



# Технология на контрола върху последващите разходи за дълготрайни материални активи

Бистра Николова\*

## Въведение

Характерна особеност на последващите разходи<sup>1</sup> за дълготрайни материални активи (ДМА) е, че могат да достигнат висока стойност и да формират голям относителен дял в състава на разходите за отчетния период като цяло. Това се отнася главно за предприятията, чиято стопанска дейност ангажира ДМА със значителна стойност като например – машиностроене, корабостроене и кораборемонт, промишлена дейност, строителство, транспортна дейност, хотелиерство и др., а в отделни случаи и за предприятията от други сфери на стопанската дейност. Именно тази характеристика на последващите разходи за ДМА изисква специално внимание от страна на органите за външен финансов контрол (*особено данъчен контрол и независим финансов одит*), тъй като допускането на нарушения, свързани с този обект на контрола могат да имат съществено отражение върху финансовия резултат за отчетния период на предприятието.

Разходите за ремонт на транспортни средства и сгради за стопански, социално-битови или административни цели са характерни за всички предприятия, независимо от конкретната сфера на дейност, тъй като функционирането им предполага наличието на такива активи – собствени и/или наети, които се нуждаят от текуща и периодична поддръжка.

\* Бистра Николова  
Икономически университет – Варна

<sup>1</sup> Последващи са разходите, направени от предприятието след първоначалното признаване и включване на ДМА в счетоводния баланс, в т.ч. разходи за ремонт, реконструкция, модернизация и подобрения.

Поради тази причина, разходите за ремонт на сгради и транспортни средства често са обект на финансовия контрол.

Прегледът на учебната литература у нас в сферата на финансовия контрол показва, че не се отделя внимание на въпросите, свързани с последващите разходи за ДМА. В периодичните специализирани издания се срещат публикации относно счетоводните проблеми и данъчното третиране на разходите за ремонт и подобрене на ДМА, но без да се разглежда методиката и технологията на финансовия контрол в този аспект.

Финансово-контролната практиката у нас не разполага с изчерпателна методика и технологични правила по отношение на този обект на контрола. Действащите към настоящия момент работни процедури на Дирекция „Контрол” в системата на Националната агенция за приходите не засягат контрола върху разходите за ремонт и подобрене на ДМА<sup>2</sup>. В Работната програма за извършване на одитни процедури по дълготрайни материални активи, парични средства, материални запаси, търговски вземания, търговски задължения, получени заеми № И03\_ПМЗ<sup>3</sup>, са дадени следните кратки предписания: „Изискайте хронологичен опис на счетоводните записи за разходи за ремонт и други дейности по ДМА. За извадка от тях, изискайте подкрепящи документи и потвърдете, че не би следвало да се капитализират съгласно приложимата финансово-отчетна рамка и счетоводни политики на данъчно задълженото лице.”

Указанията и становищата на изпълнителния директор на НАП, които касаят разходите за ремонт и подобрене на ДМА, са свързани с прилагане на данъчното законодателство (*Закон за данък върху добавената стойност и Закон за корпоративното подоходно облагане*) и не са с методически и технологичен характер.

Приложимите в сферата на независимия финансов одит Международни одиторски стандарти и Ръководство за използване на

<sup>2</sup> Процедура Номер К11 Предварителна подготовка и планиране на ревизията/проверката и Процедура Номер К12 Изпълнение на ревизия – ползват се служебно от органите по приходите в системата на НАП.

<sup>3</sup> Работна програма № И03\_ПМЗ е част от Ръководството за прилагане на одиторски техники при извършване на данъчно-осигурителен контрол, което се ползва служебно от органите по приходите в системата на НАП.



Международните одиторски стандарти при одита на малки и средни предприятия<sup>4</sup> също не третира методиката и технологичните въпроси на контрола върху разходите за ремонт и подобрене на ДМА.

За целите на настоящото научно изследване относно технологичните въпроси и проблеми на финансовия контрол върху последващите разходи за ДМА е проучена и *чуждестранната специализирана литература в сферата на одита*. Прегледът на специализираните публикации показва, че на контрола върху последващите разходи за ДМА е отделено известно внимание, без да се навлиза в дълбочина. В последващото изложение ще бъде направен кратък обзор на проучените литературни източници.

В учебната литература, свързана с одита в САЩ<sup>5</sup> се посочва, че одитната праграма относно имотите, машините и оборудването включва изследване на последващите разходи, водещи до тяхното увеличение или третирани като текущи разходи за ремонт. Във връзка с това, се препоръчва да се анализира отчетът за разходите за ремонт и поддръжка на ДМА и да се разгледат фактурите със съществена стойност, които формират дебитните обороти на разходите за ремонти и поддръжка, като се обърне специално внимание на това, че някои от тях може неправилно да са отчетени като текущи разходи или да са капитализирани. Този анализ се отразява в работната документация на одитора и трябва да включва:

- разглеждане на фактурите и обсъждане на работата по тях с компетентните служители в предприятието; всеки един от извършените разходи действително ли се отнася за ремонт и поддръжка; не трябва ли някои от разходите да се капитализира;

- правилно ли са формирани сумите на съответните разходи;

- проверка на главната книга за основателността на сумите за ремонт и дали са

отбелязани правилно;

- съгласуване на данните от главната книга, оборотната ведомост и финансовия отчет.

В друг чуждестранен източник<sup>6</sup> се коментират разходите след придобиването на имоти, машини, съоръжения и оборудване като се посочва, че тези разходи биват – капитални разходи (*capital expenditures*) и разходи, които се обвързват с приходи от текущия период (*revenue expenditures*). Първите разходи трябва да се капитализират в стойността на актива и да се амортизират. Следователно, тези разходи ще се отразят на балансовата стойност на ДМА. Вторият вид разходи, не водят до увеличаване на полезния живот или капацитета на имотите, машините, съоръженията и оборудването и следва да се признават като разход при тяхното възникване. Тези разходи се извършват по-често и са на по-малка стойност от капиталовите разходи.

Авторите посочват, че целта на одитора при изследването на последващи разходи е да определи дали всички разходи са правилно класифицирани. Одиторът може да гарантира това въз основа на: *от една страна*, проверка на дебитите записвания по сметките за имоти, машини, съоръжения и оборудване – за капиталовите разходи и, *от друга страна*, въз основа на проверка на ремонта и поддръжката от фактури, заявки за работа и други документи, съпътстващи сделката – за разходите, които се обвързват с приходи от текущия период. Понеже много компании имат писмена политика за класифициране на разходите след придобиването на ДМА въз основа на естеството и/или стойността на разходите, одиторът следва да оцени дали направените класификации са съгласувани с писмената политика.

В учебниците по одит някои чужди автори<sup>7</sup> посочват, че част от проверката на активите трябва да бъде – представянето и стойността им (*Presentation and Value*). В тази връзка, съвсем лаконично се споменава, че разходите за ремонт обикновено се отчитат в текущия период, но могат да включват и елемент на подобрене, което трябва да се капитализира. По повод на

<sup>4</sup> Ръководството е изготвено от Комитета за малки и средни практики на Международната федерация на счетоводителите: IFAC. Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Third Edition. Available from: [www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en](http://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en) [Accessed 05.07.2016].

<sup>5</sup> Hubbard, D.; Hubbard, Thomas D.; et al. Auditing. Fourth Edition. Dame Publications, Inc. USA 1991, 423-424 p.

<sup>6</sup> Hermanson, H., Jerry Strawser, Robert Strawser. Auditing theory and practice. Sixth edition. IRWIN. Australia, 1993. 615 p.

<sup>7</sup> Millichamp, A. H. Auditing. 7th Edition, DP Publications. London, 1996. 180-181 p.



проверката относно съществуването и собствеността на активите (Existence and ownership), като допълнително доказателство се препоръчва да се изискат сметките и документите за ремонт.

Във връзка с одита на сградите, машините, съоръженията и оборудването, в чуждата специализирана литература<sup>8</sup> се посочва, че, наред с останалите тестове по същество, трябва да се извърши анализ на сметките за отчитане на разходите за ремонт и поддръжка. Препоръчва се да се извършат и аналитични одитни процедури за сравнение на ремонтите и разходите за поддръжка на месечна база и от година на година. Обръща се внимание и на това, че ако разходи за ремонт и поддръжка са били капитализирани, увеличения на активите са били регистрирани като текущи разходи или намаления на собствени активи са останали неотчетени, тогава амортизационните разходи ще бъдат подвеждащи, независимо от положените грижи за избор на амортизационни норми. По отношение на анализа на сметките за последващите разходи на ДМА се посочва, че за да се определи, че отчетите съдържат само коректните разходи за ремонт и поддръжка, одиторът трябва да провери по-големите суми за писмено разрешение на транзакциите. Акуратността на съответните счетоводни записвания може да се провери чрез съпоставка с фактурите на продавача, заявките за материали и отчетните данни за вложения труд.

Едно полезно средство за идентифициране на всички капиталови разходи, които са „скрити“ в сметките за ремонт и поддръжка е да се изготви анализ на месечните суми на разходите, във връзка със съответните суми, посочени за предходната година. Всички значителни отклонения от месец на месец или между съответните месеци на две години трябва да се изследват задълбочено<sup>9</sup>.

В друг специализиран литературен източник<sup>10</sup> се посочва, че една от основните одитни задачи по отношение на имуществото,

сградите и оборудването е да се установи за всяка сума, подлежаща на капитализиране, дали не е отчетена като разход. Във връзка с проверките по същество, относно този одитен обект, се посочва че се извършва и проверка за обосноваността и съдържанието на отчетените капитализации и разходи за ремонт, като се прави сравнение с плановите данни и данните от предходната година и се търси обяснение за всички значителни изменения. По отношение на разходите за ремонт одиторът трябва да определи дали тяхната величина не оказва съществено влияние върху финансовия отчет, като има предвид че дори в компаниите с ефикасна структура и методика на вътрешния контрол не е изключено различие в мнението относно характера и правилното отчитане на конкретен разход<sup>11</sup>.

Направеният преглед на наши и чуждестранни публикации, свързани с последващите разходи за ДМА и на приложимите във финансово-контролната практика процедури и стандарти, дава основание да се направи заключението, **че е налице известна празнота относно технологичните аспекти на контрола върху разходите за ремонт, подобрене, реконструкция и модернизация на ДМА, поради което тези въпроси представляват научен интерес, а последващото изложение има за цел тяхното изясняване.**

От теоретична гледна точка, технологията на финансовия контрол следва определен модел. В нашата учебна и научна литература финансовият контрол традиционно се разглежда като функция на управлението и се представя като процес или цикъл, съставен от конкретни елементи<sup>12</sup>. Въз основа на тези схващания, при изясняване структурата на финансовия контрол, се разглеждат неговите елементи, които се осъществяват в технологична последователност в рамките на един контролен цикъл (Фиг. 1).

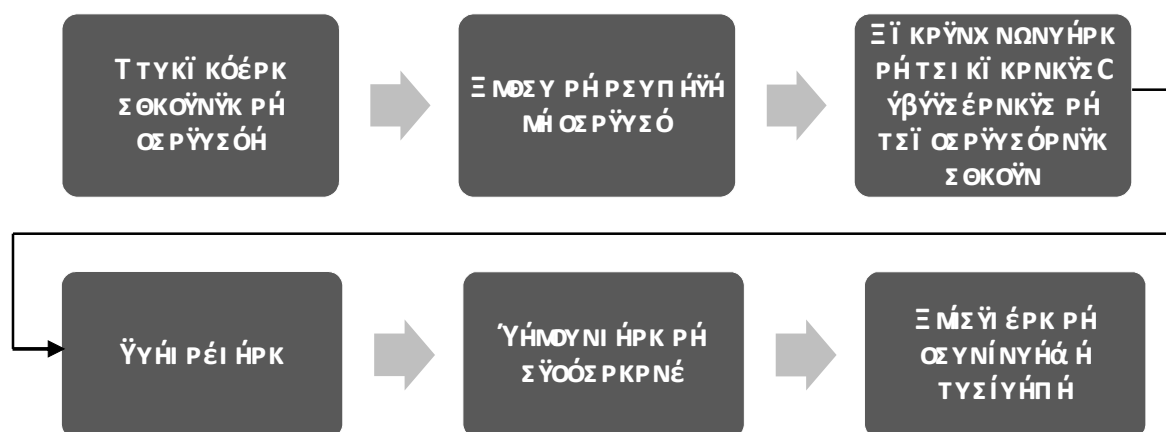
<sup>8</sup> Whittington, O. Ray, Kurt Pany, Walter Meigs, Robert Meigs. Principles of auditing. Tenth Edition. IRWIN, Australia. 554, 557, 559, 560, 568 p.

<sup>9</sup> Пак там, 564 p.

<sup>10</sup> Дефлиз, Ф., Генри Дженик, Винсент О'Рейли. Аудит Монтгомери. Перевод с английското под редакцией проф. Я. В. Соколова. ЮНИТИ, Москва, 1997. 403 с.

<sup>11</sup> Пак там, 408 с.

<sup>12</sup> Динев, М. Контрол в социалното управление. Първо издание. Тракия-М, София, 1999, 18-30 с.; Томов, Й. Теория на контрола и одита. Академ. изд. Ценов, Свищов, 2002, 33-42 с.; Донев, К. и др. Теория на финансовия контрол. Академ. изд. Наука и икономика, Варна, 2010, 36-55 с.



*Източник: Донеv, К. и др. Теория на финансовия контрол. Академ. изд. Наука и икономика, Варна, 2010, 54 с.*

**Фиг. 1. Структура на финансовия контрол**

По същество на Фиг.1 е представен един универсален *технологичен модел на финансовия контрол*, който е валиден за всички видове финансов контрол (в т.ч. данъчен контрол, независим финансов одит и др.). От позициите на този модел, усъвършенстването на контролната практика, свързана с последващите разходи за ДМА, *изисква да се изясни* нормативното регламентиране (в счетоводен и данъчен аспект) на този контролен обект, *тъй като* в технологичен аспект финансовият контрол винаги предполага извършването на съпоставка между състоянието на контролния обект и конкретни норми. Във връзка с това, последователно ще бъдат разгледани нормативните разпоредби относно разграничаването на последващите разходи, както и счетоводното, и данъчното им третиране.

### **Класификация на последващите разходи за ДМА**

Правилното счетоводно и данъчно третиране на последващите разходи за ДМА зависи от компетентното определяне на вида и групирането им според тяхната икономическа същност. В специализираните публикации основателно се посочва, че в практиката ремонтите и подобренията се разграничават трудно, което допълнително се усложнява от това, че те често се извършват заедно – при

подобрене на ДМА се извършват и разходи за ремонт, и обратно. В такива случаи се препоръчва, с помощта на специалист от строителството, да се състави „разделителна ведомост” за двата вида разходи и въз основа на нея всеки вид да се третира счетоводно и данъчно според вида му<sup>13</sup>.

Разбира се, не винаги е необходимо или възможно да се ползва експерт с технически познания в строителството за разграничаване на последващите разходи за ДМА. **За тази цел, финансово-контролните органи могат да извършат прецизен логически анализ с разкриване на причинно-следствените връзки в следните аспекти:** същност на разходите, конкретно предназначение на разходите, причина за тяхното извършване, желан или постигнат ефект. Резултатите от този анализ трябва да бъдат съпоставени с конкретните нормативни дефиниции и критерии за разграничаване на последващите разходи, за да се определи по този начин видът на разходите – за ремонт или за подобрене (реконструкция, модернизация), или част от извършените разходи са за ремонт, а друга част са за подобрене (реконструкция, модернизация).

<sup>13</sup> Рангелов, Е. Счетоводно отчитане и данъчни аспекти на ремонтите и подобренията на наети активи след промените в ЗДДС от 2013 г. Актив, 10/2013, 4-6 с.



Таблица 1

## Дефиниции и критерии за разграничаване на последващите разходи

Нормативен акт	Дефиниция/Критерии
<b>НСС 16</b> <b>Дълготрайни материални активи</b>	<p>С последващите разходи, свързани с отделен материален дълготраен актив, се коригира балансовата стойност на актива, когато е вероятно предприятието да има икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив. Всички други последвали разходи трябва да се признават за разход в периода, през който са направени.</p> <p>В счетоводния стандарт е дадено следното <i>принципно определение</i> за „икономическа изгода” – постигане (пряко или косвено) в хода на употребата на дълготрайния материален актив на:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) увеличение на приходите;</li><li>б) намаление на разходите.</li></ul> <p>Посочени са разходите, които водят до подобряване на бъдещите икономически изгоди:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) изменение на отделен актив, за да се удължи полезният срок на годност на актива или да се увеличи производителността му;</li><li>б) осъвременяване на машинни части, за да се постигне значително подобряване на качеството на продукцията и/или услугите;</li><li>в) разширяване на възможностите за нови продукти и/или нови услуги;</li><li>г) въвеждане на нови производствени процеси, които дават възможност за съкращаване на производствените разходи;</li><li>д) икономически по-изгодна промяна във функциониалното предназначение на актива.</li></ul>
<b>МСС 16</b> <b>Имоти, Машини и Съоръжения</b>	<p>Цената на придобиване на отделен имот, машина и съоръжение се признава за актив само ако:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически изгоди, свързани с актива; и</li><li>б) цената на придобиване на актива може надеждно да бъде оценена.</li></ul> <p>Съгласно принципа на признаване предприятието не признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения разходите за ежедневното обслужване на актива. Тези разходи по-скоро се признават в печалба или загуба в момента на извършването им. Разходите за ежедневно обслужване са предимно разходите за труд и консумативи и могат да включват стойността на малки резервни части. Целта на тези разходи често се описва като "ремонт и поддръжка" на актива от имоти, машини и съоръжения.</p> <p>Части от някои позиции от имоти, машини и съоръжения може да се нуждаят от подмяна на определени интервали от време. Например, една пещ може да се нуждае от нова вътрешна облицовка след определен брой часове на използване или салонът на пътнически самолет, чиито седалки и кухни може да се</p>



	<p>нуждаят от подмяна няколко пъти през полезния живот на корпуса. Активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват и с цел да се правят по-рядко повтарящи се подмени, като например подмяна на вътрешни стени на сграда или извършване на еднократна подмяна. По силата на принципа на признаване предприятието признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения разхода за подмяна на част от такъв актив, когато е направен такъв разход, ако отговаря на критериите за признаване.</p>
<b>ЗДС – Допълнителни разпоредби</b>	<p>"Ремонт" е дейността по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които не водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив (т.31 от § 1).</p> <p>"Подобрение" е дейността по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив. Създаването на нов актив от държател/ползвател на наетия или предоставен за ползване актив се приравнява на подобрене (т.32 от § 1).</p>
<b>ЗКПО</b>	<p>ЗКПО не въвежда дефиниции за „ремонт“ и „подобрене“, а ползва регламентираните понятия в националните счетоводни стандарти. В т.39 на § 1 от допълнителните разпоредби е дадено определение за "Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства".</p>

Въз основа на Таблица 1 могат да се направят следните изводи и коментари:

➤ НСС 16 Дълготрайни материални активи не си служи с понятията възприети в практиката относно последващите разходи за ДМА – „разходи за подобрения, реконструкция и модернизация“ и „разходи за ремонт“. В Националния счетоводен стандарт изразът „последващи разходи, свързани с ДМА, с които се коригира балансовата стойност на актива“ съответства на смисъла който се влага в практиката в понятието „разходи за подобрене, реконструкция и модернизация на ДМА“, а изразът „всички други последвали разходи трябва да се признават за разход в периода, през който са направени“ съответства на възприетото в практиката понятие „разходи за ремонт“.

➤ Едно от различията между МСС 16 Имоти, Машини и Съоръжения и НСС 16 Дълготрайни материални активи е, че в международния стандарт се възприема *общ принципен подход* както за първоначалното признаване, така и за последващото признаване на разходите и включването им в стойността на

ДМА. За целта е поставено изискване да са изпълнени две условия: има вероятност предприятието да получи в бъдеще икономически изгоди, свързани с актива и цената на придобиване на актива може надеждно да бъде оценена.

➤ В НСС 16 Дълготрайни материални активи се прилага *друг критерий* относно последващите разходи, с които се увеличава балансовата стойност на актива, а именно – в резултат на тяхното извършване да се реализира икономическа изгода, която увеличава първоначалното ниво на ефективност от използването на актива. В противен случай, разходите се отчитат като текущи, т.е. без да увеличават стойността на актива.

➤ В Националния счетоводен стандарт изрично са изброени случаите на извършване на разходи, които водят до подобряване на бъдещите икономически изгоди, но тъй като стопанската практика е твърде разнообразна едва ли е възможно по нормативен път да бъдат обхванати и конкретизирани всички възможности за извършване на разходи, които



увеличават бъдещите икономическите изгоди от употребата на ДМА<sup>14</sup>. Понеже третирането на последващите разходи за ДМА като текущи разходи за ремонт води до намаляване на финансовия резултат за отчетния период, е малко вероятно предприятие, което е извършило последващи разходи за ДМА, извън изрично изброените в НСС 16 Дълготрайни материални активи случаи за повишаване на икономическата изгода, да капитализира разходите и след това, в рамките на амортизационния срок, постепенно да ги включва в текущите си разходи под формата на амортизационни отчисления. Следователно, възприетият *принципен подход* в МСС 16 Имоти, Машини и Съоръжения не ограничава възможните случаи за третиране на извършените последващи разходи като разходи, които ще се капитализират, за разлика от направеното *конкретизиране* в съответния национален счетоводен стандарт.

След като последващите разходи бъдат правилно разграничени и класифицирани, коректното им счетоводното и данъчното третиране изисква още да се изясни: *дали разходите се отнасят за собствен или за нает ДМА; дали ДМА се ползват само за стопански цели или е налице и лично ползване; когато последващите разходи се отнасят за нает актив – трябва да се изясни дали са за сметка на наемателя или са за сметка на наемодателя и ще се покриват от наемите*. Затова, в последващото изложение накратко ще бъдат разгледани основните счетоводни и данъчни аспекти, свързани с последващите разходи на собствени и наети активи.

## Подобрение на нает актив

### Счетоводно третиране

В редица специализирани публикации в периодични издания у нас се посочва, че в практиката се е утвърдил подход, при който направените подобрения (реконструкция, модернизация) на нает актив се отчитат като

<sup>14</sup> Например, случаите на подобрения върху земите, като асфалтирането на алеи, изграждането на огради, оформлението на терени и др., не съответстват напълно на изброените в т.б.2. от НСС 16 Дълготрайни материални активи разходи, които водят до подобряване на бъдещите икономически изгоди.

дълготраен нематериален актив. Това счетоводно третиране не се подлага на критика и се подкрепя от авторите, които предлагат подходящи счетоводни записвания за целта.<sup>15</sup> Някои автори дори предлагат подкрепящи аргументи, като **частично** се позовават на определението дадено в т.2 от НСС 38 Нематериални активи (*посочва се, че тези активи нямат физическа субстанция, че са със съществено значение при употребата им и от използването им се очаква икономическа изгода*) и на разпоредбите на чл.51, ал.1, т.1, буква „а” и т.3 от ЗКПО<sup>16</sup>. Но, следва да се обърне внимание, че именно внимателният прочит на разпоредбите на т.2 от НСС 38 Нематериални активи показва, че когато се признава дълготраен нематериален актив, на първо място трябва да е изпълнено *условието за установимост*, а не само да е налице съответствие с останалата част от дефиницията, дадена в т.2 от Стандарта. От своя страна, установимостта се регламентира като възможност за определяне на връзката между конкретен нематериален актив и черпенето на икономическата изгода от него. Уточнява се, че очакваната икономическа изгода може да произтича от комбинираното действие на група активи, при което изгодите не могат да се разграничат по конкретни активи. В този случай е необходимо **нематериалният актив да се определи (идентифицира) въз основа на:** а) притежаваните от предприятието права върху нематериалния актив отделно от другите активи; б) възможността нематериалният актив да се изведе от предприятието отделно от другите активи.

Колкото до позоваването на разпоредбата на чл.51, ал.1, т.1, буква „а” и т.3 от ЗКПО, като аргумент за подходящо счетоводно третиране, може да се приеме, че то е неоснователно, тъй като при различие между данъчните и счетоводните трактовки, **не би следвало**

<sup>15</sup> Вж. Душанов, И. Последващи разходи за имоти, машини, съоръжения и оборудване, респ. за дълготрайни активи – признаване и счетоводното им отчитане. сп. Български счетоводител, 1-2/2011, 9 с.; Матова-Головина, А. Отчитане на разходите за ремонт или подобрение на дълготрайни материални активи, отдадени или наети под наем. сп. Актив, 9/2012, 6 с.; Рангелов, Е. Счетоводно отчитане и данъчни аспекти на ремонтите и подобренията на наети активи след промените в ЗДДС от 2013 г. сп. Актив, 10/2013, 6 с.

<sup>16</sup> Душанов, И. Цит. изт., 9 с.



данъчните норми да изместват счетоводните разпоредби и да се прилагат приоритетно за счетоводни цели. Вероятно утвърдилата се практиката у нас подобрения (реконструкция, модернизация) на нает актив да се отчитат като дълготраен нематериален актив е следствие от механичното заимстване и прилагане на регламентирания в ЗКПО данъчен подход – за счетоводни цели или предприятията предпочитат да формират и амортизират дълготраен нематериален актив вместо да отчитат подобрението на нает актив като текущ разход, с който после да преобразуват счетоводния финансов резултат за данъчни цели в посока на увеличение по силата на чл.67 от ЗКПО. Обаче, за да може даден разход да се признае в баланса като дълготраен нематериален актив, същият следва напълно да отговаря на изискванията на НСС 38 Нематериални активи, в т.ч. на *изискването за установимост*.<sup>17</sup>

**Поради това, извършените подобрения (реконструкция, модернизация) на нает актив не покриват съответните критерии на националния счетоводен стандарт, тъй като не могат да се отделят от останалите активи и да се изведат от патримониума на предприятието отделно от тях, поради което не следва да се представят като дълготраен нематериален актив, а като текущ счетоводен разход.**<sup>18</sup>

Въз основа на извършения анализ на счетоводните норми и мнението на счетоводни експерти, *може да се обобща*, че е неправилно направените подобрения (реконструкция, модернизация) на нает актив да се отчитат счетоводно като дълготраен нематериален актив, въпреки че за целите на облагането с корпоративен данък формират данъчен дълготраен нематериален актив.

### **Данъчно третиране по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)**

Извършеното подобрене на нает актив не представлява данъчно признат разход. ЗКПО изисква начислените суми за подобрене или реконструкция (увеличаване на икономическата изгода) на нает актив да формират данъчен дълготраен нематериален актив. Същият следва да се включи в категория VI на данъчния амортизационен план и да се амортизира с годишна данъчна норма изчислена на база договорения срок на ползване на актива, но не повече от 33,33 %.

### **Данъчно третиране по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)**

Според ЗДДС, безвъзмездното извършване на подобрене на нает актив от страна на наемателя се третира като възмездна доставка на услуга. Данъчното събитие на тази доставка възниква на датата на връщане на актива с подобрението при прекратяване на договора за наем. Данъчната основа на тази доставка е сумата от направените преки разходи за подобрението, намалена с разходите за изхажване предвид обичайния икономически живот на подобрението, а ако не може да се установи сумата на преките разходи, данъчната основа е пазарната цена. ЗДДС не въвежда ограничения в правото на ползване на данъчен кредит при безвъзмездни доставки, свързани с подобрене на нает актив, затова данъчно задължените лица (ДЗЛ) имат право да приспадат данъчен кредит за стоките и услугите, използвани при извършване на подобрене на нает актив.

### **Подобрение на собствен актив**

Разходите за подобрене (реконструкция, модернизация) на собствен ДМА се отчитат в увеличение на балансовата му стойност – за сметка на начислената амортизация, а ако тя е недостатъчна, се отразяват в увеличение на отчетната стойност на актива<sup>19</sup>, т.е. извършва се

<sup>17</sup> Предприятията, които прилагат МСС 38 Нематериални активи съблюдават изпълнението на условието за разграничаване на актива, което по смисъл и съдържание съответства на условието за установимост в съответния национален стандарт.

<sup>18</sup> Такова мнение е изразено от някои автори-експерти. Вж. Досев, Хр. Счетоводно и данъчно третиране на подобренията на нает актив. Available from: <http://www.odit.info/?s=2&i=3488> [Accessed 05.02.2013]

<sup>19</sup> Освен този начин за увеличение на балансовата стойност на ДМА, в случаите на капитализиране на последващи разходи, е възможен и втори подход: като се отпише цялата натрупана до момента амортизация и след това получената балансова стойност се увеличи с направените разходи. Някои специалисти считат, че този начин е препоръчителен, защото създава по-малка вероятност за технически грешки.



капитализиране на разходите. Що се отнася до полезния живот на ДМА, то следва да се прецени дали има индикации за неговото увеличаване след подобрието. Самото подобрието не задължава да се променя полезният живот на ДМА, но ако има основание за това, то тогава трябва да се направи.

Във връзка с капитализирането на разходи за подобрения<sup>20</sup>, извършени през м. март<sup>21</sup>, амортизационният план на актива се коригира и се начислява амортизация върху новата стойност на ДМА от началото на м. март, като за новата стойност се прилага оставащият полезен икономически живот, ако не се налага неговата актуализация.

При необходимост от промяна на полезния икономически живот – промяната се прилага от началото на годината. Балансовата стойност на актива се амортизира за новия оставащ срок (Дискусионен счетоводен форум, 2009). *Например*, през м. март 2016 г., е променен полезният живот на производствен струг, придобит в началото на 2015 г., от 6 на 8 г. Амортизация му е начислявана от началото на 2015 г. Към 01.01.2016 г. балансовата стойност на ДМА е 50 000 лв., респ. отчетна стойност 60 000 лв. и начислена амортизация за първата година в размер на 10 000 лв. Балансовата стойност от 50 000 лв. се разпределя за новия оставащ срок 7 г. (8 г. – 1 г.). При линеен метод на амортизиране годишната амортизационна квота ще се промени на 7 142,86 лв. (50 000 лв. : 7 г.).

Промяната на полезния живот на ДМА се счита за промяна в счетоводните приблизителни оценки<sup>22</sup>, която засяга разходите за амортизация както за текущия период, така и за всеки период

през оставащия срок от полезния икономически живот на актива, т.е. не се прилага с обратна сила.<sup>23</sup>

Когато се прави подобрието на собствени активи, *налични в данъчния амортизационен план*<sup>24</sup>, се увеличава данъчната им амортизируема стойност с последващите разходи, които съгласно счетоводното законодателство водят до бъдещи икономически изгоди, свързани с тези активи. Данъчната амортизируема стойност се увеличава от началото на месеца, през който са завършени последващите разходи. Когато активът е отписан от данъчния амортизационен план, но не е отписан за счетоводни цели, с последващите разходи се завежда самостоятелен данъчен амортизируем актив от началото на месеца, през който са завършени последващите разходи.

В ЗДДС не е предвидено ограничение за ползване на данъчен кредит при подобрието на собствени активи, в този смисъл право на данъчен кредит възниква при изпълнение на общите условия на Закона.

Във връзка с изискванията на Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ), при подобрието на собствен ДМА (сграда или превозно средство), който подлежи на облагане с местни данъци и такси, следва да се подаде декларация по чл.14 от Закона, тъй като се променя стойността на актива.

### Ремонт на ДМА

Разходите за ремонт, чрез които се възстановява състоянието на ДМА (собствени, наети или предоставени за ползване) за нормалното им функциониране се отчитат като текущи разходи, които са данъчно признати, **когато са документално доказани и се**

<sup>20</sup> Капитализирането на разходите означава, че те не се признават като разход в периода, в който са извършени, а се признават посредством амортизационни отчисления (разходи за амортизация) за период, равен на периода, през който активът ще носи икономическа изгода на предприятието.

<sup>21</sup> Приложима е общата постановка на МСС 16 Имоти, Машини и Съоръжения, според която амортизацията на актива започва, когато той е налице за употреба, т.е. когато е на мястото и в състоянието, необходимо за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството.

<sup>22</sup> Съгласно разпоредбите на МСС 16, полезният живот на всеки актив трябва да се преразглежда най – малко при приключване на всяка финансова година, и ако очакванията се различават от предишни приблизителни оценки, промените следва да се отчитат като промяна в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки. Вж. също т.7.2. от НСС 16 Дълготрайни материални активи.

<sup>23</sup> Вж. т.38 от МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки: „Промяната в приблизителната оценка на полезния живот или на очаквания модел на потребление на икономическите ползи от един амортизируем актив засяга разходите за амортизация както за текущия период, така и за всеки период през останалия срок на полезен живот.”

<sup>24</sup> В специализираната литература Душанов (Цит. изт., 4 с.) изразява мнение, че: „Когато активът не е включен в данъчния амортизационен план, последващите разходи не се признават за данъчни цели”. Вероятно авторът има предвид случаи, при които активът въобще не е бил включван в данъчния амортизационен план, а не тези при които е бил отписан от него, тъй като е амортизиран за данъчни цели.



**отнасят за активи, които ДЗЛ използва за целите на стопанската си дейност.**

Изискването за документална обосновааност на разходите въобще и в частност на разходите за ремонт е фундаментално за финансово-контролната практика, но с настоящата редакция на Закона за счетоводството (в сила от 01.01.2016 г.) се поставя специален акцент върху него като изрично е посочено, че не се допуска счетоводно отчитане на фиктивни или недостатъчно идентифицирани сделки и несъществуващи разходи. Волята на законодателя стриктно да се съблюдава документалната обосновааност и достоверност на сделките и разходите намира израз в предвидените значителни административни санкции за ръководителя и за предприятието при нарушаване на тези разпоредби. Регламентираното в Закона за счетоводството изискване за минималното съдържание на първичните документи, адресирани да външни получатели, с което се възстановява условието задължителен реквизит, да е не само „предмет и стойностно изражение на стопанската операция”, а и „натурално изражение”, ще съдейства за съставяне на счетоводни документи с достатъчно пълни данни, за да е възможно разкриването на счетоводни нарушения и измами при последващ финансов контрол. За признаването на счетоводен разход за данъчни цели, съгласно ЗКПО, освен първичен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция, се изисква и касова бележка, когато е налице задължение за нейното издаване.

Освен наличието на документална обосновааност на разходите за ремонт, контролните органи следва да установят дали тези разходи се отнасят за активи, които ДЗЛ използва за целите на стопанската си дейност чрез – логически анализ на стопанските операции, разкриване на причинно-следствените връзки между разходите и резултатите от тяхното извършване, посредством оглед на съответните ДМА и експертизи от строителни специалисти. В действителност, е необходимо съчетание между интуиция, практически опит и добро познаване на технологията и методиката на финансовия контрол от страна на проверяващия орган, за да

могат да се разкрият, например осчетоводени разходи за ремонт на частен имот на управителя като разходи за ремонт на офиса или ремонт на лични превозни средства, който е представен счетоводно като ремонт на превозните средства, използвани по занятие.

Контролните органи следва да отделят специално внимание на разходите за извършени ремонти на превозни средства (*резервни части, труд за ремонт, за бояджийски и тенекеджийски услуги*), които се ползват за целите на управленската дейност, тъй като те участват при формирането на данъчната основа върху която се начислява данъкът върху разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства.

Според действащото данъчно третиране, при извършен ремонт на собствени активи е налице право на данъчен кредит. Наемателят също има право на данъчен кредит за стоките и услугите, използвани при безвъзмездно извършване на ремонт на нает или предоставен за ползване актив. И в двата случая, обаче, правото на приспадане на данъчен кредит е налице при изпълнение на общите условия на ЗДДС.

От началото на 2016 г. въпросът за *облагане с ДДС на личното ползване на активи придоби особена актуалност*, въпреки че конкретните нормативни разпоредби, които дават основание за такова данъчно третиране са предвидени в ЗДДС от години, но, без да е имало сериозна практика по прилагането им. Във връзка с това, следва да се има предвид, че разходите за ремонт (*ползвани ремонтни услуги, резервни части, строителни материали и консумативи*) на превозни средства, сгради и други ДМА се включват като част от преките разходи при формирането на данъчната основа на доставката по предоставянето на актива за лично ползване на собственика или персонала, при условие, че за същите е упражнено право на данъчен кредит, независимо, че за основния актив (например, лек автомобил) право на данъчен кредит може и да не е упражнено<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> Разяснение на НАП изх.№20-00-15/22.01.2016 г. относно данъчното третиране по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) на използването и отделянето на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите



## Ремонт или подобрене на нает актив за сметка на наема

Тези случаи на извършване на ремонт на наети активи са добре познати в практиката. При тях е налице бартер: наемодателят предоставя услугата „под наем“, която му се заплаща в натура с насрещната услуга „ремонт“; наемателят оказва услугата „ремонт“, а получава отдаден под наем актив. Конкретните нормативни разпоредби, които регламентират взаимоотношенията между наемателя и наемодателя по повод на извършени ремонти на вещта, предмет на договора за наем, се съдържат в Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)<sup>26</sup>, в който е посочено, че:

- дребните поправки, отнасящи се до повреди, които се дължат на обикновено употребление, като замърсяване на стени в помещенията, разяждане на кранове, на брави, запушване на комини и други такива, са за сметка на наемателя;
- поправките на всички други повреди, ако не са причинени виновно от наемателя, са за сметка на наемодателя;
- ако наемателят извърши сам поправката с грижата на добър стопанин, той може да прихване стойността ѝ срещу наема.

Според ЗДДС, тези дейности се приравняват на доставка на услуга, която не е безвъзмездна, тъй като има наличие на прихващане на разходите за ремонт/подобрието срещу наема. В ЗДДС е предвидено следното *специфично данъчно третиране*, което се отнася и за случаите на ремонт (подобрене) на нает актив за сметка на наема: всяка от страните е продавач на това, което дава и купувач на това, което получава; и двете сделки се отчитат като продажби; данъчното събитие на всяка от доставките възниква по общия ред; доставката с по-ранна дата на възникване се смята за авансово плащане по втората доставка.

Във връзка с представения технологичен модел на финансовия контрол на Фиг.1, в досегашното изложение беше направен аналитичен коментар на счетоводни и данъчни норми, свързани с ремонта и подобриенията (реконструкция, модернизация) на ДМА, въз

основа на който могат да се направят следните изводи:

- по отношение на счетоводното и данъчното третиране на ремонта и подобрието на ДМА е от значение дали ДМА са собствени или наети;
- при наетите ДМА е от значение дали ремонта или подобрието е безвъзмездно или е възмездно (за сметка на наема).

Според цитирания технологичен модел на финансовия контрол (Фиг.1), при установяване на отрицателно отклонение от нормите следва да се изготви *коригираща програма*, т.е. да се реализира подходящо контролно въздействие спрямо обекта на контрол – в зависимост от компетентността и правомощията на финансово-контролния орган. С оглед изясняване технологията на финансовия контрол върху последващите разходи за ДМА, въз основа на представения модел (Фиг. 1), по-нататък в изложението последователно ще бъдат разгледани възможностите за реализиране на контролно въздействие от гледна точка на органите за независим финансов одит и органите по приходите на НАП.

### Контролно въздействие от независимите одитори

1. Ако се установи, че по отношение на разходи за ремонт на ДМА със съществена стойност, съществува вероятност предприятието да получи икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на съответния актив, но въпреки това те са отчетени като текущи разходи вместо да бъдат капитализирани, тогава независимият одитор има основание да изрази резерви в одиторския доклад, тъй като са нарушени изискванията на НСС 16 Дълготрайни материални активи за отчитането на последващите разходи, което дава отражение върху финансовия резултат на предприятието за текущия отчетен период и води до нарушение на счетоводния принцип за „варно и честно представяне“.

2. Ако независим одитор установи, че с последващи разходи за ремонт е увеличена балансовата стойност на ДМА без да е налице

<sup>26</sup> Вж. чл. 231 от ЗЗД.



вероятност предприятието да получи икономическа изгода над първоначално оценената стандартна ефективност на актива, вместо тези разходи да се отчетат като текущи, тогава следва да се изразят резерви в одиторския доклад.

*Например*, такъв случай ще е налице ако ръководителят на предприятието прецени, че е отпаднала необходимостта от един от собствените му складове, поради което през годината същият е преустроен в магазин (направените разходи са капитализирани), за да може да бъде продаден по-лесно, но, поради намалялото търсене на търговски площи, към края на отчетният период магазинът все още не е продаден, а от ценовите равнища става ясно, че продажбата му ще донесе загуба в по-голям размер от стойността на направеното подобрене. При това положение, в края на годината преустроеният ДМА ще фигурира в счетоводния баланс със стойност, превишаваща неговата възстановима стойност, т.е. ще бъде надценен, което води до нарушаване на принципа за „предпазливост“<sup>27</sup>.

3. Ако се установи, че извършени разходи за подобрения (реконструкция) на нает актив, чиято величина е съществена, са отчетени и представени в ГФО като дълготраен нематериален актив, независимият одитор има основание да изрази резерви в одиторския доклад, тъй като не са изпълнени критериите на НСС 38 Нематериални активи за признаване на дълготраен нематериален актив, с което е нарушен счетоводният принцип за „вярно и честно представяне“.

4. Разходите за ремонт и подобрене (реконструкция) на ДМА могат да достигнат съществени размери и с тях да се манипулира финансовият резултат, като се намалява неговата величина до желано равнище, което е в нарушение на принципа за „вярно и честно представяне“. Затова, по отношение на последващите разходи трябва да се установи дали са реално извършени, дали е реален техният размер, дали се отнасят за реални активи и дали тези активи се ползват за целите

на стопанската дейност или са за лично ползване, респ. ако се установят съществени нарушения, свързани с тези разходи, отразени във финансовия отчет, одиторският доклад следва да се модифицира по подходящ начин.

5. Ако независим одитор установи нарушение на данъчните норми, свързани с разходите за ремонт и подобрене на ДМА, следва да даде съответните указания на одитираното предприятие за отстраняване на данъчните нарушения, като част от т.н. „данъчни проверки“ на одитора<sup>28</sup>, но само по себе си това не е основание за модифициране на одиторския доклад.

### Контролно въздействие от органите по приходите на НАП

1. Ако установят разходи за подобрене (реконструкция, модернизация) на собствени ДМА, които не са капитализирани, а са отчетени като текущи разходи, органите по приходите следва да коригират счетоводния финансов резултат, като го увеличат за целите на формирането на данъчната основа за облагане с корпоративен данък.

Преценката дали последващите разходи следва да се капитализират или да се отчетат като текущи не зависи от стойността на извършените разходи<sup>29</sup>, а се основава на анализ на техния характер и предназначение, като се изхожда от разпоредбите на НСС 16 Дълготрайни материални активи. Следва да се има предвид, че стандартът посочва изрично само част от възможните разходи, които повишават ефективността на ДМА и бъдещите икономически изгоди от тях, всъщност стопанската практика е много по-разнообразна, затова при преценка относно счетоводното третиране на последващите разходи (капитализиране или текущо отчитане) следва да се изхожда най-вече от техния характер,

<sup>28</sup> В специализираната литература се изразява мнение, че: „Данъчната проверка е съществена част от одиторската проверка“, както и „... одиторът носи отговорност пред предприятието, в което е нает да извършва одитинг за пропуските в данъчното облагане“. – Вж. Динев, Михаил и Лилия Христова. Одиторски контрол. София, ФорКом Висулчев, 1992. 79 и 80 с.

<sup>29</sup> Това мнение се споделя и от други автори. Вж. Матова-Головина, А. Отчитане на разходите за ремонт или подобрене на дълготрайни материални активи, отдадени или наети под наем. сп. Актив, 9/2012, 6 с.

<sup>27</sup> Примерът е заимстван и адаптиран. Вж. Райнов, Б. Разходите за подобрения на дълготрайни активи невинаги се капитализират. Дневник, 2003 [Онлайн]. Available from: [http://www.dnevnik.bg/biznes/2003/08/11/135364\\_razhodite\\_za\\_podobreniia\\_na\\_dulgotraini\\_aktivii/](http://www.dnevnik.bg/biznes/2003/08/11/135364_razhodite_za_podobreniia_na_dulgotraini_aktivii/) [Accessed 06.07.2016]



икономическа същност и предназначение, като се съблюдава изпълнението на критериите за реализиране на „икономическа изгода“ при употребата на материален актив.

2. Ако установят подобрене на нает ДМА, във връзка с което са отчетени текущи разходи, органите по приходите следва да коригират счетоводния финансов резултат, като го увеличат за целите на формирането на данъчната основа за облагане с корпоративен данък, тъй като тези разходи не са признати за данъчни цели, респ. според ЗКПО тези разходи следва да формират данъчен дълготраен нематериален актив.

Във връзка с разпоредбите на ЗДДС, следва да се установи дали наемателят е начислил данък за извършеното безвъзмездно подобрене на наетия актив към датата на връщането на актива с подобрието при прекратяване на договора за наем, както и дали правилно е формирана данъчната основа за целта.

3. По отношение на последващите разходи, независимо от това дали се третират като текущи разходи или са капитализирани, е важно да се установи дали са документално доказани по надлежния ред и дали са свързани със стопанската дейност на предприятието. Тази проверка е необходима както от гледна точка на облагането по ЗКПО, така и на облагането по ЗДДС. Ако се установи, че липсва документална обосновааност на разходите, че техният размер е завишен или не са свързани със стопанската дейност на предприятието, с тях се извършва увеличение на счетоводния финансов резултат за целите на формирането на данъчната основа за облагане с корпоративен данък. В тези случаи се отказва и право на данъчен кредит, във връзка с получените стоки и услуги, които формират съответните последващи разходи за ДМА.

Когато по отношение на ДМА, за които са извършени последващи разходи, се установи, че, наред с употребата им за целите на дейността на предприятието, е налице и лично ползване, тогава те (*ползваните ремонтни услуги, закупените резервни части, строителните материали и консумативи*) трябва да се включат като част от преките разходи при формирането на данъчната основа на доставката по предоставянето на актива за лично ползване на собственика или персонала. В случай, че това не

е направено, трябва да се начислят съответните данъчни задължения и лихви.

4. Съгласно действащия в момента Закон за счетоводството, ръководителят се наказва с глоба, а на предприятието се налага имуществена санкция за счетоводно отчитане на несъществуващи разходи, в т.ч. за ремонт и подобрене на ДМА.

5. При наличието на разходи за извършени ремонти на превозни средства, които се ползват за целите на управленската дейност, контролните органи от НАП трябва да установят дали са обложени с окончателен данък върху разходите по ЗКПО, респ. ако не са – да начислят съответния данък и лихвите за просрочие. Предвидени са и административни санкции за случаите, когато не е подадена декларация за облагане на разходите с окончателен данък<sup>30</sup>.

**Друг модел, който може да се ползва при изясняване технологията на контрола върху последващите разходи за ДМА, представя финансовия контрол като процес на изследване на подконтролните обекти.** Той показва етапите, през които преминава процесът на финансово- контролно изследване и резултата, който се получава на всеки един от тях (Фиг.2). Този модел дава възможност да се систематизират контролни насоки и хипотези, които да се проверят с подходящи контролни способности, въз основа на данни от относими информационни източници.

За целите на настоящото изложение, интерес представляват първият и вторият етап от модела:

- *Подготовка за контролно изследване* – съобразно спецификата на подконтролния обект и в съответствие с целите и задачите на финансовия контрол, осъществяван под формата на проверка, ревизия, одит или инспекция, се систематизират насоките на контролното изследване;
- *Изследване на контролните обекти* – в хода на финансово-контролното изследване се

<sup>30</sup> Няма специален образец на декларация за данъка върху разходите. На основание чл. 217, ал. 1 от ЗКПО данъкът върху разходите се декларира с годишната данъчна декларация, подавана от данъчно задълженото лице. В този смисъл, административната санкция се налага ако: годишната декларация не е подадена; ако е подадена, но в нея не е определен дължимият окончателен данък върху разходите или е определен, но в по- малък размер.



1. *А.Н. Николова, Б. Моделирането в системата на данъчния контрол. Дисертация за присъждане на докторска степен. ИУ-Варна, 2012 г., 108 с. Направена е аналогия с модела на данъчно-контролния изследователски процес.*

**Фиг. 2. Модел на финансово-контролния процес на изследване**

проверяват нормативни и логически хипотези, чрез подходящи контролни способности, въз основа на данните от относими отчетни и извънотчетни информационни източници.

Контролното изследване на последващите разходи за ДМА трябва да бъде неразделна част от финансовия контрол върху ДМА, който се осъществява в хода на – ревизия, одит, инспекция или проверка, тъй като в някои случаи величината на тези разходи достига съществени размери, които могат да деформират финансовия резултат на предприятието, данъчната основа за облагане с корпоративен данък и величината на данъчния кредит, който се приспада от начисления ДДС при определяне на резултата за данъчния период, ако не се третира правилно. В контролната практика проверката на последващите разходи за ДМА често се извършва заедно с проверката на амортизационната политика и амортизационните отчисления.

Контролните органи следва да подхождат с особено внимание към този обект на контрола, в предприятията с предмет на стопанска дейност – машиностроене, строителство, промишлена дейност, корабостроене и кораборемонт,

транспортна дейност или хотелиерство, тъй като в тези сфери делът на ДМА в състава на активите на предприятието като цяло е голям, често се извършват последващи разходи и тяхната величина е значителна. Въпреки че обикновено не достигат големи размери, в останалите предприятия също се извършват последващи разходи, най-често по отношение на транспортните средства и сградите (собствени, наети или предоставени за ползване), тъй като без наличието на тези ДМА не може да се осъществи дейността им.

Повишено внимание от контролните органи и задълбочено изследване на разходите за ремонт, подобрене, реконструкция и модернизация се изисква дори когато на етапа на предварителното проучване и оценката на риска при ревизия или одит се установи, че вътрешният контрол и финансово-счетоводната система на предприятието са надеждни и функционират ефективно, тъй като правилното счетоводно и данъчно третиране на последващите разходи за ДМА до голяма степен се основава на преценки (например, при класификацията на разходите за ремонт и подобрения) или на тълкуване и интерпретиране на специфични счетоводни норми (например, дали подобрението на нает



актив отговаря на дефиницията и критериите за признаване на дълготраен нематериален актив), което поражда вероятност за неадекватно счетоводно представяне и данъчно третиране.

Като допълнение на разгледаната в настоящото изложение технология на контрола върху последващите разходи за ДМА, въз

основа на модела на финансовия контрол, представен на Фиг.1, ще бъдат систематизирани насоките и хипотезите, свързани с последващите разходи, които са необходими за реализиране на финансово-контролно изследване по технологичния модел, представен на Фиг.2.

Таблица 2

**Насоки и хипотези за финансово-контролно изследване на последващите разходи за ДМА**

<b>Основни насоки</b>	<b>Конкретни насоки и хипотези</b>
1. Разходи за ремонт на ДМА	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Документална обоснованост и достоверност на разходите</i> – установява се отчитането на разходи без наличието на изискуемите първични документи, както и отчитането на разходи които не съответстват на данните в наличните първични документи (различна стойност, качество, количество);</li><li>• <i>Правомерност на отчетените разходи</i> – дали са отчетени разходи за ремонт на активи, които не се ползват за целите на осъществяваната стопанска дейност;</li><li>• <i>Адекватно счетоводно третиране:</i> дали последващи разходи, които водят до реализиране на бъдещи икономически изгоди над първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив са отчетени като текущи разходи вместо да се капитализират.</li></ul>
2. Разходи за подобрения на ДМА	<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Промяна в счетоводните приблизителни оценки</i> – дали са налице индикации за промяна в полезния икономически живот на ДМА след подобрението и дали те са взети под внимание;</li><li>• <i>Актуализиране на амортизационния план</i> – дали след подобрението на ДМА съответните промени (полезен икономически живот и балансова стойност) са отразени в амортизационния план и дали са коригирани амортизационните отчисления;</li><li>• <i>Адекватно счетоводно третиране</i> – дали последващи разходи са капитализирани, вместо да се отчетат като текущи разходи, въпреки липсата на вероятност да доведат до реализиране на бъдеща икономическа изгода над първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив, само защото са посочени в НСС 16 Дълготрайни материални активи като разходи, които водят до подобряване на бъдещите икономически изгоди от ДМА;</li><li>• <i>Адекватно данъчно третиране:</i> дали последващи разходи, които водят до подобрение (реконструкция, модернизация) на нает ДМА са формирали данъчен дълготраен нематериален актив, който е включен в данъчния амортизационен план и се амортизира с годишната амортизационна норма, съгласно ЗКПО; дали наемателят е начислил ДДС за извършеното безвъзмездно подобрение на наетия актив към датата на връщането на актива с подобрението при прекратяване на договора за наем, както и дали правилно е формирана данъчната основа за целта.</li><li>• <i>Документална обоснованост, достоверност и правомерност на последващите разходи за ДМА с характер на подобрения</i> – аналогично на т.1.</li></ul>



3. Разходи за ремонт на превозни средства, които се ползват в управленската дейност	<ul style="list-style-type: none"> <li>Спазване изискванията на ЗКПО за облагане с окончателен данък на разходите: дали е подадена декларация, в която правилно са определени данъчните задължения, свързани с разходите за ремонт на превозни средства, използвани в управленската дейност.</li> </ul>
4. Разходи за ремонт на ДМА, които се ползват за лични цели	<ul style="list-style-type: none"> <li>Спазване изискванията на ЗДДС за облагане на личното ползване на активи на предприятието: дали се включват като част от преките разходи при формирането на данъчната основа на доставката по предоставянето на актива за лично ползване на собственика или персонала.</li> </ul>

Във връзка с изясняване технологията на финансово-контролното изследване на последващите разходи за ДМА, съгласно модела на Фиг.2, ще бъдат посочени също така способите на контрола и информационните източници, свързани с разходите за ремонт, подобрене, реконструкция и модернизация на ДМА:

**I. Способи на контрола:** приложими са различни документални проверки (систематизирана, детайлна, изчерпателна, формална, аритметична и проверка по същество, насрещна и взаимна документална проверка); от способите за фактически финансов контрол са подходящи – оглед на ДМА, експертиза, анкета, събеседване, справка, писмени обяснения, сведения от свидетели, контролно измерване, инвентаризация; логически анализ, анализ на причинно-следствените връзки, тенденциите, закономерностите и др.

## II. Информационни източници:

- Оборотна ведомост – дебитни и кредитни обороти по С/ка 613 Разходи за придобиване на ДМА; дебитни обороти по С/ка 241 Амортизация на ДМА; дебитни обороти по С/ките от гр.20 Дълготрайни материални активи и гр.21 Дълготрайни нематериални активи (С/ка 219 Други дълготрайни нематериални активи).

- Хронологична ведомост на С/ките от гр.60 Разходи по икономически елементи и гр.61 Разходи за дейността, тъй като последващите разходи за ДМА първоначално се отчитат по икономически елементи, след което по функционално предназначение: разходите за ремонт се включват в текущите разходи за отчетния период, а разходите за подобрения се отнасят по дебита на калкулационната С/ка 613

Разходи за придобиване на ДМА. Специално внимание трябва да се обърне на оборотите по С/ка 602 Разходи за външни услуги, тъй като последващите разходи за ДМА могат да се извършват от външни специализирани предприятия. Когато ремонтът се извършва по стопански начин, обикновено сметките от гр. 60 Разходи по икономически елементи се приключват със С/ка 612 Разходи за спомагателна дейност, към която може да се обособи подсметка „Ремонтна дейност“. Възможно е последващите разходи, извършени от наемателя да бъдат покрити от месечните наемни вноски в рамките на срока на договора, в този случай трябва да се провери и С/ка 651 Нефинансови разходи за бъдещи периоди, в която тези разходи първоначално се натрупват преди да бъдат включени пропорционално в разходите за текущия период<sup>31</sup>.

- Оборотите по С/ка 402 Доставчици по аванси, във връзка с предоставени аванси за извършване на последващи разходи за ДМА.

- Разчетни сметки (401 Доставчици и 411 Клиенти, 404 Доставчици по доставки при определени условия и 414 Клиенти по продажби при определени условия, 498 Други дебитори и 499 Други кредитори)<sup>32</sup>, във връзка с уреждане на насрещни вземания между наемател и наемодател при извършване на последващи разходи за сметка на наема.

- Сметки за отчитане на приходите от извършени ремонтни услуги от наемател на наемодател, които не са безвъзмездни – С/ка 703

<sup>31</sup> Евлогиев, Е. Последващи разходи върху наети активи. сп. Счетоводство +, 8/2009, 12 с.

<sup>32</sup> В счетоводната практика се срещат различни варианти при отчитането на разчетните взаимоотношения между наемател и наемодател по повод на извършен от наемателя ремонт, който е за сметка на месечния наем.



Приходи от продажба на услуги или С/ка 709  
Други приходи от дейността.

- Счетоводен амортизационен план и данъчен амортизационен план.
- Първични счетоводни документи – фактури за ползвани ремонтни услуги и/или закупени строителни материали и консумативи.
- Оповестяванията към ГФО, съгласно НСС 16 Дълготрайни материални активи.
- Протокол по чл.117 от ЗДДС за начислен данък от наемателя при извършване на безвъзмездна ремонтна услуга по отношение на наети ДМА.
- Експертна преценка от строителни инженери, технолози, техници, механици и др. за характера и естеството на направените последващи разходи за ДМА, както и за действителния размер на тези разходи.
- Застрахователни обезщетения и удостоверения от компетентни органи – общини, гражданска защита, пожарна охрана и др. при повредени ДМА в резултат на стихийни бедствия (земетресения, наводнения, свличане на земни пластове, пожари, лавини и др.).
- Договори за ремонт и за отдаване под наем.
- Разделителна ведомост за разграничаване на разходите за ремонт от разходите за подобрения, реконструкция и модернизация, когато са извършени общо.
- Протоколи на приемателните комисии и разрешение за ползване, съгласно изискванията за строителен надзор в случаите на подобрение, реконструкция и модернизация на сграда, която се отчита като ДМА или като инвестиционен имот.
- Планове и заявки за ремонт, ведомост на дефектите и ремонтна ведомост.
- Протокол за извършен ремонт на ДМА, подписан от възложителя и изпълнителя на ремонта.
- Инвентаризационен опис на дълготрайните активи.

## Заклучение

В резултат на извършеното изследване на последващите разходи за ДМА и с оглед усъвършенстване технологията на финансовия контрол върху разходите за ремонт, подобрение, реконструкция и модернизация на ДМА могат да се направят следните обобщаващи изводи:

1. Неправилното счетоводно и данъчно третиране на последващите разходи за ДМА може да има съществено влияние върху финансовия резултат на предприятието за отчетния период и значително да го деформира, поради което разходите за ремонт, подобрение, реконструкция и модернизация на ДМА са важен обект на финансовия контрол.

2. Технологичните въпроси на финансовия контрол върху последващите разходи за ДМА не са изследвани самостоятелно и задълбочено в специализираната литература, а действащата финансово-контролна практика по отношение на този обект се основава на ограничени указания.

3. Целенасоченото изясняване на технологията на финансовия контрол върху последващите разходи изисква да се изхожда от определен технологичен модел на финансовия контрол, респ. за целите на настоящото изследване са ползвани два технологични модела: първият представя процеса на разкриване на отклонения от нормите и изготвяне на коригираща програма (Фиг.1), а вторият – процеса на реализиране на финансово-контролно изследване по отношение на определен обект на контрола чрез систематизиране на контролни насоки, проверка на контролни хипотези с подходящи способности, на база на данните от относими информационни източници (Фиг.2).

4. Технологията на финансовия контрол върху последващите разходи за ДМА включва: *първо*, установяване на счетоводното и данъчното третиране на разходите за ремонт, подобрение, реконструкция и модернизация в проверяваното предприятие, чрез използване на подходящи контролни способности и информационни източници, с които се проверяват различни хипотези, съответстващи на зададените контролни насоки; *второ*, съпоставка с нормативните разпоредби,



съдържащи се в приложимите счетоводни стандарти, ЗКПО, ЗДДС, ЗМДТ и отделни разпоредби в други закони; трето, разкриване на отрицателни отклонения и нарушения на счетоводните и данъчните норми; четвърто, реализиране на подходящо контролно въздействие, съобразно правомощията на органа за финансов контрол.

5. Правилното счетоводно и данъчно третиране на последващите разходи за ДМА зависи от подходящото разграничаване и класифициране на разходите за ремонт, подобрене, реконструкция и модернизация на ДМА, което от своя страна предполага наличието на методически познания и умения у финансово-контролните органи за извършване на логически анализ и разкриване на причинно-следствените връзки между извършените разходи и постигнатите резултати.

6. Направеното изброяване на разходите, които водят до подобряване на бъдещите икономически изгоди и подлежат на капитализиране в НСС 16 Дълготрайни материални активи не би следвало да се възприема като изчерпателно, а само като примерно, тъй като стопанската практика в този аспект е твърде разнообразна и трудно може да бъде конкретизирана. В този смисъл, принципният подход към последващите разходи за имоти, машини и съоръжения, възприет в съответния международен счетоводен стандарт много по-добре кореспондира с реалната стопанска практика.

#### Използвана литература:

1. Dinev, M., 1999. Kontrol v sotshialnoto upravlenie. Purvo izdanie. Sofiya: Trakiya - M, str.18-30.

2. Dinev, M. и Hristova, L., 1992. Oditorski kontrol. Sofiya: ForKom, str.79-80.

3. Diskusionen schetovoden forum, 2009. [online] Available at: <<http://www.odit.info/?s=6&i=188216&f=1>> [Accessed 05 July 2016].

4. Donev, K., Zh. Gerdzhikov, R. Dimitrova, Teoriya na finansoviya kontrol. Akadem. izd. Nauka i ikonomika, Varna, 2010, str.36-55.

5. Dosev, Hr. Schetovodno i danuchno tretirane na podobreniyata na naet aktiv, 2013.

[online] Available at: <<http://www.odit.info/?s=2&i=3488>> [Accessed 05 July 2016].

6. Dushanov, I. Posledvashti razhodi za imoti, mashini, suoruzheniya и oborudvane, resp. za dulgotrayni aktiv i – priznavane i schetovodnoto im otchitane. sp. Bulgarski schetovoditel, br.1-2/2011, str.4,9.

7. Evlogiev, E. Posledvashti razhodi vurhu naeti aktiv i. sp. Schetovodstvo+, br.8/2009, str.12.

8. Matova-Golovina, A. Otchitane na razhodite za remont ili podobrenie na dulgotrayni materialni aktiv i, otdadeni ili naeti pod naem. sp. Aktiv, br.9/2012., str.6.

9. Nikolova, B. Modeliraneto v sistemata na danuchniya kontrol. Disertatshia za prisuzhdane na doktorska stepen. Varna: Ikonomicheski universitet, 2012, str.108.

10. Protshedura Nomer K11, Versiya L Predvaritelna podgotovka i planirane na reviziyata/proverkata /za sluzhebno polzvanе/, 2015. Sofiya: NAP.

11. Protshedura Nomer K12, Versiya L Izpulnenie na reviziya /za sluzhebno polzvanе/, 2015. Sofiya: NAP.

12. Rabotna programa № I03\_PM3. Rukovodstvo za prilagane na oditorski tehniki pri izvurshvane na danuchno-osiguriteln kontrol /za sluzhebno polzvanе/, 2014. Sofiya: NAP.

13. Razyasnenie s izh.№20-00-15/22.01.2016г. otnosno danuchnoto tretirane po Zakona za danuk vurhu dobavenata stoynost (ZDDS) na izpolzvaneto i otdelyaneto na stoki za lichni nuzhdi na danuchno zadulzhenoto litshe, na sobstvenika, na rabotnitshite i sluzhitelite, 2016. Sofiya: NAP.

14. Raynov, B. Razhodite za podobreniya na dulgotrayni aktiv i ne vinagi se kapitalizirat, v. Dnevnik, 2003. [online]. Available at: <[http://www.dnevnik.bg/biznes/2003/08/11/135364\\_razhodite\\_za\\_podobreniia\\_na\\_dulgotraini\\_aktiv\\_i/](http://www.dnevnik.bg/biznes/2003/08/11/135364_razhodite_za_podobreniia_na_dulgotraini_aktiv_i/)> [Accessed 06 July 2016].

15. Rangelov, E. Schetovodno otchitane i danuchni aspekti na remontite i podobreniyata na naeti aktiv i sled promenite v ZDDS ot 2013 g. sp. Aktiv, br.10/2013, str.4-6.

16. Tomov, Y. Teoriya na kontrola i odita. Svishtov: Akadem. izd. Tshenov, 2002, str.33-42.

17. Defliz, F., Genri Dzhenuk, Vinsent O'Reylli, Audit Montgomeri. Perevod s angliyskogo pod redaktshiey prof. Ya. V. Sokolova. Moskva:



YUNITI, 1997, str. 403, 408.

18. Hermanson, H., Jerry Strawser, Robert Strawser, Auditing theory and practice. Sixth edition. Australia: IRWIN, 1993, p. 615.

19. Hubbard, D., Hubbard, Thomas D. at al., Auditing. Fourth Edition. USA: Dame Publications Inc., 1991, p. 423-424.

20. IFAC, 2011. Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Third Edition. [online] Available at: <[www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en](http://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en)> [Accessed 05 July 2016].

21. Millichamp, A. H., Auditing. 7th Edition. London: DP Publicatios, 1996, p.180-181.

22. Whittington, O. Ray at al., Principles of auditing. Tenth Edition. Australia: IRWIN, 1992, p. 554, 557, 559-560, 564, 568.

23. Zakon za danuk vurhu dobavenata stoynost, 2016. [online] Available at: <<http://lex.bg/laws/ldoc/2135533201>> [Accessed 05 July 2016].

24. Zakon za zadulzheniyata i dogovorite, 2008. [online] Available at: <<http://lex.bg/laws/ldoc/2121934337>> [Accessed 05 July 2016].

25. Zakon za korporativното podohodno oblagane, 2016. [online] Available at: <<http://www.lex.bg/laws/ldoc/2135540562>> [Accessed 05 July 2016].

26. Zakon za mestnite danutshi i taksi, 2016. [online] Available at: <<http://www.lex.bg/laws/ldoc/2134174720>> [Accessed 05 July 2016].

27. Zakon za schetovodstvoto, 2016. [online] Available at: <<https://alexanderbtodorov.com/2015/12/01/accountancy-act/>> [Accessed 05 July 2016].

28. NSS 16 Dulgotrayni materialni aktivi, 2008. [online] Available at: <[http://www.portalschetovodstvo.bg/nss-16\\_dalgotrayni-materialni-aktivi-16185.htm](http://www.portalschetovodstvo.bg/nss-16_dalgotrayni-materialni-aktivi-16185.htm)> [Accessed 05 July 2016].

29. MSS 16 Imoti, Mashini i Suoruzheniya, 2009. [online] Available at: <<http://www.odit.info/?s=2&i=2550>> [Accessed 05 July 2016].

30. MSS 8 Schetovodna politika, promeni v schetovodnite priblizitelni otshenki i greshki, 2009.

[online] Available at: <<http://www.odit.info/?s=2&i=2565>> [Accessed 05 July 2016.]