

OPPORTUNITIES TO APPLY CHANGE IN ACCOUNTING ESTIMATES IN INVESTMENT PROPERTY

Valentina Staneva

Todor Kableshkov University of Transport – Sofia, Republic of Bulgaria, valiastaneva@abv.bg

Abstract: The revenue from investment property are important financial information that gives objective indications of the capabilities of the company that uses them. In recent years, there have been constant updates to IAS/IFRS regarding the use of assets in a non-financial corporation in business and practice. The revised Conceptual Framework for Financial Reporting (March 2018) gives priority to the fundamental qualitative characteristic of "fair presentation" of information in the annual financial statements over quality "accuracy", without neglecting the importance of the second. In this document, assets are treated as a present economic resource controlled by the entity as a result of past events, which are expected to generate future economic benefits for the entity. Such an asset is investment property, most often real estate (land or buildings), the accounting treatment of which is governed by NAS/IAS 40 Investment Property. Separate specific events are set out in IAS 16 Non-current Assets, as well as in the relatively new IFRS 16 Leasing.

The globalization of financial relations is associated with the need to use a unified accounting framework to represent investment property in the financial statements of non-financial corporations, regardless of whether national or international accounting standards are applied. The practical application of NAS/IAS 40 requires the involvement not only of accounting professionals but also the active involvement of the management of the entity, financiers, lawyers, auditors, appraisers and other professionals.

In addition to the general rules and principles for the application of NAS/IAS 40, NAS/IAS 16, IFRS 15 and IFRS 16, the accounting estimates used and the scope for changing them should be addressed. In accounting practice, there is often a mark for equality between the different estimates, without distinguishing between an accounting estimate, an estimate and an accounting judgment.

This study proposes exploring the possibilities for applying a change in the applied accounting estimates for investment property, which, due to their diversity and specificity, require the use of differentiating criteria and practical approaches to uniquely define and logically relate the relationships and processes associated with applicable accounting standards (national and international). The purpose of this distinction is to clarify and reduce the uncertainties and contradictions in the practical application of the accounting estimates in the financial statements using accounting and disclosure of information related to investment properties.

Keywords: change in accounting estimates, investment property, accounting estimates, income.

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ПРИЛАГАНЕ НА ПРОМЯНА В СЧЕТОВОДНИ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ ПРИ ИНВЕСТИЦИОННИТЕ ИМОТИ

Валентина Станева

ВТУ „Тодор Каблешков” – София, Република България, valiastaneva@abv.bg

Резюме: Приходите на предприятието от инвестиционни имоти са важна финансова информация, която дава обективни индикации за възможностите на предприятието, което ги използва. В последните години се наблюдават постоянни актуализации на МСС/МСФО по отношение на използването на активите в нефинансовото предприятие в стопанския живот и практика. В преработената Концептуална рамка за финансово отчитане (март 2018 г.) се дава предимство на фундаменталната качествена характеристика „достоверно представяне“ на информацията в годишния финансов отчет, спрямо качеството „точност“, без да се пренебрегва значението на второто. В този документ активите се възприемат като настоящ икономически ресурс, контролиран от предприятието в резултат на минали събития, от които се очакват бъдещи икономически ползи за предприятието. Такъв актив са инвестиционните имоти, които най-често са недвижими имоти (земи или сгради), чието счетоводно третиране се урежда в СС/МСС 40 Инвестиционни имоти. Отделни специфични прояви са уредени в МСС 16 Дълготрайни активи, както и в относително новия МСФО 16 Лизинг.

Глобализацията на финансовите отношения се свързва с необходимостта от използване на унифицирана счетоводна база за представяне на инвестиционните имоти във финансовите отчети на предприятията от

нефинансовия сектор, независимо от факта, дали се прилагат национални или международни счетоводни стандарти.

Практическото прилагане на СС/МСС 40 изисква участието не само на счетоводни специалисти, но и активното участие на мениджмънта на предприятието, финансиста, юристи, одитори, оценители и други специалисти.

Наред с общите постановки и принципи по прилагането на СС/МСС 40, СС/МСС 16, МСФО 15 и МСФО 16 следва да се обърне внимание и на използваните счетоводни приблизителни оценки и възможностите за тяхната промяна. В счетоводната практика често се поставя знак за равенство между отделните оценки, като не се прави разлика между счетоводна приблизителна оценка, приблизителна оценка и счетоводна преценка. В настоящето изследване се предлага изследване на възможностите за прилагане на промяна в прилаганите счетоводни приблизителни оценки при инвестиционните имоти, които поради своето многообразие и специфика изискват използването на разграничителни критерии и практически подходи за еднозначно дефиниране и логическо обвързване на взаимовръзките и процесите, свързани с приложимите счетоводни стандарти (национални и международни). Целта на това разграничаване е да се внесе яснота и да се намали несигурността и противоречията при практическото приложение на счетоводните приблизителни оценки във финансовите отчети при използване и оповестяване на счетоводна информация, свързана с инвестиционните имоти.

Ключови думи: промяна в счетоводна приблизителна оценка, инвестиционни имоти, счетоводна приблизителна оценка, приходи.

1. УВОД

Международен счетоводен стандарт (МСС) 40 *Инвестиционни имоти* е въведен за приложение в счетоводното законодателство на Европейския съюз (ЕС) чрез изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета. Последната промяна в него се извършва чрез Регламент (ЕС) 2017/1986 от 31.10.2017 г.⁴⁷. Чрез МСС 40 *Инвестиционни имоти* се регламентират правилата за счетоводно отчитане на инвестиционните имоти и тяхното оповестяване във финансовите отчети на предприятията от нефинансовия сектор. Стандарта се прилага за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционни имоти, в които не се включват биологичните активи, които са свързани със земеделска дейност (МСС 41 *Земеделие* и МСС 16 *Машини, имоти и съоръжения*), както и права над минерали и минерални ресурси като нефт, природен газ и други подобни невъзстановими ресурси.

„В условията на пазарноориентирано стопанство възникват нови форми на инвестиции, които са доходоносни от инвестициите в парични влогове в банките. Една от тези нови форми на инвестиране, утвърдени като ниско-рискови, са акционерните дружества със специална инвестиционна цел.“ (Начкова, М., 2020, стр. 199) „Тези дружества може да извършват следните сделки: Покупка на недвижими имоти и вещни права върху недвижими имоти, покупка на земеделски земи, извършване на строежи и подобрения с цел предоставянето им за управление, отдаване под наем, лизинг или аренда и продажбата им“ (Начкова, М., 2020, стр. 200).

Целта на настоящият доклад е да се разяснят възможностите за прилагане на промяна в използваните счетоводни приблизителни оценки, като се внесе яснота и се намали несигурността при практическото им прилагане при съставянето на финансовия отчет на предприятията от нефинансовия сектор, при използване и оповестяване на счетоводна информация, свързана с инвестиционните имоти.

2. ПОНЯТИЕН АПАРАТ

По дефиниция, инвестиционен имот съгласно МСС 40 *Инвестиционни имоти* е „имотът (земята или сградата или части от сграда, или и двете), държан (от собственика или от лизингополучателя като актив с право на ползване) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, или и за двете, отколкото за:

- а) използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели; или
- б) продажба в рамките на обичайната икономическа дейност.“

Използван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или от лизингополучателя като актив с право на ползване) за използване при производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели.

⁴⁷ Виж Официален вестник на ЕС, бр. L 291 от 09.11.2017 г.

Следователно инвестиционният имот се държи за получаване на доходи от наеми и/или за увеличаване на стойността на капитала, като същият генерира парични потоци независимо от другите активи, притежавани от предприятието. Инвестиционният имот е различен от използвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които могат да се отнесат не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. Когато имота се използва от собственика се прилага МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и се отчита като нетекущ актив. Когато имота се използва от лизингополучател при условията на оперативен лизингов договор, същият се определя като актив с право на ползване и се прилага МСФО 16 *Лизинг*.

Като примери за инвестиционни имоти могат да се посочат:

- земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на стойността на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност;
- земя, притежавана за неопределено бъдещо използване (ако предприятието не е определило, че ще използва земята или като ползван от собственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване на стойността на капитала);
- сграда, притежавана от предприятието (или актив с право на ползване, свързан със сграда, държана от предприятието) и отдадена по един или повече оперативни лизинга;
- сграда, която не се ползва, но се притежава, за да бъде отдадена по един или повече оперативни лизинга.
- имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот.

Примери за имоти, които не се класифицират като инвестиционни имоти и не се обхващат от МСС 40 *Инвестиционни имоти* са:

- имот, притежаван за продажба в хода на обичайната дейност или в процес на строителство или разработване за такава продажба (вж. МСС 2 Материални запаси), например имот, придобит изключително с цел за последваща продажба в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба;
- ползван от собственика имот (при условията на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* или МСФО 16 *Лизинг*), включително държан за бъдещо използване от собственика, или държан за бъдещо разработване и последващо ползване от собственика, или ползван от наетия персонал;
- имот, който е отдаден на друго предприятие при условията на договор за финансов лизинг.

Понятието „счетоводна приблизителна оценка“ се въвежда в теорията и практиката в резултат от използването на МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“⁴⁸ (в сила от 01 януари 2005 г.), който заменя МСС 8 „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“ (преработен 1993 г.), където „приблизителни стойности“ са заменени със „счетоводни приблизителни оценки“. Към настоящия момент нямаме правна регламентация или ясно определение на понятието „счетоводна приблизителна оценка“. Този пропуск способства за неразбирането и различната трактовка по практическото прилагане на тези оценки в практиката. Приблизителното оценяване по своята същност изключва качеството „точност“ на финансовата информация при определянето на счетоводната приблизителна оценка. Но „субективната“ преценка на ръководството на предприятието винаги следва да се базира на **конкретно управленско решение, минал опит, добри практики или експертно мнение, които задължително се обосновават чрез измерими стойности** (времеви, парично-стойностни, математически, статистически, количествени, качествени и мн. др.), за да може впоследствие да се представят убедителни писмени основания за взетото управленско решение пред контролните органи.

За дефиниране на понятието „счетоводна приблизителна оценка“ (СПО) се предлага следното определение (Станева, 2016, стр. 253 – 254): „**Стойностен измерител за отразяване на управленско решение относно очакваната икономическа изгода от употребата в стопанския оборот на конкретен счетоводен обект, базирано на налична или нова несигурна (приблизителна/ хипотетична) информация, придобит опит или нова интерпретация на фактите, явленията и процесите, имащи отношение към достоверното определяне на балансовата стойност на актив, пасив или компонент на собствения капитал на предприятието**“.

В МСС 8 има определение за промяна в счетоводната приблизителна оценка, което е „корекция на балансовата стойност на даден актив или пасив или сумата на периодичното потребление на даден актив, получена след оценка на сегашното състояние и очакваните бъдещи изгоди и за дължения, свързани с

⁴⁸ Регламент (ЕО) № 1126/2008 г. на Комисията от 3 ноември 2008 г., публикувани в Официален вестник на Европейския съюз, бр. L 320/29.11.2008 г., посл. изм. бр. L 12/16.01.2020 г.

активите и пасивите“. Тази корекция се извършва на базата на нова информация или интерпретация на фактите, явленията и процесите в предприятието, поради което не може да се приравнява като корекция на грешка. Грешката е неправилно създадена информация, която е открита на по-късен етап.

Когато се променя счетоводната приблизителна оценка, тя коригира балансовата стойност на даден актив или сумата на периодичното потребление на даден актив, получена след оценка на сегашното състояние и очакваните бъдещи изгоди и задължения, свързани с активите и пасивите. Тя се явява мултиплициран модел на първоначалната стойност, по която се заприходява или употребява в стопанския оборот актива или пасива. Справедливата стойност пряко е фокусирана върху определянето на балансовата стойност на активите или пасивите. Периодичното сравнение на балансовата със справедливата стойност спрямо пазарните условия е в основата на извършването на последващи оценки - преоценки или обезценки, които по своята същност не са промяна в счетоводна приблизителна оценка. Те са оценки с приближения.

Следва да се обърне внимание на различието между същността на счетоводната приблизителна оценка и преоценките/обезценките на активи по справедлива стойност. Най-чистият белег за тяхното разграничаване е момента на тяхното възникване. Счетоводната приблизителна оценка е управленска преценка за бъдещите икономически изгоди, които приблизително се оценяват към момента на въвеждане в експлоатация на дадения актив, докато преоценката и обезценката са последващи оценки. Когато се извършват преоценки и обезценки на по-късен етап след установяването на счетоводната приблизителна оценка на конкретен актив, пасив или елемент от собствения капитал, тяхното проявление съвпада с характеристиките на промяна в счетоводна приблизителна оценка съгласно МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Появява се възможност за известно размиване в разбирането и тълкуването на различните понятия, което се вижда от различното възприемане в счетоводните стандарти по отношение на обезценките и преоценките, които се базират на приближения. Те може да покриват или да не покриват обхвата от дейности, съдържащи в себе си процедури за определяне на счетоводна приблизителна оценка. Това противоречие създава сериозни практически трудности за установяване на конкретните счетоводни приблизителни оценки и промените в тях на по-късен етап.

3. ПОДХОДИ ЗА ДИФЕРЕНЦИРАНЕ

Инвестиционният имот се признава, когато:

- има вероятност предприятието да получава икономически изгоди от инвестиционния имот;
- цената на придобиване на инвестиционния имот може да бъде оценена достоверно.

Първоначалното оценяване на инвестиционните имоти е по цена на придобиване, включително разходите по придобиването. Разходите по придобиване на закупен инвестиционен имот включват неговата покупна цена и всички разходи по сделката, като например професионални хонорари за правни услуги, данъци по прехвърляне на имота и други.

Разходите при придобиване на инвестиционен имот по стопански начин включат цената на придобиване, определена към датата, когато строителството или разработването е завършено. В цената на придобиване на инвестиционен имот не се включват разходите за пускане в експлоатация. Същите се отчитат като текущи разходи за дейността.

Първоначалното оценяване на инвестиционен имот, получен в резултат на безвъзмездна сделка, се осъществява по справедливата му стойност, докато инвестиционен имот, получен в резултат на апортна вноска по реда на Търговския закон, се оценява по стойността му, приета от експертите, назначени от Агенцията по вписванията. Но тази оценка има съществена разлика от счетоводната приблизителна оценка, изготвяна от ръководството на предприятието в рамките на установен управленски процес.

Най-съществената разлика между счетоводната приблизителна оценка и оценката, изготвяна от независим оценител (в случая определен от Агенцията по вписванията) е мястото на оценителя в управленската структура на предприятието. По дефиниция, професията на независимия оценител се упражнява въз основа на договор между възложителя и независимия оценител⁴⁹. Независимият оценител винаги е външен за предприятието експерт/дружество, който има право да изготвя и подписва доклад за оценка на обекти, подлежащи на оценяване, като прилага необходимите стандарти въз основа на регистрацията в регистъра на независимите оценители.

Оценката на имот е становище на независим оценител относно стойността на имота за конкретна цел в определен момент от време и в условията на конкретен пазар, изготвено под формата на доклад в писмена форма, подписан и подпечатан. Становището на независимия оценител не е задължително за възложителя,

⁴⁹ Като физическо лице или чрез дружество на независим оценител, с посочване на независимия оценител, отговорен за извършване на оценката.

но може да служи като основание за използване в конкретно управленско решение. Предмет на оценка са само обектите, които са оценяеми в **паричен измерител**. Възможни видове оценки, които независимия оценител може да изготвя са за недвижими имоти, недвижими културни ценности, машини и съоръжения, права на интелектуалната и индустриалната собственост и други фактически отношения, търговски предприятия и вземания, финансови активи и финансови институции, други активи, включително произведения на изкуството, които не са движими културни ценности, земеделски земи и трайни насаждения, както и поземлени имоти в горски територии.

Друга съществена характеристика, която отличава счетоводната приблизителна оценка от независимата оценка е наличието на законови ограничения спрямо оценителя, по отношение на свързаност с възложителя, собственика или ползвателя на обекта на оценка; наличието на имуществен или друг интерес, свързан с обекта на оценката. Оценителят има допълнителното задължение да приложи към доклада за оценка декларация за изпълнение на законовите изисквания. По различен начин е уреден въпроса с оценката от независим оценител в публичния сектор, където „има закон за вътрешния одит в публичния сектор и той урежда същността, принципите и обхвата на вътрешния одит в организациите от публичния сектор, статута и функциите на структурите и лицата, които го осъществяват, както и одитните дейности по фондове и програми на Европейския съюз.” (Годорова, Г., 2019, стр. 139). Но там трябва да се отчита ограниченото приложно поле в дейността на независимите оценители, които следва да се съобразяват с изискванията на Закона за публичните финанси, в частта за стойността на активите, които служат като обезпечение за конкретни случаи.

Когато придобиването на инвестиционен имот е свързано с разсрочено плащане, разликата между първоначалната оценка (сегашната стойност на всички плащания) и сумата на всички плащания се признава за лихвен разход през периода на разсрочено плащане.

Когато предприятието е определило в своята счетоводна политика използването на модела на цената на придобиване, при първоначално признаване инвестиционните имоти се оценяват:

- в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности*, когато отговаря на критериите да бъдат класифицирани като държани за продажба (или са включени в група за изваждане от употреба, в която активите са класифицирани като държани за продажба);
- в съответствие с МСФО 16 *Лизинг*, когато са държани от лизингополучателя като активи с право на ползване и не са държани за продажба в съответствие с МСФО 5; и
- във всички останали случаи в съответствие с изискванията на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* за модела на цената на придобиване.

Прехвърляния от/към инвестиционен имот се правят само когато има промяна в използването му, доказана чрез:

- започнато използване от страна на собственика — за прехвърляне от инвестиционен в имот ползван от собственика или при случаите на обратния процес, т.е. в трансформацията му от дълготраен актив в инвестиционен имот;
- започнато разработване с цел последваща продажба — за прехвърляне от инвестиционен имот в материални запаси;
- започване на оперативен лизинг към друга страна — за прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот.

Започнато разработване с цел последваща продажба изисква предприятието да прехвърли имота от инвестиционен имот в материален запас, само когато има промяна в използването, доказана от започване на разработване с цел продажба. Когато предприятието реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да третира имота като инвестиционен, докато го отпише (извади от отчета за финансовото състояние), и не го третира като материален запас. По подобен начин, ако предприятието започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се прекласифицира като ползван от собственика имот през периода на повторното разработване.

4. КРИТЕРИИ ЗА РАЗГРАНИЧАВАНЕ

Последващата оценка на инвестиционните имоти е въпрос на провежданата от предприятието счетоводна политика, което е свободно да избере или модела на справедливата стойност, или модела на цената на придобиване (§ 33 и §56 от МСС 40).

Моделът на справедливата стойност изисква в края на всеки отчетен период отчетната стойност на инвестиционния имот да се привежда в съответствие със справедливата (пазарната) му стойност. Печалбите или загубите, възникнали от промяна на справедливата стойност на инвестиционните имоти, трябва да бъдат

включени в текущите приходи или разходи за отчетния период. Особеност е, че при този модел не се начисляват амортизации на инвестиционните имоти. Следователно е неприложимо използването на счетоводна приблизителна оценка, както и нейното променяне впоследствие. Тогава оценката на инвестиционен имот по справедлива стойност се извършва в съответствие с критериите на МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*, като в справедливата стойност се отразяват дохода от наеми от настоящи лизингови договори и другите допускания на пазарните участници при определянето на цената на инвестиционния имот при условията на действащ пазар. Ако инвестиционния имот е предоставен при условията на оперативен лизинг, във финансовия отчет на лизингополучателя се отразява актива с право на ползване чрез използване на модела на справедливата стойност.

При трансформиране на друг вид имот в инвестиционен, той се заприходява със стойност, равна на балансовата стойност на имота, по която се е отчитал до момента.

Ако предприятието прилага модела на цена на придобиване, то трябва да оповести причините, поради които справедливата стойност не може да бъде достоверно измерена, избраната амортизационна политика, последващите капитализирани разходи (ако има такива) и сумата от признатите загуби или сумата на възстановените загуби от обезценка на инвестиционен имот. При използването на този модел е възможно използването на счетоводна приблизителна оценка и нейна последваща промяна във връзка с провежданата амортизационна политика в предприятието. Конкретните счетоводни приблизителни оценки, които се приемат от ръководството на предприятието са полезен живот, остатъчна стойност и метод на амортизация.

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение може да се обобщи, че в практиката този проблем рядко се разглежда в контекста на управлението на предприятието и постижимите икономически изгоди от прилагането на конкретна амортизационна политика по отношение на инвестиционните имоти. „Причините за очертаните проблеми и евентуалните рискове от тях са комплексни, зависещи от обективни и субективни фактори. В този смисъл едва ли има универсална рецепта за справяне с проблемите.” (Тодорова, Г., 2019, стр. 75). Една от причините е консервативното отношение на счетоводители и данъчни органи към прилагането в практиката на иновативни счетоводни подходи, каквито са промените в счетоводните приблизителни оценки. Счетоводните приблизителни оценки „полезен срок на използване“, „метод на амортизация“ и „остатъчна стойност“ имат пряко участие при определянето на годишната амортизационна норма на инвестиционните имоти. Пренебрегва се ползата, която предприятието може да има от промяната в приложимите счетоводни приблизителни оценки, взето като решение в съответствие с икономическите условия, в които функционира предприятието. Определянето на амортизационните срокове, методите за амортизация, както и управлението на печалбата чрез разходите за амортизация са елементи на амортизационната политика на предприятието, която е част от приложимата счетоводна политика.

ЛИТЕРАТУРА

- Начкова, М. (2020). Специфични аспекти при изготвянето на годишните финансови отчети на дружествата със специална инвестиционна цел (АДСИЦ). Сборник с доклади от Юбилейна международна научна конференция „Приносите на счетоводството в икономическата наука“ по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“ при УНСС, 199-207.
- Станева, В. (2016). Счетоводните приблизителни оценки в контекста на новото счетоводно законодателство. Годишник на ИДЕС 2016 г., „Спектър“ АД, София, 247 – 274.
- Станева, В. (2017). Съдържателни аспекти по прилагането на промени в счетоводната политика и счетоводните приблизителни оценки в предприятията от нефинансовия сектор. ИК – УНСС, София, 245 – 257.
- Станева, В., Петрова, Д., Рупска, Т., Иванова, Р., Боянов, Б. (2018). Счетоводство и анализ на финансовите отчети на предприятието. ИК-УНСС, София, 115-120.
- Тодорова, Г. Д. (2019). Финансовият контрол на въоръжените сили - лост за финансов мениджмънт. Сборник доклади от научна конференция: „Актуални проблеми на сигурността”, том 2, научно направление: „Мениджмънт на ресурсите за сигурност и отбрана”, Издателски комплекс на НВУ „В.Левски”, В. Търново, 138-144.
- Тодорова, Г. Д. (2019). Проблеми и идеи, свързани с разработването и прилагането на проекти за възобновяеми енергийни източници. Академично списание „Индустриални технологии”, том 6 (1) Университет „Проф. д-р Асен Златаров”, Бургас, 74-76.

Международни счетоводни стандарти (2008). Регламент (ЕО) № 1126/2008 г. на Комисията от 3 ноември 2008 г., публикувани в Официален вестник на Европейския съюз, бр. L 320/29.11.2008 г., посл. изм. бр. L 12/16.01.2020 г.

Закон за публичните финанси. (2013). обн. в ДВ. бр. 15/15.02.2013 г., посл. изм. и доп. в ДВ. бр. 91/14.11.2017 г.

Закон за счетоводството. (2015). обн. в ДВ. бр. 95/08.12.2015 г., посл. изм. и доп. в ДВ. бр. 96/06.12.2019 г.

Национални счетоводни стандарти. (2019). извлечено от <https://www.kik-info.com/spravochnik/nss-2019.php>.