

**ОТНОСНО ИЗБОРА НА СЧЕТОВОДНА БАЗА ПО РЕДА
НА ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО**

доц. д-р Гергана Николова
Бургаски свободен университет

**ABOUT THE CHOICE OF ACCOUNTING BASE ACCORDING TO
THE LAW OF ACCOUNTING**

Assoc. Prof. Gergana Nikolova, PhD
Burgas Free University

***Abstract:** В настоящото изложение е поставена темата за приложимите счетоводни бази от предприятията в България по реда на новоприетия Закон за счетоводството, влязъл в сила от 1 януари 2016 г. Най-напред са представени категориите и групите предприятия според заложените законови показатели. На тази основа са изведени приложимите счетоводни бази от предприятията у нас съобразно тяхното класифициране. Посочени са възможностите за преминаване от една към друга счетоводна база. Акцентът е поставен върху някои ефекти за предприятията, произтичащи от прилагането на различни счетоводни бази, регламентирани в Закона за счетоводството. Направени са обобщения и изводи.*

***Abstract:** The present article is an attempt to look at the applicable accounting bases in accordance with the new Law of Accounting, in force since the January 1st 2016. We start with presentation of the categories and groups of enterprises in accordance with the criteria set in the Law. On that base the applicable accounting bases of the enterprises in Bulgaria, under their classification, are drawn. The possibilities and conditions for transition from one accounting base to another are mentioned. The emphasis is put on the effects of applying of different accounting bases in the enterprises, defined in the Law of Accounting. On that base, reflections are made and conclusions are drawn.*

***Key words:** categories and groups of enterprises, applicable Accounting base, accounting and tax effects.*

Увод

Счетоводството в теоретичен и в практико-приложен аспект се отличава с редица особености, една от които е неговото правно регламентиране, породено от значимостта му като неотменна вътрешно присъща част (подсистема) в системата на управление на всяко предприятие. През отделните икономически и културно-исторически етапи у нас биха могли да се отграничат различни подходи, прилагани за регулиране на счетоводството. В ретроспективен план в икономическата история на България счетоводството най-напред се регламентира посредством правните норми, съдържащи се в Търговския закон, а по-късно и с тези в специализирания Закон за счетоводството, в постановления на Министерски съвет, в счетоводни стандарти, директиви на Европейския съюз, регламенти и разяснения към тях. В България счетоводството за първи път се регламентира през 1898 год. посредством Търговския

закон. В следствие от 1921 г. със Закон за търговските книги, от 1936 г. – с Наредба-закон за търговските книги, и отново от 1947 год. само със Закон за търговските книги. Историческите данни свидетелстват, че през 1948 г. е приет първият Закон за счетоводството, който действа само две години – до 1950 г. Оттук насетне, до 1991 година, правното регламентиране на счетоводството у нас на практика се урежда с наредби, правилници, постановления, приети от Министерски съвет, т.е. с подзаконовни нормативни документи. След близо 40 годишен период, през 1991 г. Великото народно събрание приема Закон за счетоводството, действащ от 3 януари 1991 год., който в следствие е заменен с нов, в сила от 01.01.2002 г., а от 1 януари 2016 г. е приет и прилаган понастоящем нов Закон за счетоводството.

Интересни в тази връзка са фактите, че първата българска книга по счетоводство – „Диплография или как да се държат търговските книги“ – е публикувана в Цариград през 1850 година от братята търговци Стоян и Христо Караминкови, и че счетоводството като учебна дисциплина за първи път се преподава в Търговската гимназия в гр. Свищов през 1884 год.

От няколко десетилетия и понастоящем в световен мащаб протичат процеси, целящи хармонизиране и/или конвергиране на счетоводните правила, което поражда редица изменения в специализирания правен режим в отделните държави, включително и у нас. Като страна-членка на Европейския съюз от началото на 2007 година, Република България приема по надлежен ред приложимото хармонизирано счетоводно законодателство на ЕС – счетоводни стандарти, европейски директиви, регламенти, разяснения. Изискваните промени на европейско и световно ниво са много на брой и често сложни за прилагане в отделните държави, поради съществуващи специфики в търговското, данъчното и оттук логично в счетоводното законодателство на национално ниво. Има държави, например като Германия, с изявени и системно развивани традиции в прилагането и законодателното уреждане на счетоводните правила. Има и такива държави обаче, в които развитието на икономиката и в частност на счетоводството не се характеризират с надграждане, и в които традиции по-скоро липсват¹. Именно значимостта на измененията в правния режим и ефектите, породени от това, налагат необходимостта от непрекъснато проследяване и анализиране на промените в законовите и подзаконовите нормативни документи с оглед правилното им прилагане според заложените критерии. В този смисъл *предпоставка* и една от основните причини, провокирали интереса ни към темата за избора на счетоводна база, е приложимият от началото на 2016 година новоприет Закон за счетоводството², в който регламентираните счетоводни бази и изискванията за прилагането им се различават спрямо тези, разписани в отменения вече Закон за счетоводството в края на 2015 година.

От съществено значение за всяко предприятие е въпросът за избора на счетоводна база, доколкото тя има отражение не само върху счетоводното отчитане на дейността на предприятието, но и е подчинена на цялостната управленска политика и се отразява пряко върху оценъчната, данъчната и пр. политики, провеждани от отделния стопански субект. Направените в тази връзка проучвания показват, че изборът на счетоводна база се явява ключов момент относно редица значими съби-

¹ Виж Свраков, А., *Нерешените въпроси в новия Закон за счетоводството*, „Счетоводство, данъци и право“, ИК „Труд и право“, 2016, кн. 03.

² Влизането в сила на новоприетия Закон за счетоводството, безспорно поражда финансови, икономически, данъчни ефекти за предприятията, но именно и поради това се провокира поставянето на въпроса – защо не се даде един по-разумен срок между датата на обнародване на закона в Държавен вестник – 8. 12.2015 г. и датата на влизането му в сила – 01.01.2016 г.

тия, които намират отражение както в текущото, така и в периодичното счетоводно отчитане на дейността на стопанските предприятия. Основен мотив за промяна в счетоводното ни законодателство, респ. в приемането на нов Закон за счетоводството, в сила от началото на 2016 г., където глава IV е „Приложима счетоводна база“, безспорно е хармонизирането на националните с правни норми в ЕС и най-вече – транспонирането на Европейската директива 2013/34/ЕС и на Съвета относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади за някои видове предприятия³.

За да се изведат приложимите счетоводни бази за предприятията у нас и за да се обосноват ефектите от тяхното прилагане за отделните стопански субекти, последователно ще се посочат и класифицират категориите предприятия и групите предприятия по реда на Закона за счетоводството.

Категории предприятия и групи предприятия по реда на Закона за счетоводството (ЗС)

За да отговорим на въпроса кои са приложимите счетоводни бази у нас и какви ефекти те пораждаат за отделните предприятия, следва най-напред да се класифицират предприятията и групите, които на тази основа определят счетоводната си база в съответствие със законовите изисквания. Удачно би било да се посочи, че в Закона за счетоводството е запазено смисловото различие на понятието предприятие в счетоводно-отчетен и в търговско-правен аспект⁴, тъй като счетоводството е функция на предприятието⁵. С новоприетия и действащ вече Закон за счетоводството за първи път се въведе нова категория предприятия – *микроредприятия*. Запазиха се малките, средните и големите предприятия като категории, но се промениха стойностните показатели, за тяхното класифициране. Заслужава да се подчертае, че за първи път в сега действащия Закон за счетоводството за целите на прилагането му в § 1, т. 22 от Допълнителните разпоредби, се дефинира понятието *Предприятие от обществен интерес* (ПОИ), което има пряко отношение и към определянето на счетоводната база, независимо какво е предприятието от гледна точка на количествените показатели (голямо, малко и пр). Досега дефиниция на предприятие от обществен интерес се съдържаеше в Закона за независимия финансов одит⁶ (ЗНФО), но не и в Закона за

³ Виж § 2 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството.

⁴ На лице е различие в дефинирането на понятието *предприятие* по реда на Закона за счетоводството и на Търговския закон, което произтича от целите, които имат двата нормативни документа.

⁵ Виж Свраков, А., *Нерешените въпроси в новия Закон за счетоводството*, „Счетоводство, данъци и право“, ИК „Труд и право“, 2016, кн. 03.

⁶ Виж т. 11 от Допълнителните разпоредби на ЗНФО. „Предприятия, извършващи дейност от обществен интерес“ са: **а)** публични дружества и емитенти на ценни книжа в страната, както и в друга държава - членка на Европейския съюз, и Европейското икономическо пространство; **б)** кредитни институции; **в)** застрахователи, презастрахователи и пенсионноосигурителни дружества; **г)** търговски дружества, които произвеждат, пренасят и продават електроенергия и топлоенергия; **д)** търговски дружества, които внасят, пренасят, разпределят и транзитират природен газ; **е)** търговски дружества, които предоставят водоснабдителни, канализационни и телекомуникационни услуги; **ж)** „Български държавни железници“ – ЕАД, и дъщерните му предприятия.

За целите на настоящото изложение няма да бъде направен съпоставителен анализ на дефинирането на ПОИ в двата посочени нормативни документа, доколкото акцентът в изложението е поставен върху определянето на ПОИ единствено за счетоводни цели.

счетоводството. Към предприятията от обществен интерес по реда на настоящата редакция на новоприетия Закон за счетоводството се отнасят:

- Предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания пазар в държава-членка на ЕС;
- Кредитни институции;
- Застрахователи и презастрахователи;
- Пенсионноосигурителни дружества и управляваните от тях фондове;
- Инвестиционни посредници, които са големи предприятия по реда на Закона за счетоводството;
- Колективни инвестиционни схеми и управляващи дружества по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране, които са големи по реда на ЗС;
- Финансови институции по смисъла на Закона за кредитните институции, които са големи по реда на ЗС;
- „Холдинг БДЖ“ ЕАД и дъщерните му предприятия; Национална компания „Железопътна инфраструктура“;
- Търговски дружества, чиято основна дейност е да произвеждат и/или да пренасят, и/или да продават електроенергия, и/или топлоенергия и които са големи предприятия по Закона за счетоводството;
- Търговски дружества, чиято основна дейност е да внасят и/или пренасят, и/или разпределят и/или транзитират природен газ и които са големи предприятия по Закона за счетоводството;
- Търговски дружества, чиято основна дейност е да предоставят ВиК услуги.

Към ПОИ се отнасят и всички финансови институции, които са големи предприятия, като например лизингови и факторингови дружества, а не само търговските банки. Промяната важи и за големи инвестиционни посредници и колективни инвестиционни схеми, за фондове, управлявани от пенсионно-осигурителни дружества. Не са ПОИ здравноосигурителните предприятия и предприятията, предоставящи телекомуникационни услуги.

Според текста в глава II „Категории предприятия и групи предприятия“ от Закона за счетоводството са налице *четири категории предприятия*: микро-, малки, средни и големи. За да бъде отнесено към някоя от посочените категории, дадено предприятие към 31 декември на *текущия* отчетен период, следва да покрива най-малко два от посочените в закона, три показателя (табл. 1).

Табл. № 1

Показатели	Категория предприятия	Микро предприятия	Малки предприятия	Средни предприятия	Големи предприятия
Балансова стойност на активите		≤ 700 000 лв.	≤ 8 000 000 лв.	≤ 38 000 000 лв.	≥ 38 000 000 лв.
Приходи от продажби		≤ 1 400 000 лв.	≤ 16 000 000 лв.	≤ 76 000 000 лв.	≥ 76 000 000 лв.
Средна численост на персонала за отчетния период		≤ 10	≤ 50	≤ 250	≥ 250

Предприятието само определя стойностите по трите показателя, за да се категоризира според разписаните за целта критерии.

Характерно за *балансовата стойност на активите* е, че тя се влияе непосредствено от това коя счетоводна база, респ. оценъчна политика се използва в предприятието, т.е. *изборът на счетоводна база влияе върху счетоводните оценки*, в т.ч. и на активите. Така например в Националните счетоводни стандарти (НСС) се прилага един по-консервативен подход за определяне на балансовата стойност на дълготрайните материални активи (ДМА). Балансовата стойност⁷ се определя като разликата между отчетната стойност и коректива, отнасящ се за нея. По реда на МСС/МСФО, значителна част от активите се представят във Финансовия отчет (ФО) на предприятието по справедливата им стойност към датата на изготвяне на отчета.

Съществена особеност в регламента на новоприетия Закон за счетоводството е как се формира размерът на *нетните приходи от продажби* (НПП), имащи пряко отношение и явяващи се показател за класифициране на предприятията. Съобразно текста на т. 11 от Допълнителните разпоредби в закона „НПП са сумите от продажба на продукция, стоки и услуги, получени от обичайната дейност на предприятието, намалени с търговските отстъпки, данъка върху добавената стойност и други данъци, пряко свързани с приходите.“ От определението е видно, че в обхвата на НПП за целите на Закона за счетоводството в състава им не са включени: приходите от финансираня (правителствени дарения), финансовите приходи, приходите от продажба на дълготрайни/нетекучи активи, приходите от продажба на материали, с които не се търгува, приходите от последваща оценка на активи. Подходът за идентифициране на НПП е от изключително значение за правилното определяне на размера им и оттук – за отнасянето на предприятието в категорията според заложените показатели. Следва да се отбележи, че установеният по надлежен ред стойностен размер на НПП за периода има пряко отношение и към размера на имуществените санкции, налагани по реда на Закона за счетоводството⁸.

Средната численост на персонала е третият показател. Неговата величина се установява въз основа на изготвяни справки от отдел „Личен състав“ или „Труд и работна заплата“ на база сключени и прекратени по реда на Кодекса на труда договори, както и по данни от Разчетно-платежните ведомости на предприятието за периода.

Поради специфика на прилаганата счетоводна база е нужно да се дефинира и кое предприятие се счита, че е в производство по несъстоятелност или ликвидация, като се съблюдава реда на част четвърта Несъстоятелност, чл. 607 и сл. от Търговския закон. По смисъла на чл. 607, ал. 1 от същия, „Производство по несъстоятелност се открива за търговец, който е неплатежоспособен.“ и ал. 2 „Освен при неплатежоспособност, производство по несъстоятелност се открива и при свръхзадълженост на дружество с ограничена отговорност, акционерно дружество или командитно дружество с акции.“⁹

По реда на чл. 21 и 22 от новоприетия Закон за счетоводството *групите предприятия* са три – малки, средни и големи. Аналогично важи изискването да се вземат предвид стойностите по посочените показатели за предприятията към 31 декември за *текущия* отчетен период.

⁷ Виж НСС 1 Представяне на финансови отчети, т. 15.4.

⁸ Виж чл. 74 от Закона за счетоводството.

⁹ Виж Търговски закон, част четвърта Несъстоятелност.

Табл. № 2

Показатели/ Групи	Малки групи	Средни групи	Големи групи
Балансова стойност на активите	≤ 8 000 000 лв.	≤ 38 000 000 лв.	≥ 38 000 000 лв.
Нетни приходи от продажби	≤ 16 000 000 лв.	≤ 76 000 000 лв.	≥ 76 000 000 лв.
Средна численост на персонала за отчетния период	≤ 50	≤ 250	≥ 250

Въз основа на въведените показатели с новоприетия Закон за счетоводството всяка група предприятия следва да се класифицира като малка, средна или голяма. Така установената група изготвя ФО на консолидирана база, т.е. изготвя Консолидиран финансов отчет (КФО). Важно е да се подчертае, че *предприятието-майка изготвя КФО на база Счетоводните стандарти, които тя – майката, прилага като своя счетоводна база*. Особеност, която заслужава внимание е, че майката на малките групи предприятия не е задължена да изготвя КФО в случай, че в групата няма предприятия от обществен интерес.

Счетоводни бази – същност и видове. Приложно поле.

С оглед разкриване на същността на понятието счетоводна база са потърсени различни гледни точки. В Българския тълковен речник съществуват няколко възможни тълкувания на думата *база*, но предвид разглежданата проблематика ще се цитира само първото от тях: „База е съвкупност от условия, положения, принципи като предпоставка за съществуването или появата, възникването на нещо; основа.“¹⁰ Понятието „счетоводна база“ е изяснено в Енциклопедията по счетоводство, като „базата, която се прилага при съставянето на финансовите отчети...“¹¹ На тази основа и на разписаното в глава IV Приложима счетоводна база в Закона за счетоводството бихме могли да приемем, че *счетоводна база* представлява съвкупност от основополагащи условия, положения, принципи и правила, които в своята съвкупност представляват изходни положения, основа за създаване на текуща и най-вече на периодична счетоводна информация от предприятието. Счетоводната база би могла да се възприема като изходната правна регламентация за осъществяване на текущото счетоводно отчитане и изготвяните периодични Финансови отчети от предприятията, понастоящем *намерила израз в двете основни групи Счетоводни стандарти – НСС и МСС*. Израз на периодична счетоводна информация са: Годишните и Междинните финансови отчети с общо предназначение, съставяни по реда на приложимите Счетоводни стандарти в предприятието. Считаме за нужно, макар и бегло, да направим това отграничение на счетоводната база, за да не се отъждестява тя безусловно с приложимата Счетоводна политика¹², която има по-конкретен, индивидуален характер за всяко отделно предприятие, докато отрязва неговите особености и условия на работа, и още - конкретизира разписаните в стандартите алтернативни модели.

¹⁰ Виж Български тълковен речник, стр. 40

¹¹ Виж Енциклопедия по счетоводство, том 2, стр. 223

¹² Виж Николова, Г. Счетоводна политика, ЕКС-ИРЕС, Габрово, 2013.

Предвид приложимата специализирана регламентация биха могли да се разграничат четири вида счетоводни бази:

- Национални счетоводни стандарти (НСС¹³);
- Международни счетоводни стандарти (МСС/МСФО¹⁴);
- НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност;
- Счетоводна база за бюджетните предприятия¹⁵.

Важно е да се обърне внимание, че с действащия от 1 януари 2016 год. Закон за счетоводството се определя единна база при изготвянето на междинните (по реда на *СС 34 Междинно отчитане*) и годишните (по реда на *СС 1 Представяне на финансови отчети*) финансови отчети. Междинното и годишното счетоводно приключване следва да се извършват по реда на една и съща група Счетоводни стандарти, т.е. или по НСС за двата вида отчета, или по МСС/МСФО – също за двата вида отчета.

По реда на действащия Закон за счетоводството:

НСС могат да се прилагат от:

- новоучредените предприятия;
- микро-, малките, средните и големите предприятия;
- Предприятия – юридически лица с нестопанска цел.

МСС са счетоводна база за:

- предприятията от обществен интерес (задължителна);
- предприятия, които към момента са малки или средни по критериите на отменения към 31.12.2015 г. Закон за счетоводството и вече са възприели и прилагат МСС като своя единствена счетоводна база.
- други предприятия, които са избрали МСС като своя счетоводна база (по желание).

НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност се прилага задължително от предприятията, които са в процедура по несъстоятелност и в ликвидация по реда на Търговския закон.

Така в съответствие със Закона за счетоводството, в следващата таблична форма са представени категориите предприятия и приложимата за всяка от тях счетоводна база.

¹³ В отменения Закон за счетоводството, действащ до 31.12.2015 г., тази група стандарти бяха наименовани Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия (НСФОМСП). Поради регламента в новоприетия Закон за счетоводството, който позволява националните стандарти да се прилагат и от категорията – големи предприятия, наименованието на стандартите се промени на Национални счетоводни стандарти (НСС).

¹⁴ Характеристика на МСС/МСФО като счетоводна база, е че те са ориентирани изключително към ФО.

¹⁵ Виж глава VIII Бюджетни предприятия от Закона за счетоводството. За бюджетните предприятия понастоящем не са разработени отделна група Счетоводни стандарти. Поради спецификата в счетоводната отчетност на бюджетните предприятия, те няма да бъдат обект на разглеждане в настоящото изложение.

Табл. № 3

Категория предприятие	Приложима база по реда на ЗС	МСС	НСС	НСС 13
Микропредприятие		-	√	-
Малко предприятие		-	√	-
Средно предприятие		-	√	-
Голямо предприятие		-	√	-
Предприятие от обществен интерес		√	-	-
Предприятие – юридическо лице с нестопанска цел		-	√	-
Предприятие, в процедура по несъстоятелност и ликвидация		-	-	√

Промяна в категориите и в групите предприятия, респ. в приложимата от тях счетоводна база, се извършва по реда съответно на чл. 20 и 22 и от Закона за счетоводството, когато предприятието *през последните две последователни години* има промяна в два от трите посочени показателя. Категорията следва да се промени от началото на следващия (трети) отчетен период. Съгласно текста на чл. 20 (2) от Закона за счетоводството се урежда хипотезата, при която, когато конкретно предприятие за последните две последователни отчетни години отговаря на показателите за две различни категории предприятия, следва да се категоризира спрямо показателите си за последния отчетен период.

Преминаване от една към друга счетоводна база би могло да се осъществи по следния начин:

- преминаване от МСС/МСФО към НСС;
- преминаване от НСС към МСС/МСФО;
- преминаване от НСС или от МСС/МСФО към НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност;
- преминаване от НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност към НСС или към МСС/МСФО.

При първата хипотеза – *преминаване от МСС/МСФО към НСС*, следва да се подчертае, че в новоприетия Закон за счетоводството е запазено правилото от отменения закон – не се разрешава преминаване от МСС/МСФО към НСС, когато предприятието веднъж е изготвило ГФО на база МСС/МСФО. Още една важна постановка от новоприетия закон е, че на микро-, малките, средните и големите предприятия, които до сега са прилагали МСС/МСФО като счетоводна база, се дава правото *еднократно* да преминат към НСС¹⁶. Това е изцяло нов подход. Необходимо е да се подчертае, че съгласно текстовете от закона, микро-, малките и средните предприятия, които до сега са имали за база МСС, могат еднократно да преминат към прилагане на НСС от началото на 2016 год. На големите предприятия също се предо-

¹⁶ Виж § 8 и § 11 от Преходните и заключителните разпоредби на Закона за счетоводството.

ставя възможността да се върнат еднократно към счетоводната база НСС, но от 1 януари 2017 год. За еднократното преминаване на предприятията от МСС/МСФО към НСС се създаде нов НСС 42 Преминаване за първи път към НСС¹⁷.

Втората хипотеза е за *преминаване от НСС към МСС/МСФО*. Тя е възможно да се реализира при следните ситуации:

- при покриване на изискванията за *задължително* прилагане на МСС/МСФО от предприятието, по реда на Закона за счетоводството;

- по решение на ръководството на предприятието, без да е налице задължителност, т.е. предприятия, за които МСС/МСФО не са задължителна счетоводна база биха могли да *изберат, освен ако преди това не е извършена промяна в счетоводната база, по реда на чл. 34(4) от Закона за счетоводството. Така се дава възможност предприятията от една категория да могат да прилагат различни счетоводни бази.*

Преминаване от счетоводните бази НСС или от МСС/МСФО към прилагането на НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност се осъществява при хипотеза за наличие на основания за откриване на процедура по производство по несъстоятелност или ликвидация на предприятие по реда на част Четвърта Несъстоятелност от Търговския закон. Това са предприятия, за които счетоводният принцип „действащо предприятие“ при изготвянето на ГФО е неприложим.

Хипотезата за *преминаване от НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност към НСС или към МСС* като счетоводна база е възможна за предприятие, което е имало за своя счетоводна база НСС 13, но основанието за обявяването му в несъстоятелност по реда на Търговския закон е отпаднало. И още – собствениците на предприятието следва да имат намерение да продължат дейността му. В тази ситуация предприятието отново може да прилага счетоводния принцип „действащо предприятие“ и следва да съблюдава установените в Закона за счетоводството показатели за категоризиране на предприятията и групите и да избере, и започне да прилага за своя счетоводна база – НСС или МСС.

По отношение на предприятията, които изготвят Консолидиран финансов отчет (КФО), за първи път в новоприетия закон се залага правилото КФО да се изготвя съобразно счетоводната база, прилагана от предприятието майка. Това означава, че ако в една група от предприятия част от тях изготвят ГФО на база НСС, други – на база МСС/МСФО, то отчетът на групата на консолидирана основа следва да се изготвя в съответствие със Счетоводните стандарти, които прилага предприятието майка.

ПОИ могат също да променят счетоводната си база. По реда на § 5 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството¹⁸, когато предприятие по § 1, т. 22 престане да бъде ПОИ, то може еднократно да промени своята счетоводна база като премине от МСС към НСС в първия отчетен период, следващ периода, през който е престанало да бъде ПОИ. Приложим е НСС 42 Прилагане за първи път на националните счетоводни стандарти.

Изложените нормативни изисквания относно класифицирането на предприятията в категории и в групи и предвид посочените хипотези за избор и прилагане на счетоводна база са с основополагащо значение, за да се потърсят възможните ефекти,

¹⁷ Виж ПМС № 394/30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на НСФОМСП, приети с Постановление № 46 от 2005 г.

¹⁸ Виж § 5 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството.

породени именно от избора на счетоводна база при изготвяне и представяне на ГФО с общо предназначение на предприятието.

Възможни ефекти от избора на счетоводна база

За изясняването на възможните ефекти са направени конкретни проучвания в приложимото законодателство, специализираната литература, както и емпирично са събрани репрезентативни данни на база индивидуални интервюта със съставители на Финансови отчети и практикуващи одитори. На тази основа могат да се посочат примери, при които – едни и същи сделки счетоводно се отчитат текущо и се представят във Финансовия отчет на предприятията по различен начин в зависимост от това, коя счетоводна база са избрали и прилагат отделните стопански единици.

Налице е отлика в счетоводното отчитане и представянето на *правителствените дарения* в зависимост от това, коя счетоводна база прилага отделното предприятие (НСС или МСС/МСФО). Приложими са: НСС 20 Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ и МСС 20 Отчитане и оповестяване на правителствена помощ. Различията имат няколко проявления, свързани например с това:

- как следва да се отчитат и представят във ФО дарения, получени от трети лица, различни от Държавата (местна или централна власт);
- отчитане и представяне във ФО на преотсърпен корпоративен данък.

Съществуват различия в *оценъчните бази, прилагани от предприятията*, което произтича от заложените модели в двете групи Счетоводни стандарти – НСС и МСС/МСФО. Тези разлики са не малко на брой и в определени случаи твърде значими. Подобни разлики са открити например по отношение на определени случаи на първоначална оценка на дълготрайните материални активи, на последваща оценка на дълготрайните материални активи, метод на оценка на разхода за материалните запаси, при определени случаи на трансформиране на активи в или от инвестиционни имоти, както и други.

Различия има и по отношение на *счетоводните принципи*¹⁹ прилагани от предприятията, в зависимост от счетоводната им база. Предприятията, със счетоводна база НСС съблюдават счетоводните принципи, разписани в чл. 26 от Закона за счетоводството, а предприятията с база МСС/МСФО – принципите в Международните счетоводни стандарти.

Класифицирането на предприятията в категории и в групи поражда различия в изискванията към *наименованието, структурата, съдържанието и обхвата на информацията, която се публикува в ГФО* с общо предназначение, изготвян по реда на двете счетоводни бази – НСС и МСС/МСФО. Приложими от двете групи стандарти са СС 1 Представяне на финансови отчети и СС 7 Отчет за паричните потоци.

Изискванията за това, кои съставни части формират ГФО с общо предназначение и подлежат на публикуване, са в зависимост от категорията на предприятието, респ. и от прилаганата в него счетоводна база.

С влизането в сила на Закона за счетоводството от 2016 год. в частта за извършване на независим финансов одит на ГФО и КФО на предприятията и групите (чл. 37) са налице две промени. Първата – *променя се обхватът на предприятията и групите, чиито ГФО, респ. КФО, изготвени на приложимата от тях счетоводна база, подлежат на задължителен независим финансов одит* от регистриран одитор. Вто-

¹⁹ Виж Nikolova, G, On Accounting Principles in the context of the new Accounting law, 2016.

рата – *разширява се обхватът на докладваната от предприятието информация*, за която регистрираният одитор е задължен да изрази становище в одиторския доклад.

Посочените ефекти от избора на приложима счетоводна база пряко влияят върху информацията в ГФО на предприятието, която се използва за вземане на управленски решения и четене от трети външни лица.

Изборът на счетоводна база оказва непосредствено влияние и върху отчитането и представянето във ФО на някои източници на безвъзмездни средства в предприятието, каквито са: правителствена помощ, правителствени дарения, дарения от други физически или юридически лица, преотстъпени и опростени данъци. Всеки от тези източници е дефиниран за счетоводни цели в приложимата счетоводна база на предприятието. В групата на НСС е приложим СС 20 Отчитане на правителствени дарения и получаване на правителствена помощ. В стандарта поотделно се дефинират понятията: правителствена помощ; правителствено дарение, съответно обвързано с активи и обвързано с приходи; опростени данъци и преотстъпени данъци. За целите на настоящото изследване се откриват различия в счетоводното признаване, отчитане и оповестяване при обектите *правителствени дарения и преотстъпени данъци* в резултат от прилагане на различни счетоводни бази, ще се ограничим до тяхното представяне.

По реда на НСС 20 Отчитане на правителствени дарения и получаване на правителствена помощ като *дарения* се отчитат получените от Правителството, както и от трети лица (неправителствени дарения). В отлика, по смисъла на МСС 20 Отчитане и оповестяване на правителствена помощ, като правителствени дарения в предприятието се признава получената безвъзмездна помощ от Държавата. Това е първата разлика, а именно в *обхвата* на признаваните, отчитани и оповестявани суми под формата на правителствени дарения. В съответствие с постановките на т. 3.2. от НСС 20 правителствените дарения са обвързани със спазване в миналото или в бъдеще на определени условия, отнасящи се за текущата дейност на предприятието, които се отчитат като *финансиране (приходи за бъдещи отчетни периоди)*, т.е. прилага се *приходният подход*. В случай, че полученото в предприятието дарение е обвързано с актив, то приходът се отчита пропорционално на начислените за съответния период разходи за амортизация на актива, придобит от дарението. Когато полученото дарение е обвързано с приходи, такива се признават през периода, през който са отчетени разходите за изпълнение на условията по дарението. Следва да се посочи, че като функция на данъчния закон (ЗКПО), а не на счетоводната база НСС възниква различие при формирането на амортизируемата сума на актива, придобит по реда на дарение, за данъчни и за счетоводни цели. Прилагайки НСС 20, предприятията ще представят счетоводно придобития актив по неговата историческа цена, която ще бъде и амортизируемата му сума, и активът ще се амортизира съобразно възприетата амортизационна политика в предприятието. За данъчни цели, по реда на чл. 53 (1) от Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО), данъчна амортизируема стойност е историческата цена на актива, намалена с включените в нея начислени провизии и *дарения*, свързани с актива. Регламентът на МСС 20 се отличава, като предоставя не един, а два подхода за отчитане на правителствените дарения, свързани с активи. Първият – *приходен*, изискващ признаване на приходи за бъдещи отчетни периоди (ПБОП), разпределяни на системна база. Вторият – *полученото от предприятието финансиране се приспада от отчетната стойност на дълготрайния актив*, обект на дарението, като по този начин се получава представяне на компенсирана база. Ако предприятие има за своя счетоводна база МСС и избере първия подход, ще представи информация за реалната стойност на активите, придобити по реда на фи-

нансиране на лицето на ФО. В случай, че предприятието прилага втория регламентиран в МСС 20 подход и историческата цена (цената на придобиване) на придобития по реда на финансиране актив е изцяло получена и отчетена като правителствено дарение, то поради компенсаторния ефект на лицето, т.е. в Отчета за финансовото състояние към ГФО на предприятието, активът – обект на дарението, няма да бъде представен, а информация за него ще се съдържа в оповестяванията към отчета. Разликата се проявява в това, че предприятията, имащи за своя база НСС, ще представят информация за актива – обект на дарението в баланса си (на лицето), докато за предприятията със счетоводна база МСС, избрали втория възможен подход, ще представят информация за актива – обект на дарението в оповестяванията към ФО.

Предприятията, прилагащи втория подход от МСС 20, за счетоводни цели и за данъчни цели следва да формират амортизируемата сума на актива като разлика между цената на придобиване на актива и полученото за него правителствено дарение. Видно е, че при избора на счетоводна база предприятията следва да отчитат освен счетоводните също и данъчните ефекти, произтичащи от това. Въпреки че ефектът върху крайния финансов резултат за предприятията, прилагащи МСС 20, е един и същ, независимо кой подход са избрали, се създават предпоставки за несъпоставимост на информацията в отчитането и представянето на даренията, свързани с активи, поради което избраният подход следва да се оповести в Приложението към ГФО на предприятието. Още един пример, който има отношение към ефекта от избора на счетоводна база при отчитането на даренията. Той е свързан с прилагането на НСС 1 Представяне на финансови отчети, съгласно който активите, пасивите и собственият капитал се представят в Счетоводния баланс по тяхната балансова стойност, без да могат да бъдат компенсирани. За сравнение – счетоводната база МСС дава възможност за представяне на елементите в съставните части на ГФО на компенсирана база. Въз основа на направените разсъждения акцентът следва да се постави върху различното третиране на даренията, получени от трети лица. По реда на НСС предприятията, получили дарения от трети лица, следва счетоводно да подхождат все едно, че дарението е получено от правителството. Това обстоятелство има директен ефект върху финансовия резултат за периода на получаване на дарението, като влияе и върху сравнимостта на финансовата информация през отделните отчетни периоди. В отлика, по реда на МСС хипотеза за получено дарение от трети лица не се разглежда. Ако предприятие има за своя счетоводна база МСС и получи дарение от трети лица (неправителствено), следва веднага да го признае за приход. След като възприемаме счетоводството като важна информационна система, вниманието в случая следва да се насочи върху това, че счетоводната информация, в т.ч. и оповестената в ГФО на предприятието се използва за изчисляване на редица стандартизирани икономически показатели, върху които всичко по-горе описано оказва непосредствено влияние.

НСС 20 регламентира счетоводното отчитане и представяне на опростените (без условия) и преотстъпените (при определени условия) данъци. Отлики и ефекти при счетоводното им отчитане и представяне за предприятия, прилагащи счетоводните бази – НСС и МСС, се откриват по отношение на **преотстъпените данъци**. Съгласно т. 3.2. от НСС 20, преотстъпеният корпоративен данък и намалението на корпоративния данък по реда на ЗКПО следва да се отчитат като *резерв*, т.е. приложим е *капиталовият подход*. Логиката на МСС 20 е, че предоставените от Държавата безвъзмездни средства, които са продължение на фискалната ѝ политика, предприятията следва да включват в Отчета за доходите, приложим е *приходен* подход. От изведените текстове на съпоставимите Счетоводни стандарти е видно, че в предприятията, прилагащи различни счетоводни бази, възниква различие в подходите за счетоводно

водно отчитане и представяне във ФО с общо предназначение на преотстъпените данъци. Считаме, че подходът, залегнал в НСС, е неправилен от гледна точка на общата счетоводна логика. Преотстъпеният корпоративен данък е част от данъчното задължение на предприятието за съответния отчетен период. След като предприятието е преценило, че отговаря на предвидените за преотстъпване условия, то би следвало ефективният разход за данък да бъде представен *нетно* от преотстъпения корпоративен данък. Противното изкривява финансовата информация за периода. Предприятията със счетоводна база НСС няма да покажат ефективният разход за данък (ЗКПО) в Баланса си, докато предприятията, за които МСС са счетоводна база, ще покажат ефективният разход за данък в ГФО, а в Приложението към него – информация за правото и за ефекта от приложението на нормата за преотстъпени данъци.

В практиката редица примери свидетелстват, че за да се обслужват определени управленски интереси, се използват възможностите за прилагане на алтернативни счетоводни оценки по реда на счетоводните бази – НСС и МСС/МСФО. Съобразно текстовете на НСС не се предвижда преоценка на нетекущите активи по тяхната справедлива стойност, докато при МСС е на лице такава възможност. Познавайки тези специфики, ръководствата на някои предприятия, водени от поставените си цели, преминават към избор за прилагане на Международните счетоводни стандарти, за да използват именно възможността за завишаване по счетоводен път оценките на редица свои активи и по този начин да показват по-високо балансово число, респ. стойност на нетните активи. Както по-горе в изложението бе посочено, взаимовръзката, влиянието между счетоводна база и показателите за класифициране на предприятията в категории и в групи са двuasпектни и взаимнообусловени.

По въпроса за оценъчната политика различие се открива и в методите за изписване на стоково-материалните запаси (СМЗ) при тяхното потребление, по реда на СС 2 СМЗ. В групата МСС не се допуска използването на метода „последна входяща, първа изходяща“, който към момента е приложим за предприятия със счетоводна база НСС. Различията, произтичащи от избрания метод за изписване на материалните запаси, съобразно двете счетоводни бази (НСС и МСС) рефлексират върху информацията за посочената група текущи активи, представена във ФО на предприятието. По тази причина избраният от предприятието метод за оценка при отпускането на материалните запаси се оповестява в Приложението към ГФО.

Различията в прилагането на счетоводните принципи от предприятията се определят от наличието на повече от една счетоводни бази. У нас по реда на чл. 26 (1) и (2) от Закона за счетоводството предприятията осъществяват счетоводството при спазване на принципите в закона или в съответствие с изискванията на МСС, когато счетоводната база на предприятието са МСС²⁰. Нужно е да се подчертае, че между счетоводните принципи, регламентирани в Закона за счетоводството, и тези – в МСС, към момента не е постигнато абсолютно съответствие поради съществуващите концептуални различия между хармонизираното Европейско и приложимото международно счетоводно законодателство. Прилагането на различни счетоводни принципи от предприятията, произтичащо от избора на счетоводна база, също следва да се има предвид при използване на информацията във ФО на предприятията.

Различията в наименованията, структурата и съдържанието на информацията в отделните съставни части към ГФО с общо предназначение, изготвени от предприятията на база НСС, МСС или НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност са представени систематизирано в следващата таблица.

²⁰ Виж Nikolova, G, On Accounting Principles in the context of the new Accounting law, 2016.

Табл. № 4

НСС 1 Представяне на финансови отчети	МСС 1 Представяне на финансови отчети	НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност
Счетоводен баланс	Отчет за финансовото състояние	Начален/Краен Счетоводен баланс на предприятие в ликвидация
Отчет за приходите и разходите	Отчет за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход	
Отчет за собствения капитал	Отчет за промените в капитала за периода	
Отчет за паричните потоци	Отчет за паричните потоци	
Приложение	Пояснителни приложения	

Относно предприятията, които са в ликвидация и имат за своя счетоводна база НСС 13, следва да се отбележи, че в края на отчетния период е възможно производството по ликвидация на предприятието да не е приключило. В тези случаи специализираният стандарт изисква предприятието в процес на ликвидация да изготвя финансов отчет, съдържащ²¹:

- Счетоводен баланс съгласно приложение № 1 към НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност;
- Отчет за приходите и разходите съгласно приложение № 2 към НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност;
- Отчет за приходите и разходите съгласно НСС 1 Представяне на финансови отчети за стопанската дейност, осъществявана от предприятието в ликвидация;
- Отчет за паричния поток съгласно приложение № 3 към НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност;
- Приложение съгласно НСС 1 Представяне на финансовите отчети.

Погледнати в цялост ФО с общо предназначение, изготвяни на различни счетоводни бази, дават основание да се отбележи, че съществуват особености в степента на детайлизация на информацията, представяна в отчета. Характерно за ФО-ти, изготвяни по реда на МСС е, че те са значително по-синтезирани в основните четири съставни части, като в същото време съдържат по-подробни пояснителни сведения. В контекста на Англо-саксонската концепция, базирана на Счетоводни стандарти и добри професионални практики, остава отговорност на ръководството на предприятието относно преценката за обема информацията, оповестявана в Приложението, предвид значението ѝ за ползвателите на отчета. В отлика ФО-ти, изготвяни на база НСС, са по-детайлизирани, по-подробни в основните четири съставни части (Счетоводен баланс, Отчет за приходите и разходите, Отчет за собствения капитал и Отчет за паричните потоци).

С новоприетия Закон за счетоводството се въвеждат промени в минимално изскуемата информация, респ. съставните части, които предприятията трябва да изготвят и публикуват в ГФО с общо предназначение, в зависимост от категорията им.

²¹ Виж НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност, т.4.6.

Табл. № 5

Категория предприятия	Съставни части	Счетоводен баланс	ОПР	ОСК	ОПП	Приложение	Бележки
Микро предприятия ²²		√	√	-	-	-	Отчетните форми могат да бъдат представени в съкратен вид. Разпоредбата не се отнася за инвестиционните дружества и финансовите холдингови дружества. Чл. 29 (4 и 5)
Малки предприятия		√	√	-	-	√	Отчетните форми могат да бъдат изготвени в съкратен вид. Чл. 9 (6)
Средни предприятия		√	√	√	√	√	Предприятията изготвят пълен комплект, съгласно приложимите Счетоводни стандарти.
Големи предприятия		√	√	√	√	√	
ПОИ		√	√	√	√	√	

Постановката на чл. 29 от Закона за счетоводството въвежда изискването – ГФО за всички предприятия да се състои най-малко от Счетоводен баланс, Отчет за приходите и разходите и Приложение, но следва да се имат предвид и следните няколко особености:

ГФО на Едноличните търговци, които не подлежат на независим финансов одит (НФО) и размерът на нетните приходи от продажби не надхвърля 200 000 лв., могат да съставят само ОПР в съответствие с текста на чл. 29 (3).

Еднолични търговци, които не подлежат на НФО, не публикуват своите ГФО по реда на чл. 38 (4).

Важно е да се подчертае, че предприятията имат възможността да съставят пълен комплект ГФО въпреки уредените облекчения за тях, съобразно разпоредбите на чл. 29 (8).

²² В § 3 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството е посочено, че микропредприятията, извън облекчения по реда на закона се третираат като малки предприятия. Такъв подход е приложен и по отношение на съдържанието на ГФО на двете категории предприятия.

Освен основните съставни части на ГФО *предприятията по реда на глава VII Годишни доклади от Закона за счетоводство* имат задължението да изготвят и Годишен доклад за дейността, Нефинансова декларация²³, Доклад за плащанията към правителства. Всички разпоредби на закона влизат в сила от началото на 2016 година, с изключение на тези за Нефинансовата декларация. Нефинансовата декларация следва да се изготвя и публикува от предприятията като част от Доклада за дейността или като самостоятелен доклад за отделните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2017 година²⁴.

По реда на чл. 40 от Закона за счетоводството, Декларация за корпоративно управление следва да се изготвя от емитентите на ценни книжа (ЦК), кредитните институции, застрахователните и презастрахователните дружества съгласно Закона за публично предлагане на ЦК. Декларацията може да се изготвя като отделен доклад или да бъде включена в Доклада за дейността за отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година.

Изискването за изготвяне на Нефинансова декларация е *ново*, въвежда се за първи път в националното ни законодателство във връзка с изискванията на Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация от многообразието от страна на някои големи предприятия и групи.

Докладът за плащанията към правителства засяга предприятия от публичен интерес в определени сектори от добивната промишленост, които са извършили еднократно плащане или поредица от свързани плащания в размер до 195 600 лв. на годишна база. Предприятията изготвят доклада за отчетните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година.

Заедно с това е нужно да се отбележи, че са въведени промени и в задължителното изискване за извършване на независим финансов одит на ГФО и КФО на предприятията в аспект на разширяване на обхвата на предприятията, чиито ГФО следва да се проверяват от регистриран одитор. И тук от съществено значение е правилното дефиниране на категориите и групите предприятия съобразно заложените законови показатели. В тази връзка на НФО задължително подлежат ГФО и КФО на следните категории и групи предприятия:

- малки предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период надвишават най-малко два от посочените показатели:

- Балансова стойност на активите – 2 000 000 лв.
- НПП за годината – 4 000 000 лв.
- Средна численост на персонала за годината – 50 човека.

- средните предприятия;
- големите предприятия;
- ПОИ;
- средни групи;
- големи групи;
- всички групи, в състава на които има поне едно ПОИ;
- всички предприятия в група и предприятието-майка в случай, че консолидираният ФО подлежи на одит;

²³ Виж Николова, Г., студия За нефинансовата декларация в контекста на новия Закон за счетоводството, сп. Икономика 21, книга 2/2015.

²⁴ § 29 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за счетоводството.

- всички предприятия, за които по реда на друг нормативен документ се изисква одит;
- всички борсови предприятия и всички АД;
- нестопанските предприятия.

Освободени от задължителна независима одиторска проверка са микропредприятията, които не са ПОИ, както и АД и КД, когато същите не са осъществявали дейност през отчетния период.

С разпоредбите на чл. 37 от новоприетия Закон за счетоводството се разширява обхватът на одиторската проверка. Одиторите ще изразяват независимо становище върху Финансовия отчет, в т.ч. върху доклади и декларации, които предприятията ще изготвят по реда на Закона за счетоводството – Нефинансова декларация, Декларация за корпоративно управление и пр., доколкото те стават част от отчета.

Обобщения и изводи

Счетоводството е важна част от информационната система на предприятието и заедно с това е част от системата му за вътрешен контрол. Прилаганите от предприятието счетоводни бази са от изключително значение за организацията на текущо и периодично създаваната счетоводна информация за дейността за съответния отчетен период. От направените теоретични, нормативни и репрезентативни емпирични изследвания по темата за счетоводните бази, прилагани съобразно изискванията на Закона за счетоводството от предприятията у нас, биха могли да се отграничат следните няколко момента.

- Въведените с новоприетия Закон за счетоводството показатели за класифициране на предприятията в категории и в групи са в *съответствие с хармонизираното Европейско счетоводно законодателство*, и в частност с имплементирането на Счетоводна директива 2013/34/ЕС.

- *В зависимост от категорията*, в която попада дадено предприятие или група, съобразно заложените в Закона за счетоводството показатели, *се определя счетоводната му база*. Въз основа на извършения анализ е видно, че всички предприятия могат да прилагат МСС като своя единствена официална счетоводна база, в т.ч. тези, за които съществува изискване за задължителност, и всички останали, които ги избират доброволно. Посоченото е предпоставка предприятия от една и съща категория да прилагат различни счетоводни бази по реда на Закона за счетоводството, а това ще намери пряко отражение върху представянето на информацията във финансовите им отчети.

- Поради значимостта на счетоводната база за изготвянето на текущата и периодичната счетоводна информация и предвид разнообразието от нейни ползватели, *тя, счетоводната база, се оповестява по реда на СС 1 Представяне на финансови отчети*. Счетоводната база се посочва в Приложението към ГФО с общо предназначение на предприятието. Значимостта на информацията в ГФО на предприятията се подчертава от използването ѝ за вземане на управленски решения, за изчисляване на стандартизирани икономически показатели, за четене от трети за предприятието лица.

- *Изборът на счетоводна база от предприятието е в пряка зависимост от цялостната му управленска политика*. От избора на счетоводна база в предприятието се определят счетоводната, в т.ч. оценъчната, също и данъчната и пр. политики, залагани от ръководството на отделната стопанска единица.

- Налице е *взаимна зависимост и обусловеност между показателите за класифициране* на предприятията в категории и в групи *и счетоводната база*, която те са избрали и прилагат.

- В приложимото счетоводно законодателство са *уредени случаите за задължително и доброволно преминаване от една към друга счетоводна база*. Изборността на *счетоводната база* в предприятието е възможна само в предвидените от Закона за счетоводството хипотези/случаи.

- *Съществува ясна отлика между понятията счетоводна база и счетоводна политика*.

Поставянето на темата за приложимите у нас счетоводни бази безспорно предполага разглеждането им в различни аспекти, поради широкото им влияние върху счетоводното отчитане на дейността на предприятието и представянето ѝ във финансовия му отчет с общо предназначение. Очертаните в изложението ефекти от избора на счетоводна база в предприятието намират отражение в ГФО с общо предназначение на предприятието. Именно поради това те, счетоводните бази, прилагани в предприятието, следва да бъдат оповестявани в Приложението към ГФО и КФО и да се имат предвид от страна на различните ползватели при възприемането на информацията. Разгледаните различия в подходите за оценка на отчетни обекти, в прилаганите счетоводни принципи, в правилата за текущо отчитане и счетоводно представяне на отделни отчетни обекти във ФО, произтичащи от избора на счетоводна база в предприятието, по същество водят до различия в частта за установяване на стойностния размер например на нетните активи и на финансовия резултат на предприятието за отчетния период, които са ключови показатели в отчета. А както твърди един от най-богатите в света инвеститори – Уорън Бъфет, „Печалбата е душата на една фирма”²⁵.

Литература:

1. Български тълковен речник, изд. Наука и изкуство, София, 2015.
2. Бъфет, М., Кларк, Д., Уорън Бъфет и тайните на мениджмънта, изд. Изток-Запад”, 2012, с. 65.
3. Енциклопедия по Счетоводство, Том 2, изд. Делова седмица Консулт, София, 2011.
4. Закон за счетоводството, обн. ДВ бр. 95/8.12.2015.
5. Закон за независимия финансов одит, обн. ДВ бр.101/28.11.2011, посл. изм. ДВ бр. 95/8.12.2015.
6. МСС/МСФО, 2012.
7. Национален счетоводен стандарт 42 Преминаване за първи път към НСС.
8. Николова, Г., За Нефинансовата декларация в контекста на новия Закон за счетоводството, сп. Икономика 21, книга 2/2015.
9. Николова, Г. Счетоводна политика, ЕКС-ПРЕС, Габрово, 2013.
10. Nikolova, G, On Accounting Principles in the context of the new Accounting law, 2016.
11. НСФОМСП, 2008.
12. ПМС № 394/30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на НСФОМСП, приети с ПМС 46 от 2005 г.
13. Свраков, А., Нерешените въпроси в новия Закон за счетоводството, „Счетоводство, данъци и право“, ИК „Труд и право“, 2016, кн. 03.
14. Търговски закон, обн. ДВ бр. 48/18.06.1991, посл. изм. ДВ бр. 13/16.02.2016.

²⁵ Бъфет, М., Кларк, Д., Уорън Бъфет и тайните на мениджмънта, изд. Изток-Запад”, 2012, с. 65.