

ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕТЕКУЩИ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ

докторант Галя Георгиева
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ - Свищов

Резюме: Последващото оценяване на нетекущите материални активи (НМА) е от съществено значение за изготвянето на финансовия отчет. От стойността, по-която те се представят, зависи дали информацията в него показва вярно имущественото и финансовото състояние на предприятието за годината. Тази информация се използва както от вътрешни така и от външни потребители, на основата на която те правят анализи и вземат решения.

Ключови думи: нетекущи материални активи, последващо оценяване, обезценка, преоценка.

JEL: M 41

FURTHER EVALUATION OF NON-CURRENT ASSETS

Galya Georgieva, PhD Student
Department „Accounting“
„D. A. Tsenov“ Academy of Economics – Svishtov

Abstract: Subsequent measurement of non-current assets is essential for the preparation of the financial statements. Of the value, in which they are presented, determine whether the information it displays true property and financial position for the year. This information is used by both internal and external users, the basis of which they make analyzes and decisions.

Key words: non-current assets, subsequent measurement, impairment, reappraisal.

JEL: M 41

Съвременните пазарни условия се характеризират с голяма динамичност. В резултат на това цената на придобиване на нетекущите материални активи (НМА) често се оказва нереална. Тази промяна в стойностите се дължи на влиянието на фактора „време“. Това налага да се извърши последващо оценяване, в резултат на което да се осъвременят стойностите им, т.е. те да се представят по реална стойност във финансовите отчети. Информацията в тях се използва от външни и вътрешни потребители. Следователно „нуждите на основните потребители обуславят и целта на финансовите отчети.“¹ Нормативно въпросът за последващите оценки е уреден в ЗСч, чл.13, ал.3, съгласно която те се извършват в съответствие с приложимите счетоводни стандарти.

Стойностите, по които се извършва последващото оценяване на НМА са справедливата стойност и възстановимата стойност. Избраната базата (базите) за оценяване, използвана(и) при изготвянето на финансовите отчети подлежи(ат) на оповестяване, съгласно §117 на МСС 1 *Представяне на финансови отчети*². *Справедливата стойност* в МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* е определена като „цената за продажба на актив или за прехвърляне на пасив при обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.“³ *Възстановимата стойност*, съгласно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*⁴ и СС 16 *Дълготрайни материални активи*⁵, е по-високата от справедливата стойност на даден актив, намалена с

¹ Грозева, Николина. Нови концептуални изисквания към качеството на информацията във финансовите отчети. // *Счетоводна политика*, 2012, № 9-10, с. 35.

² Свраков, А., Брезоева, Б. МСС приети за приложение от ЕС. София, ИК "Труд и право", 2012, с.97.

³ **Международен стандарт за финансово отчитане 13** *Оценяване по справедлива стойност*. Официален вестник на ЕС, L 360 от декември 2012 г. // <http://eur-lex.europa.eu>

⁴ Свраков, А., Брезоева, Б. МСС приети за приложение от ЕС. София, ИК "Труд и право", 2012, с.177.

⁵ **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.

разходите за продажба (нетната продажна цена на даден актив) и неговата стойност в употреба.

Последващата оценка на НМА, се проявява в две основни направления – **преоценка и обезценка**. **Обезценките** са задължителни. Извършват се на база на възстановимата стойност, когато тя е съществено по-ниска от балансовата стойност на актива, към датата на изготвяне на финансовия отчет. **Преоценките** се правят въз основа на справедливата стойност, която се влияе от пазарните условия. В зависимост от това дали тя е по-висока или по-ниска от балансовата стойност на актива „преоценката може да се прояви в едни случаи в **надоценка**, а в други случаи – в **подоценка**.“⁶ Преоценките не са задължителни, те се извършват по преценка на предприятието. Това решение се оповестява в счетоводната му политика, посредством посочването на изборния от предприятието модел за оценяване на НМА след признаването им – **модел на цената на придобиване** или **модел на преоценката**.⁷ При първия модел активите „се обезценяват, а при втория – се преоценяват.“⁸ До края на 2007 г. двата модела бяха позволени за прилагане и от МСС 16 и от СС 16. Към настоящият момент предприятията организиращи счетоводната си дейност на базата на МСФО могат да избират един от двата модела за последващо оценяване, докато прилагащите НСФОМСП, нямат право на избор. За тях е разрешен само моделът на цената на придобиване. Той се регламентира в §30 на МСС 16 и т.7.1 на СС 16. При него след първоначалното признаване, всеки НМА се отчита по цена на придобиване минус натрупаната амортизация и натрупаната загуба от обезценка.

⁶ Душанов, Иван. Признаване, първоначално и последващо оценяване на активи и пасиви на предприятието. София, 2006.

⁷ Известни са като препоръчителен и допустим алтернативен подход.

⁸ Радонов, Димитър. Данъчен амортизационен план. Активи & амортизация. София, 2003, с. 162.

Приложимите счетоводни стандарти изискват НМА да се тестват поне веднъж годишно, в края на отчетния период за *обезценка*. Целта е те да не се представят надценени във финансовия отчет. Следователно обезценката води до намаляване на стойността на активите, докато преоценките я изменят и в двете посоки. Въпреки това тя се различава от амортизацията, която е икономически процес, който обуславя непрекъснатите във времето и пространството физически процеси (изхабяване, остаряване). Обезценката е „еднократна, не систематична и не последователна, в някои случаи и неочаквана загуба на стойност, vyplътена в актив (ресурс) на предприятието“⁹, която не се признава като разход за дейността „дискретно (на части) по утвърден от ръководството план, основан на минали прогнози, натрупан опит, анализ и преценки.“¹⁰

Загубата от обезценка на НМА се определя от МСС 36 *Обезценка на активи*¹¹ и СС 36 *Обезценка на активи*¹² като превишението на балансовата стойност над възстановимата му стойност. Следователно обезценяването се изразява в намаление на балансовата стойност на актива, ако тя е по-висока, до размера на възстановимата му стойност. И двата стандарта определят реда за извършване на обезценките, а именно: първо изискват да се провери дали има условия (индикации) за обезценка; след това се пристъпва към определяне на възстановимата стойност; на базата на това се определя загубата от обезценка на актива; тази загуба се отчита счетоводно. „Към датата на съставяне на баланса предприятието трябва да се увери, че

⁹ Душанов, И., Башева, С., Орешкова, Хр. И др. Стандартизация в счетоводството. София, 2009, с.131.

¹⁰ Пак там, с.131.

¹¹ Свраков, А., Брезоева, Б. МСС приети за приложение от ЕС. София, ИК "Труд и право", 2012, с.97.

¹² Счетоводен стандарт 36 – *Обезценка на активи*. Обн. ДВ. бр. 30 от 07.04.2005 г., изм. ДВ. бр. 86 от 26.10.2007 г.

активите се отчитат по стойност, **не по-голяма** от тяхната възстановима стойност.“¹³

Първият етап от процедурата по обезценяване е предприятието да провери дали съществуват **условия (индикации) за обезценка**. За целта се използва информация от външни, вътрешни и други източници. Конкретно тази информация е посочена в §12-14 на МСС 36 и т.3.3 на СС 36. „Съществуването на условия за обезценка на актива има отношение по-скоро към оценката и измерването на риска от обезценка.“¹⁴ Тяхното съществуване изисква извършването на допълнителни процедури, чрез които се преминава към втората логична стъпка на процеса по тестване на активите за обезценка – **определяне на възстановимата стойност**.

Обезценката се основава на преценка на икономическата изгода от употребата на актива. Тя се определя посредством нетната продажна цена - при продажба на актива или чрез стойността в употреба - при бъдещото му използване. Обезценка се признава, само ако икономическата стойност на НМА е по-ниска от балансовата им стойност. За целта се определя **възстановимата стойност** на всеки актив – изчисляват се и се съпоставят нетната му продажна цена и стойността му в употреба. Невинаги е необходимо да се определят и двете стойности. Ако едната надвишава балансовата стойност на актива, не е необходимо да се определя другата. Когато не е възможно да се определи нетната продажна цена на актива, стойността му в употреба се приема за възстановима, а ако няма доказателства, че стойността му в употреба е по-голяма от нетната му продажна цена, последната се приема за негова възстановима стойност.

¹³ Петрова, Зоя. Обезценка на активите съгласно МСФО. Пловдив, 2003, с. 5.

¹⁴ Божков, В., Василев, К. Одит на нетекущите материални и нематериални активи. София, 2012, с. 250.

Нетната продажна цена е справедливата стойност минус разходите по продажба. Тя може да се определи по няколко начина в зависимост от обстоятелствата. В СС 36 в т.5.1. до т.5.7 са посочени възможностите за определянето ѝ. Информация може да се ползва също така и от „търговски публикации, брошури, реклами и друга информация в пресата или Интернет за същите или сходни активи.“¹⁵

За да се определи възстановимата стойност на актив е необходимо да се изчисли и **стойността му в употреба**. Тази стойност отразява икономическата изгода, която може да се получи от използването на актива през оставащия му полезен живот, определена към датата на съставяне на финансовия отчет. За изчисляването ѝ се прилага теорията за времевата стойност на парите. МСС 36 в §30 регламентира елементите, които да се вземат под внимание при определянето ѝ. Това са: приблизителната оценка на входящите и изходящите парични потоци от бъдещата употреба на актива; стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен лихвен процент; очакванията за възможните промени в размера на тези бъдещи парични потоци; цената за поемане на несигурността, присъща на актива; други фактори, като неликвидност, които участниците на пазара биха взели предвид при определяне на бъдещите парични потоци. Последните три елемента могат да се отразят или като корекция на бъдещите парични потоци, или като корекция на дисконтния процент.

Оценката на бъдещите парични потоци трябва да се основава на най-добрите (оптимистичните) прогнози, които ръководството на предприятието очаква през остатъка от полезния живот на актива, съобразени с икономическите условия. Те следва да са за срок не по-дълъг

¹⁵ **Божков, В., Василев, К.** Одит на нетекущите материални и нематериални активи. София, 2012, с. 303-304.

от 5 години¹⁶, в противен случай може да се окажат непълни и ненадеждни. Бъдещите парични потоци се оценяват само за съществуващи активи в текущото им състояние. Компонентите на приблизителните им оценки са подробно описани в §39-54 на МСС 36 и т.6.1- т. 6.7 на СС 36.

След определяне на бъдещите парични потоци свързани с актива към тях се прилага подходящ *дисконтов процент*, за да се изчисли стойността му в употреба. Той, съгласно т. 6.8 на СС 36 и §55 на МСС 36, се определя преди данъчното облагане и отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните за актива рискове, спрямо които не са коригирани оценките на бъдещите парични потоци. В т.6.9 на СС 36 са посочени факторите, които се вземат предвид при определянето ѝ.

След като се определи нетната продажна цена и стойността в употреба на актива се пристъпва към тяхното сравняване. По-голямата от двете се приема за възстановима стойност. Тя от своя страна се сравнява с балансовата стойност и ако е по-ниска се пристъпва към третият етап от процеса на обезценяване – **определяне на загубата от обезценка на НМА**. Тя представлява разликата между балансовата и възстановимата стойност.

Възстановяването на загубата от обезценка на НМА също се регламентира от МСС 36 и СС 36. Към датата на изготвяне на финансовия отчет предприятието проверява дали съществуват индикации, че загубата от обезценка на актив, призната в предходни години, все още съществува или е намаляла. За целта се прави оценка на условията (индикациите) – външни, вътрешни и други, на база, на които се установява дали има вероятност тази загуба да се възстанови. „Индикациите за потенциално намаление на загубата от обезценка ... са обратни на индикациите за потенциална загуба

¹⁶ МСС 36 позволява срокът им да е по-дълъг, само ако ръководството е убедено, че са надеждни и може да покаже своята способност, на основата на минал опит, да прави точни дългосрочни прогнози.

от обезценка...¹⁷, т.е. те са огледални. Тези индикации „предсказват“ добро развитие в обозримо бъдеще поради настъпил обрат.“¹⁸ Измененията на условията и нормата на дисконтиране трябва да са значителни, т.е. прилага се принципът на същественост. Ако се установи, че измененията в индикациите след признаване на последната загуба от обезценка са такива, се пристъпва към определяне на възстановимата стойност на актива. Когато тя е по-висока от балансовата стойност се отчита възстановяване на загуба от обезценка, което отразява повишение в очаквания производствен капацитет на актива настъпило след последното признаване на загуба от обезценка за него. Възстановяването се прави до размера на направената в предишни периоди обезценка, така че новата балансова стойност на актива да „не превишава балансовата стойност такава, каквато би била (след приспадане на амортизацията), в случай, че в предходни години не е била призната загуба от обезценка за съответния актив.“¹⁹ Всяко такова повишение, представлява преоценка, съгласно § 118 на МСС 36.

Последният етап от процеса по обезценяване е **осчетоводяване на загубите от обезценка и тяхното възстановяване**. То зависи от възприетия в счетоводната политика модел за последващо оценяване. Счетоводното отчитане на загубата от обезценка не е регламентирано конкретно от приложимите счетоводни стандарти. Те изискват да се коригира амортизируемата стойност на актива за бъдещи периоди с резултата от обезценката и възстановяването ѝ. Целта е да се разпредели новата преносна стойност, за остатъка от полезния живот на актива, след приспадане на

¹⁷ Параграф 112 на МСС 36. **Свраков, А., Брезоева, Б.** Международни счетоводни стандарти приети за приложение от европейския съюз. София, 2012, с.373

¹⁸ **Проданов, Г., Георгиева, З., Радонов, Д. и др.** Практически наръчник Международни счетоводни стандарти за финансова отчетност. София, 2011, с.354.

¹⁹ Параграф 117 на МСС 36. **Свраков, А., Брезоева, Б.** Международни счетоводни стандарти приети за приложение от европейския съюз. София, 2012, с.373.

остатъчната стойност, ако е определена такава. Обезценката има двояко проявление – от една страна тя е разход, а от друга, подобно на амортизацията, е коректив, който намалява балансовата стойност на актива.

При възприет от предприятието **модел на цената на придобиване**, НМА се отчитат по цената им на придобиване минус натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка. При прилагането му, загубата от обезценка се отчита като разход и се признава в Отчета за приходите и разходите/Отчета за доходите. Възстановяването ѝ се признава за приход, освен ако активът не е бил преоценен в предходни периоди. В такъв случай възстановяването се третира като преоценка по реда на МСС 16 и се отчита като преоценъчен резерв. Ако загубата от обезценка е била отразена като разход, то възстановяването ѝ се отчита като приход.

Обезценката като разход може да се отчете по дебита на сметка сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи* или сметка 631 *Загуба (разходи) от обезценка*, а като коректив по кредита на сметка 241 *Амортизация на дълготрайни материални активи*. Увеличава се натрупаната амортизация за актива, в резултат на което балансовата му стойност намалява до възстановимата. През следващи периоди, когато са на лице условия за възстановяване на тази загуба, възстановеният ѝ размер се отчита по дебита на сметка 241 *Амортизация на дълготрайни материални активи* и по кредита на сметка 709 *Други приходи от дейността* или сметка 731 *Приходи от възстановени загуби от обезценка*, но до размера на отчетената в предишни периоди загуба от обезценка, спазвайки изискванията на §117 на МСС 36.

Някои автори предлагат загубата от обезценка като коректив да се отчита по сметка 251 *Обезценка на дълготрайни материални активи*²⁰. В методическо отношение това предложение е издържано, тъй като позволява да се открие размерът на коректива в резултат на амортизация и в резултат на обезценка. „По този начин винаги ще съществува информация за първоначалната стойност на всеки актив, а последващите оценки ще се представят чрез корективна сметка, в която ще се води аналитична отчетност за всеки актив поотделно.“²¹

При възприет от предприятието **модел на преоценката** за последващото оценяване на НМА, загубата от обезценка се отчита за сметка на намаление на преоценъчния резерв по дебита на сметка 112 *Резерви от последващи оценки на дълготрайни активи* срещу кредитиране на сметка 241 *Амортизация на дълготрайни материални активи*. Когато обаче загубата от обезценка е по-голяма от създадения преди това резерв или ако все още няма създаден такъв, превишението, съответно целият размер на загубата се отразява като текущ разход за дейността по дебита на сметка 631 *Загуба (разходи) от обезценка* или 608 *Разходи от последващи оценки на активи*. Може да се каже, че отчитането на обезценката при прилагане на модела на преоценката, след определен момент, при изчерпване на създадения резерв от преоценки, придобива белези присъщи на модела на цената на придобиване, тъй като преоценъчния резерв не може да бъде отрицателна величина.

²⁰ Вж. **Дурин, С., Дурина, Д.** Счетоводство на предприятието. 16. изд., София, 2011.; **Душанов, И., Башева, С., Орешкова, Хр. И др.** Стандартизация в счетоводството. София, 2009.; **Дурина, Даниела.** Отчитане на дълготрайните материални активи. Отчитане на нематериалните активи. София, 2008.

²¹ **Дурина, Даниела.** Отчитане на дълготрайните материални активи. Отчитане на нематериалните активи. София, 2008, с. 23.

Възстановяването на загуба от обезценка се отчита в увеличение на преоценъчния резерв по кредита на сметка 112 *Резерви от последващи оценки на дълготрайни активи*. Ако за предходни периоди има начислена загуба от обезценка като текущ разход, тогава възстановената загуба се осчетоводява като текущ приход по сметка 731 *Приходи от възстановени загуби от обезценка* или 709 *Други приходи от дейността*, до размера на отчетения в предходен период разход. Разликата се отразява в увеличение на преоценъчния резерв.

Преоценката на НМА се извършва по справедлива стойност, когато предприятието е възприело със счетоводната си политика да прилага моделът на преоценката. Той е неприложим съгласно настоящата версия на СС 16. Регламентира се в §31 на МСС 16, от където става ясно, че прилагането му „изисква предварително да се определи справедливата стойност на актив.“²² Тя задължително трябва да е надеждно оценена. Не е оправдано да се правят преоценки за несъществени различия между справедливата и балансовата стойност на актива. Затова „В счетоводната политика трябва да се определи и *степен на същественост* (примерно 5%).“²³

МСС 16 изисква преоценки да се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че стойността на актива няма да се различава съществено от справедливата му стойност към датата на баланса. Честотата им зависи от промените в справедливите стойности на НМА – при чести и значителни промени се прави ежегодна преоценка, а когато промените не са значителни преоценки се правят на всеки три или пет години, съгласно §34 на МСС 16.

²² Душанов, Иван. Признаване, първоначално и последващо оценяване на активи и пасиви на предприятието. София, 2006.

²³ Матова-Головина, А., Георгиева, А., Кондарев, И. Дълготрайни материални активи, София, 2007, с. 39.

Когато се преоценява НМА трябва да се преоценява целия клас активи, към който принадлежи този актив. Целта на такова едновременно групово преоценяване е да „се избегне селективната преоценка на активи и отчитането на суми във финансовите отчети, които представляват смесица от цени на придобиване и оценки към различни дати.“²⁴

Особено важен момент при прилагане на модела на преоценката е начинът на счетоводното отчитане. Разликата между справедливата стойност на НМА и балансовата му стойност се отчита в увеличение или намаление на натрупаната амортизация за актива, в зависимост от това дали е налице подоценка или надоценка.

Когато преоценъчната процедура води до **надоценка** на НМА разликата между досегашната и преоценената балансова стойност се натрупва в собствения капитал като резерв от последващи оценки, освен ако тази надоценка не се предхожда от предишна подоценка, която е призната в печалба или загуба. В такъв случай настоящото увеличение се признава също във финансовия резултат до размера на предишната подоценка. Когато преоценката е **подоценка** размерът на сумата, с която се намалява балансовата стойност на актива се признава в печалба или загуба, освен ако тази подоценка не се предхожда от надоценка, с която е създаден резерв. В този случай намалението на балансовата стойност се отчита като намаление на създадения резерв от преоценки, но само до размера на съществуващото кредитно салдо за него, отнасящо се за този актив. Това води до намаляване на сумата натрупана в собствения капитал чрез тези резерви.

Съгласно §35 на МСС 16, когато се преоценява НМА, цялата натрупана амортизация към датата на преоценката може да се третира по

²⁴ Параграф 38 на МСС 16. **Свраков, А., Брезоева, Б.** Международни счетоводни стандарти приети за приложение от европейския съюз. София, 2012, с. 182.

един от следните начини: а) да се преизчисли пропорционално на промяната в брутната балансова стойност на актива, така че балансовата му стойност след преоценката да е равна на преоценената му стойност; или б) да се отпише за сметка на брутната балансова стойност на актива, а нетната стойност да се преизчисли спрямо преоценената му стойност.

При отчитането на преоценките по **пропорционалния начин** (§35, а) отчетната стойност и натрупаната амортизация към датата на преоценката се преизчисляват пропорционално на промяната в стойността на актива. За целта се изчислява процент на изменение, с който се коригират тези стойности. Той се определя по следния начин:²⁵

$$\text{Процент на изменение} = \frac{\text{отклонение}}{\text{база за сравнение}} \times 100$$

където: **отклонението** е разликата между справедливата и балансовата стойност на актива, а **базата за сравнение** е балансовата стойност на актива към датата на преоценката.

След изчисляване на пропорционалното изменение в стойности се пристъпва към осчетоводяването на преоценката – подоценка или надоценка. При **надоценка** процентното увеличение на отчетната стойност на НМА се отчета по дебита на сметка от гр.20 *Дълготрайни материални активи* и по кредита на сметка 112 *Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи*. Процентното увеличение на натрупаната амортизация се отразява по дебита на сметка 112 *Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи* и кредита на сметка 241 *Амортизация на дълготрайни материални активи*. При **подоценка** процентното намаление на начислената амортизация се отчита по дебита на сметка 241 *Амортизация на дълготрайни материални активи*, а това на отчетната стойност на актива – по кредита на сметка от гр.20 *Дълготрайни материални активи*. Размерът, с

²⁵ Душанов, И., Башева, С., Орешкова, Хр. И др. Стандартизация в счетоводството. София, 2009, с.154.

който се намалява стойността на актива се отразява по дебита на сметка 112 *Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи* и/или 631 *Загуба (разходи) от обезценка* (сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи*), в зависимост от това дали в предишни периоди е натрупан преоценъчен резерв за актива или не.

При другият начин за отчитане на преоценката (§35, б) наречен „**корективен**“²⁶ са възможни два начина за счетоводно отчитане. Разликата се корени в методиката заложена за отчитането им в МСС 16 и в СС 16 (преди отпадане на алтернативния подход). МСС 16 изисква първо да се отпише натрупаната амортизация за сметка на отчетната стойност на актива и след това да се отрази промяната в стойността на актива, според това дали е на лице надоценка или подоценка. При **надоценка** размерът на увеличението се отразява по дебита на сметка от гр.20 *Дълготрайни материални активи* и кредита на сметка 112 *Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи*. При **подоценка** размерът на намалението се отчита по кредита на сметка от гр.20 *Дълготрайни материални активи* и по дебита на сметка 631 *Загуба (разходи) от обезценка* (сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи*) и/или 112 *Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи*, в зависимост от това дали за актива през предходен период има натрупан преоценъчен резерв или не. Съгласно бившия СС 16 промяната в размера на стойността на НМА и в размера на натрупаната амортизация става едновременно, т.е. при увеличение/намаление на балансовата стойност, с разликата между балансовата стойност на актива и новата преоценена стойност се намалява/увеличава натрупаната амортизация.

²⁶ Душанов, И., Димитров, М. Курс по счетоводство на предприятието. 7. осн. прераб. и доп. изд., София, 2011, с. 183.

МСС 16 допуска два подхода за отчитане на създадените резерви от преоценки. При първия, създаденият от преоценки резерв се прехвърля директно в неразпределена печалба, когато активът се отпише. При втория подход, прехвърлянето на резерва става поетапно, на части при използването на актива от предприятието. Този подход е неприложим за неамортизируемите активи, тъй като няма база – няма амортизации.²⁷ Параграф 41 на МСС 16 уточнява, че в такива случаи сумата на прехвърлената преоценка представлява разлика между амортизацията на основа на преоценената балансова стойност на актива и амортизацията въз основа на цената на придобиване. Прехвърлянето на резерва от преоценки в неразпределена печалба и при двата начина не се извършва посредством Отчета за доходите.

В заключение може да се каже, че последващата оценка на НМА се извършва по един от двата модела, регламентирани от МСС 16 – модел на цената на придобиване и модел на преоценката. Вторият подход е неприложим в предприятие, организиращо счетоводната си отчетност на основата на НСФОМСП. Предприятията прилагащи МСФО сами трябва да решат кой от двата модела е по-подходящ за тях като вземат предвид и спецификата на дейността си.

²⁷ **Бонев, Живко.** Отписване на преоценен резерв на нетекущи активи. // *Счетоводство плюс*, 2009, № 6, с. 5.