

---

## **КОНЦЕПТУАЛНИ РАЗЛИЧИЯ ПРИ ПРОЯВЛЕНИЕТО НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ В СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ**

**Валентина Станева**

[valiastaneva@abv.bg](mailto:valiastaneva@abv.bg)

**ВТУ „Тодор Каблешков”, гр. София, ул. „Гео Милев”158  
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

**Ключови думи:** *справедлива стойност, финансов отчет, счетоводна приблизителна оценка, счетоводни бази и модели.*

**Резюме:** *От концептуална гледна точка в Международните стандарти за финансови отчети (МСФО) не се предлага единна концепция за оценъчната база, основана на използването на един от двата основни счетоводни модела – историческа цена или справедлива стойност. Всеки международен счетоводен стандарт дава своя дефиниция и начин за оценяване на обекта на отчитане (оценяване), като са възможни смесване на счетоводните модели в зависимост от прилаганата оценъчна база.*

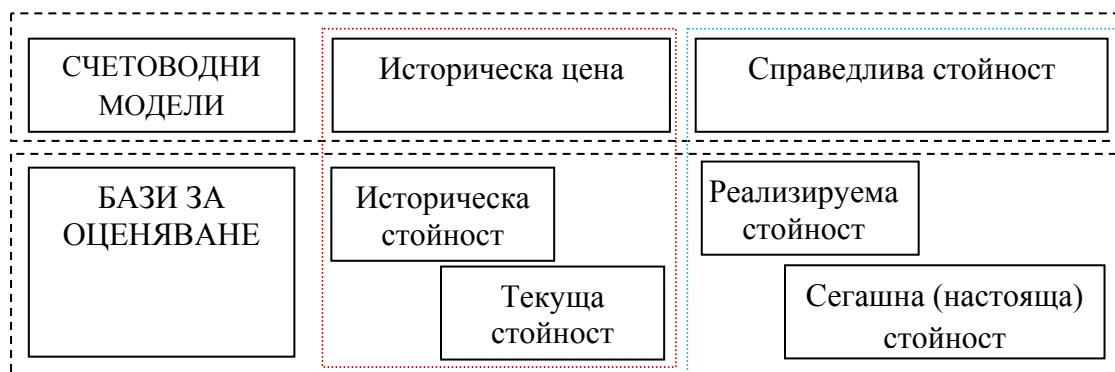
*Счетоводния модел на историческата цена използва точна счетоводна оценка, която се определя в рамките на текущото счетоводно отчитане на две бази за оценяване – историческа и текуща стойност. При счетоводния модел по справедлива стойност се налага използването на хипотези и вероятни оценки, което предполага използването на другите две бази за оценяване – реализируема и сегашна (настояща) стойност, които са с характер на счетоводна приблизителна оценка или оценка с приближение.*

*На базата на най-новите счетоводни трактовки, включени в МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност” и използваният от одиторите Международен одиторски стандарт (МОС) 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”, ще се сравнят счетоводните и одиторските подходи по отношение на справедливата стойност при използването на счетоводни приблизителни оценки във финансовите отчети на транспортните предприятия.*

Актуалността на темата за концептуалните различия при проявлението на справедливата стойност в счетоводните приблизителни оценки се свързва със смесването на практическата приложимост на двата основни счетоводни модела за изготвяне на финансовите отчети на предприятията съгласно счетоводните стандарти, както и свързаните с тях бази за оценяване.

Съгласно МСС 1 „Представяне на финансови отчети”, конкретното проявление на оценъчните бази предвижда самостоятелно или в комбинация прилагането на историческа стойност, текуща стойност, справедлива стойност, реализируема стойност

или сегашна (настояща) стойност. Когато във финансовите отчети се използва повече от една оценъчна база, например когато определени групи активи се преоценяват, е достатъчно да се даде индикация (или пояснения) за отделните категории активи и пасиви, към които е приложена всяка база за оценяване. Схематично счетоводните модели и бази за оценяване може да бъдат представени по следния начин:



Фигура 1. Връзка между счетоводни модели и бази за оценяване

Факт е, че темата за справедливата стойност първоначално е намерила приложение в одиторските стандарти. Първите национални одиторски стандарти в България са подготвени от специалисти на Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС), като от първоначалните 8 (осем) броя през 1996 г., общият им брой нараства до 22 (двадесет и два), които бяха в сила до края на месец юни 2003 година. След това у нас се прилагат само международните одиторски стандарти (МОС).

В края на 2012 г. бяха публикувани изменения на някои международни счетоводни стандарти, а така също бяха издадени и нови такива. С чл. 1, буква „г“ на Регламент (ЕС) № 1254/2012 на Европейската комисия от 11 декември 2012 г. в приложението към Регламент (ЕО) № 1126/2008 се добавя Международен стандарт за финансово отчетяване (МСФО) 13 „Оценяване по справедлива стойност“.

Целта на стандарта е събиране в един стандарт на конкретни насоки за определяне на справедливата стойност за уеднаквяване на разбиранията по нейното използване в практиката. В него се дефинира справедливата стойност, дават се насоки за това как тя да бъде определена и се поставят изисквания за оповестяванията във връзка с начина, по който същата е определена. В същото време стандарта не променя изискванията за оценяване и оповестяване по справедлива стойност на елементите от финансовия отчет.

В стандарта се определя още, че справедливата стойност следва да се оценява на базата на пазарни критерии, **а не според спецификата на отделното предприятие**. За някои активи и пасиви може да се наблюдават пазарни сделки или да има пазарна информация. За други — такива данни може да не са налични. И в двата случая оценяването по справедлива стойност има за цел определянето на цената на продажба на актив или на прехвърляне на пасив при обичайна сделка между участници на пазара при актуални пазарни условия. Отчита се, че е възможно за някои активи и пасиви да може да се използва информация от други пазарни сделки, докато за други – при липса на такава информация. И тъй като справедливата стойност е пазарна оценка, то тя се определя на основата на допускания на евентуални пазарни участници за пазарната цена на актив или пасив, като следва да се държи сметка и за евентуални рискови отклонения на тази цена. Освен цените на актив или пасив, посочения МСФО 13

„Оценяване по справедлива стойност” се прилага и за инструментите на собствения капитал на дадено предприятие, оценени по справедлива стойност.

Важно е да се отбележат случаите, при които този стандарт е неприложим. Това са:

- операции с плащане на базата на акции, регламентирани в МСФО 2 „Плащане на базата на акции”;
- лизинговите операции, попадащи в обхвата на МСС 17 „Лизинг”;
- оценките, които имат някои сходства с оценяването по справедлива стойност, но не представляват такова — като оценката по нетна реализируема стойност в МСС 2 „Материални запаси” или по стойността в употреба в МСС 36 „Обезценка на активи”.

Оповестявания по МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност” не се изискват и за:

- активите на планове, оценени по справедлива стойност в съответствие с МСС 19 „Доходи на наети лица”;
- инвестициите на плановете за пенсионни доходи, оценени по справедлива стойност в съответствие с МСС 26 „Счетоводство и отчитане на планове за пенсионни доходи”;
- активите, за които възстановителната стойност е равна на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване в съответствие с МСС 36 „Обезценка на активи”.

Стандартът препоръчва спазването на определена йерархия, разпределена в три нива при оценката на справедливата стойност, основана на същността на изходните данни:

**Ниво 1:** Котирани цени на активен пазар за сходни активи или пасиви (задължения), до които предприятието има достъп към датата на оценката;

**Ниво 2:** Изходни данни, различни от котираните цени, попадащи в Ниво 1, които могат да бъдат наблюдавани (пряко или косвено) при сделки със сходни активи и пасиви (задължения);

**Ниво 3:** Ненаблюдавани изходни данни за актива или задължението.

Съществена разлика може да се открие по отношение на справедливата стойност, използвана за одиторски цели и в международните счетоводни стандарти при дефиниране на понятието счетоводна приблизителна оценка. За да бъде правилно разбрана, справедливата стойност следва да бъде разгледана в нейните две проявления — като стойност, използвана в различните методи за остойносттаване по справедлива стойност<sup>1</sup> и проявлението ѝ като справедлива цена<sup>2</sup>.

Метода за остойносттаване може да се използва за преценка на цената на продажба на актив или прехвърляне на пасив в рамките на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. Регламентирани са три широко използвани методи за остойносттаване по справедлива стойност - подходът на пазарните сравнения (основно на базата на реални пазарни сделки за продажба на подобни активи и пасиви), подходът на базата на разходите (т.е. колко ще струва придобиването на заместител на актива, коригирано с амортизацията на съществуващия актив) и подходът на базата на доходите (чрез анализ на дисконтирани парични потоци). За оценяването на справедлива стойност в транспортното предприятие може да се използват отделни методи или комбинации от горепосочените методи.

---

<sup>1</sup> Регламент (ЕС) № 1255/2012 на Европейската комисия, МСФО 13 Оценка по справедлива стойност, в сила от 01.01.2013 г.

<sup>2</sup> В смисъла, даден от определението за справедлива цена в Закона за счетоводството.

Както вече уточнихме, по своята същност счетоводната приблизителна оценка е „счетоводна оценка, изразена чрез стойностен измерител за отразяване на конкретно управленско решение, базирано на налична или нова несигурна (приблизителна) информация, придобит опит или нова интерпретация на фактите, явленията и процесите, имащи отношение към определяне на балансовата стойност на актив, пасив или компонент на собствения капитал в предприятието”<sup>3</sup>. Следователно, сравнено с определението на понятието в одиторският стандарт, където се прави разлика между приблизителната счетоводна оценка по справедлива стойност и суми, оценени с приближение, счетоводния подход разглежда в по-широк аспект счетоводната приблизителна оценка, включително когато управленското решение се базира на методите за оценяване по справедлива стойност съгласно новия МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност”.

По отношение на справедливата цена, следва да се допълни, че има известно терминологично смесване на понятията „справедлива цена” (използвана в ЗСч) и „справедлива стойност” (използвана в приложимите счетоводни стандарти). С оглед на тяхното сходство, а именно, че това е „сумата, за която един актив може да бъде разменен между осведомени и желаещи несвързани лица в сделка при справедливи пазарни условия”<sup>4</sup>, може да се приеме, че двете понятия са взаимно заменяеми.

На базата на горното уточнение може да се обясни и мястото на справедливата стойност при нейното проявление като справедлива цена. Основание за това проявление е концепцията за справедливата стойност, застъпена в отделни счетоводни и одиторски стандарти. Освен данните, налични от различните икономически източници – борсови и пазарни курсове, цени и котировки, в практиката се използват и специализирани оценки на разграничими нетекущи активи и пасиви, трудни за оценяване при пазарни условия. Обичайно тези оценки се извършват от лицензирани оценители. В този ред на мисли е подходящо да се допълнят критериите за определяне на счетоводна приблизителна оценка с още един – оценката е свободно решение на управленския екип на предприятието. Аргументи в полза на това твърдение са, че оценката на лицензирания оценител се изготвя по строго определени правила от външен за предприятието субект, чието участие в повечето случаи се изисква по закон.

В МОС 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”<sup>5</sup> се отчита, че има примери за ситуации, при които може да се използват приблизителни счетоводни оценки, различни от тези по справедлива стойност, като например:

- провизия за обезценка на трудносъбираеми вземания;
- обезценка на материалните запаси за залежалост и неизползаемост;
- задължения по гаранции;
- метод на амортизация или полезен живот на актива;
- провизия за обезценка срещу балансовата стойност на инвестиция, при която има несигурност относно нейната възвръщаемост;
- провизия за обезценка срещу балансовата стойност на инвестиция при която има несигурност относно нейната възвръщаемост;
- разходи, произтичащи от уреждане на съдебни спорове, и решения (присъди).

---

<sup>3</sup> Станева В., „Същност и използване на приблизителните счетоводни оценки във финансовите отчети на предприятията”, Юбилейна международна научна конференция „Криза и икономически растеж”, УНСС, 2012 г., с. 279.

<sup>4</sup> Виж определението за справедлива цена в Закона за счетоводството.

<sup>5</sup> МОС 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”

На базата на тези разсъждения, може да се обобщи, че като правило не се открива пълно припокриване на одиторските и счетоводни разбирания за използването на справедливата стойност при изготвянето на счетоводните приблизителни оценки в транспортните предприятия у нас. Например само в договорите за строителство по МСС/СС 11 „Договори за строителство”<sup>6</sup> приходите се оценяват по справедлива стойност, докато във всички останали случаи на използване на счетоводни приблизителни оценки във финансовите отчети няма конкретизация на използваната база за оценяване. Избора на оценъчна база е въпрос на свободен избор, който се оповестява в приетата счетоводна политика. Следователно само при одитирането на приходи за строителство по МСС/СС 11 „Договори за строителство” има припокриване между препоръчителните за използване бази за оценка. Тук обаче не се включват тези случаи, които уреждат изготвянето на приблизителни оценки по справедлива стойност при сделки или бизнес комбинации, рядко срещащи се в практиката у нас. Примери за такива оценки са комплексните финансови инструменти, които не се търгуват на активен и открит пазар; плащания на базата на акции; имоти или оборудване, държани за продажба; активи или пасиви, придобити в резултат на бизнес комбинация, включително репутация и нематериални активи; стопански операции за размяна на активи или пасиви между независими страни, без парично възнаграждение, например, непарична размяна на заводско оборудване в различни бизнес организации.

В заключение, концептуалните различия при използването на справедливата стойност във финансовите отчети на предприятията има своето практическо обяснение и приложение. Следва да се отчита необходимостта от по-усилена дейност от страна на счетоводителите по обосноваване на използваните управленски преценки по отношение на причините за промени в използваните справедливи стойности и счетоводни приблизителни оценки. Тази допълнителна дейност води до затруднения и неефективност, особено, когато разликите между историческа и справедлива стойност на определени балансови позиции са незначителни. От друга страна следва да се отчита, че тези решения за промяна следва да се защитават при последващ одиторски контрол, което най-често става на основата на документалната обоснованост.

#### **ЛИТЕРАТУРА:**

[1] Регламент (ЕО) № 1126/2008 на комисията от 3 ноември 2008 година, ОВ на ЕС, бр. L320.

[2] Регламент (ЕС) № 1255/2012 на Европейската комисия, МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност, в сила от 01.01.2013 г.

[3] МОС 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”.

[4] Закон за счетоводството

[3] Станева В., „Счетоводните приблизителни оценки във финансовите отчети на транспортните предприятия в България”, монография, Издателство „Авангард Прима” ООД, София, 2014 г.

[4] Станева В., „Същност и използване на приблизителните счетоводни оценки във финансовите отчети на предприятията”, Юбилейна международна научна конференция „Криза и икономически растеж”, УНСС, 2012 г.

---

<sup>6</sup> Регламент (ЕО) № 1126/2008 на комисията от 3 ноември 2008 година, ОВ на ЕС, бр. L320, МСС 11 „Договори за строителство”, НСФОМСП - СС „Договори за строителство”, обн. в ДВ бр. 30/2005 г., посл. изм. в ДВ бр. 86/2007 г.

# FOR THE AUDIT OF ACCOUNTING ESTIMATES IN TRANSPORT COMPANY

**Valentina Staneva**  
[valiastaneva@abv.bg](mailto:valiastaneva@abv.bg)

*Todor Kableskov University of Transport  
Sofia, 158 Geo Milev Str.,  
BULGARIA*

**Key words:** *fair value, financial statements, accounting estimate, accounting bases and models.*

**Abstract:** *From a conceptual point of view in International Financial Reporting Standards (IFRS) is not a unified concept of the assessment base, based on the use of one of the two main accounting models - historical cost or fair value. Any international accounting standard gives its definition and method for assessing the object of reporting (evaluation) are possible mixing of accounting models depending upon the measurement basis.*

*Accounting model of historical cost using accounting accurate assessment, which is defined within the current accounting of two measurement bases - historical and current value. In accounting model at fair value requires the use of assumptions and estimates likely implying that the other two bases for evaluation - and realizable present (current) value, which has the nature of the accounting estimate or evaluation approach.*

*Based on the latest accounting treatments included in IFRS 13 "Fair Value Measurement" and auditors used by International Standard on Auditing (ISA) 540, "Auditing Accounting Estimates, including accounting estimates at fair value and related disclosures" will compare the accounting and auditing approaches to fair value in the use of accounting estimates in the financial statements of transport companies.*