка от разходите: ➤ увеличение на финансовия резултат за текущия период (2002 г.) по чл.23, ал.2, т.16; Ако за съответния минал период финансовият резултат е печалба, която е по-голяма от разходите: ➤ не се извършва увеличение на финансовия резултат за текущия период (2002 г.)

По отношение на **ефекта от промяна в счетоводната политика** следва да се има предвид следното:

1. Данъчното облагане се извършва на база счетоводни данни, намерили отражение в годишния финансов отчет и годишната данъчна декларация за всеки отчетен период. В този смисъл, данъчното облагане е обвързано със счетоводната политика на предприятието за съответния период. Фактът, че в настоящия период ще бъде променена счетоводната политика на предприятието, не следва да намира отражение в данъчното третиране на миналите периоди. Извършването на данъчна ревизия за тези периоди (преди промяната на счетоводната политика) ще се основава на съществуващата към онзи момент счетоводна политика на предприятието и ще е налице данъчно преобразуване на финансовия резултат само в случаите, когато за това са предвидени норми в данъчния закон, действащ за този минал период (напр. с размера на приходите, неотчетени в съответствие с определения с нормативните актове ред ще се извърши увеличение на финансовия резултат за съответния период, за който е установено несъответствието).

2. Ако приемем, че промяната в счетоводната политика ще се извърши през 2002 г., данъчно преобразуване на финансовия резултат ще е налице само в случаите, когато е засегнат финансовия резултат за 2002 г., т.е. използван е допустимия алтернативен подход и са налице хипотезите на чл. 27, т. 2 от ЗКПО и чл. 29, ал. 2 от същия закон. В заключение следва да се отбележи, че в данъчен аспект промяната в счетоводната политика на предприятията няма да

доведе до ретроактивно данъчно облагане, свързано с увеличение или намаление на данъчни задължения за минали периоди, с изключение на случаите посочени в т. 1.

### **17. Как следва да се разбира разпоредбата на чл. 23, ал. 2, т. 6 от ЗКПО за 2002 г.**

Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 6 от ЗКПО финансовият резултат се увеличава с разходите за подобрения, модернизация и реконструкция на наетите или предоставени за ползване дълготрайни активи, когато са отчетени като текущ разход. За целите на данъчното облагане, съгласно § 1, т.16 от ДР на ЗКПО като "разходи за подобрения, реконструкция и модернизация, водещи до увеличаване стойността на дълготрайните активи" са определени разходите, в резултат на които се променя функционалното предназначение на актива или които водят до цялостна или частична промяна на технологичното оборудване и обзавеждане на производствени и обслужващи сгради и съоръжения.

При условие, че е извършен **ремонт на нает или предоставен за ползване ДА, който представлява подобрение, модернизация или реконструкция по смисъла на данъчния закон и е отчетен като текущ разход**, следва да се извърши увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 23, ал. 2, т. 6 от ЗКПО с размера на отчетените разходи.

При прилагането на чл. 23, ал. 2, т. 6 от ЗКПО следва да се извърши разграничение между "разходи за подобрения, реконструкция и модернизация, водещи до увеличаване стойността на дълготрайните активи" и "разходи за ремонт" по смисъла на ЗКПО.

Обхватът на разходите за ремонт е определен с § 1, т. 25 от ДР на ЗКПО. Това са разходите, чрез които се възстановява състоянието на ДМА за нормалното им функциониране. В резултат от извършените разходи за ремонт не се променят конструкцията и функционалното предназначение на активите, а така също и тяхната стандартна ефективност. Тези разходи се считат като разходи за дейността и с тях не се увеличава финансовия резултат по реда на чл. 23, ал. 2, т. 6 от ЗКПО.

Трябва да се има предвид, че разходите за подобрения, реконструкция и модернизация, водещи до увеличаване стойността на дълготрайните активи, могат да се съпровождат също от разходи, които за данъчни цели се третират като "разходи за ремонт" (например боядисване). В случай, че тези разходи са елемент от цялостен проект за реконструкция и модернизация, те следва да се третират като разходи за подобрения, реконструкция и модернизация на ДА, които не следва да се считат като текущи разходи. В случай, че бъдат отчетени като текущи разходи, с целия им размер следва да се извърши увеличение на финансовия резултат по реда на чл. 23, ал. 2, т. 6 от ЗКПО, защото се извършва цялостно подобрение на ДА, а не само възстановяване състоянието на същия за нормалното му функциониране.