

Приложимост на приблизителните оценки при представяне на концесия

Галина Събчева

Accounting Estimates Relevance in the Concession Presentation

Galina Sabcheva

Abstract

*The application of principle-based approach to financial accounting information preparation and presentation and keeping certain quality characteristics for this information at the same time, require usage of accounting estimates and assumptions in some cases by the entity management. The entering and widely accounting estimates relevance associates with enlargement reporting items composition and frequent changes in accounting standards. The percense of a number of outstanding issues turns evaluation in the extremly complex and multy-layered financial reporting problem which could hardly get one solution. The currently article some views are suggested about accounting estimate nature and between measurement basis and particular measure delimitation as the arguments concerning the need of accounting estimates relevance in the concession presentation.*

*Keywords: accounting estimates relevance; concession presentation; quality characteristics; financial reporting; financial accounting information.*

**Въведение**

Прилагането на принципно-базиран подход към изготвяне и представяне на финасносово-счетоводната информация, при едновременното съблюдаване на определени качествени характеристики на тази информация, в някои случаи изисква прилагане на приблизителни оценки и предположения от страна на ръководството на отчитащото се предприятие и съставителите на неговите финансови отчети. Навлизането и все по-широкото прилагане на приблизителни счетоводни оценки се асоциира с разширяване състава на отчетните обекти и честите промени в счетоводните стандарти.

Понятието “приблизителни счетоводни оценки” се използва в специализираната икономическа литература, наложено от приложимите счетоводни стандарти. Прилагането на счетоводните приблизителни оценки при изготвянето и представянето на финансовите отчети се регламентира от *МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* [10]. Особена актуалност на въпроса придава и влезият в сила от 01.01.2013 г. *МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност* [10], в който значителна част от регламентиранияте оценъчни подходи, методи и техники дават именно **приблизителна, а не абсолютно точна или прецизна оценка на оценявания отчетен обект**. В регламентацията, обхващаща изясняване реда за тяхното прилагане при изготвянето на годишни финансови отчети и определени примери за промени в приблизителните счетоводни оценки, е възможно да бъдат открити някои слабости. Такива са липсата на определение за понятието “приблизителна счетоводна оценка”, както и категорично становище относно тяхната уместност и допустимост при първоначално признаване и представяне на елемент на финансовите отчети – актив, пасив, приход, разход, капитал.

С цел да се анализира възможността за прилагане на приблизителни оценки, при първоначално признаване и представяне на пристанищна концесия е необходимо да се изясни същността на понятието “счетоводна приблизителна оценка”, както и възможността за прилагането ѝ при първоначално признаване на актив, и в частност при признаване и представяне на концесия. За по-доброто разбиране на тяхната същност, цели и възможности за прилагане е направен паралел и с английските и американски правила за изготвяне и представяне на годишни финансови отчети, които според специалистите често се открояват с най-силно влияние върху изискванията в МСФО.

### Концепцията за приблизителни счетоводни оценки

Независимо от своето значение за изготвянето и представянето на финансовите отчети, МСС 8 не съдържа определение за понятието “приблизителна счетоводна оценка” (accounting estimate). В него са включени предписания, относно счетоводното третиране и оповестяване на промените в счетоводните приблизителни оценки [10] и се прилага при отразяването на тези промени [10]. Промяна в счетоводна приблизителна оценка, според МСС 8, 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” [10]. Следвайки логиката на това определение, приблизителната счетоводна оценка може да се разбира както като балансова (преносна) стойност, по която следва да бъде представен даден актив или пасив във финансовите отчети, така и като влияеща върху представения в отчета приход или разход, произтичащ от използването на актив или пасив. Като примери за счетоводни приблизителни оценки, могат да бъдат посочени амортизационни отчисления, различните видове провизии, оценки на финансови инструменти, обезценки, данъчен ефект върху временни разлики, промени във валутните курсове, бъдещи задължения към персонала и др.[5][8][11]. Значителна част от така посочените счетоводни обекти, оценявани с приблизителни оценки, се открояват в изследване на Р. Мейер, посветено на предимството на съдържанието пред формата[18]. В обхвата на тези оценки могат да бъдат отнесени активи и пасиви на предприятието, чийто стойности са представени в отчета за финансовото състояние (счетоводен баланс), като се открояват следните общи черти:

- насочени са към бъдещето (чрез съпоставяне на моментна стойност на отчетният обект с неговата бъдеща такава);
- основават се на информация за съответните отчетни обекти, станала известна през текущия отчетен период която може да повлияе върху представянето им и през следващи периоди (прилагат се перспективно);
- използват се за остойносттаване на активи и пасиви текущо или за целите на представянето им във финансовите отчети.

Според А. Свраков приблизителните счетоводни преценки и предположения, се използват в резултат от обективно проявяващи се обстоятелства в хода на стопанската дейност и във връзка с техническа реализация на определени счетоводни принципи [11]. Групирането им по този начин се откроява като най-високо постигнатата степен на рабиране относно тяхната същност. Поради сремежа през последните години към разработване на принципно-базирани счетоводни правила трудно би могла да се постави ясна граница между така посочените мотиви. Промените в заключителния курс на БНБ за дадена валута водят до преоценката на вземания, задължения и парични наличности на предприятието в съответната валута. От една страна промяната в курса е обстоятелство, което обективно се проявява в хода на стопанска дейност на предприятието (не зависи, не може да бъде повлияна от него), а от друга – самата преоценка, осигурява техническата реализация на принципа текущо начисляване и гарантира достоверност на информацията във финансовите отчети. В този смисъл може да се отбележи, че **посредством счетоводните приблизителни оценки се постига техническа реализация на счетоводните принципи с цел отразяване на обстоятелства, възникващи в хода на стопанската дейност (понякога не зависещи от отделното предприятие), имащи отражение върху представянето на неговото финансово състояние.**

С цел да се внесе яснота, в МСС 8 е посочено, че много статии от финансовите отчети, не подлежат на прецизна, а на приблизителна оценка, в резултат на несигурността, а използването на **разумни** приблизителни оценки е основен момент в изготвянето на финансовите отчети и не намалява тяхната достоверност [10]. Посочените в стандарта

примери за счетоводни приблизителни оценки не изчерпват всички възможности за прилагането им, но чрез тях се уточнява, че се прилагат по отношение на активи и пасиви, за които към датата на изготвяне на годишния финансов отчет, е необходимо преразглеждане на стойността им и използване на предположения от страна на ръководството на предприятието.

В сравнителен аспект, прилагане на приблизителни счетоводни оценки е регламентирано и в английските и американски счетоводни стандарти. В Изложение за принципите на финансово отчитане на Великобритания [21] е посочено, че в процеса на първоначално признаване, могат да възникнат два вида несигурност, едната от които е **несигурност по отношение на оценката**, която засяга най-подходящата парична стойност, по която да се признае елемент на финансовите отчети [21]. При оценка в условията на несигурност стойност на актив или пасив може да бъде определена чрез използване на приблизителна оценка. Съществуването на несигурност се приема при преценка относно изпълнение на критериите за първоначално признаване и последващо оценяване. Необходимо е да се използва общоприет метод за приблизителна оценка, която да се подкрепи от **разумни** потвърждаващи доказателства. Предпазливостта изисква по-голяма надеждност на оценките за активи (и печалби), отколкото за пасиви (и загуби). Използването на приблизителни оценки се счита за приемливо и ненарушаващо надеждността на финансовите отчети [21]. Приблизителната оценка, дава възможност актив или пасив, да се оцени с достатъчна надеждност, както при първоначално признаване, така и при последващи оценки. За разлика от МСС 8 е подчертано, че приблизителна счетоводна оценка може да се приложи и при първоначално признаване на елемент на финансовите отчети.

В Изложение на концепциите за финансово отчитане № 1 Обекти на финансово отчитане на бизнес предприятията на САЩ, е посочено, че информацията, предоставяна от финансовото отчитане, често е резултат на приблизителни, отколкото на точни оценки [19]. Оценките обичайно включват многобройни приблизителни оценки, класификации, обобщения и др. Приблизителни оценки, основаващи се на бъдещи очаквания, често са необходими, при финансовото отчитане, но тяхното основно използване, особено на тези, които се включват във финансовите отчети, е да се оценят финансовите ефекти от минали сделки или събития или бъдещото състояние на актив или пасив [19]. В изложението са посочени и примери за такива приблизителни оценки. Отбелязано е също, че финансовото отчитане предоставя информация, която зависи или се влияе, от приблизителните оценки и преценки на управлението. На външните потребители, се предоставят обяснения на основните предположения или използвани методи, включително оповестяване на значителна несигурност по отношение на най-важните основни предположения или приблизителни оценки [19]. Приблизителните оценки не се разглеждат от Изложение на концепциите за финансово отчитане № 5 Признаване и оценяване във финансовите отчети на бизнес предприятията [20] на САЩ, където оценимостта се означава като критерий за първоначално признаване на елемент на финансовите отчети и се конкретизират различни видове оценки.

Имайки предвид горепосочените счетоводни регулации, може да се направи извода, че изложените счетоводни стандарти не посочват дефиниция на понятието “приблизителна счетоводна оценка”, за разлика от Международните одиторски стандарти (МОС). По смисъла на *МОС 540 Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания* това понятие се означава „установяване с известноприближение на парична стойност при липсата на по-прецизни средства за оценяване“ [9]. В приложимите счетоводни стандарти е възприет неизчерпателен изброителен подход, вместо дефинитивен, който би предполагал преценка и отсъждане от страна на съставителите на финансови отчети и ръководството на

предприятието. Обща отличителна характеристика е, че този вид оценки следва да се прилагат в условия на несигурност, чрез тях се осигурява достатъчна надеждност на информацията във финансовите отчети и следва да бъдат съпътствани с достатъчни за разбирането им оповестявания. С изключение на МСС 8, в който липсва категоричност по отношение на приложимостта на приблизителните оценки, останалите изложения, позволяват използване на тези оценки при първоначално признаване на елемент на финансовите отчети, както и при последващо оценяване. МСС 8 е насочен основно към годишните финансови отчети. Независимо от това определянето на подход за приблизителна оценка и момента на прилагането ѝ следва да бъде обект на професионална преценка, която при необходимост да бъде покрепена от експертно мнение (например становище на лицензиран оценител, акюер, юрист и т. н.).

Познаването и съблюдаването на счетоводните принципи е свързано с качествените характеристики на информацията във финансовите отчети. Именно те стоят в основата на прилагането на приблизителни оценки, а не изисквания за точност или прецизност. В МСС 8 е посочено, че използването на приблизителни оценки не намалява достоверността на финансовите отчети и е основен момент при изготвянето им. Аналогичен текст съществува и в Концептуалната рамка на МСФО.

Счетоводните принципи имат отношение: при необходимостта от периодично преразглеждане на приблизителните оценки и оценките на имуществото на предприятието въобще към датата на отчета; отразяването им в стойностите на взаимно свързани елементи на финансовите отчети или в печалбата или загубата за един или повече отчетни периоди; връзката на приблизителните оценки с несигурността в деловата дейност и т. н. Прилагането им при изпълнение на критериите за първоначално признаване на актив (или пасив, приход, разход) и безспорно при изготвянето на финансовите отчети, обезпечава прилагането на паричния измерител. В тази връзка R. H. Nomburger уточнява, че финансовите стойности, по които се представят активи и пасиви, приходи и разходи, са по-скоро социални, т. к. те зависят от и са предмет на преценка и предпочитание на човек (т. е. субективни – б. а.). За счетоводството паричната единица осигурява универсален и общоприет стандарт който, при определени условия, може да даде оценка толкова сигурна и неоспорима, колкото измерването на дължина или тегло в естествените науки [17].

Недостатъците на оценките на отчетните обекти във финансовите отчети се коментират от А. Атанасова, според която "...оценката винаги има субективен характер", а един основните проблеми означава като "конфликт на времевата перспектива" [2]; А. Свраков уточнява, че точността „е относително понятие, следователно при нея става въпрос по-скоро за степен на точност към определен момент..." [11]. Според R. J. Chambers съществува набор от оценки, които влияят върху представянето на финансовото състояние на предприятието (например датата на отчета, която е полезна за всички потребители, мениджъри, инвеститори и кредитори). Според R. J. Chambers, това е набор от (субективни – б. а.) оценки, засягащи всички активи и задължения на предприятието, но съществува вероятност да се различават с по-малка стойност от настоящата полезност, независимо от целта на оценяването, отколкото стойността, получена чрез формални оценъчни процеси [16]. По отношение на приблизителните оценки Н. Александрова и Н. Костова посочват, че тези оценки не могат да се определят еднозначно, понеже **не са базирани на действителен минал стопански факт, а на хипотетичен настоящ или очакван бъдещ такъв**. Това дава основание за вариативност на стойностната им величина, поради несигурността, с която са изпълнени. Наричат се още стохастични или недетерминирани, като липсата на детерминираност налага периодичното преразглеждане на стойностната им величина с цел повишаване на достоверността ѝ [1][8].

Въз основа на гореизложеното може да се обобщи, че **субективизмът е присъщ**

**недостатък на оценването в паричен измерител.** За целите на представянето на информацията във финансовите отчети на предприятията приоритет се дава на качествените характеристики на тази информация (уместно и достоверно представяне). А тези качества се счита, че могат да бъдат постигнати чрез прилагане на приблизителни счетоводни оценки. На свой ред за понятието “приблизителна счетоводна оценка”, чиято същност не е дефинирана в приложимите счетоводни стандарти, най-често се влага следното разбиране: **стойностноотразяване на реален (или хипотетичен) настоящ (или очакван бъдещ) стопански факт върху балансовата (преносна) стойност на актив или пасив, с цел постигане на достоверност на информацията във финансовите отчети.**

#### **Концепцията за оценъчна база**

Оценките са сред от най-дискутираните въпроси в специализираната литература и са от значение за цялостното представяне на информацията във финансовите отчети. От една страна възможността за надеждна оценка е критерий за първоначално признаване на отчетен обект, което влияе пряко върху състава и стойността на представените във финансовите отчети обекти. От друга страна (за вече признати отчетни обекти) изборът на оценки при тяхното класифициране и представяне ще се влияе от избраната база за представяне (например действащо предприятие или ликвидационна база). Съществуващите и посочени в Концептуалната рамка на МСС/МСФО оценъчни бази не са ясно разграничени от конкретни оценки в отделните стандарти – от една страна, а от друга – не се лансира идеята за приоритетно прилагане на една оценъчна база. Оценяването се разглежда от отделните стандарти в зависимост от оценявания обект, а също и се различава според класификационните характеристики на отделните групи обекти (дълготрайни активи, финансови инструменти и материални запаси). Това на свой ред води до прилагането на т. нар. от Сн. Башева “хибриден счетоводен модел”[5], който според някои специалисти води до различия[13] и деформиране на информацията представена във финансовите отчети. Към тези проблеми Н. Костова прибавя и “...достатъчни знания по въпросите на оценяването, по видовете оценки, по тяхната същност и по обектите, към които са приложени конкретните оценки”[8], които трябва да притежават потребителите на информацията от финансовите отчети. Ф. Филипова разглежда проблема за оценяването във финансовите отчети от гледна точка на “...границата между двете качествени характеристики на счетоводната информация: уместност и надеждност ...”[15]. Тя уточнява, че според съставителите и одиторите прилагането на историческата цена осигурява по-надеждна информация, но тя е по-малко уместна (за инвеститорите) в сравнение с тази, при изготвянето на която се използва справедливата стойност[14]. Успоредно с разкриване дълбочината на проблема оценка, асоциирането му с качествените параметри на финансово-счетоводната информация за нейните потребители, разкрива неговата концептуална същност.

В допълнение към въпросите, свързани с разбиране и прилагане на приблизителни счетоводни оценки, в специализираната литература се откроява дискусията относно разграничаване на оценъчните бази от конкретните оценки. Застъпвайки становището, че оценъчните бази не са конкретен вид оценка от най-ниско равнище, Б. Йонкова ги разграничава според начина по който се записват активите и пасивите при всяка една от тях [3]. На тази основа Н. Александрова разглежда стойностните бази като “комбинация от признаци (критерии), характеризиращи всички конкретни видове счетоводни оценки, които се използват при прилагането на съответната оценъчна база” [1]. Други автори – например Сн. Башева, Н. Костова, не подкрепят категорично разграничаване на оценъчните бази от конкретните оценки с мотива, че такова разграничение и прецизиране на понятийният апарат не е възприето в МСФО. Като опит за преодоляване на недостатъците на съществуващите оценъчни бази те интерпретират въвеждането на справедливата стойност. Тя не е

представена като оценъчна база в Концептуалната рамка, но се посочва като приложим вид оценка в текстовете на отделни стандарти. Съществен за разбирането и определянето ѝ се явява *МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност*. Регламентираните в него оценъчни подходи дават възможност в значителна степен да бъдат прилагани приблизителни оценки и предположения от страна на ръководството на предприятието. Това на свой ред предполага и адекватно оповестяване по отношение на значимите преценки и предположения.

При обследване на приложимите у нас счетоводни стандарти, наред с различията в нормите, Н. Костова откроява и: **възможности за прилагане на справедливата стойност като първоначална оценка (при признаване) и като последваща оценка (при периодически приключване); различия при определянето ѝ според особеностите на оценявания отчетен обект; различия при отразяване на промените в стойността [8] при различни отчетни обекти (едновременно прилагане на приходно-разходен и капиталов подход)**. В този смисъл К. Донеv посочва, че тази разлика, следва да се разглежда като „методологическа непоследователност” в МСФО [7].

Някои от открояващите се противоречия в становищата на специалистите са свързани с използваната в МСС/МСФО терминология, в резултат на което се получава размиване и смесване на понятията оценъчна база и оценка. Прецизирането на техния обхват би могло да доведе до разграничаване от съдържателна гледна точка на по-общото понятие оценъчна база от конкретното – вид оценка, а от тук и конкретизиране на подход за нейното определяне. Като отправна точка за разграничаване би могла да се разглежда времевата перспектива на оценката, като се има предвид факта, че тя е дефинитивно регламентирана в концептуалната рамка на МСФО. Както оценката може да бъде определена като паричната стойност на отчетен обект в миналото, настоящето и бъдещето (според момента на оценяване), така и самата тя може да бъде насочена към миналото, настоящето или бъдещето (според момента, за който се отнася)[12]. В този смисъл при приблизителна счетоводна оценка на оценяване следва да подлежат обекти на отчитане, които за възникнали в определен (минал) момент, съществуват към настоящия и се очаква да съществуват и в следващ (бъдещ) момент от време. Този минал момент може да бъде предходен период или текущия, преди датата на отчета. Такива обекти на отчитане се представят във финансовите отчети като активи, пасиви и капитал. В обобщение **оценъчната база може да бъде възприета като логическият подход на времева ориентация на оценката в (и спрямо) момента на оценяване и особеностите на оценявания обект.**

Всяка от оценъчните бази в Концептуалната рамка (историческа цена, реализируема стойност, текуща стойност, сегашна (настояща) стойност) има своите предимства и недостатъци. Изборът между тях е ограничен в рамките на предложените в съответните счетоводни стандарти (подходящи за конкретният отчетен обект), всеки от които възприема различна оценъчна база, а тя на свой ред дава приоритет на един спрямо друг счетоводен принцип. Така например в *МСС 16 Имоти, машини, съоръжения* и *МСС 38 Нематериални активи* са регламентираны два подхода за оценяване след първоначално признаване на актив, даващи приоритет на различни счетоводни принципи: препоръчителен (историческа цена и предпазливост) и допустим алтернативен (справедлива стойност и честното представяне). Прилагането на един от тях е въпрос на преценка и предпочитание от страна на отделното предприятие. По този начин логическият подход към определяне на конкретна оценка (оценъчна база) се прилага спрямо особеностите на оценявания обект, момента и целите на оценяване при извеждане на конкретна оценка.

Становището на М. Динев за Концептуалната рамка на МСФО[6] може да се приеме като съотносимо и по отношение на приблизителните счетоводни оценки. **По форма те имат значение за достоверността на стойностите на отчетните обекти и информацията, представена и оповестена за тях във финансовите отчети, а по съдържание засягат**

**изцяло процесът на оценяване** (изборът на подход, метод и оценъчна техника; цел на оценяване; условия, обстоятелства, опит на оценяващият субект; особености на оценявания обект; социално-икономическа и информационна среда, в която се извежда оценката). **Оценката се явява средство за постигане на конкретен резултат, а именно представяне на отчетен обект във финансовите отчети.**

#### **Приложимост на приблизителни счетоводни оценки при представяне на концесия**

Във финансовите отчети на някои предприятия, като мотив за признаване на някои плащания по концесионен договор като текущ разход вместо актив, се посочва невъзможността за надеждно оценяване на концесията. Оценяването, чрез критериите за признаване, оказва пряко влияние върху състава, структурата и стойността на представените в съставните части на финансовите отчети обекти. Извеждането на оценка за целите на първоначално признаване на актив е определящо за възникването или не на концептуалното противоречие *“актив или разход”*. Активът от една страна е източник на очакван (бъдещ) входящ поток икономически ползи за предприятието, което го контролира, и съществува към датата на отчета, докато разходът води до намаление на икономическата изгода за предприятието през текущия отчетен период (т. е. проявява се към определен момент от този период).

Предизвикателство към прилагането на приблизителни счетоводни оценки за целите на признаване и представяне за първи път във финансовите отчети на концесионера представляват и регулациите на КРМСФО 12 *Договори за концесия за услуга* [10]. В Разяснението се откроява прилагането на концепцията на предимство на икономическото съдържание пред правната форма на сделката, която предполага признаване на актив и следва да се прилага ретроспективно от датата на влизане в сила на Разяснението за концесионни договори, сключени по-рано. На свой ред МСС 8 изисква перспективно прилагане на приблизителните счетоводни оценки, което може да доведе до затруднения по отношение на въвеждането на КРМСФО 12 в случаите на съществени промени в икономическите условия.

**Цената на придобиване на актив** по смисъла на КРМСФО 12, следва да бъде определена на основата на параметрите на сключения концесионен договор и да отразява представяне по отношение на: извършването на серия от променливи плащания, настояща стойност на инвестициите в концесионирания обект и други финансови ангажименти, възникващи за концесионера, които да осигурят определяне на справедлива стойност на класифицирания актив (нематериален и/или финансов) в периода на сключване на договора и да отразява потенциала за получаване в бъдеще на икономическа изгода от експлоатацията на актива.

Изборът на подход за представяне, мотивиран чрез критериите за признаване, пряко ще се отрази върху резултатите и оценките по отношение на финансовото представяне и оповестяване на предприятието-концесионер. С оглед подобряване на съпоставимостта на информацията от финансовите отчети при една съща база за изготвяне и представяне, може да се приеме, че за целите на първоначалното признаване може да бъде възприета приблизителна счетоводна оценка, основана на редица предположения и допускания на ръководството по отношение на: планиран брой кораби, които ще преминат през пристанището, среден престой в дни, вид и обем на предоставените пристанищни услуги, срок на договора, прогнозна себестойност на предоставяните услуги и т. н. Тази оценка може да бъде изведена от лицензиран оценител чрез прилагане на приходния подход, регламентиран в *МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност*. Оценъчните методи на приходния подход, регламентиран в стандарта, са сред най-популярните и считани за

подходящи при оценка на нематериални активи в практиката и специализираната литература. Съществуващата възможност концесията да бъде предмет на самостоятелна сделка за покупко-продажба, отделно и независимо от имуществото на настоящия концесионер, отправя предизвикателства пред оценители и съставители на финансови отчети, успоредно с оценяването при първоначално признаване.

### **Заклучение**

Прилагането на приблизителни счетоводни оценки при първоначално признаване и представяне може да се аргументира като допустимо, а в някои случаи уместно и дори необходимо при изготвянето на финансовите отчети. Приблизителните счетоводни оценки предоставят възможност за спазване на счетоводните принципи и повишаване качеството на информацията във финансовите отчети. Прилагането на универсалния паричен измерител проявява своя основен недостатък – стойността на парите се променя във времето и налага промени в оценките на елементи на финансовите отчети. А съставителите на тези отчети се стремят да достигнат до уместно и достоверно представяне на полезна за външните потребители информация. Може да се обобщи, че наличието на редица неразрешени въпроси превръщат оценяването в изключително сложен, многопластов проблем пред финансовото отчитане, който едва ли би могъл да получи еднозначно разрешение. Предложените заключения относно същността на приблизителната счетоводна оценка и разграничаването на оценъчна база и конкретна оценка в изложението са съотнесими за целите на представянето на концесия във финансовите отчети на концесионера.

Счетоводните стандарти се развиват във времето в опит да отговорят на потребностите на практиката. Това би могло да доведе до ограничаване на многообразието от оценъчни бази, оценки, подходи и техники на оценяване и съответно до преодоляването на т. нар. “хибриден счетоводен модел” и “методологическа непоследователност” в МСФО, или напротив – нарастване броя на оценъчните бази и задълбочаване на проблемите по прилагането им.

Независимо от посоката на бъдещо развитие на счетоводните правила е необходимо специалистите (теоретици и практики) да познават същността и техниката на прилагане на оценъчните бази и подходи на оценка на отчетните обекти. В този смисъл онази група оценки, означавани като приблизителни, намират и ще продължат да намират все по широко приложно поле. За това свидетелстват както възприемането им във все по-широк кръг отделни стандарти, така и възприетата принципна терминология в МСФО.

### **Използвана литература**

1. Александрова. Н. Видове оценки в счетоводството. Известия на ИУ-Варна №4 2008.
2. Атанасова. А. Дедуктивен подход към счетоводните проблеми Годишник на ИДЕС 2010.
3. Башева, Сн. и др., Основи на счетоводството, Университетско издателство “Стопанство”, София, 2005.
4. Башева, Сн., Оценъчни бази в счетоводството – предимства и недостатъци. Концепция за справедливата стойност, Списание на ИДЕС, № 4, 2007.
5. Георгиева, Д. Счетоводна обезценка на нетекущите активи. Изд. „Наука и икономика“. Варна. 2016.
6. Динев, М., Счетоводството и неговата социална среда, Годишник на ИДЕС, 2010.
7. Донев, К., Глобалните предизвикателства пред счетоводството и финансовия контрол, Сб. с доклади от научна конференция „Предизвикателствата пред счетоводството и контрола”, Изд. „Наука и икономика”, Варна, 2011.
8. Костова, Н., Организационни и методологически аспекти на оценката на предприятие.



Изд. "Наука и икономика". Варна. 2013.

9. МОС 540 Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания, Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Официален сайт на Института на дипломираните експерт счетоводители. [iasb.bg](http://iasb.bg)

10. Регламент (ЕО) № 1126/2008 от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на съвета, Официален вестник на ЕС бр. L 320 от 29.11.2008 г., посл. изм. Регламент (ЕС) № 2015/2173 на Комисията от 24 ноември 2015 година, Официален вестник на ЕС бр. L 307 от 25.11.2015 г.

11. Свраков, А., Прилагане на приблизителни оценки и предположения в счетоводството. Счетоводна политика № 5-6. 2006.

12. Соколов, Я. В., Основы теории бухгалтерского учета, Москва, "Финансы и статистика", 2003.

13. Филипова, Ф., Настоящата стойност в счетоводството, Български счетоводител, № 21, 2008.

14. Филипова, Ф., Отново за справедливата стойност в счетоводството, Български счетоводител, № 22, 2008

15. Филипова, Ф., Финансовото счетоводство и качеството на финансово-счетоводната информация, Изд. "Наука и икономика", Варна, 2012.

16. Chambers.R. J. Measurement and objectivity in accounting. The Accounting review. April, 1964.

17. Homburger. Richard H. Measurement in accounting. The Accounting review, January, 1961.

18. Meyer, Philip E. A Framework for Understanding "Substance Over Form" In Accounting. The Accounting Review, Vol. 51 № 1, 1976

19. Statement of financial accounting concepts № 1 Objectives of financial accounting by business enterprises. Официален сайт на Съвета по финансово-счетоводни стандарти на САЩ. [Fasb.org](http://Fasb.org).

20. Statement of financial accounting concepts № 5 Recognition and measurement in financial statements of business enterprises. Официален сайт на Съвета по финансово-счетоводни стандарти на САЩ. [Fasb.org](http://Fasb.org).

21. Statement of principles for financial reporting. Официален сайт на Съвета по финансово отчитане на Великобритания. [frc.org.uk](http://frc.org.uk)

**За контакти**

ас. Галина Събчева

Икономически университет - Варна

[sabcheva.galina@ue-varna.bg](mailto:sabcheva.galina@ue-varna.bg)