

# ОТЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННИ ПРОБЛЕМИ ПРИ ИЗПОЛЗВАНЕТО НА НЕТЕКУЩИТЕ АКТИВИ В ПРЕДПРИЯТИЯТА С НЕСТОПАНСКА ЦЕЛ

Гл. ас д-р Станислава Панчева  
Катедра „Счетоводна отчетност”  
С.А. ”Д.А.Ценов”, гр. Свищов

**Abstract:** In the scientific research, the nature of assets in the enterprises with non-profit goal is explored. On this base is suggested a definition for the assets together with some indications for accounting purposes. The criteria are differentiate, both for admitting the assets and the models of their valuation. Some problems connected with reporting of assets with public meaning and no-current assets without public meaning are outlined. Some guidelines for the resolving of these problems are shown. The position of the assets in the structural section of the annual report is determined. The information links between them are taken out.

**Keywords:** enterprises with non-profit goal, accounting, assets

**JEL M41**

## Въведение

Определящ фактор за успешното функциониране и развитие на предприятията с нестопанска цел е тяхното имущество. То показва възможностите на управленския орган да организира дейност и да постига конкретни нестопански цели и служи като база при оценяване на ефективността на тези структури, на тяхната независимост и автономност.

Важно място при изследването на имуществото на предприятията от нестопанската сфера заемат въпросите, свързани със счетоводното третиране на нетекущите активи. За тях в Международните счетоводни стандарти и в законодателството на Европейския съюз не се съдържат специални разпоредби. Това се

дължи на обстоятелството, че регулирането на този отчетен обект във всяка страна е различно. Ето защо приемането на Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност се определя като поредно доказателство за засиления интерес към тази проблематика.

В Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност отчитането на нетекущите активи е уредено в няколко текста, като за нерешените въпроси е направена препратка към другите стандарти. Това поражда дискусии в практиката, продиктувани от спецификата на отчетния обект и от неговото счетоводно интерпретиране в предприятията от нестопанската сфера. Ето защо в настоящата разработка се поставя за цел да се изследват проблеми, свързани с отчитането на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел и да се очертаят насоки за тяхното решаване.

Във връзка с постигането на целта са формулирани няколко задачи:

- определяне същността, особеностите и признаците за класифициране на активите, в т.ч. и на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел;
- конкретизиране на критериите за признаване и моделите за оценяване на нетекущите активи;
- изследване на проблеми при текущото отчитане на нетекущите активи и при представянето на информацията за тях в годишния финансов отчет.

За методологическа основа на научната разработка се възприемат общонаучните и частнонаучните методи за научни изследвания, в т.ч. сравнителният метод, методите анализ и синтез, индуктивният и дедуктивният подход, аналогията и моделирането. Използван е и подходящ графичен инструментариум.

За написването на научната разработка са проучени публикации в специализирани издания и в интернет и нормативна и счетоводна база, действаща към 15 февруари 2009 г. Направени са и практически проучвания в предприятия с нестопанска цел, в т.ч. Първо българско читалище „Е. и К. Д. Аврамови”, гр. Свищов, Фондация „Д.А.Ценов”, гр. Свищов, Фондация „Алеко Константинов”, гр. Свищов, Счетоводна къща „ЕЛКОКОМ” ООД, гр. София, ТД „Алеко Константинов”, гр. Свищов, Сдружение с нестопанска цел „Бизнес център Свищов”, гр. Свищов и др.

### **1. Същност, класификация и особености на активите**

Активите са ресурси, осигуряващи успешното функциониране и развитие на отделните предприятия. Те се придобиват в резултат на минали събития и носят бъдеща икономическа изгода за отчетноособените структури, които ги използват и контролират. Затова в Общите положения на Международните стандарти за финансово отчитане се определя, че актив е всеки „ресурс, контролиран от предприятието в резултат от минало събитие и от който се очаква стопанска изгода за предприятието”<sup>1</sup>.

Активите в предприятията с нестопанска цел имат предназначение, различно от това, в предприятията, регистрирани по реда на Търговския закон. Те се използват за постигането на нестопански цели, определени в учредителния акт или в устава, които могат да бъдат свързани с образованието, културата, спорта, туризма, вероизповеданието, здравеопазването и др. Най-често техен източник са учредителите и дарителите, но не са изключение

---

<sup>1</sup> ОБЩИ положения, т. 49а. В: МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005. Част I. София, Идес, 2005, с. 51. Аналогично е определението за актив и в националните стандарти. Вж.: ОБЩИ разпоредби, т. 4.1. В: НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия. София, Солотон, 2005, с. 6.

и случаите, когато те се придобиват в резултат на покупка, замяна, строителство или по друг начин<sup>2</sup>.

При изследването на активите в предприятията с нестопанска цел се установява и друга особеност. Възможно е в следствие на осъществяването на разходи да не се придобият ресурси, отговарящи на определението за активи. Същевременно, когато не са извършени разходи, конкретни ресурси могат да се признаят като активи и да бъдат включени в баланса. Ето защо между извършването на разходи и създаването на активи в тези предприятия не следва да се търси причинно-следствена връзка.

За признаването на активите в предприятията с нестопанска цел правото на собственост не е задължително, но е важен контрола върху тяхното използване. Това показва, че активите могат да бъдат признавани и когато отчетноособените структури само временно се разпореждат с тях и те им носят икономическа изгода.

Вижда се, че активите в предприятията с нестопанска цел имат особености и, че тези особености не са намерили отражение в предвиденото за тях определение. Това се дължи на няколко причини.

Определението за активи, представено в счетоводните стандарти, има за цел да характеризира отчетния обект във всички стопански и нестопански субекти в икономическата действителност. Затова то съдържа само най-важните, респ. най-общите негови черти. В същото време предприятията с нестопанска цел са специфични структури и това предполага по-различен състав на активите, а от тук и по-различен начин на тяхното характеризиране и счетоводно третиране. Ето защо за нуждите на отчитането в предприятията с нестопанска цел определението за активи може да

---

<sup>2</sup> Според **Р. Пожаревска** за по-точното определяне на активите в предприятията с нестопанска цел е добре да се използват и характеристиките „заменяеми, законови изпълними”. Те обаче не винаги са присъщи на изследвания обект. ПОЖАРЕВСКА, Р. Предприятия с нестопанска цел. София, ФорКом, 2008, с. 83.

се представи и така: **контролирани от предприятията с нестопанска цел ресурси, придобити чрез дарение, завещание или от друг източник, от които се очаква бъдеща икономическа изгода, предназначена за постигане на нестопанска цел, определена в учредителния акт или в устава.**

В определението за активи се открояват няколко по-важни характеристики на отчетния обект. Те могат да се систематизират и представят в четири насоки:

- активите са контролирани от предприятията с нестопанска цел ресурси, при които правото на собственост не е задължително;
- те се придобиват в следствие на минали събития, в т.ч. от дарения и завещания, чрез покупка, строителство, замяна и др.;
- от тях се очаква бъдеща икономическа изгода;
- използват се в дейността, с оглед постигане на определена в учредителния акт или в устава нестопанска цел.

Активите в предприятията с нестопанска цел имат различна форма на проявление. Това поражда необходимостта от тяхното класифициране по признаци, имащи отношение към счетоводното им отчитане и към представянето на информацията за тях във финансовия отчет. Такива например могат да бъдат признаците „дейност, в която се използват”, „цел при придобиването” и др.

По признака „дейност, в която се използват” активите в предприятията с нестопанска цел могат да се подразделят на:

- активи, използвани в нестопанската дейност;
- активи, използвани в стопанската дейност.

Нестопанската дейност е основна за предприятията с нестопанска цел. Тя се отъждествява главно с извършването на услуги, насочени към задоволяване на обществени и на частни потребности на индивидите, непокрити от другите сектори на икономиката<sup>\*</sup>. Това налага при осъществяването ѝ да се използват и

---

<sup>\*</sup> Практическите проучвания и проучванията на нормативните изисквания към нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел показват, че тя не включва

по-специфични по вид и предназначение активи, като например паметници на културата, произведения на изкуството и др.

Печалбите не са цел на предприятията с нестопанска цел. Затова и цените на услугите, които тези структури извършват във връзка с осъществяване на своята нестопанска дейност, не се определят на пазарен принцип.

Печалбите, реализирани в нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел не подлежат на облагане с корпоративен данък и не се разпределят между учредителите. Тяхното предназначение е да обезпечават финансово постигането на поставените в устава или в учредителния акт цели. Ето защо е важно и самите активи, в резултат на чието използване са реализирани тези положителни финансови резултати, да бъдат отчитани отделно.

Стопанската дейност е допълнителна за предприятията с нестопанска цел. Най-често тя се отъждествява с търговските сделки, типични за сферата на размяната. Затова и определянето ѝ в Търговския закон е като вид "търговска" дейност - сключване и изпълнение на търговски сделки, дефинирани в Търговския закон и в другите специални нормативни актове<sup>3</sup>. Но тъй тя се проявява още в производството, в разпределението и дори в потреблението, по-точно би било стопанската дейност да се характеризира като „...човешка дейност осъществяваща процеси на производство, разпределение, размяна или производително потребление...”<sup>4</sup>.

---

производство на продукция и осъществяване на търговски сделки с цел печалба. В това се изразява и едно от основните ѝ различия спрямо стопанската дейност на същите предприятия.

<sup>3</sup> В българското законодателство понятието „дейност” не е ясно дефинирано. В Търговския закон се говори не за стопанска или търговска дейност, а по-скоро за търговски сделки (понятието „дейност” отсъства). В същото време търговските сделки не са регламентирани изчерпателно, особено по отношение на услугите. Вж.: ТЪРГОВСКИ закон. //Държавен вестник, бр. 48, 1991, посл. изм. бр. 70, 2008, чл.1, ал.1. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/-14917630>

<sup>4</sup> ДУШАНОВ, И. Терминологичен речник по счетоводна отчетност. Варна, Г. Бакалов, 1979, с. 188.

За да бъде класифицирана една сделка като „сделка от допълнителна стопанска дейност (по занятие), тя трябва да има постоянен и системен характер, да е реализирана с цел извличане на печалба и да е налице пазарно определяне на цената ѝ”<sup>5</sup>. Затова инцидентни сделки като например продажба на ненужни активи или оказване на еднократни услуги не следва да се третираат като сделки, реализирани от стопанската дейност.

Печалбите, реализирани в стопанската дейност на предприятията с нестопанска цел подлежат на облагане по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане. Те, както и печалбите от нестопанската дейност, не се разпределят между учредителите, а се използват за постигане на набелязаните в устава или в учредителния акт нестопански цели.

Вижда се, че между стопанската и нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел се установяват общи черти (следва се една, респ. нестопанска цел и не се разпределят печалби), но се разкриват и съществени различия (по отношение на вида и характера на дейността, по отношение на начина на определяне на цените на стоките, респ. на услугите и по отношение на данъчното третиране на печалбите от дейността), които рефлектират пряко върху отчитането на активите в двете дейности и налагат тяхното ясно разграничаване.

Класификацията на активите по признака „дейност, в която се използват” има значение за текущото счетоводно отчитане на активите в предприятията с нестопанска цел и за тяхното представяне във финансовите отчети. Тя е важна още и за

---

<sup>5</sup> ПОЖАРЕВСКА, Р. Цит. Предприятия с нестопанска цел., с. 9.; С Разясненията на Национална агенция по приходите, относно данъчното третиране на дейността на читалищата е въведен допълнителен критерий за разграничаване на сделките от стопанската дейност – когато цената на услугата, респ. на извършената дейност се определя на базата на нормативен документ се приема, че извършената услуга или дейност не е стопанска, съответно получените приходи не са от стопански характер. Вж.: РАЗЯСНЕНИЯ във връзка с отмяната на § 6 от ЗНЧ от 15 март 2007 г. <http://chitalishta.mc.government.bg/index.php?act=news&do=detailed&id=6>

разработването на индивидуалния сметкоплан и на счетоводната политика на тези отчетнообособени структури\*.

По признака „цел при придобиването” активите, използвани в нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел са обособени в счетоводния баланс в две направления:

- нетекущи (дълготрайни, дългосрочни) активи;
- текущи (краткотрайни, краткосрочни) активи<sup>6</sup>.

Нетекущи са тези активи, чието предназначение е да бъдат използвани или държани за продължителен период (по-дълъг от едни оперативен цикъл<sup>7</sup>) в дейността на предприятията с нестопанска цел. Те се подразделят допълнително в баланса по признака „форма на проявление” на нематериални активи, дълготрайни материални активи<sup>8</sup>, дългосрочни финансови активи и отсрочени данъци, което има значение за тяхното признаване, оценяване, отчитане и представяне във финансовите отчети<sup>9</sup>.

Текущи са активите, които са придобити с цел да бъдат реализирани или използвани в рамките на оперативния цикъл. Към

---

\* Счетоводното третиране на активите в стопанската дейност на предприятията с нестопанска цел е аналогично на това, в стопанските предприятия. И понеже за него са известни множество публикации и тълкувания, акцентът в изследването ще се постави главно върху проблемите, свързани с отчитането на активите в нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел.

<sup>6</sup> В актива на баланса са предвидени позиции за още два отчетни обекта - записан, но невнесен капитал и разходи за бъдещи периоди. Но понеже по своята икономическа същност те не са активи, не са предвидени в предложената класификация. Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, Приложение 1. В: ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г. //Д ъ р ж а в е н вестник бр. 86, 2007, с. 69.

<sup>7</sup> Под оперативен цикъл следва да се разбира времето от придобиването на активите, които влизат в преработката, до реализацията на създадения продукт в парични средства. Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, т. 16.4. В: ПАК там, с. 64.

<sup>8</sup> За признаването на нетекущите материални активи е определено и допълнителното изискване стойността им да бъде равна или да превишава по-ниската от двете суми: стойността на същественост за дълготрайния материален актив, определен в счетоводната политика на предприятието или 700 лв. Вж.: ЗАКОН за корпоративното подоходно облагане, чл. 50. //Д ъ р ж а в е н вестник, 2006, бр. 105, посл. изм. 2008, бр. 106. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135540562>

<sup>9</sup> Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, т.13. В: Цит. ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., с. 63.



тях се причисляват и тези, които са част от оперативния цикъл, но не се очаква да бъдат реализирани през следващите 12 месеца.

По признака „форма на проявление” текущите активи се подразделят допълнително в баланса на материални запаси, вземания, инвестиции и парични средства<sup>10</sup>. Това има значение, както за тяхното представяне във финансовия отчет, така и за текущото им счетоводно отчитане.

Класификацията по признака „цел при придобиването” има значение за организацията на текущото отчитане на активите, използвани в нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел. Тя е важна също за определяне на сметките за активи в индивидуалния сметкоплан на отчетноособените структури, за изготвяне на техния годишен финансов отчет, респ. за представяне на информацията за активите в неговите структурни части и за разработване на счетоводната им политика.

Нетекущите активи, използвани в нестопанската дейност значително се различават по структура от тези, използвани в стопанската дейност на предприятията с нестопанска цел и в дейността на стопанските предприятия. В народните читалища например в техния състав се включват паметници на културата (сграда на читалището), книги в библиотеката, произведения на изкуството (картини и др.), музикални инструменти и техника за озвучаване, костюми на театрални, фолклорни, вокални и др. колективи т.н.; в туристическите дружества - бази за туризъм и отдих (хижи, станции и др.), притежавани земи, екипировка и др.; в сдруженията на верска основа – молитвени домове, различни сгради и прилежащите в тях активи (икони и обзавеждане и др.), земи, терени и т.н. Ето защо би могло да се определи, че нетекущите активи, използвани в нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел преобладаващо са с материално-веществена форма

---

<sup>10</sup> Вж.: ПАК там, с. 63.

(нематериалните активи са по-малко на брой, а дългосрочните финансови активи почти липсват), като значителна част от тях имат обществена значимост.

Характеристиката на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел показва, че те биха могли да се класифицират и по признака „значимост”, като се разграничат на:

- общественозначими нетекущи (дълготрайни, дългосрочни) активи;
- други нетекущи активи, различни от общественозначимите.

Общественозначимите активи в предприятията с нестопанска цел са вид „публични блага”. Най-често те имат материално-веществена форма и затова може да се приеме, че в основата си са вид нетекущи материални общественозначими активи\*.

Предприятията с нестопанска цел стопанисват и поддържат нетекущите си материални общественозначими активи, но не могат да се разпореждат свободно с тях, респ. не могат да контролират изцяло тяхното използване и изгодите, които им носят\*\*. Това е така, защото предназначението на тези активи е да задоволяват обществени естетически, културни и други потребности и по тази причина достъпът до тях и до икономическите ползи от тях не е ограничен.

Нетекущите материални общественозначими активи имат особености и от счетоводна гледна точка. Като такива могат да се посочат следните:

---

\* Общественозначимите активи могат да бъдат също нематериални (записите с историческа стойност, някои филми и др.) и финансови (произведения на изкуството, държани в сейф), но поради това, че се срещат по-рядко в предприятията с нестопанска цел, те ще се приемат за изключения.

\*\* По смисъла на счетоводните стандарти упражняването на контрол върху активите означава свободно разпореждане с тях. Но при общественозначимите активи това не е възможно, защото тяхното предназначение е да удовлетворяват определени потребности на хората. Това предполага те да бъдат използвани от различни лица. Ето защо контролът върху тях се изразява най-вече в съхраняването и поддържането ми.

- те не се амортизират<sup>11</sup> поради своята обществена значимост;
- оценяват се по-трудно и оценката им не винаги е надеждна, защото при определянето ѝ липсва активен пазар за тях;
- носят икономическа изгода, но не винаги и изцяло тя се получава и ползва от контролиращото ги предприятие с нестопанска цел.

Към другите нетекущи активи, използвани в нестопанската дейност на предприятията от нестопанската сфера се включват всички нетекущи активи, различни от общественозначимите<sup>\*\*\*</sup>. Тяхното характеризирание се основава на спазването на няколко изисквания:

- предприятието да упражнява контрол върху тях, включващ свободно разпореждане с активите и с икономическата изгода от използването им;
- от тяхното използване да се очаква бъдеща икономическа изгода, която контролиращото ги предприятие да получава изцяло;
- бъдещата икономическа изгода от тях да бъде надеждно измерима.

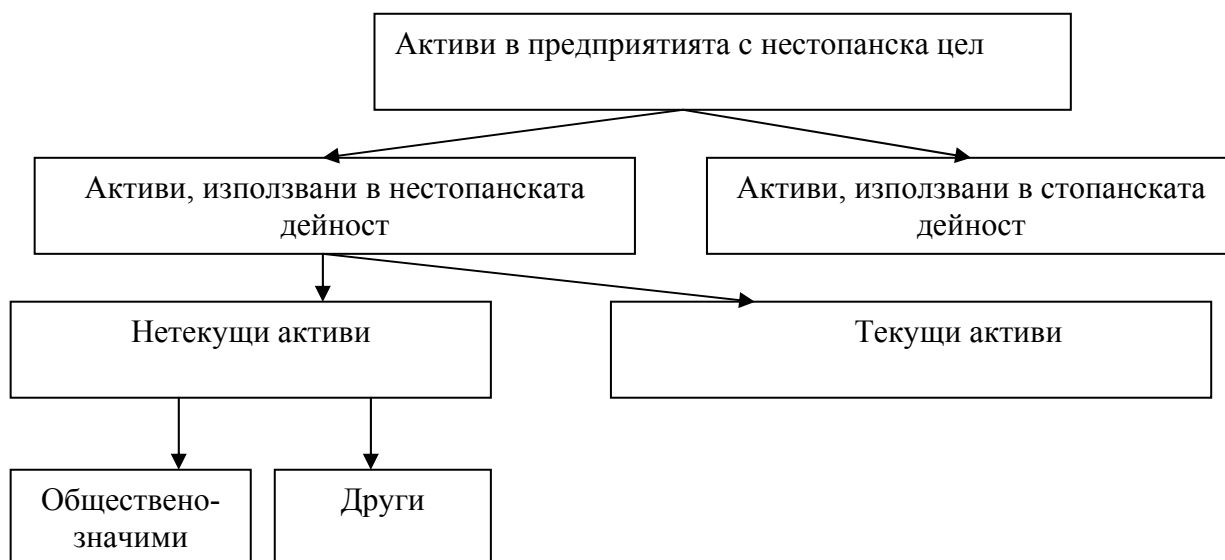
Класификация по признака „значимост” има значение за организацията на отчитането на нетекущите активи, използвани в нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел. Тя е важна още за изготвянето на индивидуалния сметкоплан на тези отчетнообособени структури и на тяхната счетоводна политика.

---

<sup>11</sup> Вж.: СЧЕТОВОДИН стандарт 4 - Отчитане на амортизациите, т. 1. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 61 - 62.

<sup>\*\*\*</sup> Във връзка с характеризирането и идентифицирането на нетекущите активи са направени проучвания в десет предприятия с нестопанска цел (Първо българско читалище „Е. и К. Д. Аврамови”, Фондация „Д.А.Ценов”, Фондация „Алеко Константинов”, Сдружение с нестопанска цел „Бизнес център Свищов” и др.). В резултат на тях се установи следното: Най-голям дял от нетекущите активи в нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел имат тези с материално-веществена форма - компютри, обзавеждане на офиси и др. След тях по численост се нареждат нетекущите нематериални активи, включващи счетоводният софтуер, продуктите от развойна дейност, в т.ч. различните права (за ползване, за строеж и др.), разработените и/или поддържаните от предприятието страници в интернет (уебсайт) и др. Дългосрочни финансови активи като цяло липсват, въпреки, че има интерес към тях.

Между обособените видове активи в предприятията с нестопанска цел се установяват определени зависимости. Те могат да се представят, както във фигура 1.



**Фиг. 1. Класификация на активите в предприятията с нестопанска цел**

Представената класификация и очертаните взаимовръзки между активите в нея имат значение за цялостната организация на отчетния процес в предприятията с нестопанска цел. Те са в основата на разработването на индивидуалния сметкоплан на тези отчетнообособени структури и влияят върху изготвянето на техния годишен финансов отчет и върху модела на счетоводната им политика.

## **2. Критерии за признаване и модели за оценяване на нетекущите активи**

Идентифицирането и характеризирането на активите не е достатъчно условие за тяхното счетоводно отчитане. Необходимо е

да се определят също и критериите за признаването им, в т.ч. и в предприятията с нестопанска цел.

Критериите за признаване на активите са формулирани в Общите положения на Международните стандарти за финансово отчитане. Те включват: наличието на съответствие с определението за активи и на вероятност предприятието да придобие бъдеща икономическа изгода от тях, която да бъде достоверно измерима<sup>12</sup>.

Критериите за признаване на активите присъстват като структурна част и в повечето Международни счетоводни стандарти, регламентиращи отделните активи и тяхното счетоводно третиране<sup>13</sup>, както и в аналогичните на тях Национални стандарти за малки и средни предприятия<sup>14</sup>. Това е необходимо от гледна точка на тяхното конкретизиране по видове активи (материални, нематериални, финансови, биологични) и показва, че при признаването на отчетните обекти значение има тяхната класификация. Ето защо може да се определи, че за признаването на активите е важно да се установи съответствие, както с

---

<sup>12</sup> Вж.: ОБЩИ положения, т. 83. В: Цит. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005, с. 57.

<sup>13</sup> Такива са: Международен счетоводен стандарт 2 – Материални запаси, Международен счетоводен стандарт 16 – Имоти, машини и съоръжения, Международен счетоводен стандарт 38 – Нематериални активи, Международен счетоводен стандарт 41 – Земеделие и др. Вж.: Цит. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005, с. 674, 872; МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005, Част II. София, Идес, 2005, с. 445 - 446, 845 – 846.

<sup>14</sup> Сходството между националните и международните стандарти се дължи на обстоятелството, че националните стандарти са разработени на основата на международните. Основната разлика, свързана с признаването на активите в тях е тази, че в Общите разпоредби на Националните стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия въпросът не се третира. Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 2 – Отчитане на стоково-материалните запаси, т. 2; СЧЕТОВОДЕН стандарт 16 – Дълготрайни материални активи, т. 2, 3.1, 3.2; СЧЕТОВОДЕН стандарт 38 – Нематериални активи, т. 2, 3.1 - 3.6; СЧЕТОВОДЕН стандарт 41 – Селско стопанство, т. 3.1 и др. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 53, 54, 153, 154, 343- 347, 373.; При идентифицирането на активите трябва да се съблюдават и изискванията за разграничаването им на нетекущи и текущи, определени в Счетоводен стандарт 1 – Представяне на финансови отчети. Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, т. 16.1 – 16.6. В: Цит. ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., с. 64.

определението за активи, така и с характеристиката на конкретен вид активи.

В унисон с направените разсъждения критериите за признаване на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел могат да се формулират по следния начин:

- идентифициране на активите (съответствие с определението за активи, в т.ч. и за конкретен вид нетекущи активи);
- вероятност предприятието да придобие бъдеща икономическа изгода от тези активи;
- очакваната икономическа изгода да бъде достоверно измерима.

За да се приеме, че първият от посочените критерии е спазен е необходимо да се установи икономическата същност на признавания нетекущ актив и нейното съответствие с определението за активи, в т.ч. и по видове нетекущи активи – общественозначими и други. Това показва, че в основата на идентифицирането на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел е спазването на принципа на счетоводството „предимство на съдържанието пред формата”<sup>15</sup>.

Бъдещата икономическа изгода е потенциалът на даден актив да допринася за нарастване на потока от пари или парични еквиваленти към предприятието. Този потенциал се проявява най-често при участието на активите в оперативния цикъл на отчетноособената структура, но може да бъде и производствен. Освен това икономическата изгода може да има и форма, конвертируема в пари или парични еквиваленти или да е свързана с намаляването на паричните разходи.

Предприятията с нестопанска цел могат да получат икономическа изгода от своите нетекущи активи по различен начин: при самостоятелното им използване или при тяхното комбиниране с

---

<sup>15</sup> Вж.: ЗАКОН за счетоводството, чл. 4, ал.1, т. 5. //Д ъ р ж а в е н вестник, 2001, бр. 98, посл. изм. 2008, бр. 106. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135213569>

други активи в процеса на извършването на услуги; при размяната им срещу сходни или несходни активи или при използването им за уреждане на конкретни задължения.

Когато при получаването на един нетекущ актив се установи, че той няма потенциал да създава бъдещи икономически изгоди за предприятието с нестопанска цел, същият не се признава. Същевременно, ако един нетекущ актив е признат и отчетен, но вече не води до нарастване на потока от пари или парични еквиваленти към отчетноособената структура, той се отписва. Ето защо е необходимо да се прави периодична оценка на очакваните икономически изгоди от тези отчетни обекти, въз основа на което да се потвърди или коригира техния състав в баланса.

Наличието на очаквани икономически изгоди от нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел е нужно, но не и достатъчно условие за тяхното признаване. Необходимо е още очакваните от тях икономически изгоди да могат да се измерят надеждно. Това предполага да са налице условия за достоверно и точно определяне на размера на паричния поток, който предприятието с нестопанска цел очаква да получи в резултат на тяхното използване.

За измерване на икономическите изгоди от активите в Общите положения на Международните стандарти за финансово отчитане са представени четири оценъчни бази: историческа цена, текуща стойност, реализуема стойност (стойност на уреждане) и сегашна стойност<sup>16</sup>. Предвидена е и възможност за комбинации между тях с оглед елиминиране на недостатъците им.

Историческата цена (historical cost) представлява платената сума в парични средства или в парични еквиваленти или справедливата стойност на направеното вложение за придобиването на актив към момента на неговото завеждане в предприятието. Тя се

---

<sup>16</sup> Вж.: ОБЩИ положения, т. 100. В: Цит. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005, Част I, с. 59 - 60.

определя още като действителната стойност, респ. цената, която е платена във връзка с придобиването на актива. Ето защо между тази база за оценка и разходната концепция в счетоводството<sup>17</sup> е налице пряка връзка.

Историческата цена като база за първоначално оценяване на активите доминира в световната практика. Тя се прилага и у нас, в следствие на регламентирането ѝ със Закона за счетоводството: „Активите, .... се оценяват при тяхното придобива или възникване по историческата им цена или друга цена в съответствие с приложимите счетоводни стандарти”<sup>18</sup>.

В чл. 13, ал. 2 от Закона за счетоводството е определено също, че историческата цена може да бъде „цената на придобиване, себестойността или справедливата цена”<sup>19</sup>. Това показва, че в модела на историческата цена са включени три оценъчни бази, разграничени от законодателя по признака „начин на придобиване/възникване” на отчетния обект, в т.ч. и на активите.

Цената на придобиване се използва в предприятията с нестопанска цел за оценяване на нетекущите активи, в т.ч. и с обществена значимост, придобити чрез покупка. Тя се формира като към покупната им цена, вкл. митата и невъзстановимите данъци се прибавят всички преки разходи, необходими за тяхното привеждане в работно състояние (разходите за подготовка на активите, за тяхната доставка и обработка, за монтажа и поэтапното им въвеждане в употреба, за пробната им експлоатация, за тяхното проектиране и проучване, за хонорарите, свързани с придобиването

---

<sup>17</sup> Според разходната концепция придобитите в предприятието активи се отразяват по цена, която включва разходите, направени във връзка с придобиването им. За подробности вж.: ОСВОВИ на счетоводството. //Башева, С., Миланова, Е., Йонкова, Б., Петрова, Д., Пожаревска, Р. София, Стопанство, 2007, с. 60.

<sup>18</sup> Вж.: Цит. ЗАКОН за счетоводството, чл. 13, ал.1. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135213569>

<sup>19</sup> ПАК там, чл. 13, ал. 2. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135213569>



им, за непризнатия данъчен кредит, върху размера на извършените по придобиването им преки разходи) \*.

Себестойност се установява за нетекущите активи, произведени в предприятията, като за база се ползват действително извършените разходи за тяхното създаване. В нея не се включват вътрешните печалби, стойността на необичайните количества бракувани ресурси, административните и другите непреки разходи. Но тъй като в отчетноособените структури от нестопанската сфера по принцип не се предвижда организирането на производство, използването на тази оценка в тях е ограничено\*\*.

Справедливата стойност е сумата, за която един нетекущ актив може да бъде заменен между информирани и желаещи страни (купувач и продавач) в пряка сделка помежду им. В предприятията с нестопанска цел най-често тя се използва като база за оценяване на получените под формата на безвъзмездни дарения нетекущи активи<sup>20</sup>.

От характеристиката на историческата цена и на особеностите при нейното използване в предприятията с нестопанска цел се вижда, че тя се свързва с момента на придобиване/създаване на нетекущите активи и показва потока от икономически изгоди, които отчетноособената структура очаква към тази дата (датата на придобиването на нетекущите активи). Това, от позициите на времето, се оказва неин съществен недостатък, защото води до появата на така наречения „времеви дефект (time lag)”<sup>21</sup>.

Под „времеви дефект” следва да се разбира невъзможността на историческата цена да отразява реалната стойност на активите през

---

\* Ако при покупката на нетекущи активи предприятието с нестопанска цел ползва намаление за количества или търговска отстъпка, то тяхната сума следва да се приспадне от цената им на придобиване.

\*\* Най-често предприятията от нестопанската сфера определят себестойност на услугите.

<sup>20</sup> Оценката на активите по тяхната справедлива стойност има много предимства. Затова нейното прилагане е обект на дискусии в световен и в национален мащаб. Вж.: БАШЕВА, С. Концепция за справедливата стойност в счетоводството. //Б ъ л г а р с к и счетоводител, 2007, бр. 18, с. 2 - 8.

<sup>21</sup> ПАК там, с. 2.

периоди, следващи този на придобиването/създаването им. Това особено ясно личи в условията на инфлация, каквато съществува и в националната икономика<sup>\*\*\*</sup>.

За да се елиминира установения недостатък на историческата цена предприятията могат да изготвят допълнителна информация за реалната стойност на своите нетекущи активи, която да представят на потребителите в приложението към годишния финансов отчет или в отделен отчет. За целта е необходимо ежегодно те да извършват преизчисляване на балансовата стойност на нетекущите си активи с помощта на общоценови индекси<sup>22</sup>. Но тъй като това предполага допълнително разходи на труд, ресурси и време, по-подходящо е историческата цена, след използването ѝ при първоначалното оценяване на отчетните обекти, да се съчетава с другите бази за оценяване<sup>23</sup>.

В Международните стандарти за финансово отчитане са предвидени три други бази за оценяване на активите, в т.ч.<sup>24</sup>:

---

<sup>\*\*\*</sup> При инфлация настъпват общоценови промени, в резултат на които се обезценяват паричните единици (намалява покупателната им способност) и се завишават изкуствено резултатите за отчетния период. Тогава оценката на активите, определена на базата на тяхната историческа цена, ще бъде по-ниска от действителната им стойност (историческата стойност завишена с размера на печалбите, реализирани при промяната на покупателната способност на паричната единица). Това води до представяне на активите в счетоводния баланс по стойности, по-ниски от реалната им към датата на изготвяне на финансовия отчет и създава условия за управленска неефективност и неправилна оценка на състоянието на предприятието от страна на дарителите, кредиторите и други външни потребители.

<sup>22</sup> За първи път въпросът за преизчисляването на историческата цена е поставен в САЩ и Великобритания. Във Великобритания през 1974 г. Комитетът за счетоводни стандарти издава Стандарт, в който се препоръчва създаването на допълнителен отчет, отразяващ приспособяването на цифрите от отчетите към промяната на покупателната сила на парите, като се използват общоценови индекси. В САЩ през 1979 и 1984 г. се публикуват два документа, в които също се препоръчва използването на определени индекси за отразяване промените в покупателната сила на долара. Проблемите, свързани с отчитане на влиянието на инфлацията се дискутират и в страни като Франция, Италия и Япония. В тях се препоръчва използването на годишни коефициенти на преоценка, с помощта на които се прави опит да се компенсира увеличението на стойността на активите в резултат на инфлационните процеси. За подробности вж.: БАШЕВА, С. Цит. Концепция за справедливата стойност в счетоводството, с. 3.

<sup>23</sup> Според **В. Божков** такива бази за оценяване могат да бъдат: текущата стойност или стойност на замяната, пазарната стойност, нетната реализуема стойност и сегашната (моментната, настоящата) стойност). Вж.: ДАМЯНОВ, Д., Божков, В. Счетоводни концепции и стандарти за финансово отчитане. Свищов, Ценов, 2006, с. 26.

<sup>24</sup> Вж.: ОБЩИ положения, т. 100. В: Цит. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005, Част I, с. 59 - 60.

- текуща стойност, представляваща сумата в парични средства или в парични еквиваленти, която би следвало да бъде платена, ако активът или аналогичен на него актив се придобива текущо.

- реализуема стойност (стойността на уреждане), представляваща сумата в парични средства или парични еквиваленти, която би могла да бъде получена текущо при продажбата на актива при нормални условия.

- сегашна стойност, представляваща сегашната дисконтирана стойност на бъдещите нетни входящи парични потоци, които се очаква да генерира актива в нормалния ход на дейността.

Според **С. Башева** оценките, свързани с текущата стойност е подходящо да се обединят в един общ модел, респ. в „модел на текущата стойност” (current cost)<sup>25</sup>. Това показва, че в него могат да се включат и трите бази за оценка.

Моделът на текущата стойност е намерил приложение и в националната практика, като е адаптиран към особеностите при третирането на нетекущите активи в страната<sup>26</sup>. Това е довело до въвеждането на оценки, основани на текущата стойност. Позначими за предприятията с нестопанска цел от тях са: възстановимата стойност, нетната продажна цена и стойността в употреба<sup>27</sup>.

Възстановимата стойност представлява стойността, която следва да се заплати за закупуването на даден актив към датата на съставяне на финансовия отчет. Тя се определя като „по-високата от

---

<sup>25</sup> Подробности виж в: Цит. ОСВОВИ на счетоводството, с. 85.

<sup>26</sup> Използването на базите за оценка, включени в модела на текущата стойност е регламентирано със Закона за счетоводството, в който е определено, че последващото оценяване на активите се извършва в съответствие с оценките, предвидени „в приложимите счетоводни стандарти”. Вж.: Цит. ЗАКОН за счетоводството, чл. 13, ал. 3. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135213569>

<sup>27</sup> Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 16 – Дълготрайни материални активи, т. 9.; СЧЕТОВОДЕН стандарт 36 – Обезценка на активи, т. 4 - 6. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 159, 320 – 323.

нетната продажна цена на даден актив и стойността му в употреба”<sup>28</sup>

В предприятията с нестопанска цел възстановимата стойност се свързва най-често с последващата оценка на нетекущите материални активи и с убеждението, че определянето ѝ е труден процес. Причината е, че нейното установяване се съпътства от задълбочени проучвания на пазарните цени на активите, на ценовите индекси и друга подобна информация.

Определянето на възстановимата стойност в предприятията с нестопанска цел се основава на предположението, че оценяваните нетекущи активи ще бъдат възстановени. Това на практика не винаги е възможно, особено когато става въпрос за активи, за които липсва активен пазар.

Нетната продажна цена е свързана с тезата, че стойността на активите, които се държат, но не се използват от предприятието са вид загуба/полза, която не би могла да се реализира, ако те бяха приели друга форма. В този смисъл тя се определя като текущия паричен еквивалент за възможната полза от реализирането на активите при текущи пазарни условия, като обикновено от сумата се приспадат разходите по продажбата им.

За да се направи оценка на нетекущите активи по тяхната нетна продажна цена е необходимо да се приеме, че съществува активен пазар за реализирането им. Това, обаче не винаги е възможно, особено за по-специфични активи, като например общественозначимите.

Стойността в употреба е вид сегашна стойност, използвана за оценка на очакваните ползи от активите в текущото им състояние. Тя се определя на базата на очакваните бъдещи входящи и изходящи парични потоци, които могат да се получат от употребата

---

<sup>28</sup> Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 36 – Обезценка на активи, т. 4. В: ПАК там, с. 320 - 321.

и от окончателното освобождаване от активите, като към тях се приложи подходяща норма за дисконтиране.

Оценката при определяне на стойността в употреба се свързва с извършването на различни прогнози за бъдещите парични потоци. Това я прави до известна степен несигурна.

Вижда се, че моделът на текущата стойност използва оценки, изградени на базата на определени допускания. Затова може да се определи, че прилагането му се основава на известен субективизъм.

Моделът на текущата стойност се свързва главно с последващото оценяване на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел. И понеже то се извършва при спазването на принципа на счетоводството „предпазливост”, може да се приеме, че и самия модел на текущата стойност е свързан с прилагането на този принцип.

При моделът на текущата стойност се решават по-голяма част от проблемите, свързани с прилагането на модела на историческата цена. Затова, въпреки, че оценката при него се определя по-трудно и, че самото оценяване се основава на определени допускания, той се използва в настоящата практика в комбинация с модела на историческата цена.

## **1. Насоки за подобряване отчитането на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел**

### **1.1 Модел за отчитане на общественозначимите активи**

Общественозначимите нетекущи активи в предприятията с нестопанска цел се отчитат по общия ред, като се спазват правилата, определени за тях в Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност. Това

показва, че въпреки тяхната специфика, те се признават и отчитат като нетекущи активи.

За признаването на общественозначимите активи като нетекущи активи е необходимо при тях да е налице съответствие с определението за активи, вкл. за нетекущи активи и сигурност, че предприятието с нестопанска цел ще получи икономическа изгода от тях, която може да се измери надеждно. Направените практически проучвания и изследването на икономическата същност на тези активи, обаче показват друго:

- общественозначимите активи като цяло отговарят на определението за активи въпреки, че притежават и някои особености (например контрола при тези активи е свързан със съхраняването и поддържането им, а не със свободното разпореждане с тях);

- при общественозначимите активи икономическата изгода за предприятието с нестопанска цел не е изцяло гарантирана, защото те са достъпни и се ползват от различни социални групи, лица и организации;

- оценката им не е достатъчно надеждна, защото определянето ѝ не се извършва при наличието на активен пазар за тях.

Вижда се, че при общественозначимите активи липсва пълно съответствие с критериите за признаване на активи, в т.ч. и на нетекущи активи. Затова при отчитането им би могъл да се приложи и по-различен от общоприетия начин\*.

Общественозначимите активи в предприятията с нестопанска цел имат специфично предназначение. Те и икономическата изгода от тях се ползват, както от предприятието, така и от други лица.

---

\* В практиката е възприето общественозначимите активи в предприятията с нестопанска цел да се отчитат като нетекущи активи. Достатъчно условие е тяхната стойност да превишава възприетия и оповестен в счетоводната политика праг на същественост.

Това показва наличието на сходство между тях и активите, третиранни като „обществени блага” в бюджетните предприятия<sup>29</sup>.

Сходни черти между общественозначимите активи в предприятията с нестопанска цел и активите, представляващи „обществени блага” в бюджетните предприятия се разкриват и в други насоки: по отношение на тяхната икономическа характеристика; по отношение на източника им, който е различен от капитала (в предприятията с нестопанска цел това са главно дарителите, в т.ч. и правителството, а в бюджетните предприятия – правителството); по отношение на упражнявания контрол върху тях, който се изразява основно в съхраняването и поддържането им и по отношение на надеждността на тяхната оценка, определяна в условията на липсващ пазар за тях.

Активите, представляващи „обществени блага” в бюджетните предприятия включват земи, инфраструктурни обекти, активи с историческа и художествена стойност, активи, предназначени за дейностите по отбраната и сигурността. За тях е прието да се отчитат като разход още в момента на придобиването им.

Решението на проблема с отчитането на активите, представляващи „обществени блага” в бюджетните предприятия би могло да се използва и в предприятията с нестопанска цел. Това би означавало придобитите от тях общественозначими активи да не се признават като нетекущи активи към датата на получаването им, а от тук и да не се представят като такива в счетоводния баланс.

Аргументите в подкрепа на този модел за отчитане на общественозначимите активи в предприятията с нестопанска цел са няколко:

---

<sup>29</sup> Подробности за характеристиката и особеностите на активите, представляващи „обществени блага” в бюджетните предприятия виж в: ЗЛАТКОВ, И. Счетоводство на бюджетните предприятия. София, Апис, 2001, с. 81 – 82.; КОСЕВ, Д., Рупов, К. Курс по счетоводство на бюджетното предприятие. София, Ромина, 2004, с. 93.; МЕРАЗЧИЕВ, В. Баташки Г. Бюджетно счетоводство, Свищов, Ценов, 2006, с. 126 – 127.

- общественозначимите активи не са нетекущи активи, защото не отговарят на критериите за признаването им като такива (не могат да се идентифицират категорично като нетекущи активи, икономическата изгода, която носят не се ползва само от предприятието с нестопанска цел, оценката им не винаги е надеждна).

- контролът върху общественозначимите активи в предприятията с нестопанска цел се изразява по скоро в тяхното съхраняване и поддържане, а не във „възможността да се насочва (ръководи)“<sup>30</sup> използването им и резултатите (икономическа изгода) от него.

- включването на общественозначимите активи в баланса ще завиши сумата на капитала и това може да заблуди потребителите за размера на действително контролираните от предприятието с нестопанска цел ресурси.

Ако се приеме този модел за отчитане на общественозначимите активи е необходимо предприятията с нестопанска цел да изготвят и допълнителна информация. Нейното предназначение е да ориентира потребителите за вида и стойността на активите на отчетнообособената структура, които имат обществена значимост.

Допълнителна информация за общественозначимите активи може да се създава с помощта на сметките за условни активи и пасиви. За целта е подходящо в индивидуалния сметкоплан на предприятията с нестопанска цел да се обособи отделна група с наименование Общественозначими активи. Такава например може да бъде група 94 Общественозначими активи, към която да се предвидят трицифрени сметки, както следва:

сметка 941 Паметници на културата

сметка 942 Произведения на изкуството

---

<sup>30</sup> ОБЩИ разпоредби, т. 4.10. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 6.



сметка 943 Други общественозначими активи.

Към група 94 Общественозначими активи могат да се обособят и по-голям брой сметки, ако това е необходимо с оглед удовлетворяване на информационните нужди на потребителите. Освен това към отделните сметки би могло да се организира и подходящо аналитично отчитане по видове активи, по предназначение на активите и т.н.

Отчитането на общественозначимите активи в предприятията с нестопанска цел с помощта на сметките за условни активи и пасиви води до изваждането им от баланса, но не ограничава възможностите за тяхното съхраняване и опазване. Те, както и останалите активи, подлежат на инвентаризиране и за тях отговорност носи конкретно лице<sup>31</sup>.

Допълнителната информация за общественозначимите активи, отчитани чрез сметките за условни активи следва да се оповестява в края на отчетния период, като се посочва вида и предназначението на активите, тяхната оценка и друга важна за потребителите информация. Това става чрез представяне на данните в приложението към годишния финансов отчет на предприятията с нестопанска цел.

## **1.2 Проблеми при отчитането на активите без обществена значимост**

В Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност са определени само частично изискванията към счетоводното третиране на активите в

---

<sup>31</sup> Направените практически проучвания показват, че в някои предприятия с нестопанска цел по сметките за условни активи се отразяват и други нетекущи активи. По-конкретно това са активите, при чието придобиване е определен срок на използване, по-дълъг от един отчетен период, но стойност, по-ниска от предвидената в чл. 50 от Закона за корпоративното подоходно облагане. Вж.: Цит. ЗАКОН за корпоративното подоходно облагане, чл. 50. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135540562>

предприятията с нестопанска цел<sup>32</sup>. Това предопределя наличието на дискусии в теорията и практиката, някои от които са свързани с:

- определянето на сметките за активи в индивидуалния сметкоплан на предприятията с нестопанска цел;
- необходимостта от увеличаване размера на собствения капитал със стойността на придобитите след учредяване на предприятието с нестопанска цел активи, които не са имуществени вноски (получени активи в следствие на замяна, покупка и др.);
- вариантите при отчитане на активите, получени под формата на дарения.

Индивидуалният сметкоплан на предприятията с нестопанска цел се разработва на базата на Примерните сметкопланове<sup>33</sup>. В него се включват сметки, необходими за отразяване на особеностите на дейността на отчетноособената структура<sup>34</sup>. Затова той може да се различава от Примерните сметкопланове в няколко аспекта: част от сметките могат да отпаднат, други да се обединят в по-широки по обхват сметки, а трети да се въведат като нови, типични само за предприятията с нестопанска цел<sup>35</sup>.

Изборът на сметки при разработването на индивидуалния сметкоплан на предприятията с нестопанска цел е пряко обусловен от техните информационни потребности. В по-голямата си част те са свързани с изготвянето на годишния финансов отчет. Затова в индивидуалния сметкоплан на предприятията с нестопанска цел

---

<sup>32</sup> СЧЕТОВОДЕН стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 119 - 120.

<sup>33</sup> Такъв например може да бъде Примерният национален сметкоплан. Вж. ПРИМЕРЕН национален сметкоплан. Свищов, Ценов, 2007, с. 3 - 16.

<sup>34</sup> Според потребностите от информация предприятията с нестопанска цел могат да ползват три системи при разработване на индивидуалния си сметкоплан: съкратена, базова и разгърната. От тях най-често срещана в практиката е базовата система. Повече за тези системи виж в: ДАМЯНОВ, Д., Панчева, С. Счетоводство на юридически лица с нестопанска цел. В. Търново, Фабер, 2008, с. 9; ЗЛАТКОВ, И. Счетоводство на юридическите лица с нестопанска цел. София, Булсофт -1 ЕООД, 1999, с. 27 - 28.

<sup>35</sup> Примерен индивидуален сметкоплан на предприятие с нестопанска цел е предложен в: ДАМЯНОВ, Д. Панчева, С. Цит. Счетоводство на юридически лица с нестопанска цел, с. 10 - 15; ЗЛАТКОВ, И. Цит. Счетоводство на юридически лица с нестопанска цел, с. 28 - 34.

могат да се обособят групи и сметки за нетекущи активи, съответстващи на разделите и групите в актива на счетоводния баланс, като например:

**Група 20 Нетекущи материални активи**

сметка 201 Земи

сметка 202 Сгради

сметка 203 Съоръжения

сметка 204 Машини, производствено оборудване и апаратура

сметка 209 Други нетекущи материални активи

**Група 21 Нетекущи нематериални активи**

сметка 211 Продукти от развойна дейност

сметка 212 Програмни продукти

сметка 213 Концесии, патенти, лицензии, търговски марки и други подобни права

сметка 219 Други нетекущи нематериални активи\*

В Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност е определено, че „имууществените вноски на учредителите (първоначални и последващи) се отчитат като собствен капитал на предприятията с нестопанска дейност”<sup>36</sup>. Това показва, че за отчитането на получените активи от източник, различен от учредителите са налице две възможности:

- придобитите след датата на учредяване на предприятието активи, които не са имуществени вноски от учредителите, да се отразяват в увеличение на собствения капитал;

- придобитите след датата на учредяване на предприятието активи, които не са имуществени вноски от учредителите, да се

---

\* Целта при представянето на тези групи и сметки е да се онагледява подхода при тяхното определяне. Затова в изложението са предложени само по-често използваните групи и сметки за активи в предприятията с нестопанска цел (не всички).

<sup>36</sup> СЧЕТОВОДЕН стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност, т. 3.3. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 119.

третират по реда, предвиден за даренията (вариант, прилаган в стопанските предприятия).

Общото между двата варианта за отчитане на активите, които не са имуществени вноски е, че за по-дълъг период от време се постига един и същ краен резултат. В същото време през отделните години размера на основния капитал и на другите резерви е различен и това има своите предимства и недостатъци.

Положителните страни на първият вариант могат да се систематизират в няколко насоки: липсва необходимост от разграничаване на активите, представляващи имуществени вноски от учредителите от придобитите по друг начин активи; налице е съответствие между размера на капитала и стойността на притежаваните от предприятието активи към датата на тяхното придобиване, съответно към датата на изваждането им от употреба. Същевременно като недостатъци на варианта могат да се посочат: усложнява се отчитането в резултат на съставянето на допълнителна счетоводна статия за увеличаване на капитала, налице е непрекъснатата промяна в размера на собствения капитал, нарушава се изискването за вярно и честно представяне на имущественото и на финансовото състояние на предприятието във финансовите отчети, защото нереално се занижават другите резерви през периода на придобиване на нетекущи активи, съответно нереално се увеличават другите резерви през периода на тяхното изваждане от употреба\*.

При вторият вариант слабите страни се изразяват в липсата на съответствие между размера на капитала и размера на притежаваните от предприятието с нестопанска цел активи, както и в необходимостта от разграничаване на активите, получени като имуществени вноски от тези, придобити по друг начин. В същото

---

\* Това се дължи на обстоятелството, че с начислената амортизация (ако се възприеме такъв вариант) се намаляват другите резерви през периода на използването на амортизируемите нетекущи активи, отделно от намаляването, отчетено при тяхното придобиване.

време неговите положителни черти се свързват със съставянето на по-малко на брой счетоводни статии, което улеснява отчитането и спестява време и труд на счетоводните кадри, с уеднаквяване на счетоводното третиране на изследваните отчетни обекти в предприятията от стопанската и от нестопанската сфера, както и с обстоятелството, че при него не се нарушава изискването за вярно и честно представяне на имущественото и на финансовото състояние на предприятието във финансовите отчети, защото всички промени в приходите и разходите, респ. в другите резерви се отразяват през периода, за който се отнасят.

Съпоставянето на предимствата и недостатъците на двата начина за отчитане на активите, които не са имуществени вноски показва, че вторият е по-подходящ за предприятията с нестопанска цел. Причините са няколко:

- при него се постига еднаквост при отчитането на сходни операции и процеси в предприятията от нестопанската и от стопанската сфера;

- съобразен е с основното изискване към счетоводната информация (за вярно и честно представяне на имущественото и на финансовото състояние на предприятието с нестопанска цел);

- улеснен е от гледна точка на отчитането.

Възприетият вариант за отчитане активите, които не са имуществени вноски успешно би могъл да се използва и за отразяване на активите, представляващи последващи имуществени вноски. Това се дължи на обстоятелството, че по своята характеристика последващите имуществени вноски не се различават принципно от даренията от трети лица. Различен е само техния източник (учредителите)\*.

---

\* За да се приеме този вариант за отчитане на последващите имуществени вноски от учредителите е необходима промяна в текстовете на Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност.

Аргументите в подкрепа на предложения ред за отчитане на последващите имуществени вноски са няколко:

- съкращава се броя на съставяните статии и се улеснява счетоводната работа;
- избягва се непрекъснатата промяна в размера на собствения капитал;
- уеднаквява се отчитането с това в стопанските предприятия;
- спазва се изискването за вярно и честно представяне на имущественото състояние на предприятието с нестопанска цел.

Друг основен източник на активи за предприятията с нестопанска цел са даренията. Те се получават от различни физически или юридически лица, а също и от правителството. Една част от тях са обвързани с условия, а други са безвъзмездни. Това показва, че е възможно тяхното разграничаване по признака „наличие на условия” на:

- дарения, обвързани с условия;
- дарения без условия (безвъзмездни)<sup>37</sup>.

Класификацията на даренията, получени под формата на активи по признака „наличие на условия” има значение за текущото им отчитане и за представянето на информацията за тях във финансовите отчети. Тя намира отражение и в модела на счетоводната политика на предприятията с нестопанска цел.

Даренията, обвързани с условия се отчитат по реда на финансиранятия, освен ако в закон не е предвидено друго. Това предполага определянето на счетоводни сметки за отразяване на получения приход, както и на база за неговото признаване по отчетни периоди.

---

<sup>37</sup> За счетоводни цели подобно разграничаване е предвидено и в Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска цел. Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска цел, т. 3.4, 3.5. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 119.

За отчитане на получените дарения, обвързани с условия, когато тяхното предназначение е придобиването на амортизируеми активи са възможни два подхода:

- даренията да се отразяват като финансиране, респ. като разсрочен доход и да се отнасят в текущите приходи в рамките на няколко последователни години (по време на полезния живот на актива), съобразно възприетата база (размера на начислената амортизация);

- даренията да се приспадат от отчетната стойност на придобитите активи.

Общото между двата подхода е, че финансовият резултат през отделните години на използване на получените под формата на дарения амортизируеми активи е един и същ. В същото време различие се установява по отношение на начина на отчитане на тези дарения, както и по отношение на тяхното представяне във финансовите отчети.

При първият подход даренията се признават и представят в счетоводния баланс като приход за бъдещ период. Така потребителите на информация могат лесно да установят каква е реалната стойност на получените активи. Освен това не се налага допълнително оповестяване за вида, оценката и амортизацията на тези активи.

При вторият подход даренията се отнасят индиректно в приходите (чрез намаления разход за амортизация), а сумата им се отразява в баланса компенсирано. Понякога дори в баланса не се представят отделни активи (когато цената им на придобиване е равна на размера на дарението) или ако се представят, то не е по реалната им стойност. Затова при този подход е необходимо да се поддържа и оповестява допълнително информация за вида на придобитите активи, за техния източник, за начислената им амортизация по периоди и с натрупване.

От направената съпоставка между двата подхода за отчитане на даренията, обвързани с условия се вижда, че първият е по-подходящ по няколко причини:

- спазва се изискването за вярно и честно представяне на данните във финансовия отчет;
- постига се ясно и точно представяне на информацията за активите и за даренията в счетоводния баланс;
- улесняват се потребителите при тълкуването на данните.

Възприетият подход за отчитане на даренията, обвързани с амортизируеми активи може да се прилага и при даренията, обвързани с неамортизируеми активи. Но тъй като неамортизируемите активи не се амортизират, признаването на прихода следва да се извършва на база разходите, отразени по изпълнение на поставените условия.

Даренията без условия се признават към датата на получаването им като текущ приход и се представят в края на отчетния период в отчета за приходите и разходите за нестопанската, респ. за стопанската дейност. И тъй като приходите в предприятията с нестопанска цел водят до увеличаване на финансовия резултат, а от тук и на другите резерви, то може да се определи, че безвъзмездно получените активи рефлектират върху размера на собствения капитал, в частта за резервите.

### **1.3 Особенности при отчитането на амортизирането и на последващите разходи за активи без обществена значимост**

Във връзка с използването на активите в предприятията с нестопанска цел възниква въпроса за тяхното амортизиране. За неговото решаване в Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност е предвиден текста „Отчитането на амортизируемите активи да се



извършва по общия ред, предвиден в счетоводните стандарти<sup>38</sup>. Това показва, че за всички амортизируеми активи в предприятията с нестопанска цел, независимо от дейността, в която се използват (нестопанска или стопанска), следва да се начислява амортизация.

Известно е, че в отчета за приходите и разходите за нестопанската дейност на предприятията с нестопанска цел не е предвидена позиция Разходи за амортизации, нито в група А Разходи за регламентирана дейност, нито в група Б Административни разходи. Освен това начисляването на амортизация не би довело до възстановяване на разходите за амортизация, защото в тези предприятия „не се произвеждат и не се реализират изделия или услуги, а само се установяват резултатите от изпълнението на съответните програми чрез съпоставяне на получените приходи и направените разходи“<sup>39</sup>. Ето защо, макар и да не е посочено изрично в Закона за счетоводството, се определя като подходящо да не се начисляват амортизации на нетекущите активи, използвани в нестопанската дейност в предприятията с нестопанска цел<sup>40</sup>.

Вариантът, определен като подходящ за нестопанската дейност не би могъл да се прилага и при стопанската дейност на предприятията с нестопанска цел. Причините са няколко. В отчета за приходите и разходите за стопанската дейност на тези предприятия е предвидена отделна позиция Разходи за амортизация и обезценка. Освен това стопанската им дейност се третира от Закона за корпоративното подоходно облагане и подлежи на

---

<sup>38</sup> Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност, т. 3.6. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 120.

<sup>39</sup> ДАМЯНОВ, Д., Панчева, С. Цит. Счетоводство на юридически лица с нестопанска цел, с. 28.

<sup>40</sup> Допълнително аргументи в подкрепа на становището да не се начислява амортизация на амортизируемите активи, използвани в нестопанската дейност са представени в: ПАК там, с. 28.

облагане с корпоративен данък\*. Не на последно място следва да се посочи и изискването, поставено в Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност, според което отчитането на амортизируемите активи трябва да се извършва “по общия ред, предвиден в счетоводните стандарти”<sup>41</sup>.

Във връзка начисляването на амортизацията следва да се предвиди и това, че понякога активите се използват едновременно в нестопанската и в стопанската дейност на предприятията с нестопанска цел и не е възможно тяхното категорично причисляване към една от двете дейности. Ето защо, ако се установи наличието на такива активи е по-подходящо да не им се начислява амортизация с аргумента, че използването им е пряко свързано с постигането на целта, а тя в тези предприятия е нестопанска.

Амортизацията на амортизируемите активи в предприятията с нестопанска цел се признава за текущ разход. Тя се отчита по дебита на сметка Разходи за амортизация и по кредита на сметка Амортизация на дълготрайни материални активи (за начислената амортизация на нетекущите материални активи) или на сметка Амортизация на дълготрайни нематериални активи (за начислената амортизация на нетекущите нематериални активи), респ. по непряк начин.

Според **Д. Дамянов** амортизацията на амортизируемите активи може да се отчита и по пряк начин, при който с размера на начислената амортизация за периода се намалява директно отчетната стойност на амортизируемите активи. За целта се

---

\* Неначисляването на амортизации на нетекущите активи, използвани в стопанската дейност на юридическите лица с нестопанска цел би означавало да се плаща данък върху разхода за амортизации.

<sup>41</sup> СЧЕТОВОДИН стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска цел, т. 3.6. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия, с. 120.

дебитира сметка Разходи за амортизация и се кредитира сметка от група Дълготрайни материални активи или от група Дълготрайни нематериални активи<sup>42</sup>.

Прекият начин за отчитане на амортизацията на амортизируемите активи има своите положителни страни: амортизируемите активи се водят по тяхната балансова стойност, което улеснява представянето им в счетоводния баланс; съкращава се броя на съставяните счетоводни статии и се намалява вероятността от грешки, както при текущото отчитане на нетекущите активи, така и при представянето им във финансовите отчети. Затова той би могъл да се прилага и в предприятията с нестопанска цел.

При прилагането на прекият начин за отчитане на амортизацията на амортизируемите активи в предприятията с нестопанска цел следва да се има предвид обстоятелството, че със стойността на придобитите като имуществени вноски от учредителите амортизируеми нетекущи активи е увеличен размера на капитала. Това предполага след всяко начисляване на амортизация на тези активи със сумата на начислената амортизация да се коригира размера на капитала, като се дебитира сметка Други резерви и се кредитира сметка Капитал на предприятия с нестопанска дейност\*.

За да носят икономическа изгода на предприятията с нестопанска цел активите трябва да се поддържат във вид, годен за използване. Това предполага текущо и периодично да се проверява тяхната ефективност, да се подменят изхабените им части и да се възстановява тяхното състояние до размера на неамортизираната им част (ако е предвидено да им се начислява амортизация). Ето защо в

---

<sup>42</sup> ДАМЯНОВ, Д. Финансово счетоводство. Свищов, Ценов, 2005, с. 51-52.

\* Счетоводната статия за намаляване на размера на капитала може да се съставя и еднократно, в края на годината със сумата на годишната амортизация на всички амортизируеми активи, придобити като имуществени вноски от учредителите.

предприятията с нестопанска цел възниква необходимостта от извършването на различни по вид и характер ремонти.

Ремонтите в предприятията с нестопанска цел могат да се разграничат най-общо по признака „характер” в две направления:

- ремонти, извършването на които води до признаването на текущи разходи, в т.ч. ремонт за възстановяване<sup>43</sup> - частично възстановяване на състоянието на активите до размера на неамортизираната им част (ако на тях се начислява амортизация); техническо обслужване<sup>44</sup> - периодична подмяна на консумативни материали и на резервни части, след извършването на определен обем работа при нормално функциониране на активите (измиване и хигиенизиране на транспортни средства, подмяна на тонери на принтерите, подмяна на мундшуци, кожи, клавиши и други части на музикалните инструменти и други разходи с подобен характер; аварийен ремонт – отстраняване на последиците от авария (внезапна технологична повреда, възникнала в резултат на непредвидими събития, без чието отстраняване не е възможно използването по активите по предназначение).

- ремонти, при които с размера на извършените разходи се коригира балансовата стойност на активите – подобрения, реконструкции и модернизации на активите<sup>\*\*</sup>, в резултат на които

---

<sup>43</sup> В специализираната литература са познати много определения за ремонт и за разходи за ремонт. Вж.: ГОЛОВИНА, А. Счетоводно отчитане на разходите за ремонтна дълготрайни материални активи. //Д е л о в а седмица, 2000, бр. 20, с. 5.; ДАМЯНОВ, Д. Цит. Финансово счетоводство, с. 53; ДУШАНОВ, И., Димитров, М. Курс по счетоводство на предприятието (шесто основно преработено и допълнено издание). София, Ромина, 2007, с. 188 - 190.; САВЧЕВ, Й. Счетоводна технология (счетоводство – самоучител). София, Й. Савчев, 1996, с. 156.

<sup>44</sup> Известни са много и различни становища в счетоводната теория. Според **И. Златков** разходи за техническо обслужване са подмяната на консумативните материали. Вж.: ЗЛАТКОВ, И. Разходи за ремонт и разходи за техническо обслужване. //Б ъ л г а р с к и счетоводител, 1999, бр. 12, с. 38.; **А. Кашаев** посочва два критерия за разграничаване на разходите за ремонт от разходите за техническо обслужване (обемът и характера на работите и срокът на извършване), но счита, че те не са достатъчно точни. Вж.: КАШАЕВ, А. Об унификации учета ремонта основных фондов. //Б у х г а л т е р с к и й учет, 1986, бр. 6, с. 10.; В американската практика е прието замяната на съставните части на актива да се третира като техническо обслужване. Вж.: ANTHONY, R., Reese, J. Accounting text and cases. Homewood, Irwin. Homewood, Irwin, 1989, p. 126.

<sup>\*\*</sup> Това са разходи, които водят до повишаване производителността на активите или удължаване на срока им на годност, повишават качеството на произвежданата продукция или на

се очаква повишаване на тяхната първоначално оценена стандартна ефективност<sup>45</sup>.

При първата група ремонти, извършените разходи се призната като текущи и се включват във финансовия резултат, а от там и в резервите. В същото време разходите, водещи до подобрения, реконструкция и модернизация на активите се отразяват в увеличение на тяхната балансова стойност и не влияят върху финансовия резултат и върху резервите. Ето защо класификацията по признака „характер” има значение за отчитането на ремонтите и по-конкретно на разходите, свързани с тяхното извършване в предприятията с нестопанска цел, особено в стопанската им дейност, резултатът от която подлежи на данъчно облагане по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

За отчитането на разходите за ремонти, които водят до увеличаване на балансовата стойност на активите е подходящо да се използва отделна сметка. Тя може да се обособи към сметка 613 Разходи за придобиване на дълготрайни активи, наред със следните други четирицифрени сметки\*:

сметка 6131 Разходи за придобиване на дълготрайни активи чрез покупка;

сметка 6132 Разходи за придобиване на дълготрайни активи чрез строителство;

сметка 6133 Разходи за подобрения, реконструкция и модернизация на дълготрайни активи;

сметка 6134 Разходи за придобиване на дълготрайни активи по други начини.

---

извършваните услуги, намаляват оперативните разходи, водят до въвеждането на нови производства или променят икономически изгодно функционалното предназначение на активите.

<sup>45</sup> Вж.: МЕЖДУНАРОДЕН счетоводен стандарт 16 - Имоти, машини, съоръжения и оборудване. В: Цит. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005, Част I, с. 873 – 874.; СЧЕТОВОДЕН стандарт 16 - Дълготрайни материални активи. В: Цит. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, с. 157.

\* Предложените четирицифрени сметки могат да се обособят и като отделни аналитични сметки към сметка 613 Разходи за придобиване на дълготрайни активи.

Предвиждането на сметка 6133 Разходи за подобрения, реконструкция и модернизация на дълготрайни активи в индивидуалния сметкоплан на предприятията с нестопанска цел и нейното използване при отчитането на разходите, с които се увеличава балансовата стойност на активите има следните положителни страни:

- ясно се разграничават разходите за подобрения, реконструкция и модернизация от останалите разходи за придобиване на нетекущи активи;
- лесно се установява сумата на ремонта, с която се увеличава балансовата стойност на актива;
- създават се по-добри условия за проследяване и контролиране на разходите, извършвани във връзка с подобренията, реконструкцията и модернизацията на активите.

## **2. Представяне на нетекущите активи в годишния финансов отчет – възможности и взаимовръзки**

Организацията при отчитането на активите в предприятията с нестопанска цел не се ограничава само до тяхното текущо отчитане. Тя обхваща още и изготвянето на обобщена информация за тях, която намира отражение в годишния финансов отчет. Ето защо годишният финансов отчет може да се определи като периодично създавана информационна база за активите (а и не само за тях) в предприятието с нестопанска цел, предназначена за ползване от различни потребители, в т.ч. управленския екип в отчетнообособената структура, дарителите, държавните и данъчните органи, контрагентите, кредиторите, персонала и др.

В годишния финансов отчет на предприятията с нестопанска цел са предвидени пет структурни части. От тях информация за

нетекущите активи се представя само в счетоводния баланс и в приложението<sup>46</sup>.

Счетоводният баланс се съставя в двустранна или в едностранна форма, идентична на тази, предвидена за стопанските предприятия. В структурно и в съдържателно отношение той се характеризира с особености, чиито анализ показва наличието на положителни страни и на проблеми<sup>47</sup>. По-значими за предприятията с нестопанска цел от тях са следните:

Нетекущите (дълготрайните) активи се представят в самостоятелния раздел Б Нетекущи (дълготрайните) активи на актива на баланса. Те са ясно разграничени от текущите активи, отразявани в раздел В Текущи активи на актива на баланса и това има своите положителни страни:

- постига се систематизиране на информацията за активите в актива на счетоводния баланс според тяхната функционална роля и ликвидност и до известна степен във времеви аспект;

- налице е съответствие с примерната структура на финансовия отчет, определена в Международен счетоводен стандарт 1 - Представяне на финансови отчети<sup>48</sup> и в Четвърта директива на съвета на Европейските общности относно годишните счетоводни отчети<sup>49</sup>;

- улеснява се анализа на нетекущите и на текущите активи и контрола върху тяхното използване.

---

<sup>46</sup> Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, Приложения 1 - 6. В: Цит. ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., с. 69 - 75.

<sup>47</sup> Една от причините за наличието на слаби страни в съдържанието и в структурата на баланса е стремежа на законодателя да постигне пълно единство с постановките, регламентирани в Директива 4, без да отчита в достатъчна степен особеностите на националната практика и ефекта от предвижданите промени. Вж.: ЧЕТВЪРТА директива на съвета на Европейските общности относно годишните счетоводни отчети, раздел 3. В: [http://www.nedev.biz/index.php?option=com\\_content&task=view&id=565&Itemid=1048](http://www.nedev.biz/index.php?option=com_content&task=view&id=565&Itemid=1048)

<sup>48</sup> МЕЖДУНАРОДЕН счетоводен стандарт 1 - Представяне на финансови отчети. В: Цит. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005, Част I, с. 658.

<sup>49</sup> Вж.: Цит. ЧЕТВЪРТА директива на съвета на Европейските общности относно годишните счетоводни отчети, раздел 3. В: [http://www.nedev.biz/index.php?option=com\\_content&task=view&id=565&Itemid=1048](http://www.nedev.biz/index.php?option=com_content&task=view&id=565&Itemid=1048)

В раздел Б Нетекущи (дълготрайните) активи на актива на баланс са обособени четири групи:

- група I Нематериални активи;
- група II Дълготрайни материални активи;
- група III Дългосрочни финансови активи;
- група IV Отсрочени данъци.

В тези групи не е предвидено място за дългосрочните вземания, въпреки, че от гледна точка на времето на тяхното получаване те могат да се третираат и като вид нетекущи активи. Причината е, че съществува явно несъответствие между характеристиката на вземанията със срок на получаване над една година и изискванията към нетекущите активи, предявени в Счетоводен стандарт 1 – Представяне на финансови отчети<sup>50</sup> и касаещи представянето на този отчетен обект в счетоводния баланс.

Вземанията на предприятията с нестопанска цел със срок на погасяване над една година се посочват в група II Вземания от раздел В Текущи (краткотрайни) активи на актива на баланса. В същата група, но на отделен ред се представят и всички краткосрочни вземания (вземания, които се очаква да бъдат получени в рамките на отчетния период). Това показва, че за разграничаването на информацията за вземанията в актива на счетоводния баланс е използван признака „срок на погасяване”.

Разграничаването на вземанията със срок на получаване до и над една година в група II Вземания от раздел В Текущи (краткотрайни) активи на актива на баланса може да се определи като положителен момент по няколко причини:

- не се затруднява съпоставянето на вземанията и задълженията със срок на уреждане до и над дванадесет месеца;
- улеснява се анализа и изчисляването на различни показатели;

---

<sup>50</sup> Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, 16.1-16.6. В: Цит. ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., с. 64.



- създават се условия за последващ контрол върху разчетните операции.

Приложението към годишния финансов отчет е съвкупност от пояснителни сведения за категориите отчетни обекти, представени в определена последователност. По-конкретно в него се включва описание и анализ на сумите, представени в отделните структурни части на финансовия отчет, оповестяване на сведенията за отделните отчетни обекти, за избраните и прилаганите подходи за нерешени в нормативната и в счетоводната база въпроси, за отклоненията от общоприетите практики, успоредно с причините за тях и оценката на ефекта им върху активите и капитала, както и друга информация, необходима за вярното и честно представяне на имущественото и финансовото състояние.

Приложението към годишния финансов отчет трябва „да представи информация за счетоводната политика, която е прилагана при съставянето на финансовия отчет, като в случай на промяна се оповестяват причините за нея; да съдържа оповестяване на информация, която се изисква от Закона за счетоводството и отделните счетоводни стандарти; да съдържа допълнителна информация, която не е представена в други съставни части на финансовия отчет, но чието оповестяване е необходимо за вярното и честно представяне на имущественото и финансовото състояние, отчетения финансов резултат, промените в паричните потоци и в собствения капитал на предприятието”<sup>51</sup>.

Приложението към годишния финансов отчет трябва да съдържа подробна информация за нетекущите активи на предприятията с нестопанска цел, която може да се обособи в три направления:

---

<sup>51</sup> СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, т. 24.1. В: Цит. ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., с. 67.

• пояснителни сведения за признаването, оценяването и отчитане на нетекущите активи в предприятията с нестопанска цел:

- нетекущи материални и нематериални активи – възприетия подход за класификация на материалните активи като нетекущи и възприетия стойностен праг на същественост, под който същите, независимо, че са дълготрайни, се отчитат като текущ разход при придобиването им; възприетия подход при признаване на разходите за развитие като нематериални активи; възприетия подход при определяне на първоначалната оценка на материалните и нематериалните нетекущи активи и на оценката след първоначалното им признаване; възприетия подход за класификация на последващите разходи по нетекущи материални и нематериални активи (в увеличение на балансовата стойност на активите или като текущи разходи за дейността); възприетия подход за отчитане при временно извеждане от употреба на нетекущи материални и нематериални активи; други данни по решение на ръководството на предприятието с нестопанска цел\*;

- нетекущи общественозначими активи – възприетия подход за класификация на общественозначимите активи; възприетия подход за тяхното оценяване и отчитане и други данни по решение на ръководството.

• Пояснителни данни за възприетата амортизационна политика\*  
- включва информация за възприетия подход за класифициране на нетекущите активи като материални и нематериални и като амортизируеми и неамортизируеми; възприетия подход за определяне на срока на годност на амортизируемите активи; възприетия подход за определяне на остатъчната стойност на

---

\* Ако в предприятието с нестопанска цел има финансови активи за тях се предвижда оповестяване на класификацията, първоначалното признаване, първоначалното и последващо оценяване, отписването и отчитането.

\* Ако предприятието с нестопанска цел, осъществява само нестопанска дейност и е приело да не начислява амортизации на амортизируемите активи, използвани в нея, елементът може да отпадне.

амортизируемите активи; възприетия метод за амортизация по групи сходни амортизируеми активи, в т.ч. и по дейности и друга информация, преценявана като значима от управленския екип в предприятието с нестопанска цел.

- Пояснителна информация за изготвянето на годишния финансов отчет – включва данни за изготвянето на финансовия отчет, за отчитането на събития, настъпили по време на съставяне на отчета и след тази дата; за корекции, в т.ч. и на нетекущи активи, направени съгласно изискванията на Счетоводен стандарт 8 - Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, както и друга информация, важна за правилното разбиране на данните във финансовия отчет.

Самостоятелно място в приложението към годишния финансов отчет се предвижда за Справката за нетекущите (дълготрайните) активи, чиято форма и структура е определена в приложение 5 на Счетоводен стандарт 1 – Представяне на финансови отчети<sup>52</sup>.

Справката за нетекущите (дълготрайните) активи съдържа обобщена информация за нетекущите активи, използвани в предприятието през конкретен отчетен период. Тя представя данните на потребителите в направления, съответстващи на групите и статиите в раздел Б Нетекущи (дълготрайни) активи на актива на баланса, а именно: продукти от развойна дейност; концесии, патенти, лицензии, търговски марки, програмни продукти и други подобни права и активи; търговска репутация; предоставени аванси и нематериални активи в процес на изграждане; земи и сгради; машини, производствено оборудване и апаратура; съоръжения и други; предоставени аванси и дълготрайни материални активи в процес на изграждане; акции и дялове в предприятия от група; предоставени заеми на предприятия от група; акции и дялове в

---

<sup>52</sup> Вж.: СЧЕТОВОДЕН стандарт 1 - Представяне на финансови отчети, Приложение 5. В: Цит. ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., с. 74.

асоциирани и смесени предприятия; предоставени заеми, свързани с асоциирани и смесени предприятия; дългосрочни инвестиции; други заеми; изкупени собствени акции; отсрочени данъци, начислена амортизация за периода<sup>53</sup>. Това показва, че между Справката за нетекущите (дълготрайните) активи и счетоводния баланс на предприятието с нестопанска цел съществува информационна връзка, позволяваща да се направи съпоставка и проверка на сумите по отделни нетекущи активи.

### Заклучение

С развитието на националната икономика се създаде принципно нова бизнес среда и делови отношения. Активен участник в тези отношения са предприятията с нестопанска цел. Те са обект на засилен интерес, защото имат широко поле на действие и изпълняват редица важни за страната функции.

При изследването на предприятията с нестопанска цел се установи, че литературата за тях е ограничена. По тази причина много от счетоводните проблеми, свързани с техните активи не са намерили решение. Ето защо в научната разработка е направен опит да се характеризира този отчетен обект и да се предложат класификации за него, вкл. за счетоводни цели.

Ограниченото представяне на изискванията към счетоводното отчитане и към изготвянето на финансовите отчети на предприятията с нестопанска цел, предвидено в Счетоводен стандарт 9 - Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност, послужи като основание изследването да се разгърне и в още няколко насоки. За целта са проучени проблемите при признаването и оценяването на нетекущите активи, предложен е

---

<sup>53</sup> За да се постигне съпоставимост на данните за нетекущите активи, представени в счетоводния баланс и в Справката за нетекущи (дълготрайни) активи за предходната година се налагат допълнителни пресмятания. Причината е в начисляваната амортизация, представляваща техен коректив.

модел за отчитане на общественозначимите активи, очертани са насоките за подобряване отчитането на активите без обществена значимост и са направени предложения за оптимизиране на структурата на годишния финансов отчет в частта за нетекущите активи.

При изследванията се установи също, че предприятията с нестопанска цел имат богатата практика. Тя е изпълнена с проблематика, чието всеобхватно изясняване в една научна разработка е невъзможно. Затова има въпроси, които не са намерили решение в настоящото изложение (счетоводното третиране на финансовите активи, респ. инвестициите и др.), както и такива, които не са изследвани в дълбочина (особеностите при отчитането на нетекущите активи в стопанската дейност на предприятията с нестопанска цел, счетоводното отчитане на процесите замяна и ликвидация на нетекущи активи и др.) Ето защо може да се определи, че настоящата разработка очертава част от насоките, в които би могло да се разгърне едно бъдещо по-задълбочено и всеобхватно изследване в областта на отчитането на активите в предприятията с нестопанска цел.

### **Използвани литературни източници**

1. БАШЕВА, С. Концепция за справедливата стойност в счетоводството. //Б ъ л г а р с к и счетоводител, 2007, бр. 18.
2. ГОЛОВИНА, А. Счетоводно отчитане на разходите за ремонтна дълготрайни материални активи. //Д е л о в а седмица, 2000, бр. 20.
3. ДАМЯНОВ, Д. Финансово счетоводство. Свищов, Ценов, 2005.
4. ДАМЯНОВ, Д., Божков, В. Счетоводни концепции и стандарти за финансово отчитане. Свищов, Ценов, 2006.
5. ДАМЯНОВ, Д., Панчева, С. Счетоводство на юридически лица с нестопанска цел. В. Търново, Фабер, 2008.
6. ДУШАНОВ, И., Димитров, М. Курс по счетоводство на предприятието (шесто основно преработено и допълнено издание). София, Ромина, 2007.
7. ЗЛАТКОВ, И. Разходи за ремонт и разходи за техническо обслужване. //Б ъ л г а р с к и счетоводител, 1999, бр.12.
8. ДУШАНОВ, И. Терминологичен речник по счетоводна отчетност. Варна, Г. Бакалов, 1979.

9. ЗЛАТКОВ, И. Счетоводство на бюджетните предприятия. София, Апис, 2001.
10. ЗЛАТКОВ, И. Счетоводство на юридическите лица с нестопанска цел. София, Булсофт -1 ЕООД, 1999.
11. КАШАЕВ, А. Об унификации учета ремонта основных фондов. //Б у х г а л т е р с к и й у ч е т, 1986, бр. 6.
12. КОСЕВ, Д., Рупов, К. Курс по счетоводство на бюджетното предприятие. София, Ромина, 2004.
13. МЕРАЗЧИЕВ, В. Баташки Г. Бюджетно счетоводство, Свищов, Ценов, 2006.
14. ОСВОВИ на счетоводството. //Башева, С., Миланова, Е., Йонкова, Б., Петрова, Д., Пожаревска, Р. София, Стопанство, 2007.
15. ПОЖАРЕВСКА, Р. Предприятия с нестопанска цел. София, ФорКом, 2008.
16. САВЧЕВ, Й. Счетоводна технология (счетоводство – самоучител). София, Й. Савчев, 1996.

\*\*\*

17. ANTHONY, R., Reese, J. Accounting text and cases. Homewood, Irwin. Homewood, Irwin, 1989.

\*\*\*

18. ЗАКОН за корпоративното подоходно облагане. //Д ъ р ж а в е н вестник, 2006, бр. 105, посл. изм. 2008, бр. 106. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135540562>
19. ЗАКОН за счетоводството. //Д ъ р ж а в е н вестник, 2006, бр. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135213569>
20. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005. Част I. София, Идес, 2005.
21. МЕЖДУНАРОДНИ стандарти за финансово отчитане (МСФО-тм) 2005. Част II. София, Идес, 2005.
22. НАЦИОНАЛНИ стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Закон за счетоводството. Закон за малките и средните предприятия. София, Солотон, 2005.
23. ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 251 от 17 октомври 2007 година за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г. //Д ъ р ж а в е н вестник бр. 86, 2007.
24. ПРИМЕРЕН национален сметкоплан. Свищов, Ценов, 2007.
25. РАЗЯСНЕНИЯ във връзка с отмяната на § 6 от ЗНЧ от 15 март 2007 г. <http://chitalishta.mc.government.bg/index.php?act=news&do=detailed&id=6>
26. ТЪРГОВСКИ закон. //Д ъ р ж а в е н вестник, бр. 48, 1991, посл. изм. бр. 70, 2008. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/-14917630>
27. ЧЕТВЪРТА директива на съвета на Европейските общности относно годишните счетоводни отчети, раздел 3. В: [http://www.nedev.biz/index.php?option=com\\_content&task=view&id=565&Itemid=1048](http://www.nedev.biz/index.php?option=com_content&task=view&id=565&Itemid=1048)