

**Счетоводно и данъчно третиране на въпросите свързани с
оценките на дълготрайните материални активи, във връзка с
прилагането на новото счетоводно законодателство, в сила от
01.01.2002 г.**

**I Становище на Министерство на финансите и на Института на
дипломираните експерт – счетоводители в България по отношение на
оценките на дълготрайните материални активи (ДМА) във връзка с
прилагането на новото счетоводно законодателство**

Настоящото становище е първото по рода си разработено съвместно от Министерството на финансите и Института на дипломираните експерт-счетоводители след влизане в сила на новото счетоводно законодателство от началото на 2002. Целта на подобни становища е да се представи професионално мнение относно практическото решение на особено сложни счетоводни въпроси при прилагането на Националните счетоводни стандарти (НСС) и имайки предвид прехода към прилагането на Международните стандарти за финансови отчети (МСФО) съгласно параграф 5 от ПЗР на Закона за счетоводството.

Авторите на становището считат, че приложението на НСС 16, респективно МСС 16 е най-важния и в същото време труден проблем, поради което той е обект на специално внимание от страна на Министерството на финансите и на Института на дипломираните експерт-счетоводители. Разработването му се основава не само на цитирания стандарт, но и на общите принципи в МСФО и на тенденцията за все по широко използване на справедливата цена при изготвянето на финансовите отчети. Беше проведена широка дискусия с ясното съзнание, че успешното решаване на проблема на практика ще бъде свързано с много трудности. Правилата, които са включени в него са продиктувани от необходимостта за по-кардинално решение на въпроса за достоверността на финансовите отчети по отношение на дълготрайните активи.

Предвид оставащото време до окончателното изготвяне на финансовите отчети за 2002, много от предприятията е възможно да не успеят да изпълнят предложеното решение. В случая е важно да се даде възможност да се приложи от тези които биха искали да го направят. **Останалите следва да го изпълнят по изключение за следващия отчетен период - 2003.** Както е посочено и в самото становище, следва да се има предвид, че всякакви последици от недостоверност на отчетите, произтичаща от несигурност в оценката на дълготрайните активи е отговорност на ръководството на предприятието.

В становището не се разглеждат данъчните последици от приложението на което и да е решение изразено в него. Те ще бъдат разгледани в самостоятелно становище на Министерството на финансите, което ще бъде съвместно публикувано с настоящото (виж част II).

**Проблеми по отношение на оценката на дълготрайните материални
активи,
в резултат на промените в Националното счетоводно законодателство
и прехода към Международните стандарти за финансови отчети**

Въведение: До края на 2001 година съгласно изискванията на действащия Закон за счетоводството и по-конкретно чл. 33 (1) се регламентираше ежегодната преоценка на дълготрайните материални активи без земите и горите, с процент не по-висок от процента на увеличаване на цените на производител, обявен от Националния статистически институт. Съгласно чл. 33 (2) земите и горите следваше да бъдат преоценявани по справедливата им цена. Тези разпоредби бяха в отговор на преживяната в България до средата на 1997 година инфлация и не представляват никакво непознато за световната счетоводна практика решение за подобни случаи. При условие, че регламентираната възможност се прилага механично, без да се анализира състоянието на отделните активи, получените резултати биха могли да се отличават съществено от възстановимата стойност на дълготрайните активи към датата на преоценката. Едновременно с това в България почти повсеместно се прилагаха амортизационни норми, които не са определени на основата на полезния срок на употреба на конкретните активи в отделното предприятие, а на основата на тези норми, които са регламентирани с данъчния закон. Това обстоятелство също оказва влияние върху достоверността на балансовата (преносната) стойност на дълготрайните материални активи. Като обобщение на горното може да се посочи, че за значима част от дълготрайните активи в българските предприятия няма достатъчна сигурност относно тяхната достоверна оценка, дължащо се на два основни фактора:

- непоследователност и неадекватност в преоценките извършени в предходните периоди;
- немотивирана амортизационна политика, следваща данъчно допустимите срокове за амортизация.

От началото на 2002 година в България бе приет нов Закон за счетоводството, чиято основна цел е да създаде предпоставки за пълно и повсеместно прилагане МСФО не по-късно от началото на 2005 година. Приетите с този Закон НСС по замисъл и по изпълнение са изключително близки до МСФО, поради което се налага да бъдат преосмисляни някои принципи, възприети и прилагани до края на 2001 година. В резултат на възприетия курс към МСФО от новия Закон за счетоводството беше премахната нормативната разпоредба за ежегодна преоценка на базата на статистически проценти, както и самото законово задължение за преоценка. Нормите и духът на международните стандарти не допускат прилагане на статистически коефициенти към оценката на какъвто и да е било актив, нито пък предполагат законово изискване за преоценка. В съответствие с МСФО 16 “Имоти, машини, съоръжения и оборудване” и в НСС 16 “Дълготрайни материални активи” бяха приети двата подхода за последващо оценяване на дълготрайните материални активи – препоръчителен и алтернативен. Изборът на един от двата е в зависимост от решението на ръководството на съответното предприятие. Определено може да се каже, че българските ръководители и счетоводители все още не са готови сами да вземат подобни решения, който фактор допълнително затруднява създамата се ситуация около оценката на дълготрайните материални активи като елемент на счетоводната политика на предприятията.

Постановка на проблема: В резултат на приложението на вече отменените нормативни актове, към началото на 2002 година оценката на голяма част от дълготрайните материални активи на предприятията в повечето случаи не отразява достоверно тяхната балансова (преносна) стойност. Това се отнася преди всичко до тези дълготрайни материални активи, които са закупувани и съответно преоценявани преди и по време на инфлацията до 1997. Механичното прилагане на чл. 33 от стария Закон за счетоводството вероятно е довело до неправилна оценка и на някои от ново придобитите дълготрайни материални активи в периода от 1 януари 1998 до 31 декември 2001. При действието на новите НСС, а особено с влизане в сила на МСФО, неправилната оценка на дълготрайните материални активи се превръща в сериозен проблем. Това е така, защото при тези стандарти принципът за достоверност в представянето е основна качествена характеристика на финансовите отчети в контекста на надеждността на информацията и всяко съществено отклонение от него се приема като тяхна сериозна слабост. Нещо повече, предложеният проект за МСФО “Прилагане на МСФО за първи път”, обръща специално внимание на оценката на дълготрайните материални активи, като особено значим въпрос. Проблемът, който стои за разрешаване пред голяма част от предприятията е по-какъв начин да се постъпи за да има сигурност, че балансовата стойност на дълготрайните им активи към 1 януари 2002 отразява достоверно тяхната оценка към същата дата?

Възможности за решаване на проблема:

I. Като се има предвид, че препоръчителният подход за оценка на дълготрайните активи е подчинен на формулата “цена на придобиване минус амортизацията и минус евентуалната обезценка на актива”, е възможно някои предприятия да установят цената на придобиване за целите на приложението на този подход в своите отчети. Това с достатъчна сигурност може да се окаже само за тези от тях, които са създадени след 1 януари 1998 година. В случаите когато предприятието не е преоценявало активите си по чл. 33 от отменения Закон за счетоводството и е определило нормален полезен живот и амортизационни норми, независещи от данъчните норми, единственото което следва да се направи е да се извърши обезценка по реда на НСС 36, ако е необходимо. В случаите когато е извършвана преоценка по реда на отменения Закон за счетоводството се налага сторниране на преоценъчния резерв от стойността на активите, както и коригиране на начислената амортизация върху увеличената стойност като увеличение на неразпределената печалба. Освен това, при неподходяща амортизационна политика трябва да се извърши корекция на натрупаната амортизация чрез увеличение/намаление на неразпределената печалба. Както се вижда този подход е ограничен по обхват на приложение и практически ще възникнат трудности по извършването на редица преизчисления на салда от предходни периоди. **Този подход не може да се прилага изборително за отделни активи или групи активи, а само за всички активи на предприятието.** Независимо от това, че горепосочените предприятия могат да го приложат, настоящото становище акцентира и препоръчва подхода изложен по долу.

II. Изходното предположение на предлаганото решение се основа на разбирането, че ако бъдат извършени определени корекции, то те трябва да са насочени към решаване на проблема от тук нататък, а не чрез връщане назад и

коригиране на решения, които са били вземани в изпълнение на тогава действащите нормативни актове. Считаме, че подобен подход е достатъчно прагматичен и ако бъде приложен разумно ще осигури съпоставимост на финансовите отчети на дружествата считано от 2002 година, което ще бъде основа за прехода към МСФО, независимо дали те ще се приложат за първи път през 2003 или 2005 година. Следва да се има пред вид, че при този подход се осигурява и покриване на изискването на проекта за МСФО “Прилагане на МСФО за първи път”.

Изложеното по-долу възможно решение се основа не на отделни текстове или конкретни нормативни постановки. То се базира преди всичко на някои общоприети счетоводни принципи, които са залегнали в рамката на МСФО и на правилата предвидени в цитирания по-горе проект на МСФО “Прилагане на МСФО за първи път”. То е продиктувано и от необходимостта в България да се извърши преход от един начин на счетоводно представяне към друг. Касае се до **еднократно решение**, което се основава в много голяма степен на прагматичност и на общотеоретичното разбиране, как в подобни случаи следва да се третират общите изисквания за достоверност. За бъде решен въпросът е необходимо да бъдат изпълнени следните два етапа:

1. Дружествата следва да направят преглед на балансовата (преносната) стойност на всички **значими** за дейността им дълготрайни материални активи към 01.01.2002, респективно към 01.01.2003 по изключението посочено в началото на становището (*от тук нататък в изложението следва да се подразбира, че всичко което се извършва към 01.01.2002 се извършва към 01.01.2003 от предприятията които ще го приложат по изключение към втората възможно дата*). В случая под значими се разбират такива активи, които активно участват в производствения и в търговския процес – земи, сгради, оборудване, машини и т.н., а се изключват активи от рода на офис-обзавеждане, стопански инвентар и др. под. При извършването на този преглед участие следва да вземат лица с техническа компетентност по отношение на съответния актив. Крайната цел на прегледа е да се разделят активите на две групи – такива, чиято балансова стойност не се различава или няма признаци да се различава съществено от справедливата им стойност към посочената дата и такива, чиято балансова стойност се различава съществено от възможната им справедлива стойност, независимо в каква посока. Вероятно към първата група ще попаднат най-вече дълготрайните материални активи, които са закупувани след периода на инфлация и, които не са били механично преоценявани по реда на отменения Закон за счетоводството. Не се изключва възможността в тази група да попаднат и активи, които са придобити значително по-рано, но които са били преоценявани по-внимателно. Позоваването на справедливата стойност следва да се извърши на основата на най-различни достоверни и надеждни източници – активен пазар, ценови листи, предлагани оферти, сключени сделки, експертни оценки и т. н. В случай, че дадено дружество има изготвена оценка на дълготрайните материални активи по справедлива стойност в последните 2 – 3 години, тя също би могла да се използва като надеждна информация, като се вземе пред вид определяне на натрупаната амортизация на база на разумен полезен живот.

Някои от активите, които попаднат в първата група, може да са по историческа стойност, а други би могло да са били преоценявани, поради което за

тях да има създаден преоценъчен резерв. По отношение на поставената основна цел, това различие няма значение. И в двата случая тези активи следва да се третираат като такива, чиято оценка към 01 януари 2002 е достоверна. Те следва да продължат да се отчитат по тази си стойност, като от началото на 2002 година към тях се приложат изискванията на НСС 16 “Дълготрайни материални активи” и НСС 36 “Обезценка на активи”. При оповестяване на счетоводната политика във финансовия отчет за 2002 година следва подробно да се посочи, че от началото на годината е в сила ново счетоводно законодателство и на тази база да се разграничи преоценъчният резерв, който е възникнал до края на 2001 година, от преоценъчния резерв, който би възникнал занапред в резултат на прилагането на алтернативния подход по НСС 16 “Дълготрайни материални активи.” Последното е валидно само в случай, че ръководството на съответното дружество възприеме алтернативния подход.

2. По отношение на втората група дълготрайни материални активи, тези чиято балансова стойност към 1 януари 2002 вероятно значително се различава от справедливата им стойност, предприятията следва да вземат решение за преценка по тяхната справедлива стойност към 1 януари 2002 година. Основанието за подобна преценка е промяната в националното счетоводно законодателство, което от своя страна се комбинира с изискването на бъдещия МСФО “Прилагане на МСФО за първи път.” При извършването на преценката по справедлива стойност следва да се имат пред вид изискванията за прилагането на алтернативния подход, регламентиран с МСФО 16 “Имоти, машини, съоръжения и оборудване”, респективно НСС 16 “Дълготрайни материални активи.” Това е техническата, а не съдържателната страна на въпроса.

Вероятно активите от тази група са били преоценявани, поради което за тях има отчетен преоценъчен резерв, въпреки че е възможно и да не са били преоценявани. Независимо от това дали за тях има, или няма създаден преоценъчен резерв, то след извършването на преценката към 1 януари 2002 година ще се формира нова стойност на подобен резерв. Вариантите биха могли да бъдат различни – увеличаване на вече отчетения резерв, създаване на нов, намаляване на резерва и/или отчитане на разходи от преценката. Всичко ще зависи от справедливата стойност на съответния актив към датата на преценката и балансовата стойност на актива.

В случай, че това се постигне, както активите от първата група, така и активите от втората група ще бъдат представени в началния баланс за 2002 година по техните справедливи стойности. **Дружествата следва да изготвят амортизационните си планове считано от 1 януари 2002, съобразявайки се с новите стойности на дълготрайните активи и с оставащия им полезен срок на употреба, без да се влияят от данъчно-допустимите амортизационни норми.**

Както вече беше посочено, целта на подобен подход е да даде възможност да се получи съпоставимост на данните, считано от началото на 2002 година, поради настъпилите концептуални промени в счетоводното законодателство. Това означава, че независимо от извършената преценка по справедлива стойност дружествата следва да преценят дали да приемат препоръчителния или алтернативния подход по отношение на оценката на дълготрайните материални

активи. **Приложението на тази преоценка не следва да се третира като приемане на алтернативния подход, а като извънредна мярка, която е в духа на изискванията на новия Закон за счетоводството, новите НСС и МСФО, в частност “Прилагане на МСФО за първи път”.**

Предлаганото по-горе решение игнорира възможността за преоценка на активите към 1 януари 2001. Погледнато чисто теоретично това би дало възможност за получаване на съпоставимост на начислените амортизации по отчета за приходите и разходите за 2002 година, със сравнимата (но, вече преизчислена) информация, представена в същия отчет за 2001. От практически аспект обаче в случая ще се получи ефекта на това, че вложените разходи за изпълнението на подобно решение ще бъдат по-големи от ефекта на неговото изпълнение. Убедени сме, че това не е необходимо.

Всякакви различия между новите балансови стойности на дълготрайните материални активи и тяхната данъчна база следва да се третират по реда на НСС 12 “Данъци от печалбата”.

Резюме на предложения подход

1. Предприятията следва да изберат подхода за преоценка по справедлива цена на дълготрайните материални активи **само веднъж** - или към 1 януари 2002 или към 1 януари 2003.
2. Целта на предложеното професионално становище е преодоляване на натрупаните негативни ефекти от съществуващите до края на 2001 година законодателство и практика.
3. Възможни са следните варианти на решение на отделното предприятие:
 - Преглед на всички активи, преоценка на тези, които се различават значимо от справедливите цени и избор на препоръчителния подход за последващо представяне във финансовите отчети.
 - Преглед на всички активи, преоценка на тези, които се различават значимо от справедливите цени и избор на алтернативния подход за последващо представяне във финансовите отчети.
 - Преглед на всички активи, преоценка на тези, които се различават значимо от справедливите цени и избор на препоръчителния подход за определени групи сходни активи, и избор за останалите групи активи на алтернативния подход за последващо представяне във финансовите отчети.

Трябва да се има предвид, че приложението на алтернативния подход не може да се отнася до отделни активи, а най малко за една група активи със сходен характер и употреба. Следователно евентуалното приложение на този подход в бъдеще, изисква предприятието отново да направи преглед и оценка по справедливи цени на активите спрямо цялата група. В резултат на това, за някои от активите може да се наложи намаление на балансовата (преносната) стойност, за други увеличение, а за трети да останат по балансовата си стойност към датата на прегледа. Групирането на активите за целите на този подход може да бъде: земи, сгради, машини, машини и производствено оборудване, кораби, самолети, товарни автомобили, съоръжения, пътища, преносители на ел. енергия, съобщителни линии и т.н. Изборът за формиране на групите зависи от спецификата на предприятието и е негово решение.

Аспекти на отговорността от страна на ръководството и отговорността на одитора:

Ръководството на всяко търговско дружество е отговорно за правилното прилагане на промените в счетоводното законодателство и в частност за достоверното представяне на дълготрайните материални активи и тяхната амортизация във финансовия отчет. Поради факта на настъпилите промени, необходимо е в оповестяването на счетоводната политика за 2002 година ръководството да декларира съобразяването с тези промени. Добрата практика е наложила някои текстове, които са примерни и биха могли да се използват. Следващият абзац представлява подобен текст, който е част от оповестяването на счетоводната политика:

Извлечение от счетоводната политика, оповестена във финансовия отчет на дружество "X" към 31 декември 2002

№... Счетоводна политика

№... Общи положения

Дружеството води своето текущо счетоводство и изготвя финансовите си отчети в съответствие с изискванията на българското търговско и счетоводно законодателство. От началото на 2002 година в България са в сила нов Закон за счетоводството и нови Национални счетоводни стандарти. Дружеството се е съобразило с всички настъпили промени, като при необходимост е извършило съответните преизчисления или рекласификации, така както това е упоменато на съответните места по-нататък.

Настоящият годишен финансов отчет е изготвен при спазване на принципа на историческата цена, модифициран в определени случаи с преоценката на някои активи и/или пасиви по тяхната справедлива или друга стойност, както това е посочено на съответните места. Всички данни за 2002 и за 2001 са представени в настоящия финансов отчет в хил. лв.

№ Сравнителни данни

До края на 2001 година дружествата изготвяха финансов отчет по предварително зададени формати. С влезлия в сила от началото на 2002 година Закон за счетоводството дружествата сами определят формата и съдържанието на финансовите си отчети съобразно спецификата на дейността и решенията на ръководството. Във тази връзка някои от перата в баланса, в отчета за приходите и разходите и в отчета за паричния поток, представени във финансовия отчет за 2001 година, които са сравнителни данни, в настоящия отчет са рекласифицирани с цел да се получи по добра съпоставимост с данните за 2002 година.

№... Счетоводни предположения и приблизителни счетоводни преценки

Приложението на новите счетоводни стандарти изисква от ръководството да приложи някои счетоводни предположения и приблизителни счетоводни преценки при изготвяне на годишния финансов отчет и при определяне на стойността на някои от активите, пасивите, приходите и разходите и условните активи и пасиви. Всички те са извършени на основата на най-добрата преценка, която е направена от ръководството към датата на изготвянето на финансовия отчет. Действителните резултати биха могли да се различават от представените в настоящия финансов отчет.

.....
.....
№... Дълготрайни материални активи

Дълготрайните материални активи са оценени по цена на придобиване, образувана от покупната им стойност и допълнителните разходи, извършени по придобиването им и намалени с размера на начислената амортизация и евентуалните обезценки. Някои от дълготрайните материални активи са били преоценявани с проценти обявени от НСИ на България въз основа на действащото законодателство до края на 2001 година, при което е формиран преоценъчен резерв.

В съответствие с промените в счетоводното законодателство ръководството е извършило преглед на всички значими дълготрайни материални активи към 1 януари 2002 с цел проверка на достоверността на балансовата им стойност. За тези от тях, за които са получени съществени различия е извършена преоценка до размера на справедливата им стойност към същата дата. Разликите от извършените преоценки са формирали преоценъчен резерв, който е докладван заедно с преоценъчния резерв, получен в резултат на действащото към 31 декември 2001 счетоводно законодателство.

След горния текст според избрания подход за представяне на дълготрайните материални активи може да има следните три варианта:

1. Ако предприятието възприеме препоръчителния подход за последваща оценка следва да прибави текста:

Считано от 1 януари 2002 предприятието е възприело дълготрайните материални активи да се представят съгласно НСС 16 Дълготрайни материални активи по препоръчителния подход - цена на придобиване минус натрупаната амортизация и минус евентуалната обезценка на активите. За наличните активи към 1 януари 2002 за цена на придобиване е възприета оценката им по справедливи цени.

2. Ако предприятието е приело да използва алтернативния подход за последваща оценка на всички дълготрайни активи следва да включи текста:

Считано от 1 януари 2002 предприятието е възприело дълготрайните материални активи да се представят съгласно НСС 16 Дълготрайни материални активи по алтернативния подход - преоценена стойност, която е справедливата им стойност към датата на баланса минус натрупаната амортизация и минус евентуалната им обезценка.

3. Ако предприятието е приело алтернативния подход само за някои групи активи следва да добави например:

Считано от 1 януари 2002 предприятието е възприело земите, сградите и съоръженията да се представят съгласно НСС 16 Дълготрайни материални активи по алтернативния подход - преоценена стойност, която е справедливата им стойност към датата на баланса минус натрупаната амортизация минус евентуалната им обезценка. За всички останали активи – по препоръчителния подход - цена на придобиване минус натрупаната амортизация и минус евентуална обезценка на активите. За наличните активи към 1 януари 2002 за цена на придобиване е възприета оценката по справедливи цени.

№.... Преоценъчен резерв

Като Преоценъчен резерв в баланса на дружеството е представен резултатът от извършваните през предходни години, включително до 2001, преоценки по действащото до края на 2001 счетоводно законодателство на част от притежаваните от дружеството дълготрайни материални активи, както и извършената към 1 януари 2002 преоценка на някои дълготрайни активи до справедливата им стойност с цел съобразяване с изискванията на промените в националното счетоводно законодателство. Преоценъчният резерв се признава като неразпределена печалба след изваждането от употреба на съответния актив.

.....”

Оповестяването на сумите възникнали от преоценката на активите към 1 януари 2002 се извършва в отчета за движението на собствения капитал.

Одиторите на дружествата носят отговорност за изразяването на независимо одиторско мнение относно достоверното представяне на финансовото им състояние, финансовите резултати и движението на паричните потоци. Конкретно по отношение на финансовите отчети за 2002 година, одиторите имат допълнително задължение да удостоверят правилната промяна в счетоводната политика на съответното дружество от аспект на новото счетоводно законодателство. Това от своя страна включва и проверка на правилността на оценката на дълготрайните материални активи към 31 декември 2002, размера на начислената амортизация и адекватното оповестяване на счетоводната политика в тази област. В случай, че одиторът има достатъчни основания да се съмнява в оценката на представените дълготрайни материални активи, той следва да уведоми за това ръководството и да обсъди с него своите съображения за конкретна промяна. В случай, че ръководството не се съгласи с констатациите на одитора и не коригира данните в отчета, той следва да обмисли своите бъдещи действия като има пред вид изискванията на Национален одиторски стандарт 6 “Одиторски доклад относно счетоводния отчет”.

II Становище на Министерство на финансите относно данъчно третиране на стопанските операции за промени по отношение на оценките на ДМА, във връзка с прилагането на новото счетоводно законодателство

Новият Закон за счетоводството и приложимите НСС (в сила от 1.01.2002 г.) поставиха множество въпроси относно определянето и отразяването на достоверна балансова стойност на ДМА. Наред с това, възникват множество въпроси с оглед **възникващите данъчни ефекти** при решаването на счетоводните проблеми свързани с намирането на справедлива стойност на ДМА с оглед общите изисквания за достоверност.

Възможностите за решаване на проблема със счетоводното отразяване са разгледани в изразено професионално становище на Министерство на финансите и Института на дипломираните експерт-счетоводители в България (виж част I).

Настоящото становище има за цел **разясняване на данъчните ефекти** от гледна точка на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО).

Данъчно третиране на стопанските операции за оценка на ДМА при прилагането на препоръчителния подход по НСС 16 – “Дълготрайни материални активи”

При прилагането на препоръчителен подход за 2002 г., считаме, че са налице две основни хипотези, чието наличие определя съответно данъчно третиране:

- **Първа**, когато ДМА **не са преоценявани** по чл. 33 от ЗСч (отм.), определен им е полезен живот при начислявани амортизации, независещи от данъчните амортизационни норми и/или при ползвани данъчни амортизационни норми;
- **Втора**, когато ДМА **са преоценявани** по чл. 33 от ЗСч (отм.), определен е полезен живот при начислявани амортизации, чрез които са приложени данъчните амортизационни норми по чл. 22, ал. 3 от ЗКПО и/или при независещи от годишните данъчни амортизации. Принципно, тук следва да попаднат всички ДМА, чиято балансова (преносна) стойност съществено се различава от справедливата цена към 1.01.2002 година.

I. При първата хипотеза са налице следните случаи:

1. Ако предприятието направи преоценка на 1.01.2002 г., в резултат от която увеличи амортизируемата стойност на ДМА, то тази преоценка ще бъде третирана като **извънредна** (няма да е нормативно обоснована). Следователно, за данъчни цели увеличението в разходите за амортизации, произтичащо от по-високата преоценена стойност, няма да се признава и ще третира по реда на **чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО**;
2. Ако предприятието направи преоценка на 1.01.2002 г., в резултат от която намали амортизируемата стойност на ДМА и в резултат от нея са начислени разходи в намаление на финансовия резултат, при определяне на облагаемата печалба за 2002 г. тези разходи се посочват за преобразуване по **чл. 23, ал. 2, т. 9 от ЗКПО**;
3. Ако се коригира полезния срок на ДМА е възможно да се появи за 2002 г. разлика между счетоводната и данъчната амортизация, определена по реда на чл. 22, ал. 3 от ЗКПО. При условие, че сумите на счетоводните амортизационни квоти превишат данъчно признатия размер на амортизациите на предприятието като цяло, за превишението следва да бъде приложен **чл. 23, ал. 2, т. 3 от ЗКПО**.

Предприятието е необходимо да създаде счетоводна и данъчна информация относно размера на натрупаната амортизация и данъчно признатите разходи за амортизация. В този случай ако е налице разлика между счетоводната и данъчната база за целите на ДАП, активът следва бъде заведен по реда на **§ 64 от ПЗР на ЗКПО** (на 1.01.2003 г.) като се включи **цялата сума** на признатата до момента на завеждането му данъчна амортизация, независимо, че натрупаната амортизация е била счетоводно коригирана. За целите на данъчното облагане ще бъдат признати разходи за данъчна амортизация **само** върху разликата между амортизируемата сума на актива и признатите до момента на завеждането му (в ДАП) разходи за амортизации.

II. При втората хипотеза

1. Налице са описаните в **т. I., случаи 1, 2 и 3** като данъчното третиране е аналогично. За случай 2 следва да се има предвид, че разходи от обезценка ще са налице след изчерпване на натрупания преоценъчен резерв за същия ДМА;
2. Налице е **случай 4**. Ако при избор на препоръчителен подход се извърши елиминиране на направените преоценки от минали отчетни периоди, предприятието е необходимо:
 - да сторнира (намали) натрупания резерв от стойността на активите;
 - да коригира начислената амортизация върху увеличената стойност - като увеличение на неразпределената печалба.

С размера на отписания преоценъчен резерв **може да се извърши** преобразуване по реда на **чл. 23, ал. 2, т. 23 от ЗКПО** (независимо, че ДМА не е отписан). При условие, че това преобразуване е извършено за 2002 г., предприятията следва да създадат информация за **липса на преоценъчен резерв**, подлежащ на данъчна регулация през следващи данъчни периоди. По този начин ще се предотврати повторно увеличение на финансовия резултат със същия преоценъчен резерв при отписване на ДМА.

При условие, че **не е извършено** увеличение на финансовия резултат по чл. 23, ал. 2, т. 23 от ЗКПО за 2002 г. (при отписване на резерва), това увеличение следва да се извърши през следващ отчетен период, когато ДМА попадне в обхвата на хипотезите на чл. 23, ал. 2, т. 16 от ЗКПО, действащ за 2003 г. При условие, че данъчно преобразуване не е извършено за 2002 г., предприятията **задължително** следва да създадат информация за **размера на преоценъчния резерв** (по счетоводен път и чрез ДАП), подлежащ на данъчна регулация през следващи данъчни периоди. По този начин ще се определи правилно сумата и данъчния период, за които следва да се извърши увеличение на финансовия резултат със същия преоценъчен резерв.

Данъчно третиране на стопанските операции за оценка на ДМА при прилагането на допустимия алтернативен подход по НСС 16 – “Дълготрайни материални активи”

При прилагането на допустимия алтернативен подход за 2002 г., считаме, че са налице две основни хипотези, чието наличие определя съответно данъчно третиране:

- **Първа**, когато ДМА **не са преоценявани** по чл. 33 от ЗСч (отм.), определен им е полезен живот при начислявани амортизации, независещи от данъчните амортизационни норми и/или при ползвани данъчни амортизационни норми;
- **Втора**, когато ДМА **са преоценявани** по чл. 33 от ЗСч (отм.), определен е полезен живот при начислявани амортизации, чрез които са приложени данъчните амортизационни норми по чл. 22, ал. 3 от ЗКПО и/или при независещи от годишните данъчни амортизации. Принципно, тук следва да попаднат всички ДМА, чиято балансова (преносна) стойност съществено се различава от справедливата цена към 1.01.2002 година.

И при двете хипотези, предприятието следва да създаде аналитична информация за разграничаване на преоценъчния резерв, съществуващ по силата на чл. 33 от ЗСч (отм.), от този – формиран по реда на действащото счетоводно законодателство в сила от 1.01.2002 г. Целта е проследяване с оглед правилно определяне на данъчните ефекти по реда на ЗКПО, възникнали в резултат от промяната в счетоводната нормативна база.

I. При първата хипотеза са налице следните случаи:

1. Ако предприятието направи преоценка на 1.01.2002 г. в резултат, от която увеличи амортизируемата стойност на ДМА, то тази преоценка **няма** да се третира за извънредна. Тя е в съответствие с избора от ДЗЛ (предприятието) допустим алтернативен подход. Следователно, за данъчни цели за увеличението в разходите за амортизации, произтичащо от по-високата преоценена стойност, няма да се прилага чл. 23, ал. 2, т. 13 от ЗКПО. В този случай, увеличение на финансовия резултат би се извършвало по реда на чл. 23, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, ако са налице визираните в разпоредбата условия;
2. Ако предприятието направи преоценка на 1.01.2002 г., в резултат от която намали амортизируемата стойност на ДМА и в резултат от нея са начислени разходи в намаление на финансовия резултат, при определяне на облагаемата печалба за 2002 г. тези разходи се посочват за преобразуване по **чл. 23, ал. 2, т. 9 от ЗКПО**;
3. Ако се коригира полезния срок на ДМА е възможно да се появи за 2002 г. разлика между счетоводната и данъчната амортизация, определена по реда на чл. 22, ал. 3 от ЗКПО. При условие, че сумите на счетоводните амортизационни квоти превишат данъчно признатия размер на амортизациите на предприятието като цяло, за превишението следва да бъде приложен **чл. 23, ал. 2, т. 3 от ЗКПО**.

Предприятието е необходимо да създаде счетоводна и данъчна информация относно размера на натрупаната амортизация и данъчно признатите разходи за амортизация. В този случай ако е налице разлика между счетоводната и данъчната база за целите на ДАП, активът следва бъде заведен по реда на **§ 64 от ПЗР на ЗКПО** (на 1.01.2003 г.) като се включи **цялата сума** на признатата до момента на завеждането му данъчна амортизация, независимо, че натрупаната амортизация е била счетоводно коригирана. За целите на данъчното облагане ще бъдат признати разходи за данъчна амортизация **само** върху разликата между амортизируемата сума на актива и данъчно признатите до момента на завеждането му (в ДАП) разходи за амортизации.

II. При втората хипотеза

1. Налице са описаните в **точка I случаи 1, 2 и 3** като данъчното третиране е аналогично.

За **случай 2** следва да се има предвид, че разходи от обезценка ще са налице след изчерпване на натрупания преоценъчния резерв за същия ДМА. При условие, че след направената обезценка е наличен преоценъчен резерв, начислен по чл. 33 от ЗСч (отм.) е необходимо да се създаде аналитична информация за разграничаване на същия от създадения по реда на новото счетоводно законодателство (НСС 16). Чрез счетоводната си отчетност предприятието **задължително** създава информация относно наличния преоценъчен резерв, а в ДАП за частта от преоценъчния резерв, съответстваща на увеличението в размера на данъчно признатите разходи за амортизация.

Данъчно третиране в случаите на едновременно прилагане на препоръчителен подход за определена група сходни активи и алтернативен подход за останалите групи активи

Налице е вариант за прилагане на двата подхода в едно и също предприятие – ДЗЛ. В зависимост от избрания подход за всяка сходна група активи възникват аналогични данъчни ефекти и респективно – прилага се съответстващото данъчно третиране за избрания за групата подход.

Общи постановки за данъчното третиране с оглед прилагането на настоящия материал в данъчната практика в условията на новото счетоводно законодателство:

Първо, предвид промените в счетоводното законодателство (в частта на намиране на справедливи стойности и подход за последващо представяне във финансовите отчети) обективно ще възникнат съответни **данъчни ефекти**, чието проявление е разгледано по-горе. Основен мотив в частта на разясняване на данъчното третиране е поясняване на основните хипотези от гледна точка на данъчното преобразуване в контекста на действащото данъчно законодателство - ЗКПО. В този смисъл материалът **не претендира за изчерпателност** доколкото данъчната практика ще предизвика още множество въпроси, отговорите на които ще изискват допълнително детайлизиране в рамките на общите постановки, изложени в настоящото становище;

Второ, доколкото новата счетоводна нормативна база влиза в сила от **1.01.2002 година**, данъчното третиране (по-горе) е подчинено на действащите текстове за същата година. Следва да се подчертае, обаче, че е възприето за счетоводната отчетност промените да бъдат приложени по изключение от **1.01.2003 г.** Поради този факт е необходимо да се подчертае, че за лицата, формиращи данъчна основа по реда на ЗКПО и приложили новите счетоводни постановки **по изключение от 1.01.2003 г.**, следва да определят данъчната печалба при спазване на действащия данъчен закон за същата година (2003 г.). В ДВ, бр. 119/ 2002 г. е публикуван ЗИДЗКПО, в сила от 1.01.2003 година.