



ЗА ОДИТА НА ПРИБЛИЗИТЕЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ ОЦЕНКИ В ТРАНСПОРТНОТО ПРЕДПРИЯТИЕ

Валентина Станева

valiastaneva@abv.bg

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

Ключови думи: одит, стойност, оценъчна база, приближение, счетоводна приблизителна оценка.

Резюме: Още преди присъединяването на Република България към Европейския съюз бяха въведени промени, засягащи приложимото счетоводно законодателство у нас, насочени към неговото хармонизиране в унисон със счетоводните практики, възприети в ЕС. Заедно с непосредственото приемане и прилагане на Международните счетоводни стандарти, у нас се въведоха и Международните одиторски стандарти. Счетоводството, като съществена част от обществените финансови отношения, следва съвременните тенденции и насоки за тяхното развитие и усъвършенстване, за да отговори на обществените потребности и очаквания за вярна и честно представена счетоводна информация. Одита следва тези тенденции и насоки, като осъществява контрол за достоверност на всички аспекти от финансовото състояние на транспортното предприятие и неговото цялостно представяне в годишния финансов отчет. Един от недостатъчно изследваните проблеми на счетоводството у нас е свързан с практическото прилагане на приблизителните счетоводни оценки. Липсата на подробни изследвания за приложението на приблизителните счетоводни оценки, както в счетоводното познание, така и в областта на контрола, създава възможност за нееднозначно и противоречиво интерпретиране на тази материя в теорията и практиката. Това разминаване между теория и практика открива възможност за тяхното изследване, което определя актуалността на настоящото изследване.

Възникването на думата „одит” се свързва с изслушването на отчетите на длъжности лица в средновековна Европа, когато се е давало предимство на устната форма на отчитане пред писмената. От там е направена и първоначалната етимологична връзка между одит и латинската дума „audio” (слушам). С наименованието „одитор” са наричани тези служители, които са били длъжни да изслушват отчетите на длъжностните лица при тяхното публично представяне, като задачата им е била да потвърдят спазването на предварително установените изисквания по тяхното съставяне. В превод от английски език “audit” означава “проверка, финансова ревизия”¹, докато

¹ Hano Johannsen and G. Terry Page, International dictionary of management, 1992, „Делфин Прес” ООД, Бургас, р. 30.

„auditor”² е останал с две значения – като слушател и като лице, което извършва одит, (финансова ревизия или проверка).

В икономическата литература са известни много определения и значения на понятието „одит”. То е изпълнено с различно съдържание както при системите за управление на качество, така и при неговото дефиниране в нормативната уредба по неговото прилагане. В Закона за счетоводството³ е установено изискването за задължителен независим финансов одит от регистрирани одитори на годишните финансови отчети на акционерните дружества, командитните дружества с акции, предприятия - емитенти по смисъла на Закона за публичното предлагане на ценни книжа, кредитни институции, застрахователни и инвестиционни предприятия, дружества за допълнително социално осигуряване и управляваните от тях фондове, както и всички останали предприятия, за които това изискване е установено със закон. На това основание и транспортните предприятия подлежат на независим финансов одит, с изключение на тези, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност.

Закона за независимия финансов одит⁴ дава определение за одита като: *„свкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от Международните одиторски стандарти, въз основа на които се изразява независимо мнение относно достоверността във всички аспекти на същественост на финансовите отчети, изготвени в съответствие с българското счетоводно законодателство”*.

Одита на приблизителните счетоводни оценки нормативно е уреден чрез Международните одиторски стандарти (МОС) и по-точно в МОС 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”. В този стандарт, като приблизителна счетоводна оценка се определя стойността на даден обект, установена с известно приближение при липсата на по-прецизни и точни средства за измерване и оценяване. Следователно, в одиторския стандарт се обяснява за сума, оценена по справедлива стойност, когато съществува несигурност в приблизителното оценяване, или за друга сума, която е в резултат на приблизително оценяване. Полученият резултат от приблизителната счетоводна оценка е реалната сума, която намира място във финансовия отчет, след като сделката е отразена при спазване на условията по нейното финализиране.

Ако съпоставим счетоводната гледна точка спрямо одиторската, ще се установи, че се използва термина „промяна в счетоводната приблизителна оценка”⁵, която по дефиниция е „корекция на балансовата стойност на даден актив или пасив или сумата на периодичното потребление на даден актив, получена след оценка на сегашното състояние и очакваните бъдещи изгоди и задължения, свързани с активите и пасивите. Промени в счетоводните приблизителни оценки настъпват в резултат на нова информация или ново развитие и в тази връзка не се третира като корекции на грешки”⁶. Следователно, няма различия в двете разбирания за използване на понятието счетоводна приблизителна оценка по отношение на мястото им във финансовите отчети.

Съществена разлика може да се открие по отношение на справедливата стойност, използвана за одиторски цели и в международните счетоводни стандарти при

² Oxford Advanced Learner’s Dictionary of Current English, Наука и изкуство, София, 1989, р. 51.

³ Закон за счетоводството, чл. 38, обн. ДВ. бр. 98/16.11.2001 г., посл. изм. ДВ бр. 15/15.02.2013 г.

⁴ Закон за независимия финансов одит, чл. 2, обн. ДВ. бр. 101/23.11.2001 г., посл. изм. ДВ бр. 15 / 15.02.2013 г.

⁵ §32 от Международен счетоводен стандарт 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.

⁶ Пак там

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 остойностяване по справедлива стойност⁷ и проявлението ѝ като справедлива цена⁸.

Метода за остойностяване 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. Известни са три широко използвани методи за остойностяване по справедлива стойност - подходът на пазарните сравнения, подходът на базата на разходите и подходът на базата на доходите. За оценяването на справедлива стойност в транспортното предприятие може да се използват отделни методи или комбинации от горепосочените методи.

Съгласно новият МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност”, „справедливата стойност се оценява въз основа 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. Въпреки това, оценяването по справедлива стойност и в двата случая цели едно и също — да се изчисли цената на продажба на актив или на прехвърляне на пасив при обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване при актуалните тогава пазарни условия”⁹. Изискванията на МСФО 13 по отношение на счетоводното оценяване и оповестяване не се отнасят за:

- операции с плащане на базата на акции, попадащи в обхвата на МСФО 2 „Плащане на базата на акции”;
- лизинговите операции в рамките на обхвата на МСС 17 „Лизинг”;
- оценките, които са сходни на оценяването по справедлива стойност, но не са такива (например оценката по нетна реализируема стойност в МСС 2 „Материални запаси” или по стойността в употреба в МСС 36 „Обезценка на активи”).

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”¹⁰. Следователно, в сравнение с определението на понятието в одиторският стандарт, само в един случай може да има знак за равенство между справедлива стойност и счетоводна приблизителна оценка – когато управленското решение се базира на методите за оценяване по справедлива стойност. Във всички останали случаи те не са равнозначни. Основание за това ни дават специфичните характеристики на проявление на счетоводните приблизителни оценки, което се изразява в:

- процеса на специфично субективно оценяване на приближена стойност на актив или пасив, използван в конкретно предприятие при определени условия, които може да включват в частност и пазарните;

⁷ Регламент (ЕС) № 1255/2012 на Европейската комисия, МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност, в сила от 01.01.2013 г.

⁸ В смисъла, даден от определението за справедлива цена в Закона за счетоводството.

⁹ Регламент (ЕС) № 1255/2012 на Европейската комисия, МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност, в сила от 01.01.2013 г.

¹⁰ 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.

възможност за промяна на предварително определена приблизителна стойност при възникване на нови обстоятелства;

- използването на счетоводната приблизителна оценка при изчисляването на балансовата стойност на актив, пасив, разход и приход;

- пояснението, че когато промяната в прилагана база за оценяване е трудно да се определи като промяна в счетоводната политика, се приема за промяна в счетоводната приблизителна оценка.

Тези характеристики не изчерпват възможностите за проявление на приблизителната счетоводна оценка в практиката, но позволяват да може да се направи разлика между разбиранията на счетоводители и одитори при прилагането на регулаторните изисквания в тази насока.

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

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”, 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.

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 11¹¹ 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 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 срещани се в практиката у нас. Примери за такива оценки са за комплексни 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

¹¹ Регламент (ЕО) № 1126/2008 на комисията от 3 ноември 2008 година, ОВ на ЕС, бр. L320, МСС 11 „Договори за строителство”.

бизнескомбинация, 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 общата рамка на финансовите отчети се съдържат изискванията, определящи условията за представяне на финансовия отчет на предприятието. Структурирано, те представят информация за финансовото състояние и финансовите резултати на конкретното транспортно предприятие, допълнено с данните, включени в пояснителните приложения към финансовите отчети, която помага на заинтересованите ползватели за вземане на икономически правилни решения. По конкретно, в тях се предоставя информация за активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите (включително печалби и загуби), вноските от и разпределенията към собствениците, както и за паричните потоци.

За да може да изрази обосновано мнение, на одитора се осигурява достъп до:

- цялата информация, на чиято основа ръководството и лицата, натоварени с управлението на предприятието са изготвили отчетите и своите предположения;
- всяка допълнителна информация, поискана от одитора за проверка на предположенията и допълнителните данни, свързани с тяхното изготвяне за целите на одита.

На базата на предоставената информация, одиторът преценява достатъчността и уместността на доказателства за изразяване на становище по надеждността на направените преценки.

Когато одитора проверява за „достоверно представяне“ на общата рамка за финансово отчитане, от него се изисква да изрази мнение дали финансовият отчет е представен достоверно и във всички аспекти, т.е. че дава вярна и честна представа за имущественото и финансово състояние на одитираното предприятие.

Когато одитора проверява за „съответствие“ на общата рамка за финансово отчитане, тогава се изразява увереност, че финансовият отчет е в съответствие с общата рамка във всички съществени аспекти.

Поради естеството на приблизителното оценяване, използваните одиторски преценки са на база на наличната информация, актуална към момента на изготвяне на финансовият отчет. Това е и причината одиторът да не може да предвижда бъдещи условия за операции или събития, които, ако бяха известни по време на одита, биха повлияли съществено както на неговата преценка за действията на ръководството, така и на естеството на предположенията, на чиято основа ръководството на одитираното предприятие е изготвило преценката си. Одиторът не носи отговорност за тези си действия. Но за получаването на достатъчни одиторски доказателства за формиране на одиторското мнение, одиторът може да отправя проучващи запитвания до ръководството на одитираното предприятие за начинът на изготвяне от ръководството на приблизителни счетоводни оценки и разбирането за данните, върху които те са базирани, в това число методите и моделите, използвани за изготвяне на съответната приблизителна счетоводна оценка, процедурите за контрол, вида на експертизата (външен оценител или служител на предприятието), промяна в метода за изготвяне на приблизителните счетоводни и причините, както и как е определен ефекта от възможната несигурност на приблизителното оценяване.

От гледна точка на одиторските практики, част от приблизителните счетоводни оценки се определят като такива, които са с относително ниско ниво на несигурност на приблизителното оценяване, водещи до по-ниски рискове от съществени отклонения, докато при други може да има относително по-висока несигурност на приблизителното оценяване, най-често свързвани с използването на съществени предположения. Примери за ниски и високи нива на несигурност са представени в следната таблица:

Приблизителни оценки според нивото на несигурност	
Ниски	Високи
изготвени в предприятия, в които се извършват несложни стопански операции	Зависят от резултат в съдебно производство
при които се използва опростен метод на оценяване на актив или пасив, изискващ оценяване по справедлива стойност	приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност за деривативни финансови инструменти, които не се търгуват публично
са лесно наблюдаеми, тъй като са извлечени от данни, които са налични при поискване, като например публикувани данни за лихвени проценти или борсови цени на ценни книжа.	приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, за изготвянето на които се използва сложен модел, разработен изцяло за конкретното предприятие.
които поради рутинния си характер се извършват често	
при които се използва известен или общоприет модел за оценяване на приблизителната счетоводна оценка, като предположенията или входящата информация в модела са лесно установими	

В заключение трябва да се отбележи, че темата за одит на счетоводните приблизителни оценки остава открит за допълнителни изследвания и дискусии, както по отношение на нормативната база, така и по отношение на нейното практическо приложение. По-подробното изследване на този проблем до голяма степен може да намали манипулациите във финансовите отчети, свързани с използването на неправилни счетоводни приблизителни оценки, най-вече при случаите на висока степен на несигурност при приблизителното оценяване. От друга страна, еднаквото разбиране за счетоводните приблизителни оценки от счетоводители и одитори е от съществена важност за тяхното правилно прилагане при съставяне на финансовите отчети и при последващия одит.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] 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.
- [2] Hano Johannsen and G. Terry Page, International dictionary of management, „Делфин Прес” ООД, Бургас, 1992 г.
- [3] Регламент (ЕО) № 1126/2008 на комисията от 3 ноември 2008 година, ОВ на ЕС, бр. L320
- [4] Регламент (ЕС) № 1255/2012 на Европейската комисия, МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност, в сила от 01.01.2013 г.
- [5] Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр. 98/16.11.2001 г., посл. изм. ДВ бр. 15/15.02.2013 г.
- [6] Закон за независимия финансов одит, обн. ДВ. бр. 101/23.11.2001 г., посл. изм. ДВ бр. 15/15.02.2013 г.
- [7] „Ръководство по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги”, в превод на ИДЕС – 2011 г.
- [8] Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English, Наука и изкуство, София, 1989.

FOR THE AUDIT OF ACCOUNTING ESTIMATES IN TRANSPORT COMPANY

Valentina Staneva
valiastaneva@abv.bg

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

Key words: *audit, value, measurement basis, approximation, accounting estimate.*

Abstract: *Even before the accession of Bulgaria to the European Union were introduced changes in the applicable accounting regulations in the country, directed to its harmonization in unison with the accounting practices adopted in the EU. Together with the immediate adoption and implementation of international accounting standards in the country also introduced International Auditing Standards. Accounting as an essential part of public financial relationships follows modern tendencies and guidelines for their development and improvement in order to meet public needs and expectations of true and fair presentation of accounting information. Audit follows these trends and guidelines, oversees the reliability of all aspects of the financial situation of the transport undertaking and its overall performance in the annual financial statements. One of the insufficient the investigated problems of the accounts in the country are connected to the practical application of accounting estimates. Lack of detailed studies on the application of accounting estimates, as well as in the accounting knowledge, and in the field of control, creates the possibility for ambiguous and contradictory interpretation of this matter in theory and practice. This discrepancy between theory and practice paves the way for their study, which determined relevance of this study.*