

ВРЪЗКА МЕЖДУ АМОРТИЗАЦИЯ И ПЕЧАЛБА

Кирил Димитров

RELATION BETWEEN AMORTIZATION RATE AND PROFIT

Kiril Dimitrov

Резюме

Основната цел на настоящата статия е на базата на системния подход да се представят теоретичните възможности за управление на печалбата посредством упражняване на дискреция спрямо амортизационната политика на предприятието. За да се реализира тази цел, в последователност на точките се разкрива същността на понятието печалба. Печалбата в икономически и правен аспект е обектът на управление, за което от значение е как тя се определя и какви са съдържателните ѝ характеристики, като понятие и категория за оценка на резултатите на предприятието. Ще се представят методи за амортизация и идентифициране на тяхното влияние върху финансовите резултати. Теоретично и обективно ще се разгледа връзката между амортизациите и печалбата и на последно място, ще се представят данъчните аспекти в регулирането и управлението на печалбата.

Summary

The main purpose of this article is based on a systematic approach to present the theoretical management capabilities profits through the exercise of discretion to the depreciation policy of the enterprise. To realize this objective, in order of points reveals the essence of the concept of profit, profit in economic and legal aspect is the object of management, which is important how it determines what content its characteristics as a concept and category assessment of company performance. Will present methods of depreciation and identify their impact on financial results. In this connection, a next theoretical and will objectively reveal the relationship between depreciation and profit and lastly, will present the tax aspects of the regulation and management of profit.

1. Амортизацията като основа за печалба

„Амортизация“ се свързва с износване, изхабяване, остаряване и пренасяне на стойността на актива в срока на полезния му живот. Wykoff (2004) разглежда амортизацията в „технологичен“ смисъл на остаряване на актива.¹ Според него даден актив може да остарее единствено, ако нов модел на актива е на разположение, при това може да осигури най-малко същия поток на услуги и икономически изгоди, като стария актив, на по-ниска цена. Според него, ако няма технологична промяна в новия

¹ Wikoff, F. /2004/, “Discussion”

актив, тогава по дефиниция, няма остаряване и активът не може да се разглежда като амортизиран.

Все пак е възможно да дефинираме остаряването в по-широк смисъл и да включим ефекта на промените в икономиката, които намаляват търсенето на услуги от актива до такава степен, че неговата реална цена намалява.

Тази по-широка дефиниция е посочена от Church (1917): "Въпреки че машината се използва справедливо и по един и същи начин, когато амортизационната норма е фиксирана, то има друго влияние, което може да скъси периода на нейната полезност по неочакван начин. Напредъкът на техническата област, в която тя се използва, може да развие по-ефективни машини за извършване на една и съща работа, така че да бъде препоръчително тя да се извади от употреба много преди да се е износила. Машината става остаряла и загубата на стойност от това се нарича остаряване. Отново, ако машината е от много генерализиран тип, като струг, то друг вид нещастие може да го изпревари. Ако това е машина, която може да се използва само за някои определени видове работа, като например много от машините, използвани в автомобилостроенето и производството на велосипеди, може да се окаже, че промените в търсенето или в модата правят производството на този специален актив вече непечеливша дейност. В този случай, ако машината не може да се трансформира за други цели, тя е чиста загуба."²

Дефинирането на остаряването на актива по този начин е в съответствие с амортизацията, която е последваща амортизация във времето в *n* периоди, а началото на неговия икономически живот – в период.

Времевата амортизация съгласно представеното по-горе отчита ефектите от промените в две неща: промените във времето и промените във възрастта на актива. Затова изчислената амортизация агрегира два основни ефекта, специфичната промяна в цената на актива и промяната в резултат остаряването на активите/амортизацията/. Така определянето на времевата амортизация съчетава заедно два различни ефекта.

Тази дефиниция за последваща времева амортизация е първоначалната дефиниция на понятието „амортизация“ и тя датира от най-ранните години на счетоводната теория.

2. Печалбата, като показател на рентабилност

Идеята за икономическата печалба датира още от края на XVIII век, като за неин основател се смята Робърт Хамилтън.³ Той определя, че изгодата на търговец може да се изчисли, след като се приспадне от brutната начислена печалба начислената лихва върху вложените средства. През 1890 г. Алфред Маршал⁴ определя икономическата печалба като разлика между нетната печалба и приспаднатите разходи за лихви по инвестирания капитал с определена цена. През 1950 г. "Дженерал Електрик" приема това като „остатъчни доходи“, Дейвид Соломон през 1965 г. използва „икономическата

² Church, A.H. /1917/, p. 192-193

³ Hamilton, R., p. 473

⁴ Marshall, A. Principles of Economics. Vol. 1, 1890

печалба“ като индикатор на създаденото богатство, представена чрез разликата между нетните доходи и цената на капитала. Съществуват и други алтернативни обозначения на икономическата печалба, използвани през годините, като абнормални доходи (abnormal earnings), наднормена печалба (excess earnings), супер приходи (super profit), наднормени използваеми приходи (excess realizable profit), и остатъчен доход (excess income). Въпреки множеството от термини и обозначения на икономическата печалба, основната нейна идея се запазва.

През 20-те години на XX век мениджърите на Du Pont внедряват съвкупност от взаимосвързани счетоводни показатели, които и в момента се използват в управлението на бизнеса. Тя придобива известност, като *системата на „Du Pont“*, която служи за оценка на ефективността на стопанската дейност. Определена, като произведение на рентабилността и продажбите, обращаемостта на активите и финансовия лост, показателят е удобен и лесен за изчисляване посредством данни от финансовите отчети на компаниите. 70-те години на XX век се характеризират с възникването на множество публични компании, които довеждат до бурното развитие на капиталовите пазари. Поради тази причина фокусът се измества върху показатели, характеризиращи инвестиционната привлекателност на организациите, като печалба на една акция (Earnings Per Share-EPS) и пазарният множител цена/печалба на една акция. Участването на печалбата в изчисляването на тези показатели се определя като слаба страна поради факта, че тя характеризира краткосрочна перспектива за организацията, която е резултат от вече изминали събития. Друг недостатък е липсата на корелация между показателя P/E и реалната доходност на акционерите в публичните компании. През 80-те години на XX век започва развитието на транснационалните корпорации и появата на нови финансови инструменти. Всичко това усложнява счетоводната отчетност и данъчното облагане, поради което възниква ново направление, даващо възможност на инвеститорите да разпознават обезпокоителни сигнали, прикрити във финансовите отчети на компаниите. Проблемите с достоверността на финансовите отчети довежда до намаляване на доверието към традиционното разбиране за бизнес успеха, а именно печалбата. По своята същност се формира при стриктно спазване на принципите, заложи в стандарти и нормативни актове. Слабост на счетоводния измерител открива и Трифон Трифонов, който отбелязва, „че тя не разкрива фактическите доходи, които реално постъпват в инвеститорите под формата на парични дивиденди или пазарна оценка“.⁵

Следователно печалбата се измества от позициите на водещ показател за рентабилността на стопанската дейност, като отстъпва място на паричния поток. За неговото изчисляване са необходими данни от финансовите отчети на компаниите, но и се взема под внимание мнението на капиталовия пазар за бъдещото поведение на компанията. Идеята се споделя от редица автори, които отбелязват: „Паричният поток е факт, а печалбата – мнение“.

През 90-те години на XX век стойностният подход се доразвива чрез въвеждане на показателите за остатъчен доход. В резултат на търсенето на адекватни модели за

⁵ Трифонов, Т. и колектив, 1999 г., с. 11

измерване на финансовото представяне на организациите се въвеждат показатели за икономическа добавена стойност, пазарна добавена стойност, балансиращи карти за оценка, общата акционерна доходност, паричната рентабилност на инвестициите и др., които допълват традиционните финансово-аналитични показатели и коефициенти. Оценката на дейността и общото представяне на компанията започва да се измерва чрез генериране или намаление на стойността. Към традиционните модели за оценка на ефективността на стопанската дейност е отправена критика за тяхната обвързаност със счетоводните данни и необвързаност с паричните потоци. От друга страна те могат лесно да бъдат изчислени на база на финансовите отчети и получените резултати да бъдат сравнявани с други компании.

3. Модели за определяне на амортизацията-статични и динамични

Счетоводната амортизация е разход, който води до влошаване на финансовия резултат на предприятието (при равни други условия) и до намаляване на балансовата стойност на активите. Според някои автори „амортизацията са изражение на една постоянна величина, дължаща се на износване и на времето. Те са неизбежни за придобиването или създаването на всеки елемент от актива, който се е амортизирал“.⁶ Съгласно Счетоводен стандарт 4 – Отчитане на амортизацията – „начисляването на амортизация започва от месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба“,⁷ а съгласно Международен счетоводен стандарт 16 – Имоти, машини и съоръжения (МСС 16) – „амортизацията на актива започва, когато той е налице за употреба, т. е. когато е на мястото и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството“.⁸ Данъчната амортизация се определя за целите на данъчното облагане на печалбата, съгласно изискванията на Закона за корпоративното подоходно облагане. Амортизационните квоти се изчисляват с помощта на методите на амортизация, описани в приложимите счетоводни стандарти. Те са важен елемент от счетоводната политика. Всяко предприятие следва да разработи собствена амортизационна политика, различна от политиката на държавата, въплътена в данъчните амортизационни норми. Счетоводната и данъчната амортизация са отделни понятия, съгласно действащата нормативна база, но въпреки това по-голямата част от предприятията приемат еднозначно данъчните амортизационни норми за счетоводни. Те пренебрегват възможността, дадена от приложимите счетоводни стандарти, за използване и на други методи за амортизация, а не само на линейния метод, по който се изчислява данъчната такава. Всеки метод оказва различно влияние върху данъчния резултат на предприятието. Разходите за амортизация на нетекущите активи, заети в производствената дейност, се включват в т. нар. съкратена себестойност на продукцията, а тези, заети в административна и пласментна дейност, участват при формирането на пълната себестойност. Следователно, те имат отношение към цената на продуктите на труда и влияят върху конкурентоспособността на предприятието.

⁶ Счетоводен стандарт 4 - Отчитане на амортизацията, обн. ДВ, бр. 30 от 07. 04. 2005 г., посл. изм. ДВ., бр. 86 от 26.10. 2007 г.

⁷ Свраков, А., Брезоева, Б. МСС, приети за приложение от ЕС. София, 2012 г., с. 184

⁸ Счетоводен стандарт 16-Дълготрайни материални активи, обн. ДВ, бр. 30 от 07.04. 2005 г., посл. изм. ДВ.,бр. 86 от 26.10. 2007 г.

Полезният живот на активите е възможно да се определи, като функция на действителната им физическа употреба. Избраният метод на амортизация трябва най-добре да отразява модела на консумиране на икономическите изгоди от активите. За една и съща група сходни активи не се допуска прилагането на различни методи. Такова ограничение не съществува за различните групи от сходни по предназначение активи. МСС 16 изисква „всяка част от актив с цена на придобиване, която е значителна по отношение на общата стойност на актива, да се амортизира отделно“, а съгласно Счетоводен стандарт 16 – Дълготрайни материални активи (СС 16) „дълготрайните материални активи, които се състоят от разграничими части, отговарящи поотделно на критериите за дълготраен материален актив, могат да бъдат разделени на своите съставни части и всяка част да се третира като самостоятелен актив“. Необходимо е обстойно да се анализира изборът на метод и влиянието, които той ще окаже върху цените на продукцията и върху финансовия резултат. Допустимите за прилагане методи на нетекущите материални активи са регламентирани в СС 4 и МСС 16. Националният стандарт описва методи, при които амортизационната норма се определя на основата на срока на годност на актива в години.

Международният стандарт, освен линейния метод и метода на намаляващия се остатък, регламентира и метод според количеството произведена продукция, при който амортизационната норма се определя на основата на количеството продукция или услуги, които предприятието очаква да произведе с актива, изразени с различни производствени единици. Стандартът СС4 определя срока на годност на актива освен като „периода, през който се предполага, че амортизируемият актив ще бъде използван от предприятието“ и като „количество продукция или услуги, които предприятието очаква да получи от използването на амортизируемия актив“.

При линейния метод амортизируемата стойност се разпределя пропорционално на годините, които обхващат предполагаемия срок на годност на актива. Това води до равни амортизационни квоти. Прилагайки този метод, предприятията елиминират конкретното участие на актива в стопанската дейност, както и влиянието на обема на произведена продукция или услуги с него. Подходящ е за използване, когато предприятията не могат да определят ползата от употребата на активите в рамките на полезния им живот, както и за активи, които не търпят силното въздействие на научно-техническия прогрес. Методът е неподходящ за онези групи дълготрайни активи, при които използването е с различна интензивност или е в зависимост от физическото състояние, което непрекъснато се изменя в посока влошаване. Амортизационната норма се определя като съотношение на амортизируемата стойност на актива, приета за 100 %, и числото и броя на годините от срока на годност. Амортизационната квота се изчислява като произведение от амортизируемата стойност и амортизационната норма или като съотношение между амортизируемата стойност и числото на броя на годините от полезния живот на актива.

Предприятията, прилагащи линейния метод през отделните периоди от време в рамките на полезния живот на активите, ще намаляват финансовия си резултат с еднаква сума в резултат на начислените разходи за амортизация (при равни други условия).

При нелинейните методи размерът на амортизацията е различен в отделните периоди от предполагаемия срок на годност на активите. Те биват намаляващи и увеличаващи.

При намаляващите нелинейни методи размерът на амортизационната квота през всяка следваща година в рамките на предполагаемия полезен живот на активите е по-малък от този в предходната. Прилагат се, когато предприятието очаква икономическата изгода от актива да се реализира най-вече през първите години от използването му и за активи, при които моралното остаряване е по-бързо. В СС4 се уточнява, че това „е икономически обосновано, когато активът се използва за продукти и услуги с подсигурен или бързо развиващ се пазар, който се очаква впоследствие да се стесни, независимо от причините – насищане на пазара, очакване на нов по-усъвършенстван продукт или услуга и т.н.“. Намаляващи нелинейни методи са методът на намаляващия се остатък, методът на равномерното намаление, методът на намаляващата сума на числата, методът на неравномерното намаление.

Методът на намаляващия се остатък се характеризира с това, че сумата, върху която се начислява амортизация, не е константна, а е балансовата стойност на актива от предходната година. При него амортизационната норма се изчислява, като произведение от линейната такава и коефициент на повишаване (ускорение), който може да се движи в диапазон от 1.5 до 2.5. По-конкретно: 1.5 за активи със срок на годност от 3 до 4 години, 2 за активи със срок на годност от 5 до 6 години, 2.5 за активи със срок на годност повече от 6 години.⁹ Известен е и като метод с остатък, тъй като спазвайки алгоритъма на работа с него, в края на последната година активите винаги ще имат Неамортизирана стойност. За да се избегне това, най-често балансовата стойност на актива за последните две години се разпределя пропорционално.

Изчислени чрез този метод, разходите за амортизация ще окажат най-голямо влияние върху финансовия резултат в посока намаление (при равни други условия) през първите години от полезния живот на актива, като впоследствие това влияние ще намалява. При метода на равномерно намаление амортизационните норми през всяка следваща година намаляват с една и съща стъпка, а сборът от числата им през срока на годност на актива трябва да е равен на 100. Предприятието само решава какъв да е размерът на нормата през първата година, като изискването е тя да е по-голяма от линейната. При равна на линейната се получава неопределеност и амортизационните квоти ще съвпадат с тези при линейния метод. За следващите години размерът ѝ се определя въз основа на стъпката на намалението.

Амортизационните квоти се изчисляват като произведение от амортизируемата стойност и амортизационната норма за съответната година.

⁹ Божков, В., Симеонова, Р., Крумова, Д. и др. Финансово счетоводство. 2 осн. Прераб. И доп. изд., Свищов, 2009, с. 62-63

Разходите за амортизация, изчислени чрез този метод, ще окажат най-голямо влияние на финансовия резултат през първата година, а през всяка следваща това влияние ще намалява с еднаква стъпка (при равни други условия).¹⁰

Друг намаляващ нелинеен метод е методът на намаляващата се сума на числата. Амортизационната норма се определя като отношение на числото на годините, които остават до края на срока на годност на актива, към сумата на числата на годините в рамките на този период. Амортизационната квота е произведение от амортизируемата стойност и така установената амортизационна норма.

Размерът на изчислените амортизационни квоти през всяка следваща година намалява чрез този метод. Следователно, при равни други условия, финансовият резултат на предприятието ще бъде по-нисък през първата година от полезния живот на актива и най-висок през последната. При метода на неравномерното намаление предприятието определя какви да бъдат годишните амортизационни норми, на база прогнозни данни. Особеното е, че амортизационната норма през всяка следваща година трябва да намалява с различна стъпка, като сборът от числата им през полезния живот на актива трябва да е равен на 100. Начислените разходи за амортизация през първата година ще повлияят най-много върху финансовия резултат в посока намаление, а през следващите, това влияние ще отслабва. Увеличаващите нелинейни методи се прилагат за активи, от които се очаква най-големи икономически изгоди да се черпят в края на полезния им живот и при които моралното остаряване е по-бавно. При тях размерът на амортизационната квота през всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на активите е по-голям от този в предходния. В СС4 се уточнява, че “това е икономически обосновано, когато активът се използва за продукт и услуги, за които още не е достатъчно подсигурен или разширен съществуващият пазар-предимно за продукти или услуги, които изискват контролен, пробен или тестващ период за пускането им в масова продажба и т.н.”¹¹

Увеличаващи нелинейни методи са: методът на равномерното увеличение, методът на увеличаващата се сума на числата и методът на неравномерното увеличение. При метода на равномерното увеличение амортизационните норми през всяка следваща година се увеличават с една и съща стъпка, като сборът от числата им през срока на годност на актива трябва да е равен на 100. Предприятието самò решава какъв да бъде размерът на нормата за първата година. Тя трябва да е по-малка от линейната, тъй като при равна на нея се получава неопределеност и амортизационните квоти ще съвпадат с тези при линейния метод. За следващите години размерът на амортизационната норма се определя въз основа на стъпката на увеличението. Друг увеличаващ нелинеен метод е методът на увеличаващата се сума на числата. Амортизационната норма се определя като съотношение на числото на годината, през която работи активът, към сумата на числата на годините в срока му на годност. Амортизационната квота е произведение от амортизируемата стойност и така

¹⁰ Гълъбов, Марин. Методи на амортизация, сп. Икономика, 2009, N 1, с. 91

¹¹ Счетоводен стандарт 4-Отчитане на амортизациите, обн.ДВ, бр. 30 от 07.04. 2005 г., посл.изм. ДВ, бр. 86 от 26.10. 2007 г.

установената амортизационна норма. При този метод през всяка следваща година амортизационната квота се увеличава, следователно при равни други условия финансовият резултат на предприятието ще бъде по-нисък през последната година от полезния живот на актива.

Методът на неравномерното увеличение се характеризира с това, че предприятието определя какви да бъдат годишните амортизационни норми, на база на прогнозни данни. Те нарастват с различна стъпка през всяка следваща година, като сборът от числата им през срока на годност на актива трябва да е равен на 100.

4. Връзка между методите за определяне на амортизацията и управлението на печалбата

Определенията за управление на печалбата са обединени от становището, че управленското намерение е предпоставка за управление на печалбата, но дали това намерение трябва да бъде опортюнистично, по своето естество не е напълно ясно. Няколко презентации за управлението на печалбите също използват словосъчетанието във връзка с управленската преценка, която има за цел да предоставя информация на инвеститорите, като се предполага, че не е опортюнистична. При тестването на това доколко изглаждането на приходите е опортюнистично или не, в някои случаи като управление на печалбата се разглежда само частта по отношение на опортюнистичното поведение, но не и когато управленската преценка се използва за подобряване постоянството на приходите. Гледната точка, че управлението на доходите е нещо опортюнистично и вредно, се изразява също така и от Американската комисия по ценните книжа и фондовите борси. Намерението да се подведе някого за финансовото представяне на компанията обикновено изисква управлението на печалбата да се замаскира умело.

Търсенето на правилното определение включва въпроса какви дейности могат да се считат за управление на печалбата. Преценката във финансовата отчетност, която може да се обхване в рамките на определението за управление на печалбата, включва например оценки на икономическия живот на дълготрайните активи. По този начин печалбите могат да бъдат управлявани чрез пренасочване на разходите между периоди или реализиране на счетоводна печалба от продажба на актив, който е подценен в баланса. Въпреки че повечето от изследванията за управление на печалбите се отнасят до нетния доход или доход преди извънредните позиции, определението за управление на печалбата не се уповава на всяка една конкретна в отчета за доходите. Управлението на печалбите не е необходимо да бъде пряко свързано с отчетените печалби, а може да има влияние върху други счетоводни суми. По този начин управление на печалбата може да се появи в допълнителните оповестявания и може да е ориентирано спрямо финансови показатели вместо върху печалба.

Счетоводните избори, които се прилагат, за да се определи дали една компания използва увеличение или намаление на приходите, включват избора на метод на амортизация и капитализация вместо отчитане на разход за нематериални активи. Изследванията показват, че например компаниите, които избират да капитализират научно-изследователските и развойни дейности, имат по-малки по размер, по-малко

рентабилни и ограничени в разпределянето на дивиденди от компаниите, които избират да отчитат разходи. Това предполага, че компаниите избират капитализацията с цел да изглеждат финансово по-силни и за увеличаване на плащанията за дивиденди.

Амортизационните квоти представляват разход за предприятието. Те имат условно постоянен характер и са елемент от себестойността, респективно от издръжката на предприятието. Отразват се по два различни начина: преки/косвени технологични разходи, участващи във формирането на себестойността, и като разходи по организация, управление и продажби, формиращи пълната себестойност. Следователно изменението в техния размер увеличава или намалява отчитаните разходи. При едни и същи приходи се намалява или увеличава и финансовият резултат. Това е общото правило. Но прякото влияние се отразява различно:

1. Амортизациите на дълготрайни активи, свързани с дейностите по организация, управление и продажби, се отразяват директно върху изменението на пълната себестойност, респективно върху финансовия резултат. Подобно е влиянието на амортизациите и при търговските дружества (в отраслов смисъл).

2. Амортизациите, свързани с производствената дейност, оказват влияние върху съкратената себестойност. Те оказват влияние върху стойността на активите (продукцията) на предприятието. Върху финансовия резултат влияят дотолкова, доколкото тази продукция е продадена. Следователно влиянието им се измества във времето. Със своята амортизационна политика предприятието влияе върху себестойността и финансовия резултат.

3. Чрез сроковете на полезно ползване, началото на амортизиране и метода на изчисляване на амортизациите се постигат по-големи и по-малки амортизационни квоти.

4. Влияние има начинът на отразяване на амортизациите в разходите, като технологични или като разходи по организация, управление и продажби.

ЗКПО разглежда и регламентира временните данъчни разлики в тяхното двупосочно действие при възникването им- както в посока на увеличаване на счетоводния финансов резултат, така и в посока на намаляването му. Обратното проявление и на двата вида временни разлики е обхванато в закона на огледален принцип.

Типичен пример в това отношение е отрицателната разлика от амортизация на дълготрайни активи, възникваща, когато в счетоводната си политика предприятието прилага амортизационен срок (полезен живот на актива), по-голям от този, произтичащ от данъчната амортизационна норма. Това става в началните години до изтичането на данъчния амортизационен срок. С признаването на временната разлика в намаление при преобразуването на счетоводната печалба предприятието ще плати толкова корпоративен данък, колкото (при равни други условия), би платило, ако спазва данъчната амортизационна норма. В следващите години след изтичане на данъчния амортизационен срок временната разлика ще има обратно действие (в посока на увеличение) при данъчното преобразуване на печалбата и предприятието също ще

плати толкова данък, колкото ако беше амортизирано актива в рамките на данъчния срок. Защото облагаемата печалба не би се променила. Затова, ако други съображения налагат, предприятието може да има собствена амортизационна политика (по групи или за отделни активи), без да се безпокои за данъчния ефект от това.

Според технологията, регламентирана в чл. 23 ЗКПО, временната разлика от амортизация на дълготрайни активи се откроява, като счетоводният финансов резултат се увеличава с целия разход за амортизация, а се намалява с данъчно признатия й размер съгласно данъчния амортизационен план.

5. Постоянни и временни разлики. Преобразуване на финансовия резултат за данъчни цели

За целите на облагане с данък върху печалбата е необходимо да се определи данъчният финансов резултат. Данъчният финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван според изискванията на ЗКПО. Според т. 16.14 от СС1 – Представяне на финансовите отчети – счетоводната печалба е разликата между сумата на общите приходи и общите разходи. Положителният данъчен финансов резултат е данъчната печалба, а отрицателният е данъчна загуба. Данъчна основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба. Данъчната ставка на корпоративния данък е 10 на сто.

Данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред начин, определен в ЗКПО с:

- данъчните постоянни разлики
- данъчните временни разлики
- други суми, регламентирани в ЗКПО.

Данъчните постоянни разлики са счетоводно отчетени приходи или разходи, които не са признати за данъчни цели. В тези случаи, когато:

1. Разход (загуба) не е признат за данъчни цели, с този разход (загуба) се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години.

2. Приход (печалба) не е признат за данъчни цели, с този приход (печалба) се намалява счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на прихода (печалбата) и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години.

Налице е известно различие при дефинирането на данъчните временни разлики за счетоводни и данъчни цели. Съгласно чл. 24, ал. 1 от ЗКПО данъчни временни разлики възникват, когато приходи или разходи са признати за данъчни цели в годината, различна от годината на счетоводното им отчитане. Счетоводен стандарт 12 – Данъци от печалбата – регламентира временните разлики като разлики между балансовите стойности на един актив или пасив и неговата данъчна основа. По идентичен начин са дефинирани временните разлики и в МСС 12 Данъци върху

доходите. Очевидно ЗКПО определя като временни разлики само такива, които са свързани с приходи и разходи, докато счетоводният стандарт третира като обект на временните разлики активите и пасивите. На тази база се получават различия в определянето на видовете временни разлики. Според чл. 24, ал.2 от ЗКПО данъчната временна разлика е:

- разход, непризнат за данъчни цели в годината на счетоводното му отчитане, който ще бъде признат през следващи години, когато настъпят условията за признаване;

- приход, непризнат за данъчни цели в годината на счетоводното му отчитане, който ще бъде признат през следващи години, когато настъпят условията за признаване.

СС12 разграничава временните разлики на:

- облагаеми – временни разлики, от които ще произтекат суми, с които ще се увеличи данъчната печалба или ще се намали данъчната загуба през бъдещи периоди, когато балансовата стойност на актива или пасива бъде възстановена или погасена;

-намаляеми – временни разлики, от които ще произтекат суми, с които ще се намали данъчната печалба или ще се увеличи данъчната загуба през бъдещи периоди, когато балансовата стойност на актива или пасива бъде възстановена или погасена.

В чл. 24, ал. 4 от ЗКПО е регламентирано, че:

1.Разход (загуба), който не е признат за данъчни цели в годината на счетоводното отчитане и ще бъде признат през следващи години при настъпване на условието за признаване, с разход (загуба) се:

а) увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода (загубата), т.е. възниква данъчна временна разлика. На практика от гледна точка на СС12 възниква намаляема временна разлика;

б) намалява счетоводният финансов резултат в годината на настъпване на условието за признаване- обратно проявление на намалената временна разлика.

2. Приход (печалба), който не е признат за данъчни цели в годината на счетоводното отчитане и ще бъде признат през следващи години при настъпване на условието за признаване, с прихода (печалбата) се:

а) намалява счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на прихода (печалбата) – възникване на данъчна временна разлика. Според СС12 възниква облагаема временна разлика;

б) увеличава счетоводният финансов резултат в годината на настъпване на условието за неговото признаване – обратно проявление на облагаемата временна разлика.

В ЗКПО е регламентирано, че годишните данъчни амортизации, определени по реда на закона, се признават при формиране на данъчния финансов резултат, докато счетоводните разходи за амортизации не се признават за данъчни цели, т.е. със

счетоводните разходи за амортизация се увеличава, а с годишните данъчни амортизации се намалява счетоводният финансов резултат при преобразуването му в данъчен финансов резултат.

Начисляването на данъчна амортизация касае т.нар. данъчни амортизируеми активи. Според ЗКПО данъчни амортизируеми активи биват четири вида:

- данъчни дълготрайни материални активи;
- данъчни дълготрайни нематериални активи;
- инвестиционни имоти, с изключение на земята;
- последващи разходи по чл. 64 от ЗКПО.

Според чл. 51, ал.2 от ЗКПО счетоводните разходи, отчетени във връзка с придобиването на данъчен дълготраен нематериален актив преди възникването му, не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им и участват при определянето на данъчната амортизируема стойност на актива. Когато в следващата година настъпват обстоятелства, определящи, че данъчно задълженото лице няма да придобие данъчния дълготраен нематериален актив, непризнатите разходи се признават за данъчни цели в годината на настъпване на обстоятелствата, ако са спазени изискванията на ЗКПО.

Промяна в стойностите на данъчен амортизируем актив се извършва при настъпване на обстоятелства, налагащи промяна съгласно счетоводното законодателство, с изключение на чл. 61. Промяната в стойностите на актива се отразява в данъчния амортизационен план към 1 януари на годината, в която са установени обстоятелствата, налагащи промяната. Не се извършва промяна в данъчния амортизационен план и не се коригира начислената данъчна амортизация за предходните години. Стойностите на данъчния амортизируем актив след промяната трябва да са равни на стойностите, които биха били определени, ако обстоятелствата, налагащи промяната, са били известни през предходните години. При определяне на данъчния финансов резултат годишната данъчна амортизация на актива за текущата година се коригира с разликата между начислената данъчна амортизация за актива през предходните години и тази, която би била начислена за тези години, ако обстоятелствата, налагащи промяната, са били известни през предходните години. Когато установените обстоятелства не налагат промяна в стойностите на актива за предходните години, промяната в стойностите се отразява в данъчния амортизационен план към момента на установяване на обстоятелствата през текущата година.

Специфичен момент е, че данъчната амортизируема стойност на актив, наличен в данъчен амортизационен план, се увеличава с последващи разходи, които съгласно счетоводното законодателство водят до бъдещи икономически изгоди, свързани с данъчния амортизируем актив. Увеличението се извършва от началото на месеца, през който са завършени последващите разходи.

Счетоводните приходи и разходи от последващи оценки на данъчните амортизируеми активи не се признават за данъчни цели. Счетоводни разходи, формиращи данъчен амортизируем актив, включително последващи разходи, също не

се признават за данъчни цели. Счетоводни приходи и разходи, отчетени по повод на дарение, с което е намалена историческата цена при определяне на данъчната амортизируема стойност на актива, не се признават за данъчни цели, но това се прилага за активи, придобити след 31.12. 2005 г.

В заключение може да се отбележи, че гъвкавостта в счетоводните правила е голяма част от проблема на управление на печалбата. Тези правила позволяват на компаниите да използват преценка в множество области, включително амортизационна политика. Такива, които се открояват, са:

1) Промяната в метода на амортизация за отчитане на по-ниска амортизация през настоящия отчетен период;

2) Промяна на периода за амортизация на нематериални активи, за да се намалят разходите за амортизация;

3) Промяна в оценката на инвестиционни активи.

REFERNECES

1. **Божков, В.** и др. Финансово счетоводство. Свищов, 2009, с. 62-63

2. **Брезоева, Б.** Разпределение на непаричните дивиденди съгласно Международните счетоводни стандарти, Финанси и право, 2010, N 12

3. **Гълъбов, М.** Методи на амортизация, сп. Икономика, 2009, N 1, с. 9

4. **Свраков, А.** Промените в Закона за счетоводството. Счетоводна политика, 2007, кн. 3-4

5. **Счетоводен стандарт 4:** Отчитане на амортизациите, ДВ, бр. 30 от 07.04. 2005 г.

5. **Славков, Б.** Данъчна система и данъчен контрол в Република България. Тракия-М, София, 2005 г.

7. **Трифонов, Т.** и др. Корпоративни финанси. Тракия-М, София, 1999 г.

8. Hamilton, R. Introduction to Merchandise. The Second Edition, Edinburg
Wikoff, F. (2004), “Discussion”

9. Marshall, A. Principles of Economics. Vol.1. NY.:MacMillan and Co, 1890

Кирил Димитров Димитров
Докторант
Учебен съвет „Финанси”
ВУЗФ
kiril.dymitrov@gmail.com