



ОТЧИТАНЕ НА РАЗЧЕТИТЕ ПРИ СЪДЕБНИ СПОРОВЕ

Доц. д-р Живко Бонев
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор

Резюме

В разработката са посочени основните случаи на възникване на „съдебни спорове”, които могат да бъдат третираны като:

- А) дела, заведени от предприятието, по които то е ищец;*
- Б) дела, заведени срещу предприятието, по които предприятието е ответник.*

За решаването на спора ищецът предявява иск, в който претендираната сума обикновено се различава от размера на главницата по вземането. Разгледани са двете хипотези:

- А) Исковата молба е с по-голяма сума.*
- Б) Исковата молба е с по-малка сума.*

Анализирано е съдържанието на съдебния иск от счетоводна гледна точка в обхват: главница; изплатени разходи; претенция за неустойки, лихви и пр.; претенция за лихви до датата на плащане и пр. Обърнато е внимание на условността на някои от тях.

Посочен е и характерът на финансовите претенции на ответника: платени и евентуални бъдещи съдебни и деловодни разходи при организиране на защитата.

Определен е основният спорен въпрос: как следва да се отразят при ищеца и при ответника: направените разходи, моратроните лихви и пр.

Разглежда се условият характер на същите и изискванията в счетоводните стандарти, че „условните активи не се признават във финансовите отчети“.

На тази основа са посочени основните изисквания за отчитане на разходите и претенциите от ищеца и ответника при:

- А) предявяването на иска и протичане на съдебното дело;*

Обърнато е внимание на съществуващата практика разходите да се отчитат в увеличение на съдебното взимане с неговите недостатъци.

Посочено е и обратното становище разходите да се отчитат като текущи разходи за дейността, а ако бъдат присъдени – като приходи, което се счита за по-правилно, и основанието за това.

При ответника те имат силно подчертан характер на условни вземания.

Б) наличие на решение на съдебния орган.

Разгледани са трите основни възможни изхода: уважаване на иска, частично уважаване и отхвърляне. Дадено е становище за начина на отчитане на главницата, разходите и другите претенции, както и някои неправилни практики.

Третира се и въпросът за отчитане на инкасираните суми в зависимост от техния характер. Обърнато е внимание на изискването на чл. 76 от ЗЗД първо да се погасяват лихвите и след това главницата.

Разгледан е и случаят на предявяване на иск само за неустойки, причинени вреди, пропуснати ползи и пр.

Обект на разглеждане е данъчното третиране на вземанията, таксите, неустойките и др. разходи. Посочено е, че те не са обект на данъчна регулация, но трябва да бъдат документирани. Обърнато е внимание на отчитането, когато вземането се оценява по реда на съответния приложим счетоводен стандарт – СС 32 „Финансови инструменти“ или МСС 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

Посочена е необходимостта от спазване на чл. 73 от ЗДДФЛ, когато хонорар е изплатен на адвокат физическо лице или на частен съдебен изпълнител.

Ключови думи:

Съдебни вземания

Взаимоотношенията между участниците в свободното пазарно стопанство са най-разнообразни. В някои случаи между контрагентите възникват спорни въпроси. Обикновено те се решават по пътя на споразумение между тях. Но има и случаи, когато те остават неразрешени помежду им или по договор се предоставят за разрешаване от съдебни или арбитражни органи, наричани по-нататък с общо наименование „съдебни“.

В общия и най-често срещан случай тези спорове са свързани с неуредени търговски взаимоотношения, при които длъжникът не е погасил своевременно или напълно свое задължение. В този случай при кредитора те фигурират като вземания, а при длъжника – като задължения. Именно те ще бъдат в основата на разглеждането.

Възможно е обаче в счетоводните регистри на страните да не фигурират такива вземания и задължения и също да има спорове. Обикновено те са свързани с неизпълнени или лошо изпълнени ангажменти, във връзка с което се дължат неустойки, има пропуснати ползи, причинени вреди и пр.

При възникване на съдебен спор се правят разходи и от двете страни – и от ищеца, и от ответника. Те могат да продължат и по време на съдебния процес, например за допълнителни такси, вещи лица и пр.

Във всички случаи едната страна има определени претенции към другата. Но те могат да бъдат свързани с възникнали вземания и задължения (активи и

пасиви) и с претенции, които имат определен условен характер – ако бъдат признати, и в размера, в който бъдат признати.

Обектът на спора е един и същи, но в зависимост от това чия е инициативата за предоставянето му за решаване от съда, едната страна се явява ищец, а другата – ответник. В зависимост от което споровете могат да бъдат третирани като:

А) дела, заведени от предприятието, по които то е ищец.

Б) дела, заведени срещу предприятието, по които предприятието е ответник.

Всичко посочено определя и различията при тяхното отчитане като вземания по съдебни спорове или задължения по съдебни спорове и като евентуални вземания или задължения.

Ищецът предявява иск, в който определя претенциите си към ответника. Претендираната сума обикновено се различава от размера на главницата по вземането. Възможни са две хипотези:

А) **Исковата молба е с по-голяма сума** от съществуващото вземане, което дори може да не фигурира в счетоводните регистри¹.

Дължи се на факта, че в исковата молба са включени освен дължимата сума (главница) и лихви до датата на завеждане на иска; неустойки; заплатени до момента разходи – адвокатски хонорар и пр. Това е масовият случай.

Освен посоченото с иска се предявяват претенции за суми, свързани с допълнителни разходи, които в момента не са известни като стойности: бъдещи такси, разходи за вещи лица и пр.

Б) **Исковата молба е с по-малка сума** от вземането на предприятието – ищец.

Такъв е случаят, когато е заведен частичен иск. Свързано е с техниката на предявяването на иска. Цената на иска има значение за изчисляване на държавните такси; за родовата подсъдност и за обективните предели на силата на пресъдено нещо². С предявяване на частичен иск ищецът запазва правото си да предяви отделен иск за останалата част от вземането, но без да се позовава на решението по частичния иск. По време на процеса е допустимо да се увеличава цената на иска. Но трябва да се има предвид, че частичният иск не спира давността на останалата част от вземането.³

За да бъдат изяснени въпросите по-нататък, е добре преди това да се разгледа съдържанието на иска по същество от икономическа гледна точка. Исковата молба, предявена от ищеца, както вече се посочи, съдържа няколко вида претенции:

¹ Както е при искове за неустойки, причинени вреди и пр.

² Определение № 97 от 2011 г. на Хасковски окръжен съд.

³ Решение № 296 от 05.06.2013 г. на Пловдивски апелативен съд, Търговско отделение.

А) **главница** – дължимата сума от страна на ответника или част от нея. Тя е известна и приемаме, че е документално доказана, призната като актив (вземане), за получаване на която кредиторът има права и може условно да се нарече „реално вземане”;

Б) **изплатени суми** – разходи, под формата на такси, юридически хонорар и пр., които предприятието ищец е направило и иска ответната страна да му възстанови. Той би имал право върху тях само ако бъдат признати и присъдени от съдебния орган или реалността им зависи от други бъдещи събития – решението на съда;

В) **претенция за неустойки, лихви и пр.** Техният размер е изчислен от ищеца и с него се увеличава стойността на иска над главницата. Но това все още не са реални вземания. Ще се превърнат като такива едва когато бъдат присъдени и то в размера, в който бъдат присъдени, т.е. в момента те са известни и числено предявени, но имат условен характер – ако бъдат присъдени;

Г) **претенция за суми, които не са известни** като конкретни по вид и размер, тъй като все още не е ясно за какво точно ще се отнасят и какъв ще бъде размерът им. Това са евентуални бъдещи разходи, които не се знае дали ще възникнат или не и в какъв размер. Такива биха били бъдещи разходи за вещи лица и пр. Те имат условен характер в три аспекта: ако възникнат, в размера, в който възникнат, и ако бъдат присъдени;

Д) **претенция за лихви** след датата на иска до датата на плащане и пр. Те също са условни, защото размерът им е неизвестен и зависят от това дали ищецът ще спечели делото и ако го спечели, кога ще бъде погасен окончателно дългът.

При ответника има само разходи, които ще се превърнат в право на вземане, ако бъдат присъдени:

А) платени съдебни и деловодни разходи при организиране на защитата – главно адвокатски хонорар. Ответникът иска те да му бъдат възстановени, което би се получило, ако ищецът загуби изцяло или частично делото;

Б) евентуални бъдещи такива, ако бъдат извършени и в размера, в който ще бъдат извършени и евентуално присъдени.

Обикновено спорове относно отчитането на главницата няма. Основният въпрос е как следва да се отразят останалите претенции при ищеца и при ответника: направените разходи, мораторните лихви и пр.

Както вече посочихме, правата върху тях зависят от решението на съда по отношение на спора. Ако спорът бъде присъден в полза на ищеца, ще има едни операции, а ако бъде в полза на ответника – други. А е възможно да има и частично удовлетворяване на страните.

Счетоводното отражение трябва да бъде съобразно всички особености и възможни хипотези, защото ако искът бъде отхвърлен – те не се присъждат. Ако

спорът бъде признат, техният размер може да бъде друг, определен от съда, т.е. и той не е напълно известен. Или те като вземане имат условен характер, зависещ от бъдещо събитие – изхода на делото и решението на съда. До този момент те не отговарят на един от основните критерии за актив – получаването на изгода,⁴ и следователно имат условен характер.

Счетоводен стандарт (СС) 37 – Провизии, условни задължения и условни активи, т. 8.2. определя условните активи като непланирани или други неочаквани събития, които поражда възможност в предприятието да постъпи поток икономически ползи. Но този поток не е сигурен. И като пример в това отношение е посочен именно съдебен спор, който предприятието води и изходът, от който е несигурен.

На тази основа в т. 8.3. се посочва, че „условните активи не се признават във финансовите отчети, тъй като това може да има за резултат признаването на приход, който може никога да не бъде реализиран”.

Не би трябвало да се прилага и възможността да се признава, когато според ищеца положителният изход е практически сигурен, защото при съдебен спор това може само да се предполага. Затова в т. 8.1. императивно е посочено, че „предприятието не следва да признава условните активи”, те обаче се оповестяват, когато постъпването на поток икономически ползи е вероятно.

Отчитане при предявяването на иска и протичане на съдебното дело

Отчитане при ищеца

С предявяване на съдебен иск вземането от търговско или друго вземане вече се превръща в съдебно. Този факт трябва да бъде счетоводно отразен. Извършването на съответната трансформация се осъществява посредством счетоводно прехвърляне на стойността на вземането от сметката за отчитане на търговските или други вземания в сметката за съдебни вземания. Всъщност тази трансформация само означава, че вземането е предоставено за решаване от арбитражен или съдебен орган, но все още споровете не са разрешени и обикновено са наричани „висящи дела”.

Практиката и теоретичните спорове в това отношение са различни:

А) Разходите да се отчитат в увеличение на съдебното вземане

Този подход се прилага често в практиката, особено при значителни допълнителни разходи, с което не се намалява финансовият резултат. Недостатък на този подход е:

1. че тези вземания са несигурни и не се знае дали ще бъдат присъдени, т.е. те все още не са реални вземания. С този подход се нарушава Счетоводен стандарт (СС) 37, при което се променя финансовият резултат на основата на несигурни вземания;

⁴Съгласно Общите разпоредби към Националните счетоводни стандарти, Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г., обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., с последно изменение бр. 3 от 2016 г. актив е ресурс, контролиран от предприятието в резултат на минали събития, от който се очаква в предприятието да постъпят бъдещи икономически ползи.

2. тези разходи се отнасят до нормална административна дейност, свързана с търговските отношения и спорове.

Б) Разходите да се отчитат като текущи разходи за дейността, а ако бъдат присъдени – като приходи

По наше мнение това е правилното решение, защото:

1. те са текущи разходи, свързани с нормалната административна работа на предприятието и би следвало да се отчитат като такива;
2. те са несигурни, в смисъл че не е сигурно присъждането им от съдебните органи. А и размерът на разходите, които ще се отнесат в увеличение на вземането, може би няма да съвпада с това, което ще се присъди, и още по-малко с това, което ще се получи от ответната страна, и като актив ще се отчита нещо, което е несигурно;
3. спазват се изискванията на Счетоводен стандарт 37 и финансовият резултат не се деформира на база предположения и очаквания;
4. ако бъдат присъдени, те ще увеличат приходите, но това на основата на принципа на предпазливостта не бива да бъде отразено предварително и на основата на предположение.

На тази база би следвало да се обобщи, че:

- * търговското или друго реално вземане се прехвърля като в съдебно вземане;
- * разходите, които са направени във връзка с завеждането на иска, текущо да се отчетат в съответната разходна сметка. Тъй като има определена условност евентуално да бъдат присъдени, което ръководството вярва, че ще бъде постигнато, следва да се отчетат задбалансово като условни вземания;
- * лихвите, изчислени и предявени от ищеца, следва да се отчетат задбалансово като условни вземания;
- * допълнителните разходи по време на процеса имат същия характер, както тези при завеждането на делото, и трябва да се отчетат като текущи разходи и евентуално като условни вземания.

Отчитане при ответника

При ответника се извършват разходи по подготовката на защитата и евентуално по време на процеса. Текущо те трябва да се отчетат като разходи.

Ако ищецът загуби делото, съдът ще присъди същият да възстанови сумата на ответника. Вероятността за такъв изход е много по-малка. По тази причина едва ли е необходимо те да се отчитат като условни вземания. Но това трябва да прецени ръководството на предприятието – ответник, в зависимост от конкретните условия.

Отчитане на разчетите при наличие на решение на съдебния орган

Разрешаването на спора има три основни възможни изхода:

- * искът да бъде уважен като цяло;
- * искът на ищеца да бъде уважен частично;
- * искът да бъде отхвърлен.

По принцип при решаването на спора съдът се произнася и относно обезщетенията за неизпълнение, вкл. лихвите, съдебните и деловодни разноски, вкл. и тези на ответника и пр. Всичко това има отношение към отчитането на съдебните взаимоотношения.

Основният спор възниква отново за отчитането на разходите и лихвите, но вече като присъдени. Относно лихвите от датата на иска до плащането им няма спор, защото те като присъдени ще станат известни към датата на окончателното погасяване на вземането.

В практиката често се възприема присъдените разходи и лихви да бъдат отразени в увеличение на присъдените вземания срещу приход. Мотивът е, че те са присъдени, следователно трябва да се третираат като реални вземания.

Другото становище е, че независимо от факта на присъждането им тяхното събиране е под въпрос. С отчитането им като признати вземания те попадат в категорията на несигурните вземания и следователно трябва да бъдат подложени на обезценяване. При това ще се отчете приход, от една страна, и непризнат за данъчни цели разход от обезценка. Това би било текущо увеличение на приходите с несигурно вземане и отложено намаление на същата основа, което е безсмислено.

Отчитането в значителна степен зависи от характера на решението на съдебния орган.

А) Искът е уважен в пълния му размер

Съдът присъжда главницата. Тя вече не е съдебно вземане, а присъдено и следва да се прехвърли от сметката, отчитаща нерешените съдебни дела, в сметката, отразяваща присъдените (решените) такива. При наличие на несигурност в събирането им, ако е направена обезценка, тя се запазва, ако не е, следва да се направи.

Присъдени са и направените съдебни и деловодни разноски, както и мораторни лихви. Не винаги те са в същия размер. Често в практиката те се отчитат като реално присъдено вземане срещу приход. Както вече се спомена, на основата на принципа на предпазливостта, не бива да се отчитат в печалба. Съществува опасност в момента да се увеличи печалбата и в следващ период да се отчетат като загуба по някаква причина. Това трябва да стане, когато постъпят средствата. Те обаче би трябвало да се отразят задбалансово като условни вземания, ако това не е било отразено текущо.

Б) Искът на ищеца е уважен частично

Подходът е същият, както при буква „а”, но в намален размер. Онази част от главницата, която не е призната от съда, се отчита като разход (загуба) най-често в сметка Други разходи.

Ако има текущо отразени условни активи, те се коригират до размера на признатите. Ако не са отчитани такива, е добре да бъдат отразени в признатия от съда размер.

В) Искът на ищеца е отхвърлен

Съдът не признава правото на вземане. Свързано с него е и непризнаването на направените разходи. Нещо повече, съдът присъжда ищецът да заплати и таксите, и други съдебни и деловодни разноски, които е направил ответникът.

При такава ситуация:

- * непризнатата главница се отнася в разход (загуба) на ищеца;
- * ако текущо има отразени условни вземания, те се закриват или намаляват с обратна операция;
- * присъдените разходи на ответника следва да се отразят в загуба и в заверение на с/ка Други кредитори.

При ответника присъдените в негова полза разходи следва да се отчетат задбалансово като условни вземания.

По-нататък при напълно и частично признат иск на ищеца следват действията по събирането на присъдените вземания. Начинът на събиране на присъдените суми е различен и няма да коментираме. Следва обаче да се има предвид, че съгласно чл. 76 от ЗЗД първо се погасяват лихвите и след това главницата.

При ищеца инкасираните суми се отчитат:

- * за направени разходи като Други приходи;
- * за лихвите – Приходи от лихви;
- * за главницата – Присъдени вземания.

При ответника присъдените разходи се отчитат в приход и отразените задбалансово условни вземания, ако има отчетени, се закриват.

Когато искът на ищеца е отхвърлен, за събирането на присъдените разноски ответникът следва да предприеме съответните действия.

Специфичен случай

Обикновено при неизпълнение или лошо изпълнение на договорености изправната страна предявява претенции за неустойки, причинени вреди, пропуснати ползи и пр. На практика стойността на всички тези претенции е предполагаема, определена от страната – ищец. Независимо от това за този процес се правят разходи и от двете страни.

Тези разходи трябва да се отчитат като текущи от всяка една от страните по спора. Могат и би трябвало да бъдат отчетени задбалансово като условни вземания, ако има вероятност да бъдат присъдени, което решава съответната страна.

Когато бъдат присъдени и инкасирани, те ще се отчетат според характера им като съответни приходи.

Следващият важен въпрос е как данъчно се третира вземанията, таксите, неустойките и др. разходи.

Присъдените разноси по съдебни дела, глобите, неустойките и други плащания, свързани с търговските взаимоотношения, със стопанската дейност на данъчно задължено лице, не са обект на данъчна регулация. За да бъдат признати обаче, трябва да бъдат документирани.

В случай че е отразено вземане, което се оценява по реда на съответния приложим счетоводен стандарт – СС 32 „Финансови инструменти“ или МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, следва да се има предвид данъчното третиране на приходи и разходи от последващи оценки на вземания по ЗКПО, а именно приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви, включително вземания, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане – чл. 34 от ЗКПО. Непризнатите за данъчни цели приходи и разходи на вземания по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели в годината, в която настъпи едно от обстоятелствата, посочени в чл. 37 от ЗКПО.

Когато с влязло в сила съдебно решение е постановено, че вземането или част от него е недължимо; непризнатите приходи и разходи се признават за данъчни цели само по отношение на недължимата част от вземането.

Разходите, които предприятието прави за адвокатски хонорар, на адвокат физическо лице, на частен съдебен изпълнител, то следва да ги включи в справката по чл. 73 от ЗДДФЛ. Това не се отнася за адвокатския хонорар, платен от ответника, който ищецът следва да възстанови.

Библиографска справка:

1. Закон за задълженията и договорите, чл. 10, 76 и 86
2. Закон за данъците върху доходите на физическите лица, чл 73
3. МСС 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване“
4. Разяснение № 2-1925 от 04.08.2009 г. относно данъчното третиране на подлежащи на изплащане лихви по присъдени вземания
5. Разяснение № 5-53027 от 01.01.2008 г. относно данъчното третиране на приходи и разходи от последващи оценки на вземания по ЗКПО
6. Решение от 10.VI.1992 г. по арб. д. № 14/1992 г.
7. СС 32 „Финансови инструменти“

REPORTING ACCOUNTS IN LITIGATION

*Assoc. Prof. Jivko Bonev, PhD
Certified Public Accountant,
Registered Auditor*

Summary

The paper highlights the main cases resulting in litigation which may be treated as:

- A. Proceedings initiated by the entity where the entity is the applicant/claimant;*
- B. Proceedings initiated against the entity where the entity is the respondent.*

To resolve the dispute, the applicant brings an action where the amount claimed usually differs from debt principal amount. Two hypotheses are discussed:

- A. Application amount if higher.*
- B. Application amount if lower.*

The paper analyses the content of the judicial claim from the accounting point of view as comprising: principal; charges paid; claims for damages, interest, etc.; claims for interest till date of payment, etc. The paper pays special attention to the contingency of some of those components.

The paper also discusses the nature of respondent's financial claims: already paid and possible future litigation expenses and charges related to organizing the defence.

The paper highlights the main issue: how the applicant and the respondent should account for: costs incurred, interest on arrears, etc.

The paper discusses the contingent nature of those expenses and the requirements in the accounting standards that "contingent assets shall not be recognized in the financial statements".

On this basis, the paper addresses the main requirements for accounting for the costs and applicant's and respondent's claims upon:

- A. bringing the action and in the course of the litigation;*

The paper pays special attention to the existing practice of accounting for the costs by increasing the amount of the receivable under judicial proceedings and its shortcomings.

The paper also examines the opposite opinion for the costs to be accounted for as current operating expenses, and if awarded – as income, which is considered to be the more appropriate option, and the grounds thereof.

As far as the respondent is concerned, these have the well expressed nature of contingent receivables.

- B. ruling by the judicial authority.*

The paper examines the three main possible outcomes: upholding the claim, partially

upholding the claim, and dismissing the application. An opinion is given as to the accounting for principal amount, costs and other claims, as well as some inappropriate practices.

The paper also discusses the issue of accounting for the amounts received depending on their nature. Special attention is paid to the requirement of Art. 76 of the Obligations and Contracts Act to first repay interest and then principal.

The paper also deals with the case of only bringing action for compensation, damages caused, loss of benefits/income foregone, etc.

The paper discusses the tax treatment of receivables, fees, damages and other charges. The paper points out that these are not the subject of tax regulation but should be documented. Special attention is paid to the accounting for in the case where the receivable is measured as provided for in the relevant accounting standard, i.e. Accounting Standard 32 Financial Instruments or IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.

The paper stresses the need for complying with Art. 73 of the Taxation of the Income of Natural Persons Act where a fee has been paid to a natural person lawyer or to a private enforcement agent.

Key words:

Receivables under judicial proceedings