

ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ ПРИ ФОРМИРАНЕ НА ДАНЪЧНАТА ПЕЧАЛБА (СЧЕТОВОДНО-ДАНЪЧНИ РАЗЛИЧИЯ, ПРЕОБРАЗУВАНЕ И ДАНЪЧЕН КОНТРОЛ)

Ивелина Панайотова

докторант, СА „Д. А. Ценов“ - Свищов

Резюме: *Настоящото изследване е актуално поради необходимостта от надеждно определяне на данъчната печалба в условията на различия между счетоводното и данъчното третиране. Тезата е, че правилното данъчно преобразуване на счетоводния финансов резултат изисква единно прилагане на счетоводните и данъчните правила и ефективен контрол. Целта е да се изяснят основните механизми на формиране на данъчната печалба и последиците от данъчните ревизии. Важно е при това да се очертаят възможности за ограничаване на несъответствията и повишаване на надеждността на данъчната информация.*

Ключови думи: *данъчна печалба, счетоводно-данъчни разлики, данъчно преобразуване, данъчен контрол*

JEL: M41

TAX ASPECTS IN FORMING TAXABLE PROFIT (ACCOUNTING-TAX DIFFERENCES, TRANSFORMATION AND TAX CONTROL)

Ivelina Panayotova

PhD Student, D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

Abstract: *This study is relevant due to the necessity of reliably determining taxable profit under conditions of differences between accounting and tax treatment. The thesis is that proper tax adjustment of the accounting financial result requires the unified application of accounting and tax rules, along with effective control. The objective is to clarify the main mechanisms of taxable profit formation and the consequences of tax audits. In doing so, it is important to outline opportunities for limiting discrepancies and increasing the reliability of tax information.*

Key words: *taxable profit, accounting-tax differences, tax adjustment, tax control*

Въведение

Формирането на данъчната печалба е свързано с правилното определяне на данъчния финансов резултат и с прилагането на установените нормативни правила. Различията между счетоводното и данъчното третиране на стопанските операции налагат формулирането на ясни критерии за данъчно признаване и надеждно извършване на преобразуванията.

Тезата на изследването е, че правилното данъчно преобразуване изисква единно прилагане на счетоводните и данъчните норми, подкрепено от ефективен контрол. Основната цел е да се изяснят механизмите за определяне на данъчната основа и регулаторните последици от данъчните ревизии. Стремешът ни е при това да се очертаят възможности за ограничаване на несъответствията и повишаване надеждността на информацията. Обект на изследването са данъчно задължените лица по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), а предмет – счетоводно-данъчните разлики, преобразуванията и контролните процедури. Методологията се основава на системния подход, сравнителния анализ между счетоводното и данъчното законодателство, респ. ЗКПО, Закона за счетоводството, Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), както и на дедуктивни и индуктивни методи за изследване на практико-приложните аспекти на данъчния контрол.

1. Определяне на данъчната основа, постоянни и временни разлики

Формирането на данъчната печалба е свързано с преобразуването на счетоводния финансов резултат по реда на данъчното законодателство. Счетоводството и данъчното облагане използват различни критерии при признаването на приходите и разходите, поради което счетоводният финансов резултат не може автоматично да се приеме за резултат, подлежащ на корпоративно данъчно облагане. Той е изходната величина, върху която се извършват определени от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) преобразувания. (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2006) В резултат се формира данъчният финансов резултат, който при положителна стойност представлява данъчна печалба, а при отрицателна - данъчна загуба.

Този механизъм показва, че между счетоводния и данъчния резултат съществува пряка връзка, но тя не е идентичност. Счетоводният финансов резултат се определя съобразно приложимата счетоводна база и отразява икономическите резултати от дейността на предприятието за съответния отчетен период. Данъчният финансов резултат се определя чрез прилагане на допълнителни правила. (Корпоративен данък, 2026) Те имат за цел да

установят онази част от резултата, която законодателят приема за релевантна при облагането с корпоративен данък. (Досев, Брезоева, Ризов, & Свраков, 2026)

Разграничението между двата резултата има съществено практическо значение. Една стопанска операция може да намери счетоводно отражение в текущия период, но нейният данъчен ефект да бъде различен. В едни случаи счетоводно признатият приход или разход изобщо не се признава за данъчни цели. В други случаи признаването му за данъчни цели се отлага за бъдещ период. Именно различното време или различният режим на признаване поражда необходимостта от данъчно преобразуване на счетоводния финансов резултат.

В този смисъл определянето на данъчната основа следва да се разглежда като последователен процес. Изходната точка е счетоводният финансов резултат, определен преди разхода за данъци от печалбата. След това се извършват законово определените увеличения и намаления, свързани с постоянни и временни данъчни разлики, както и с други суми, за които ЗКПО предвижда специално данъчно третиране. Национална агенция за приходите (НАП) също приема, че данъчният финансов резултат се формира след преобразуване на счетоводния финансов резултат с определени постоянни и временни данъчни разлики и други суми, предвидени в закона. (Данъчно-осигурителна информация и данъчен контрол, 2026) Особено значение в този процес има разграничаването на постоянните от временните данъчни разлики. То отразява различията между счетоводния и данъчния модел на признаване на стопанските операции.

Данъчните постоянни разлики възникват, когато счетоводно признати приходи или разходи не се признават за данъчни цели. При тях различието между счетоводното и данъчното третиране не се очаква да бъде преодоляно в последващ период. Поради това, когато ЗКПО определя даден разход като непризнат за данъчни цели, счетоводният финансов резултат се увеличава с неговия размер в годината на счетоводното му отчитане и през следващите години не се извършва обратно преобразуване. Аналогично, когато приход не е признат за данъчни цели, счетоводният финансов резултат се намалява с неговия размер и в следващи години не се извършва последващо преобразуване.

От гледна точка на формирането на данъчната печалба постоянната разлика има окончателен характер. Тя е различие между счетоводното и данъчното третиране на съответния приход или разход. Поради това нейното въздействие върху данъчния финансов резултат се проявява еднократно. Не се компенсира чрез последващо преобразуване.

При временните данъчни разлики положението е различно. Те възникват, когато приход или разход се признава за данъчни цели в година, различна от годината на неговото счетоводно признаване. В този случай между счетоводното и данъчното третиране съществува времево разминаване. Предполага се последващо проявление на разликата. ЗКПО определя като данъчна временна разлика например разход, който не е признат за данъчни цели в годината на счетоводното му отчитане, но ще бъде признат през следващи години при настъпване на законовите условия за това. Същият принцип се прилага и при определени приходи.

Възникването на временна разлика води до първоначално преобразуване на счетоводния финансов резултат. В случаите, когато разходът е счетоводно отчетен, но все още не е признат за данъчни цели, счетоводният финансов резултат се увеличава. Когато в последващ период настъпи предвиденото в закона условие за данъчно признаване, се извършва обратното преобразуване и счетоводният финансов резултат се намалява със съответната сума. По този начин данъчното третиране се разпределя между различни данъчни периоди, без окончателно да се отрича признаването на съответния приход или разход за данъчни цели.

Това различие между постоянните и временните разлики е съществено и от гледна точка на анализа на данъчната тежест. При постоянните разлики счетоводният разход може да намали счетоводната печалба, но не намалява данъчната печалба. При временните разлики данъчният ефект се отлага във времето. Следователно временната разлика не променя окончателно размера на дохода или разхода, който участва в данъчното облагане, а определя периода, през който той ще бъде взет предвид при формирането на данъчния финансов резултат.

Механизмът може да бъде представен така:

Счетоводен финансов резултат

± постоянни данъчни разлики

± временни данъчни разлики

± други законово определени преобразувания

= Данъчен финансов резултат

При положителен данъчен финансов резултат се формира данъчна печалба, а при отрицателен - данъчна загуба.

От изложеното следва, че данъчната печалба не може да се определя единствено въз основа на размера на счетоводната печалба. Необходимо е да се установи кои елементи на счетоводния финансов резултат са релевантни за данъчни цели и по какъв

начин законът определя тяхното признаване. Именно на този етап се проявява ролята на данъчното преобразуване като връзка между счетоводната информация и данъчното задължение.

Съществено значение има и правилното определяне на момента, в който възниква и се проявява съответната данъчна разлика. При постоянните разлики данъчният ефект е окончателен. При временните той е свързан с бъдещо данъчно признаване. Неправилното класифициране на дадена разлика може да доведе не само до неправилно определяне на данъчната печалба за конкретния период, но и до неточно данъчно третиране през последващи периоди.

Тук се откроява една от основните особености на корпоративното данъчно облагане. Счетоводното признаване на стопанската операция е необходимо, но не винаги е достатъчно условие за нейното данъчно признаване. Данъчният резултат се формира чрез допълнителна оценка от гледна точка на изискванията на ЗКПО. Качеството на данъчната информация зависи както от правилното счетоводно отчитане, така и от правилното идентифициране и прилагане на данъчните правила.

В този процес счетоводната информация изпълнява двойна функция:

- осигурява базата за определяне на финансовия резултат на предприятието;
- служи като изходна информация за последващото данъчно преобразуване.

Това определя необходимостта от добра проследимост между счетоводните записвания, първичните счетоводни документи и данъчните преобразувания. Подобна проследимост е особено важна при разходите, чието данъчно признаване е ограничено или отложено.

Определянето на данъчната основа следва да се разбира като процес на установяване на данъчно релевантния финансов резултат при спазване на нормативно определени критерии. Именно постоянните и временните данъчни разлики осигуряват основния механизъм за отчитане на различията между счетоводното и данъчното признаване на приходите и разходите. Тяхното правилно определяне е необходимо условие за законосъобразното формиране на данъчната печалба и за точното установяване на корпоративното данъчно задължение.

2. Корекции по ЗКПО – данъчно признати и непризнати разходи

Определянето на данъчния финансов резултат изисква да се установи доколко отчетените в счетоводството разходи имат значение за целите на корпоративното данъчно облагане. Счетоводното признаване на един разход не означава автоматично

неговото данъчно признаване. Разликата произтича от различните цели и правила на счетоводното и данъчното регулиране. Счетоводството има за задача да представи вярно и обосновано финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на предприятието. Данъчното законодателство определя кои икономически резултати участват при формирането на данъчната основа.

Поради това разходите са един от основните елементи, чрез които се проявява различието между счетоводния и данъчния финансов резултат. Когато един разход е признат както счетоводно, така и за данъчни цели, той намалява и счетоводния, и данъчния финансов резултат. Когато е признат счетоводно, но не е признат за данъчни цели, неговото влияние върху данъчния финансов резултат се неутрализира чрез увеличение на счетоводния финансов резултат. В случаите, при които данъчното признаване е отложено, първоначалното увеличение има временен характер и се компенсира в последващ период при изпълнение на законовите условия.

Така данъчното третиране на разходите следва да се разглежда като самостоятелен етап между счетоводното отчитане на стопанската операция и определянето на данъчната печалба. Този етап не променя счетоводната информация, а определя нейното значение за данъчни цели. Именно чрез данъчните преобразувания се осигурява съответствието между счетоводния финансов резултат и нормативно определения данъчен финансов резултат.

В основата на този механизъм стои принципното разграничение между счетоводно и данъчно признаване. При прилагането на НСС или МСС предприятието признава разходите въз основа на съответните счетоводни критерии и принципи. (Национални счетоводни стандарти, 2015) При МСС например разходите се признават във финансовите отчети при спазване на приложимите изисквания за признаване и оценяване на съответния елемент. Прилагането на счетоводните стандарти обаче не определя само по себе си данъчния ефект на операцията. Той се установява чрез нормите на ЗКПО. (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2006)

Това разграничение е особено ясно при разходите, които са счетоводно обосновани и реално извършени, но законодателят не допуска тяхното приспадане при определяне на данъчната печалба. В тези случаи счетоводното признаване на разхода остава в сила и той продължава да участва във финансовия резултат на предприятието. Данъчният ефект обаче се определя чрез преобразуване по реда на ЗКПО.

Един от основните критерии за данъчно признаване е връзката на разхода с дейността на данъчно задълженото лице. Разходите, които не са свързани с неговата

стопанска дейност, по правило не следва да намаляват данъчната печалба. Логиката на това ограничение е пряко свързана с предназначението на корпоративния данък - да облага резултата от дейността на предприятието. НАП посочва разходите, несвързани с дейността, сред основните примери за постоянни данъчни разлики с характер на непризнати за данъчни цели разходи.

Връзката с дейността не следва да се разбира единствено като непосредствено участие на разхода в производството или продажбата на конкретен продукт. При икономическата дейност съществуват множество разходи, които имат косвена връзка с осъществяването и управлението на предприятието. Поради това оценката следва да се извършва въз основа на характера на разхода, неговото предназначение, обстоятелствата по възникването му и доказателствата, с които предприятието разполага.

Друг съществен критерий е документалната обоснованост. За да бъде признат един разход за данъчни цели, не е достатъчно той да бъде осчетоводен. Следва да съществуват документи и информация, които позволяват да се установят фактът на извършване на стопанската операция, нейният предмет, стойност и връзката ѝ с дейността на предприятието. Тук се пресича действието на счетоводното и данъчното законодателство. Законът за счетоводството поставя изисквания към счетоводните документи и към документалната основа на счетоводната информация. ЗКПО свързва данъчното признаване на разхода с изпълнението на определени данъчни изисквания.

Тази връзка има особено значение в случаите, когато разходът е икономически реален, но документите не позволяват да се установят неговият характер и основание. В подобна ситуация счетоводното отчитане не е достатъчно основание за признаването му при формиране на данъчната печалба. Затова документалната обоснованост не следва да се разглежда като формално изискване, отделено от икономическото съдържание на операцията. Тя осигурява доказателствената основа, върху която се установява действителното извършване и съдържанието на стопанската операция.

В практиката особено значение има разграничаването между липса на документална обоснованост и наличие на документи, които не отразяват реално извършена операция. В първия случай проблемът е свързан с доказването на стопанската операция и с изпълнението на изискванията за документална обоснованост. Във втория вече се поставя въпросът за действителността на самата операция. Това разграничение е важно както при счетоводното отчитане, така и при данъчния контрол, тъй като различните фактически обстоятелства могат да доведат до различни правни последици.

Сред изрично непризнатите за данъчни цели разходи са и определени разходи, произтичащи от санкции за нарушения на нормативни актове. Логиката на това ограничение е различна от тази при липсата на документална обоснованост. Тук разходът може да е реално извършен, правилно документиран и счетоводно признат, но законодателят изрично изключва неговото данъчно признаване. Към тази група се отнасят, наред с други, разходите за глоби, конфискации и други санкции за нарушаване на нормативни актове.

Особена група представляват разходите, за които ЗКПО предвижда специален режим. Такива са например разходите, свързани с последващи оценки на определени активи и пасиви, разходите за провизии и някои разходи за лихви. При тях данъчното третиране не може да се установи единствено чрез общото правило за признат или непризнат разход. Необходимо е да се проследят конкретните законови условия и моментът, в който те са изпълнени. НАП посочва подобни случаи като типични примери за временни данъчни разлики.

Това е важно разграничение. При постоянната данъчна разлика непризнаването на разхода има окончателен характер. При временната разлика разходът не е окончателно изключен от данъчното облагане, а неговото признаване е отложено до настъпването на определено обстоятелство. При постоянната разлика се неутрализира данъчният ефект на разхода. При временната се променя периодът, през който този ефект се проявява.

Особеностите на временните разлики придобиват допълнително значение при прилагането на МСС 12 Данъци върху дохода. Счетоводното третиране на отсрочените данъци се основава на временните разлики между балансовата стойност на активите и пасивите и тяхната данъчна основа. (МСС 12 Данъци върху дохода, 2019) Международният счетоводен модел разглежда данъчния ефект не само от гледна точка на текущия период, но и с оглед на бъдещото обратно проявление на съответните разлики. Това допълва, но не заменя механизма за определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО.

Оттук произтича важна особеност при предприятията, които прилагат МСС. Една и съща стопанска операция може да има едновременно счетоводно отражение съгласно МСС, данъчно третиране съгласно ЗКПО и ефект върху отсрочените данъци съгласно МСС 12 Данъци върху дохода. (Международни счетоводни стандарти - Регламент на МСС, 2002) (МСС 12 Данъци върху дохода, 2019) Тези три равнища не следва да се смесват. ЗКПО определя текущия данъчен резултат, докато МСС 12 Данъци върху

дохода регулира счетоводното признаване и представяне на текущите и отсрочените данъчни ефекти във финансовите отчети.

При предприятия, прилагащи НСС, логиката също изисква разграничаване на счетоводното и данъчното третиране, макар че конкретният счетоводен модел може да се различава от този по МСС. Във всички случаи изходната информация за данъчното преобразуване произтича от счетоводните регистри и финансовия резултат, а данъчният ефект се определя въз основа на ЗКПО.

Данъчното признаване на разходите не може да бъде сведено до въпроса дали даден разход е осчетоводен. Необходимо е да се установи едновременно дали той е свързан с дейността, дали е реално извършен, дали е документално обоснован, дали не попада в изрично установено законово ограничение и дали за него не е предвиден специален момент или ред на данъчно признаване. Именно съвкупността от тези критерии определя неговото участие при формирането на данъчната печалба.

В този смисъл данъчното преобразуване представлява механизъм за отделяне на счетоводния резултат от резултата, релевантен за данъчното облагане. При наличие на данъчно непризнат разход счетоводният финансов резултат се увеличава със съответната сума. В случаите когато законът предвижда последващо данъчно признаване, увеличението се проявява като временна разлика и се извършва последващо намаление при изпълнение на законовите условия. Когато разходът е окончателно непризнат, съответното увеличение не се компенсира в бъдещ период.

От практическа гледна точка това поставя високи изисквания към организацията на счетоводната информация. Предприятието трябва да може да проследи не само размера и счетоводното основание на разхода, но и неговото данъчно третиране. Това предполага подходяща аналитичност на счетоводните регистри, надеждна документална основа и възможност за проследяване на извършените данъчни преобразувания.

Тук се проявява и значението на Закона за счетоводството. (Закон за счетоводството, 2015) Счетоводната информация е основата, върху която се изгражда както финансовият отчет, така и данъчната информация. Поради това неточното или непълното счетоводно отчитане може да затрудни последващото данъчно определяне, дори когато самата стопанска операция е реално извършена. От своя страна правилното счетоводно отчитане не освобождава предприятието от задължението да извърши необходимите данъчни преобразувания.

Това обяснява защо данъчният контрол в значителна степен се основава на счетоводната документация. При ревизионно производство органите по приходите

събират и анализират документи и данни, които имат значение за установяването на фактите и обстоятелствата, свързани с данъчните задължения. НАП изрично посочва, че при ревизия се анализира и законосъобразното осчетоводяване на приходите и разходите, както и правилното определяне на данъчната основа.

Данъчното признаване на разходите има не само счетоводно и данъчно, но и доказателствено измерение. При данъчна ревизия предприятието следва да може да обоснове характера на извършените разходи и тяхното отражение върху данъчния финансов резултат. Именно тук се проявява връзката между ЗКПО, Закона за счетоводството и ДОПК. ЗКПО определя материалните правила за данъчното признаване, Законът за счетоводството определя изискванията към счетоводната информация и документацията, а ДОПК урежда процесуалния ред, по който тези обстоятелства могат да бъдат установени и доказани при данъчен контрол.

От тази гледна точка данъчно признатият разход следва да се разглежда като резултат от съвкупното изпълнение на счетоводни, икономически, документални и данъчни изисквания. Непризнаването може да бъде последица от липса на нормативно основание за приспадане и от неспазване на конкретни изисквания, поставени от закона. В двата случая резултатът за данъчния финансов резултат може да бъде еднакъв - увеличение на счетоводния финансов резултат. Основанието за това увеличение е различно и има значение за последващото данъчно третиране.

Важен аспект е и необходимостта да се избягва автоматичното определяне на всеки непризнат разход като постоянна данъчна разлика. Такъв подход би бил неточен. Някои разходи са непризнати през текущия период, но се признават в последващ период при настъпване на определени законови условия. В тези случаи е налице временна, а не постоянна разлика. Правилното разграничаване има значение както за текущото данъчно облагане, така и за последващото отчитане на данъчните ефекти.

Корекциите по ЗКПО изпълняват функцията на своеобразен филтър между счетоводния финансов резултат и данъчната печалба. Те не променят икономическия резултат, отчетен от предприятието, а определят кои негови елементи могат да бъдат взети предвид при данъчното облагане и в кой данъчен период. Чрез този механизъм се постига нормативно определеното съответствие между финансовия резултат и данъчната основа.

Изводът е, че правилното данъчно третиране на разходите зависи от познаването на отделните разпоредби на ЗКПО и от способността да се проследи връзката между стопанската операция, нейното счетоводно признаване, документалното ѝ доказване и

данъчното ѝ третиране. Това превръща данъчните корекции в съществен елемент на финансовото и данъчното управление на предприятието.

Именно тази зависимост има значение и за данъчния контрол. Когато при ревизия се установи, че определен разход неправилно е намалил данъчния финансов резултат, органите по приходите могат да извършат необходимите корекции при установяването на данъчните задължения. Ревизионното производство приключва с ревизионен акт, с който се установяват, изменят или прихващат публични задължения. По този начин неправилното данъчно третиране на разходите може да доведе до промяна на вече декларирания данъчен финансов резултат и до допълнителни задължения за корпоративен данък, а при приложимост - и до свързаните с тях последици.

Данъчното признаване на разходите е резултат от взаимодействието между счетоводното отчитане и данъчното регулиране. Счетоводните стандарти определят счетоводното представяне на стопанските операции. ЗКПО определя тяхното данъчно значение. ДОПК осигурява процесуалния механизъм за установяване и контрол на данъчните задължения. (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) От тази гледна точка корекциите на счетоводния финансов резултат са логично продължение на счетоводната информация и средство за превръщането ѝ в надеждна основа за определяне на данъчната печалба.

3. Трансформиране на счетоводния в данъчен финансов резултат и регулаторни последици от данъчни ревизии

Данъчната печалба е данъчната основа за корпоративния данък. Данъчният финансов резултат се получава чрез преобразуване на счетоводния финансов резултат с постоянни и временни разлики и други законово предвидени суми. Има петгодишен период за пренасяне на данъчната загуба при направен избор. За ревизионното производство ДОПК предвижда последователност от възлагане, извършване и приключване с ревизионен акт. При него се установяват, определят, изменят или прихващат публични задължения, а актът подлежи на обжалване.

Трансформирането на счетоводния финансов резултат в данъчен финансов резултат е заключителен етап при определянето на данъчната печалба. То се основава на счетоводната информация, но се извършва съобразно самостоятелните правила на данъчното законодателство. В този процес счетоводният финансов резултат изпълнява ролята на величина, която последователно се преобразува с установените в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) постоянни и временни данъчни разлики и

с други суми, за които законът предвижда специално третиране. Положителният получен резултат е данъчна печалба и служи като данъчна основа за определяне на корпоративния данък.

Този механизъм показва, че между счетоводния и данъчния финансов резултат съществува последователна връзка. Счетоводният финансов резултат се формира в съответствие с приложимата счетоводна база. Данъчният финансов резултат се определя чрез прилагане на допълнителни нормативни правила. По този начин данъчното преобразуване е неговото адаптиране към изискванията на данъчното облагане.

Изходната величина при този процес е счетоводният финансов резултат преди начисляването на разходите за данъци от печалбата. След установяването му се определят всички обстоятелства, които имат значение за данъчното преобразуване. На практика това означава да се анализират отчетените приходи и разходи, установените постоянни и временни данъчни разлики, данъчните амортизации, пренесените данъчни загуби и останалите специфични елементи, за които ЗКПО предвижда отделен режим. Така счетоводната печалба се превръща в резултат, който има пряко значение за размера на корпоративното данъчно задължение.

Механизмът може да бъде представен по следния начин:

Счетоводен финансов резултат

± постоянни данъчни разлики

± временни данъчни разлики

± други увеличения и намаления, предвидени в ЗКПО

– допустими данъчни загуби и други законови намаления

= данъчен финансов резултат.

При положителен резултат се формира данъчна печалба, която е данъчната основа за корпоративния данък. При отрицателен резултат е налице данъчна загуба, за която ЗКПО предвижда възможност за пренасяне при спазване на установените условия. НАП посочва, че при направен избор данъчната загуба се пренася последователно през следващите пет години до размера на положителния данъчен финансов резултат преди приспадане на загубата.

Следователно трансформирането има не само текущо, но и последващо значение. Възникналата през една година данъчна загуба може да повлияе върху размера на данъчната печалба през следващи години. По аналогичен начин временните данъчни разлики могат да променят момента, в който определен приход или разход влияе върху

данъчния финансов резултат. Поради това грешка при определянето на данъчния резултат в един период може да има отражение и върху последващи данъчни периоди. Особено значение за правилното трансформиране има разграничаването между счетоводното и данъчното третиране на амортизациите. За данъчни цели ЗКПО въвежда самостоятелен режим на данъчните амортизируеми активи и изисква воденето на данъчен амортизационен план. (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2006) НАП изрично обръща внимание на тази особеност и посочва, че данъчните амортизации се определят по автономните правила на ЗКПО, независимо от счетоводното третиране на амортизациите.

Тази особеност е показателна за общия принцип на данъчното преобразуване. Счетоводната амортизация се определя съобразно счетоводната политика и приложимите счетоводни стандарти, докато данъчната амортизация се определя по правилата на ЗКПО. В резултат е възможно счетоводната и данъчната балансова стойност на един актив да се различават. Това може да доведе до временни разлики и до последващи данъчни ефекти.

В предприятията, прилагащи Международните счетоводни стандарти, тази връзка се допълва от изискванията на МСС 12 Данъци върху дохода. (МСС 12 Данъци върху дохода, 2019) Стандартът разглежда текущия данък и отсрочения данък като отделни, но взаимно свързани елементи на счетоводното представяне на данъчните последици. При отсрочените данъци се анализират временните разлики между балансовата стойност на активите и пасивите и съответните им данъчни основи. По този начин счетоводното отчитане на данъчния ефект не се изчерпва с текущо дължимия корпоративен данък.

При прилагането на Националните счетоводни стандарти също следва да се поддържа ясно разграничение между счетоводния резултат и данъчния резултат. (Национални счетоводни стандарти, 2015) НСС определят счетоводното признаване, оценяване и представяне на стопанските операции, докато данъчният ефект се определя въз основа на ЗКПО. Различната счетоводна база не променя принципа, че данъчният финансов резултат се формира чрез нормативно определено преобразуване на счетоводния финансов резултат.

Тук се откроява и ролята на Закона за счетоводството. (ЗСч, 2015) Счетоводството осигурява първичната информационна основа за определяне на финансовия резултат. Законът поставя изисквания към документалната обосноваост, текущото счетоводно отчитане, съставянето и съхраняването на счетоводната информация и финансовите

отчети. Тази информация впоследствие се използва при определянето на данъчния финансов резултат и при осъществяването на данъчен контрол. НАП също посочва, че счетоводното отчитане на приходите и разходите следва да бъде съобразено със счетоводното законодателство. Липсата на необходимата документална обоснованост може да доведе до непризнаване на разхода за данъчни цели.

Поради това надеждността на данъчния финансов резултат е пряко свързана с надеждността на счетоводната информация. Ако счетоводният финансов резултат е неправилно определен, данъчното преобразуване няма как да компенсира автоматично тази грешка. Обратно, когато счетоводният резултат е правилно определен, но не са извършени необходимите данъчни корекции, ще бъде формиран неправилен данъчен финансов резултат. В единия случай проблемът възниква на счетоводно равнище, а в другия - на равнището на данъчното преобразуване.

Това разграничение има важно значение при данъчния контрол. Данъчната ревизия не се ограничава до механична проверка на сумите, посочени в годишната данъчна декларация. Тя има за цел да установи фактите и обстоятелствата, които имат значение за законосъобразността на облагането и за размера на данъчните задължения. НАП определя ревизията като контролно производство, при което органите по приходите събират и анализират документи и данни, свързани с установяването на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски.

От тази гледна точка данъчната ревизия е последваща проверка на вече извършения процес по определяне и деклариране на данъчния финансов резултат. Предмет на анализ могат да бъдат както счетоводните данни, така и извършените данъчни преобразувания. Особено внимание може да бъде насочено към разходите, които са намалили счетоводния финансов резултат, към тяхната документална обоснованост, връзката им с дейността и съответствието им с изискванията на ЗКПО.

При ревизията могат да бъдат установени различия между декларирания от предприятието и установения от органите по приходите данъчен финансов резултат. Причините могат да бъдат различни - неправилно счетоводно отчитане, пропусната данъчна корекция, неправилно определена постоянна или временна разлика, неправилно приложен режим на данъчните амортизации, неправомерно приспадане на данъчна загуба или друго нарушение на материалните правила на ЗКПО.

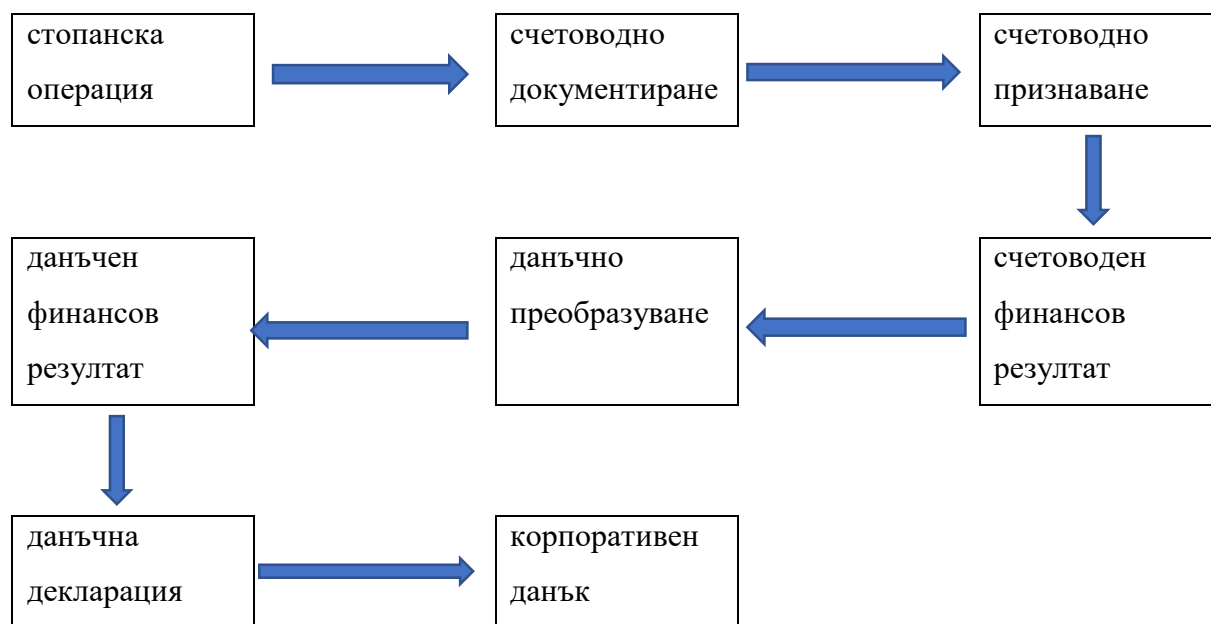
Тук се проявява регулаторната функция на данъчната ревизия. Тя установява дали задължението е определено правилно и законосъобразно. Ревизионното производство може да доведе до увеличаване на данъчната печалба и съответно до определяне на

допълнителен корпоративен данък, когато бъде установено, че данъчният финансов резултат е занижен. (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) Ревизионното производство е регламентирано в ДОПК и преминава през няколко основни етапа - възлагане, извършване и приключване. То започва със заповед за възлагане на ревизия, в която се определят ревизираното лице, ревизираният период, видовете задължения и останалите съществени параметри на производството. В хода на ревизията органите по приходите събират доказателства и извършват необходимия анализ.

Съществено значение за защитата на интересите на предприятието има доказването на фактите, от които произтича данъчното третиране на конкретните операции. Ревизираното лице има възможност да представя документи, обяснения и други доказателства. Органите по приходите са длъжни да извършат обективна преценка на събраните доказателства. Следователно при данъчна ревизия не е достатъчно да се посочи счетоводното записване. Необходимо е да може да се докаже икономическото основание на операцията и съответствието ѝ с данъчните изисквания.

Това е особено важно при разходите. Когато един разход е счетоводно отчетен, но предприятието не може да докаже неговата действителност, документална обоснованост или връзка с дейността, възниква риск той да бъде изключен от данъчните разходи. Последицата е данъчно преобразуване на финансовия резултат.

В този смисъл ревизионният контрол може да бъде разглеждан като проверка на цялата логическа последователност (вж. фиг. 1):



Фиг. 1. Логическа последователност при формиране и облагане на финансовия резултат

Вероятността от последващи данъчни корекции намалява, ако във всяка от тези връзки е налице правилно документиране и правилно прилагане на нормативните изисквания. Обратно, прекъсването на връзката на който и да е етап може да доведе до неправилно определяне на данъчния резултат.

Ревизионният доклад представлява важен етап в тази процедура. След извършването на ревизията органите по приходите оформят констатациите си в ревизионен доклад, който се връчва на ревизираното лице. То има право да направи писмено възражение срещу констатациите в предвидения от ДОПК срок. След изтичането на този етап ревизионното производство приключва с ревизионен акт, освен когато са налице основания за прекратяване на производството.

Ревизионният акт има особено значение, тъй като именно чрез него се установяват, определят, изменят или прихващат публичните задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Установена при ревизия грешка при формирането на данъчния финансов резултат би могла да се превърне в конкретно допълнително данъчно задължение.

Регулаторните последици от ревизията не се изчерпват с увеличаването на корпоративния данък. Когато вследствие на неправилно определен данъчен финансов резултат е останал недеклариран или недовнесен данък, могат да възникнат и свързани задължения, включително лихви, когато са налице законовите предпоставки. В зависимост от характера на установеното нарушение могат да се приложат и административно-наказателни разпоредби. По този начин неправилното данъчно преобразуване може да има непосредствен финансов ефект и също последици за данъчното поведение на предприятието.

От значение е и възможността за обжалване на ревизионния акт. ДОПК предоставя на ревизираното лице право да оспори акта изцяло или в отделни негови части в 14-дневен срок от връчването му. Административното обжалване се извършва пред компетентния орган в системата на НАП. При определени условия спорът може да бъде продължен и по съдебен ред.

Това право на защита има съществено значение, тъй като данъчната ревизия се основава на фактическа и правна преценка на конкретни стопански операции. Възможни са спорове относно реалността на разхода, неговата документална обосновааност, връзката му с дейността, момента на данъчното му признаване или правилното определяне на съответната данъчна разлика. Поради това ревизионният акт следва да се разглежда като резултат от административно производство, в което са събрани и оценени доказателства и са приложени материални и процесуални норми.

Връзката между ЗКПО и ДОПК в този процес е принципна. ЗКПО определя как следва да бъде формиран данъчният финансов резултат и какви са материалните правила за определяне на корпоративния данък. ДОПК определя как се установяват и контролират данъчните задължения и какви са процесуалните права и задължения на страните в производството. Законът за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти осигуряват основата за формиране и документиране на счетоводната информация, от която започва процесът.

Тази взаимна връзка позволява да се разглежда данъчното облагане като система, в която счетоводството и данъчният контрол изпълняват различни, но взаимно допълващи се функции. Счетоводството представя стопанската дейност в паричен измерител и формира счетоводния финансов резултат. Данъчното законодателство определя кои елементи от този резултат имат значение за облагането. Данъчният контрол проверява дали установяването и декларирането на данъчните задължения са извършени в съответствие със закона.

От тази гледна точка трансформирането на счетоводния в данъчен финансов резултат следва да се разглежда като процес, изискващ едновременно счетоводна компетентност и познаване на данъчните правила. Необходимо е да разпознава данъчните последици от стопанските операции. Същевременно данъчното преобразуване е надеждно, ако е основано на пълна, точна и доказуема счетоводна информация.

В съвременните условия процесите по трансформиране на финансовите данни са пряко обвързани с развитието на дигиталната инфраструктура и специализираните информационни системи за управление. Както се посочва в някои актуални публикации, внедряването на интелигентни технологии и автоматизирани платформи в рамките на концепцията за смарт средите променя изцяло моделите за обработка и контрол на данните. (Chipriyanov, Strategic Vision for the Development of Smart City Systems in Bulgaria , 2026, 2) (Чиприянов, Стратегически ползи от смарт градските инициативи - пътна карта за интелигентна трансформация , 2026, 2) (Чиприянов, Интегриран модел за интелигентен град, 2026, 25)

Приложено към счетоводно-данъчната практика, това означава, че данъчните преобразувания все по-често се основават на структурирани данни, извлечени автоматично от аналитичните регистри и специализирани модули. Подобна интеграция не само повишава възможностите за автоматизация, но и поставя строги изисквания към качеството на първоначалната информация, правилното задаване на алгоритмите за данъчни корекции и пълната проследимост на данъчната основа.

Преобразуването на счетоводния в данъчен финансов резултат представлява нормативно регламентиран процес, чрез който счетоводният резултат се привежда в съответствие с правилата на корпоративното данъчно облагане. Постоянните и временните данъчни разлики, специалните правила за определени приходи и разходи, данъчните амортизации и пренасянето на данъчни загуби са отделни елементи на този процес. Всеки от тях може да повлияе върху размера и времето на данъчното облагане.

Данъчната ревизия представлява последващ механизъм за проверка на правилността на този процес. Когато при нея се установи несъответствие между декларирания и действително дължимия данък, ревизионният акт би могъл да доведе до коригиране на данъчния финансов резултат и до установяване на допълнителни публични задължения.

В крайна сметка правилното формиране на данъчната печалба зависи от последователното спазване на изискванията на счетоводното и данъчното законодателство. Счетоводната информация е отправната точка, данъчното преобразуване е механизмът за определяне на данъчно релевантния резултат, а данъчният контрол е гаранция за спазването на нормативно установените правила. Взаимодействието между тези три елемента определя надеждността на процеса по формиране и деклариране на корпоративното данъчно задължение.

Заключение

Изследването на данъчните аспекти при формирането на данъчната печалба показва, че нейното определяне е резултат от последователното прилагане на счетоводни и данъчни правила. Сами по себе си те имат различно предназначение, но действат в тясна взаимовръзка. В този процес особено значение има правилното разпознаване на разликите между счетоводното и данъчното признаване на приходите и разходите. Именно те определят размера и момента на данъчното облагане.

Анализът позволява да се направи изводът, че качеството на данъчния финансов резултат зависи от правилното прилагане на ЗКПО и от надеждността на счетоводната информация, нейната документална обоснованост и възможността за проследяване на извършените преобразувания. В този смисъл счетоводството и данъчното облагане са взаимосвързани елементи на процеса по определяне на данъчното задължение.

Установено е също, че данъчният контрол има значение за установяване на допуснати несъответствия и за осигуряване на законосъобразност и последователност при прилагането на данъчните правила. Резултатите от данъчните ревизии могат да променят вече определения данъчен финансов резултат и да породят допълнителни

финансови и регулаторни последици за предприятието. Това поставя изискване към предприятията да изграждат надеждна система за вътрешен контрол върху данъчното третиране на стопанските операции.

Правилното формиране на данъчната печалба следва да се разглежда като процес, при който счетоводната информация, данъчните преобразувания и контролът върху тях образуват единна система. Нейната ефективност зависи от точността на информацията, последователното прилагане на нормативните изисквания и способността на предприятието своевременно да установява и коригира потенциални данъчни несъответствия.

Bibliography

Chipriyanov, M. (2026, 2). Strategic Vision for the Development of Smart City Systems in Bulgaria . *e-Journal VFU*, 277-287, DOI: <https://doi.org/10.53606/evfu.26.277-287>.

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. (2005, 12 29). Retrieved from nra.bg: https://nra.bg/wps/portal/nra/zakonodatelstvo/zakonodatelstvo_priority/8294b9c1-f6aa-4253-8027-39184715ba3b
Данъчно-осигурителна информация и данъчен контрол. (2026). Retrieved from nra.bg: <https://nra.bg/wps/portal/nra/kontrol>

Досев, Х., Брезоева, Б., Ризов, К., & Свраков, А. (2026). *Счетоводство*. София: Труд и право.

Закон за корпоративното подоходно облагане. (2006, 12 22). Retrieved from Lex.bg: <https://lex.bg/laws/ldoc/2135540562>

Закон за счетоводството. (2015, 12 04). Retrieved from lex.bg: <https://lex.bg/bg/laws/ldoc/2136697598>

Корпоративен данък. (2026). Retrieved from minfin.bg: <https://www.minfin.bg/bg/786>

Международни счетоводни стандарти - Регламент на МСС. (2002, 9 14). Retrieved from eur-lex.europa.eu: <https://eur-lex.europa.eu/BG/legal-content/summary/international-accounting-standards-ias-regulation.html>

МСС 12 Данъци върху дохода. (2019, 03 14). Retrieved from balans.bg: <https://balans.bg/normativen-akt/mss-12>

Национални счетоводни стандарти. (2015, 12 30). Retrieved from lex.bg: <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135501599>

Чиприянов, М. (2026, 2). Стратегически ползи от смарт градските инициативи - пътна карта за интелигентна трансформация . *Народностопански архив*, 17-29., 17-29.

Чиприянов, М. (2026, 25). Интегриран модел за интелигентен град. *e-Journal VFU*, 341-351, DOI: <https://doi.org/10.53606/evfu.25.341-351>.