



ПО ВЪПРОСА ЗА ОТЧИТАНЕ НА СТРОИТЕЛСТВОТО И ДОГОВОРИТЕ ЗА СТРОИТЕЛСТВО

проф. д-р Фаня А. Филипова

Регистриран одитор

Икономически университет – гр. Варна,
Катедра „Счетоводна отчетност“

Ключови думи:	Резюме
<p>СС 11 – Договори за строителство</p> <p>СС 18 – Приходи</p> <p>КРМСФО 15</p> <p>Споразумения за строителство на недвижим имот</p> <p>МСФО 15 Приходи от договори с клиенти</p> <p>Отчитане на строителната дейност</p> <p>Отчитане на строителните договори</p>	<p>Статията разглежда само някои доста дискуссионни въпроси относно приложимостта на нормативната счетоводна уредба у нас, свързана с отчитане на строителната дейност и/или изпълнение на строителни договори от гл. т. на изпълнителя/предприемача. В тази връзка са анализирани и коментирани текстове от действащото и от отменено счетоводно законодателство; представен е в най-обобщен вид оповестеният в ГФО счетоводен подход на извадка най-големи строителни компании в България; маркирани са съвсем накратко данъчните мотиви, които обичайно обуславят следвания счетоводен модел за отчитане на строителната дейност, като са представени и по-значими съдебни решения (главно на ВАС) от последните 10-тина години, касаещи дискутирания въпрос.</p>

1. Въведение в проблема

Повод за настоящата публикация е съществуващата нормативна неяснота у нас и практически противоречия във връзка с отчитане на строителните дейности (строителството, строителните договори), и в резултат на това – разнообразието от разбирания от страна на колегите – счетоводители и одитори, по тези въпроси. Данъчните и съдебните органи също срещат затруднения в тази специализирана материя, което ги пречат да вземат правилни решения. Би било полезно да има повече публикации по темата, както и да възникне градивна дискусия на страниците на нашето списание по въпроса, което да бъде използвано от счетоводните законодатели и от специалистите в практиката.

Безспорен факт е, че в България секторът на строителството (жилищно, търговско, обществено, инфраструктурно) през последните

повече от 20 години се развива много бурно¹. Средствата, които се влагат в сектора, са огромни, което предопределя значимостта на въпроса за правилното отчитане на строителната дейност (в т.ч. и на договорите за строителство). В настоящата статия вниманието ни се насочва единствено към гледната точка на изпълнителя, строителя (или предприемача).

Целта на публикацията е да се представят съществени дискуссионни моменти, свързани с отчитане на строителството (и строителните договори), включително и авторовото виждане за тях. Това налага съвсем накратко да се коментират някои специфични и противоречиво възприемани и прилагани по различен начин текстове от счетоводната нормативна уредба в тази област у нас, както и чрез ограничена извадка от по-значими предприятия в строителния сектор да се анализира съществуващата отчетна практика.

Приложеният изследователски подход включва както качествен компонент, така и съдържателен анализ на част от публично-достъпната информация (от годишните финансови отчети и одиторски доклади за периода 2017/2018 до 2021 г.) на изследваните предприятия в частта, свързана с проучвания въпрос.

Ограниченията на изследването са свързани с така поставената му цел, а именно: не се разглеждат всички аспекти на отчитането на строителната дейност и строителните договори, а само твърде дискуссионните от тях, както и в тази лимитирана по обем публикация емпиричното изследване се ограничава до 9 на брой български компании от строителния сектор.

2. Кратък коментар на дискуссионните моменти в нормативната уредба, свързана с отчитане на строителството (и строителните договори) – СС 11, СС 18, СС 2, МСФО 15, КРМСФО 15 и практиката у нас по прилагането им

При съществуващата към момента (есента на 2023 г.) нормативна уредба у нас за отчитане на строителството (а така е почти повече от 20 г.) не е лесна работа предприятията от строителния сектор да преценят в обхвата на кой стандарт попадат – в СС 11 или СС 18. И кога биха приложили СС 2, и респективно, във връзка с признаването на приходи от продажба на продукция/стоки – СС 18.

От друга страна, до момента сякаш е без ясен отговор въпросът: защо, подобно на МСС/МСФО (до влизане в сила на МСФО 15), а у нас – и до момента, имаме отделен стандарт за отчитане на договорите за строителство (СС 11)? При неотрасловия и принципно-базиран подход, прокламиран от Борда за МСС (заложен и в нашите национални счетоводни стандарти), наличието на подобен отраслови стандарт изисква своето обосноваване.

¹ Вж. годишните и тримесечните икономически отчети за строителния сектор, изготвяни от Камарата на строителите в България, <https://ksb.bg/deynosti/analizi-i-prouchvaniya/> и официалната статистика на НСИ за строителния отрасъл.

Ограниченията, свързани с обема на публикацията, налагат авторът да се фокусира единствено върху някои по-специфични моменти на нормативната счетоводна уредба по темата, които пораждат неясноти и противоречия в практиката. Стремещт е да се повдигнат, а за част от тях и да се даде съвсем кратък отговор на следните въпроси:

- 1. Можем ли да продължим да се позоваваме в националната ни практика (по отношение на предприятията, които прилагат НСС), на норми и концепции, залегнали в разяснение към МСФО – КРМСФО 15 Споразумения за строителство на недвижим имот, като се има предвид, че последното е отменено с влизането в сила на МСФО 15 (т.е. от 01.01.2018 г.)?**
- 2. Има ли различия при отчитането на договорите за строителство у нас сред предприятията, прилагащи НСС? Ако „ДА“ – какви са те и на какво се дължат?**
- 3. Има ли различия при отчитането на договорите за строителство у нас сред предприятията, прилагащи МСФО? Ако „ДА“ – какви са те и на какво се дължат?**
- 4. Има ли различия при отчитането на договорите за строителство у нас между предприятията, прилагащи НСС, и тези, които следват МСС/МСФО? Ако „ДА“ – какви са те и на какво се дължат?**
- 5. Как счетоводното отчитане на строителството и договорите за строителство влияе върху данъчното облагане на предприятията и най-вече от гл. т. на корпоративен данък (и ДОД за ЕТ), както и на данъчните аспекти, свързани с ДДС?**
- 6. Какви са разбирането и практиката на данъчната администрация (НАП) във връзка с начина на формиране на финансовия резултат от строителната дейност, и респ. – данъчното му облагане?**
- 7. Каква е съдебната практика у нас при спорове, дела, свързани с горните въпроси?**

Коментарът на приложимата нормативната уредба, свързана с отчитане на строителството (строителните договори), се налага да е в две направления:

- 1. Относно предприятията у нас, които прилагат НСС.**
- 2. Относно предприятията, чиято счетоводна база са МСС/МСФО.**

Считаме, че трудности срещат и двете групи предприятия при отчитане на строителството. Те са породени от:

- противоречията в счетоводната уредба;
- разнообразието в схемите на организация на строителния процес (възложител – изпълнител; възложител – инвеститор (предприемач)

- изпълнител-подизпълнители; предприемач – изпълнител; предприемач – изпълнител-подизпълнители);
- разнообразието в съдържанието и условията по договорите за строителство; разнообразие от схеми за заплащане между страните; разнообразие от подходи при документиране и правното обвързване изпълнението на строителните договори;
- натискът от страна на ръководството на предприятията за отчетен модел, който би имал най-благоприятен (желан) данъчен ефект;
- натискът от страна на ръководството на предприятията за отчетен модел, който би имал най-благоприятен (желан) ефект върху приходите и финансовия резултат, в случай на силна зависимост от външно финансиране.

Авторът счита, че предприятията, **които прилагат НСС, от 2018 г. до момента (2023 г.)** следва да отчитат строителните договори (които обхващат повече от един отчетен период), по които са предприемачи (или изпълнители) **единствено на база изискванията на СС 11**. Аргументи за това разбиране са следните:

- В т. 1.2 на СС 18 изрично е посочено, че в обхвата **му не попада признаването на приходи от строителни договори;**

- С въвеждането на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* (в сила от 01.01.2018 г.) отпадна разяснение КРМСФО 15. Следователно българските предприятия, прилагащи НСС, дори и възползвайки се от нормата, визирана в т. 3.2 б) на СС 1 (при нерешени въпроси в НСС могат да изберат, прилагат и следва да оповестят счетоводна политика от съответните МСС/МСФО), **нямат право да се позоват на разяснение към МСС, което е отменено, както е отменен и самият МСС 11**. До 2017 г. това беше възможно, независимо че тълкуванието, дадено в разяснение КРМСФО 15, нито тогава, нито сега е включено в съдържанието на нашите СС 11 и/или на СС 18. Поради това не споделяме изразените становища на страниците на Списанието на ИДЕС относно това кога едно предприятие, чиято счетоводна база са НСС, може да прилага СС 11 и кога СС 18. (вж. Христов, В., 2020; 2023).

Тоест след 01.01.2018 г. единствената възможност при отчитане на строителните договори (и строителната дейност, обхващаща повече от един отчетен период) за предприятията (изпълнители или предприемачи)², които следват НСС, е прилагането на СС 11. Но имайки предвид, че той приоритетно регламентира метода „дял на завършено строителство“, а СС 18 (в случай на строителна услуга) регламентира подобен подход, свързан с признаване на приходи, базиран на „етап на завършеност на услугата“, значими

² Като разбиране за понятието „строителни договори“, след отпадане на КРМСФО 15 (01.01.2018), за предприятията, които прилагат НСС, **единствено остава дефиницията, посочена в т. 2 на СС 11:** „Договор за строителство - договор за създаване (построяване) на актив или на съвкупност от активи, които представляват един обект. Дейностите, свързани с такива договори, са: строителство на сгради, пътища, мостове, язовири, тунели, кораби и друго сложно оборудване и съоръжения; разрушаване или възстановяване на активи и рекултивирание на околната среда след унищожаването на активи и други.“

различия при признаването на приходите, разходите и определяне на финансовия резултат при изпълнение на договори за строителство и извършване на строителни услуги, чрез прилагането на СС 11 и/или СС 18, **не би следвало да има**. Няма да е така обаче, ако изпълнителят/предприемачът следва да прилага СС 11, а той неоснователно (базирайки се на отмененото от 01.01.2018 г. разяснение КРМСФО 15), решава да прилага във връзка с признаването на приходите по строителния договор СС 18, третирайки го като сделка по създаване и продажба на продукцията (или стока). По този начин той отлага признаването на приходите до момента, до който изграденият обект се предостави на възложителя (купувача), което обичайно съвпада с въвеждането му в експлоатация (Акт 16) и/или с въвода във владение. Това означава, че изпълнителят, строителят, предприемачът няма да признават приходи и да формират финансов резултат от даден строителен договор/и в продължение на цялото строителство. Като в същото време е възможно те да са продали „на зелено“ всички (или преобладаващата част) отделни обекти (жилища), които се изграждат по съответния проект и за повечето от тях да са прехвърлили на клиентите (възложителите) съответното право на строеж. Всичко това обяснява, че изпълнителите/предприемачите по строителни договори у нас имат мотив (най-вече данъчен) да не прилагат СС 11 (оправдавайки се с концепцията на отмененото разяснение КРМСФО 15) и дори да достигат още по-далеч: да приемат, че те извършват на клиента (възложителя) изграждане на актив, продукцията (напр., недвижим имот), което е неправилно, ако теренът, върху който се строи, не е притежание на изпълнителя/предприемача, а той е получил единствено ограниченото вещно право да строи върху този чужд имот³ (и това, което се изгражда върху него, е собственост на притежателя на земята, а не на строителя), и респ. неправилно да се приема, че рисковете и ползите, свързани с който, той прехвърля на клиента едва при въвеждането му в експлоатация. И въз основа на подобни неоснователни аргументи голяма част от строителите/предприемачите у нас **признават приход накрая – при завършването и въвеждането в експлоатация на обекта**. През целия период на строителството (надхвърлящ един отчетен период, а често продължаващ и няколко години), при тази счетоводна трактовка, изпълнителите/предприемачите отчитат единствено разходи в незавършено строителство (незавършено производство); получени аванси от клиентите (за плащанията „на зелено“ и в хода на самото строителство) и в най-оптимистичния случай – приход от продажба на правото на строеж, ако такова право нотариално има прехвърлено на клиента (обичайно или преди получаване на разрешение за строеж, или на малко по-късна фаза, но преди завършване на грубия строеж), чиято стойност строителите/изпълнителите/предприемачите често са изкушени да

³ И дори да достигат още по-далеч: като приемат, че те извършват на клиента (възложителя) изграждане на актив, продукцията (напр. недвижим имот), което е невярно, ако теренът, върху който се строи, не е притежание (или той притежава само част) на изпълнителя/предприемача, а той е получил единствено ограниченото вещно право да строи върху този чужд имот. Тоест в този случай не може да се приеме, че изпълнителят ще продаде актив, продукцията на клиента. Той единствено му извършва строителна услуга и признаването на приходи от нея следва да стане на база етап на завършеност на СМР, а не при окончателното ѝ завършване.

документират по данъчна оценка (ако прехвърлянето става след получаване на разрешение за строеж), а не по реалната пазарна цена на това право на строеж. Всичко това отново насочва към констатацията, че с оглед на исторически традиционната фискална насоченост на нашата финансова отчетност моделите в практиката у нас за отчитане на строителната дейност **имат преобладаващо данъчен мотив.**

Дискусионно в случая е и защо въобще има отделен СС 11 (подобен на отменения МСС 11), а в същото време българските предприятия, занимаващи се със строителство, масово го заобикалят (и сякаш не желаят да го прилагат)? И какъв е ефектът от всичко това?

МСС 11 *Строителни договори* (като съответно българският СС 11 е негов аналог) е създаден през 1980 г. Целта му е била да регламентира подход за признаване на приходи и съответстващите им разходи, отговарящи на етапа на изпълнение на съответния строителен договор, който обхваща повече от един отчетен период. Към този момент **(1980 г.)** Бордът за МСС все още не е създавал МСС 18 **(в сила от 01.01.1984 г.)** и очевидно, проблемите за отчитането на приходите и съответстващите им разходи (и формиране на финансов резултат) в такъв значим сектор като строителството през 80-те години на двадесети век ескалират. Още повече че често подобно строителство се осъществява върху терен, земя на възложителя (клиента). И възникват въпроси, свързани с прилагане на концепцията за приоритет на икономическо съдържание пред правна форма и тази за контрола. Това, заедно с обичайната продължителност (над 1 г.) на строителните договори, очевидно е създавало проблеми и твърде разнородна практика как и кога да се признават приходите, разходите и финансовият резултат от изпълнението на строителния договор. С появата на МСС 18 обаче (1984 г.) все по-трудно става за предприятията от строителния сектор да преценят кой от тези два стандарта следва да прилагат и каква би била разликата, ефектът от прилагането на единия или другия стандарт. Тези въпроси карат Борда за МСС (в частност Комисията за разясненията към него) **през 2009 г. да публикува разяснение – КРМСФО 15 Споразумения за изграждане на недвижим имот**, в което се прави нова, несъществува до момента интерпретация, отговор точно на този въпрос: кога да се прилага МСС 11 при договори за строителство (по-конкретно – при споразумения за изграждане на недвижим имот), и кога – МСС 18 (по отношение признаването на приходите от строителната дейност).

Според т. 6 на КРМСФО 15 разяснението разглежда два въпроса:

- а) Дали споразумението (за изграждане на недвижим имот) попада в обхвата на МСС 11 или МСС 18?
- б) Кога трябва да се признаят приходите от строителството на недвижимия имот?

А в т. 11 и 12 на разяснението е формулирана разграничителната линия, налагаща прилагане на МСС 11 или на МСС 18, а именно:

„11. МСС 11 се прилага, когато споразумението отговаря на дефиницията на договор за строителство, заложен в параграф 3 на МСС

11: „договор, в който е конкретно договорено изграждането на актив или на съвкупност от активи ...“. Споразумение за строителство на недвижим имот отговаря на дефиницията на договор за строителство, когато купувачът е в състояние да определи основните структурни елементи на проекта на недвижимия имот преди започване на строителството и/или да определи основни структурни промени в процеса на строителството (независимо дали упражнява тази възможност, или не). Когато се прилага МСС 11, договърът за строителство включва също всякакви договори или компоненти за предоставяне на услуги, които са пряко свързани с изграждането на недвижимия имот в съответствие с параграф 5а) на МСС 11 и параграф 4 на МСС 18.

12. И обратно, споразумение за строителство на недвижим имот, в което купувачите имат само ограничена възможност да влияят на проекта на недвижимия имот, например да изберат проект измежду няколко варианта, разработени от предприятието, или да направят само минимални промени в основния проект, е споразумение за продажба на стоки в обхвата на МСС 18“.

Следователно в КРМСФО 15 водещата концепция, която предопределя в обхвата на кой стандарт (МСС 11 или МСС 18) ще попадне изпълнителят/строителят/предприемачът, **е тази за контрола, но контролът в специфичния контекст на това, което е обект на споразумението с клиента.** И от тук дали предприемачът (изпълнителят, строителят) продава продукт, продукция (недвижимият имот, за който той може да сключи и предварителен договор с клиента, и да продава имоти на „зелено“, които все още не са изградени), или продава услуга (строителна услуга)? Защото ако продава продукция, обичайно е (според НСС) приход да се признае при предоставянето ѝ на клиента (възложителя) и за целта тя следва да е готова (завършена); а ако е продажба на услуга – приходът се признава на база етап на завършеност на услугата. Очевидно е, че в първия случай предприятието изпълнител (строител, предприемач) ще отложи признаване на приходи през целия период на строителството (който може да продължи няколко години) и чак при прехвърляне на изградения актив на възложителя (купувача) ще признае приход. За да се избегнат субективни подходи и преценки в това отношение, КРМСФО 15 допълнително пояснява, че ако изпълнителят/предприемачът е ангажиран по силата на договора да доставя и материали, свързани със строителството, той по-скоро създава продукт (продукция) и не попада в хипотезата на извършване на строителна услуга. И следователно следва да приложат изискванията на МСС 18 (отменен), респ. СС 18 относно признаване на приходи от продажба на стока, продукция (възможно до действието на КРМСФО 15 – 31.12.2017 г.).

КРМСФО 15 изяснява в кой случай е налице договор за строителство (споразумение за изграждане на недвижим имот) по смисъла на МСС 11: само когато купувачът може да оказва контрол (буквалният превод е „когато купувачът е в състояние да определи основните структурни компоненти на проекта, на изградения недвижим имот: както преди започване на строителството, така и по време на неговото извършване

(без значение дали на практика той упражнява тези права)“. Ако купувачът няма подобни права (каквато е преобладаващата практика у нас при изграждане на апартаменти в жилищни сгради), КРМСФО 15 препраща към прилагане нормите на действащия до края на 2017 г. МСС 18 *Приходи* (като приходите се признават или като приход от продажба на материален запас – продукция, стока, или като приход от извършване на СМР (това е възможно в случаите, когато изпълнителят/строителят/предприемачът няма ангажимент да придобива, доставя строителните материали; или когато строи на терен на възложителя; или на свой терен, но е прехвърлил съответно право на строеж на клиента предварително, преди окончателното изграждане на недвижимия имот).

С въвеждането на КРМСФО 15 (2009 г.) очакването на Борда за МСС е било част от изпълнителите/строителите/предприемачите да променят подхода си, свързан с отчитане на сключваните от тях строителни споразумения, а именно: да преминат от прилагане на МСС 11 към МСС 18 (т.е. от признаване на приходите на база дял от завършено строителство към признаване на приходи при прехвърляне на рискове и ползи (каквато е концепцията за признаване на приходи от продажба на стоки, залегнала в МСС 18). Това би представило по-обективно размера на реализираните приходи и финансов резултат на изпълнителите/предприемачите и би минимизирало възможността за субективно (или подвеждащо потребителите, най-вече инвеститорите) предсрочно признаване на приходи. Нека не се забравя, че КРМСФО 15 влиза в сила на 01.01.2009 г. – период на стартирала световна финансова криза, започнала от САЩ в момент на силно надценени от банките недвижими имоти, по които са отпуснати кредити, и много активно развитие на строителния сектор. Изключваме идеята, че чрез разяснение КРМСФО 15 Бордът за МСС е търсил по-благоприятни данъчни ефекти за изпълнителите/строителите/предприемачите, защото е известно водещото във философията на МСС/МСФО разбиране: да гарантират най-вече информация, полезна за доставчиците на капитал, а не да имат фискална насоченост.

За предприятията, прилагащи МСС/МСФО от 2018 г. насам, единственият стандарт, който предписва подход за признаване на приходи, в т.ч. и такива, свързани със строителни договори, е МСФО 15 *Приходи по договори с клиенти*. Водещата концепция в него относно признаване на приходи при наличие на прехвърлен контрол и респективно – изпълнено разграничимо поето задължение, е подобна на тази, която фигурира и в отмененото разяснение КРМСФО 15. Тоест МСФО 15, заменил МСС 11, МСС 18, КРМСФО 15, обобщава (вече по един по-принципен начин) разбиранията, изложени в КРМСФО 15 по отношение на строителните договори и в частност – споразуменията за изграждане на недвижим имот. **Следователно, ако предприятията от строителния бранш правилно са прилагали МСС 11, респ. МСС 18 и КРМСФО 15, не би следвало да имат значими затруднения (и неочаквани ефекти) при въвеждането на МСФО 15.** Тук обаче някои от тях субективно решават, че поетите ангажименти по изпълнение на договора за строителство представляват в крайна сметка **само едно**

разграничимо задължение – да изградят съответния недвижим имот (или друг обект – път, мост и пр.), и без значение как юридически е оформен договорът за строителство (аргументирайки се с принципа приоритет на икономическа същност пред правна форма), **признават приходи накрая (към точно определен момент)** – при завършване и предаване в експлоатация на изградения обект, а текущо (през отделните отчетни периоди) отчитат разходи в незавършено строителство и получени аванси от възложителите (клиентите). Това обаче има подчертан данъчен мотив и нарушава водещата концепция в МСФО 15 особено когато де факто и де юре изпълнителят/строителят/инвеститорът е поел **няколко разграничими задължения** към клиента: напр. при сключване на договора „на зелено“ (преди започване или в самото начало на строителството) да прехвърли на клиента съответното право на строеж; в последствие да извърши съответните СМР (пряко или чрез използване на подизпълнители; със свои материали и/или с материали на подизпълнителите); при завършване на обекта да прехвърли и съответните идеални части от земята, както и за определен период от време след това да извършва поддръжка на общите площи, вкл. озеленяване, охрана, вътрешна инфраструктура. Обичайна практика е всяко едно от тези разграничими задължения да има фиксирана цена в договора и срок на изпълнение. Кое от своя страна налага и признаване на приходите (и съответстващите им разходи) към момента на изпълнение на съответните задължения (**т.е. в течение на времето**). Ако по силата на договора с клиента изпълнителят поема единствено задължението да изгради съответния недвижим имот, който да прехвърли на клиента, когато е завършен, е налице едно единствено задължение, приходът от който следва да се признае към момента на прехвърляне на имота в полза на клиента.

Без да имаме претенция за изчерпателност и всеобхватност, на база преглед на публично-достъпна информация от ГФО за периода 2017/2018 – 2021 г. на няколко най-големи български строителни предприятия, може да се направят следните констатации:

Сред най-големите строителни компании през последните години у нас традиционно попадат⁴ държавното дружество „Автомобилисти“ ЕАД; изпълнители на крупни инфраструктурни обекти „Хидрострой“, „Грома холд“, „Пътинженерингстрой – Т“, „Автомобилисти Хемус“, „ПСТ груп“. За 2018 и 2019 г. Камарата на строителите публикува годишни класации на най-големите, средните и малки строителни компании, в т.ч. ранжирани по видове строителство (високо, транспортна инфраструктура, енергийна инфраструктура).⁵ Каква информация, свързана с отчитане на строителната им дейност, е публикувана в техните ГФО? Прави впечатление, че голяма част от тези крупни дружества **прилагат като счетоводна база НСС, дори през 2017/2018 г. са преминали от МСФО към НСС**. Мотиви за това нямат

⁴. Вж. Най-големите строителни компании: Държавата като строител – касичка, в-к Капитал, 18.08.2022, https://www.capital.bg/biznes/imoti/2022/08/18/4369622_nai-golemite_stroitelni_kompanii_durjavata_kato/

⁵. Вж. Камара на строителите в България: Годишни класации 2018, 2019. Победители през годините <https://ksb.bg/godishna-klasatsiya-na-ksb/#toggle-id-1>

оповестени; единствено се позовават на тази допусната възможност, регламентирана в чл. 34, ал. 5 на ЗСч. Това предполага, че повечето от тях следва за изследвания период (от 2017/2018 г. насам) да прилагат СС 11 при отчитане на строителните договори. Но в изследваните ГФО СС 11 почти не се споменава:

„Автомагистрали“ ЕАД (100% държавна собственост) прилага НСС и оповестява, че приходите от строителство, ремонт и поддържане на автомагистрали се признават на база завършен етап, ако той може надеждно да бъде определен. Не се посочват критерии кога е налице надеждност при определяне на съответния етап. Не се реферира изрично към СС 18, но се подразбира. Не се посочва прилагане на СС 11.

„Хидрострой“ АД е по НСС, а „Хидрострой Група“ – по МСФО. За 2019, 2020, 2021 г. в ТР освен 4-те справки на ГФО към индивидуалния финансов отчет няма друга публикувана информация в ТР (т.е. няма пояснителни приложения, нито одиторски доклади⁶). Към КФО, който е изготвен по МСФО, има публикувани пояснителни приложения (напр. от 2017 до 2021 г. вкл.), но и тук текстовете са твърде принципни, бланкетни, буквално взаимствани от МСС 18 и респ. – след 2018 г. – почти няма ефект, следа, споменаване на влияние, свързано с въвеждане на МСФО 15.

„Грома Холд“ ЕООД през 2018 г. изготвя ГФО по МСФО; от 2019 г. - по НСС. Данните показват значим размер признати приходи от услуги, респ. разходи за външни услуги; няма публикувани пояснителни приложения; одиторските доклади са публикувани и нямат квалификации, нито параграфи за обръщане на внимание. Дори приходите от продажба на строителна продукция и СМР са представени като обща стойност в ОВД.

„Пътинженерингстрой-Т“ ЕАД през 2016 г. преминава от МСФО към НСС. В оповестената счетоводна политика в този отчет е споменато понятието „договори за строителство“, като единствено се цитират дефиниции и текстове от съответните счетоводни стандарти (СС 11). Конкретният подход за отчитане на строителните договори в дружеството обаче не е оповестен. Така е и в публикуваните в ТР индивидуални и консолидирани ГФО за периода 2017 – 2021 г. През изследваните години в балансите на предприятието има значим размер незавършено производство и много значим размер получени аванси от клиенти, като не става ясно как и кога те се трансформират в приходи и разходи от строителство и респ. – кога намират отражение върху финансовия резултат. Одиторските доклади към тези ГФО са без квалификации и без обръщане на внимание.

В рамките на няколко поредни години (2018, 2019 г.) Камарата на строителите в България публикува годишна класация за най-добрите строителни компании в България, като критериите в класацията са финансови: размер на нетните приходи от продажби; балансова стойност на ДМА и средна численост на персонала. Освен

⁶ Търсенето и събирането на информация от ГФО в ТР е извършено през периода 10 – 31.08. 23 г.

това класираните предприятия са разделени според вида на извършването от тях строителство. Например за 2019 г. в раздел „Големи предприятия“, „Високо строителство“ начело на класацията са:

1. **Главболгарстрой АД**, което дружество прилага МСФО: в ГФО е оповестено, че се признават приходи от строителни услуги в течение на времето и от продажба на стоки – към даден момент. Коментират се в счетоводната политика изискванията на МСФО 15.

2. **Геострой АД** – също е по МСФО; приходите от строителство се признават съобразно изискванията на МСФО 15 – основно като приходи от строителни услуги чрез измерване на напредъка и признаване на приход на база етап на завършеност на услугата; приходите от продажба на стоки се признават към даден момент – обичайно прехвърляне на контрола върху клиента. От изследваните ГФО по повод настоящото проучване авторът счита, че ГФО на това предприятие предоставя най-пълната и отговаряща на съответните счетоводни стандарти информация, свързана с отчитане на строителството (и строителните договори).

3. **ИСА 2000 ЕООД** (строителство на автомагистрали, пътища и самолетни писти) – на 01.01.2017 г. дружеството преминава от МСФО към НСС; то отчита приходи от строителни договори на база изискванията на СС 11, без изрично да цитира този стандарт, но в оповестената счетоводна политика са посочени изискванията (текстове) на СС 11.

4. Други големи компании (в регионален аспект):

4.1. **„Планекс Инвест“ ООД – ГФО за 2018, 2019, 2020 и 2021 г.** са изготвени по НСС; заверени са без квалификации; в тях не се споменава прилагането на СС 11 във връзка с признаването на приходи и разходи по строителството, а главно се цитират норми, свързани с признаване на приходи от стоки и услуги, регламентирани в СС 18; налице е значим размер незавършено строително производство; значима стойност на право за строеж за реализация; много значима стойност на получени аванси от клиенти; в същото време разходите за материали са незначителни по стойност, в сравнение с тези за външни услуги, начислявани в полза на подизпълнители.

4.2. **„Комфорт“ ООД – гр. Варна:** от 2017 г. съобразно СС 42 предприятието е преминало към НСС. В публикуваните си ГФО от този период до 2021 г. (последни обявени данни в ТР към август 2023 г.) е оповестена счетоводна политика, свързана основно с признаване на приходи от строителна продукция (апартаменти), и респ. СС 11 не се споменава. В ГФО за 2018, 2019 г. се цитират текстове от СС 11, КРМСФО 15, както и от СС 18, но без никаква ясна конкретика как самото предприятие ги прилага. В същото време в ГФО най-значими са приходите от СМР, респ. – разходите за външни услуги. Как и въобще прилага ли се де факто методът за поетапно признаване на приходи (от строителни услуги), според изискванията на СС 18, или пък дял на завършено строителство според СС 11, не става ясно. Цитираните в ГФО

текстове от съответните стандарти не дават нужната конкретика, свързана с отчетния модел на предприятието в тази област.

От гл. т. на влиянието на отчетния модел на строителната дейност върху данъчното облагане единствено ще посочим следното: за всеки е ясно, че предприятията се стремят да плащат по-малко данъци (преки и косвени) и по възможност – да ги плащат, колкото се може по-далеч във времето. Това е особено привлекателно, ако се намери и счетоводна обосновка за формиране на по-малък данъчен финансов резултат и на по-малка данъчна основа (или въобще необлагане) във връзка с ДДС. Това кара голяма част от изпълнителите и предприемачите в строителството у нас да признават приходи от продажба на строителна продукция и/или на строителна услуга едва при завършване на строителството (позовавайки се на СС 18 – ако са по НСС, или на МСФО 15, като прехвърлящи стока или като прехвърлящи строителна услуга, която е едно единствено поето задължение или резултатът от която текущо надеждно не може да бъде измерен?!?). Данъчните органи имат изразени известни становища⁷ в това отношение, като напр. РАЗЯСНЕНИЕ ИЗХ. № 5-53-02-32 ОТ 10.03.2010 Г. НА НАП ОТНОСНО: ПРИЗНАВАНЕ НА ПРИХОДИ И РАЗХОДИ ОТ ПРОДАЖБА НА НЕДВИЖИМ ИМОТ. То обаче е от повече от 13 г. (от 2010 г.); не отразява отмяната на КРМСФО 15 и на МСС 18; не коментира влезлия през 2018 г. в сила МСФО 15 и е насочено единствено към предприятията, чиято счетоводна база са МСС/МСФО. Но не и към тези, които са по НСС. Но дори и с всички тези ограничения в него е направен задълбочен опит да се коментира правилният подход за отчитане на строителството и строителните договори, като, разбира се, основната цел е да се изясни ефектът на отчитането върху данъчното облагане (от гл. т. на ЗКПО и ЗДДС). Оставаме с убеждението, че НАП през последните десетина години не се е ангажирала с разяснения и становища относно данъчните ефекти, свързани с прилагането на НСС в строителния сектор. Това допълнително засилва разнородните практически счетоводни и данъчни подходи към тази материя.

В опита си да отложат поэтапното признаване на приходи, разходи и финансов резултат от изпълнение на строителни дейности и/или строителни договори, значима част от българските предприятия субективно (и неправилно, неоснователно) цитират в своите ГФО **т.6.9 и 6.10 на СС 11, свързани с невъзможност надеждно да измерят или предвидят резултата от даден строителен договор или строителна дейност. Именно в тази връзка (за да улесни предприятията как да подждат, а не за да навлиза в правната страна на строителните договори) СС 11 в т. 6.2 и 6.3 изяснява кога може надеждно да бъде оценен, предвиден (и от тук – признат) резултатът от двата вида строителни договори (на база „твърда цена и на база „разходи плюс“). Лишено от всякаква икономическа/бизнес логика е твърдението на ръководството на дадено строително предприятие**

⁷ Не коментираме РАЗЯСНЕНИЕ ИЗХ. № 2-476 ОТ 19.02.2009 Г. НА НАП ОТНОСНО: СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ, СВЪРЗАНИ С ДОГОВОРИТЕ ЗА СТРОИТЕЛСТВО, в което се разглежда по-специфичен случай относно признаване на строителни разходи, свързани с изплатени аванси на изпълнители и подизпълнители на строителни услуги, които извършват работата, но не издават фактури за това.

или предприемач, че изпълнява строителна дейност или услуга на клиент, без да знае поне приблизително какви ще са разходите, свързани с тях; какъв е икономически оправданият процент печалба и/или при каква продажна цена ще работи. Тук става въпрос за формиране на приблизителни оценки, като окончателното изчисление на точния финансов резултат от изпълнението на съответния строителен договор/дейност следва да стане в момента/годината на приключването му. Тоест подобно оповестяване – за невъзможност да се предвиди, оцени резултатът от строителната дейност/договор, би следвало да бъде крайно и рядко изключение, като за целта ръководството аргументирано трябва да оповести причините за тази невъзможност. Все в тази връзка отбелязваме, че понятието „надеждност на счетоводната информация“ – нейна важна качествена характеристика, е дефинирано в Общите разпоредби на НСС по следния начин: „Надеждна е информацията във финансовите отчети, която не съдържа съществени грешки и пристрастност и представя достоверно финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на предприятието. Не могат да се считат за надеждни финансови отчети, които чрез специално подбрана или неправилно представена информация целят да повлияят върху вземането на решение или върху оценката за постигане на определен резултат или последствие.“⁸ Също там е представено разбирането на законодателя относно надеждността при оценяване на счетоводните обекти.⁹ И тъй като в конкретния случай става въпрос за прилагане на приблизителни оценки, допълнителна насока в това отношение дават СС 8 и СС 37.

Каква е съдебната практика у нас при спорове, дела, свързани с горните въпроси? Отново, без претенция за изчерпателност, посочваме част от решенията на ВАС по тази проблематика през последните години:

РЕШЕНИЕ № 13580 ОТ 17.10.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 12322/2012 Г., I ОТД. НА ВАС – относно момент на настъпване на данъчно събитие, свързано с извършване на строителни услуги и респ. ползване на данъчен кредит от страна на възложителя, както и момент на признаване на приходи от СМР от страна на изпълнителя: ВАС в своето решение се

⁸ Общи разпоредби към НСС, (загл. изм. - ДВ, бр. 3 от 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.), приет с ПМС № 46 от 21.03.2005 г., обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., изм., ДВ, бр. 86 от 26.10.2007 г., изм., ДВ, бр. 3 от 12.01.2016 г.

⁹ Пак там, „**Надеждност на оценяването:** Дадена позиция следва да се признае във финансовите отчети, ако тя има цена на придобиване или друга стойност, надеждно оценена. В много случаи цената на придобиване или себестойността са известни. Но има случаи, при които цената на придобиване или стойността трябва да бъде оценена приблизително. Използването на разумни приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансовите отчети и не нарушава тяхната надеждност. Когато обаче не може да се направи разумна приблизителна оценка, позицията не се признава в баланса или в отчета за приходите и разходите. Позиция, която към определен момент не отговаря на критериите за признаване, може да отговори на изискванията за признаване към по-късна дата в резултат от последващи обстоятелства или събития. Позиция, която не е призната във финансовите отчети, но е уместно потребителите да са информирани за нея, се оповестява в приложенията към отчетите или в допълнителни обяснителни бележки.“

позовава единствено на тогавашния (2008 – 2009 г.) СС 11 – *Строителни договори*. Въобще не се споменава СС 18, нито КРМСФО 15.

РЕШЕНИЕ № 5912 ОТ 17.05.2016 Г. ПО АДМ. Д. № 6126/2015 Г., II ОТД. НА ВАС – тук съдът е приел, че признаването на приходи, свързани с договор за строителство (за който ВАС взаимно-заменяемо използва и термина „СМР“), следва да се извършва при завършването на строителството и подписване от страните на протокол за извършената работа, като се позовава единствено на клаузите на сключения договор и без посочване на съответен, приложим в случая счетоводен стандарт.

РЕШЕНИЕ № 2737 ОТ 23.03.2022 Г. ПО АДМ. Д. № 5281/2021 Г., VIII ОТД. НА ВАС – относно доначисляване на корпоративен данък и ДДС върху разликата между фактурирани приходи и определен финансов резултат по данъчни оценки на прехвърлено право на строеж и завършени жилища и пазарната им стойност, определена в хода на данъчна ревизия. Тук ВАС приема, че „съгласно приложимата към казуса разпоредба на чл. 4, ал. 1, т. 1 и т. 4 от Закона за счетоводството (отм., но в сила на процесните данъчни периоди) приходите и разходите следва да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащане на паричните средства, и да се включат във финансовите отчети за периода, за който се дължат, при спазване и принципът на съпоставимост на приходите и разходите, очевидно е че това не са в голямата си част периодите на изповядване на нотариалните актове, с които са учредени права на строеж, респ. са продадени обекти, изградени в „груб строеж“. Тоест ВАС се базира на основни счетоводни принципи, свързани с признаването на приходи и разходи (текущо начисляване, съпоставимост на приходи и разходи; приоритет на икономическата същност пред правната форма), и не влиза в детайли, свързани с прилагането на СС 11, СС 18.

РЕШЕНИЕ № 13116 ОТ 31.10.2017 Г. ПО АДМ. Д. № 13335/2016 Г., I ОТД. НА ВАС – относно преобразуване при данъчна ревизия на данъчния финансов резултат за съответните проверявани периоди на база етап от завършено строителство, както и момент на признаване на приходи от продажба на право на строеж преди окончателното изграждане на жилище. Видно от това съдебно решение е, че ВАС приема безкритично мнението на вещо лице, изразено пред предходната съдебна инстанция, а именно, че е „допустим метод по т. 6.9 от СС 11, при който приходите и разходите се признават едва когато изпълнението на договора приключи изцяло“. Считаме, че текстът в т.6.9 на СС 11 не е такъв и смисълът му не следва да се преиначава. Възниква въпросът: кога резултатите при изпълнение на един договор за строителство не могат да бъдат надеждно предвидени (за да се приложи т. 6.9 на СС 11)? Този въпрос не е бил поставен пред вещото лице, което показва затруднения и неразбиране в тази специализирана материя от страна на съда. Що се отнася до признаване на приход от прехвърляне на право на строеж на клиента, преди подписване на окончателен договор и завършване на жилището, ВАС (както и НАП) приема за момент на данъчното събитие (от гл. т. на ЗДДС) датата на нотариалното изповядване на прехвърлянето,

вкл. и това следва да е моментът на признаване на приход от страна на строителя (в рамките на продажната цена на прехвърленото право на строеж).

В друго съдебно решение - **РЕШЕНИЕ № 908 ОТ 22.01.2019 Г. ПО АДМ. Д. № 10226/2018 Г., VIII ОТД. НА ВАС**, правилно (и противоположно на горното решение) е прието, че „жалбоподателят не разполага с достатъчно надеждна информация за прилагане на методите по т. 6.8 от СС 11, за целите на счетоводното отчитане на договорите за строителство е следвало да спази изискването за отразяване на приходите във връзка с натрупаните разходи в края на отчетния период“, т.е. приходите и финансовият резултат от договорите за строителство да се признават на база дял на завършено строителство.

Има и редица други съдебни решения на административните съдилища в България, както и на ВАС, чиито предмет не е методиката на отчитане на самото строителството и строителни договори, а ситуации като: размер и момент на признаване на приходи и облагане с ДДС на случаите, когато срещу придобито право на строеж строителят се ангажира да обезщети собствениците с определен вид и брой апартаменти (**РЕШЕНИЕ № 1634 ОТ 27.07.2018 Г. ПО АДМ. Д. № 948/2018 Г. НА АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - ВАРНА**; признаване на приходи от продажба на изградени жилища по данъчната оценка, посочена в нотариалния акт, а не по реалната продажна цена (от тук – укриване на приходи; начисляване на ДДС в по-малък размер; неводене на аналитична отчетност по строителни обекти; липса на аналитична отчетност, свързана с придобиването и изписването на строителните материали и др. – **РЕШЕНИЕ № 15452 ОТ 18.12.2014 Г. ПО АДМ. Д. № 3475/2014 Г., VIII ОТД. НА ВАС**); право на ползване на данъчен кредит при доставката на строителни услуги и материали и др.

3. Заключение

От изследваната информация в публичните ГФО на извадката български строителни предприятия за периода 2017/2018 до 2021 г. се установява:

➤ липсата на достатъчно оповестяване относно избрания отчетен модел по отношение на строителната дейност и договорите за строителство, без значение дали тези предприятия прилагат НСС, или МСС/МСФО;

➤ преминаване на големи български строителни компании в периода 2016 – 2018 г. от МСФО към НСС и в същото време следване единствено на СС 18 при признаване на приходи от строителство (но не и на СС 11, като за аргументи се сочат неприложимостта на концепцията за контрола, регламентирана в отмененото от 01.01.2018 г. КРМСФО 15 и невъзможността на предприятието за надеждна оценка на приходите, разходите и финансовия резултат от съответния етап на строителство);

- почти пълно negliжиране и нерефериране към СС 11 от предприятията, които прилагат НСС;
- включване на излишни, бланкетни, „copy-paste“ и с нищо непомагащи на ползвателите на счетоводната информация текстове от СС 11, СС 18 и отчасти МСФО 15;
- одиторските доклади не посочват квалификации, което означава, че одиторите приемат следваните отчетни подходи от страна на предприятията – клиенти.

Изследваната данъчна и съдебна практика по темата също е много противоречива и разнообразна. Всичко горепосочено за пореден път повдига въпроса за качеството на публичните финансови отчети у нас; за качеството на одита, за ролята за контролните, съдебните и надзорните органи, имащи значими правомощия, свързани със спазване на счетоводното, одиторското и данъчното законодателство. Както и за ролята на потребителите на счетоводната информация, за тяхната заинтересованост и предел на търпимост.

Обект на едно по-обширно изследване може да бъде установяване на различия при отчитането на договорите за строителство у нас сред предприятията, прилагащи МСФО, какви са те и на какво се дължат. Както и дали има различия при отчитането на договорите за строителство у нас, между предприятията, прилагащи НСС, и тези, които следват МСС/МСФО, техния характер и на какво се дължат. Интерес би представлявало и задълбоченото изследване на въпроса: как счетоводното отчитане на строителството и договорите за строителство влияе върху данъчното облагане на предприятията, и най-вече от гл. т. на корпоративен данък (и ДОД за ЕТ), както и на данъчните аспекти, свързани с ДДС. Какво е разбирането и най-вече – практиката на данъчната администрация (НАП) във връзка с начина на формиране на финансовия резултат от строителната дейност, и респ. – данъчното му облагане.

Библиографска справка:

1. *Общи разпоредби към НСС, (загл. изм. – ДВ, бр. 3 от 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.), приет с ПМС № 46 от 21.03.2005 г., обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., изм., ДВ, бр. 86 от 26.10.2007 г., изм., ДВ, бр. 3 от 12.01.2016 г.*
2. *Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г.*
3. *Счетоводен стандарт 18 – Приходи, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г.*
4. *МСФО 15 Приходи по договори с клиенти.*
5. *КРМСФО 15 Споразумения за изграждане на недвижим имот.*

6. Камара на строителите в България. Годишни и тримесечни икономически отчети за строителния сектор, <https://ksb.bg/deynosti/analizi-i-prouchvaniya/>
7. Камара на строителите в България. Годишни класации 2018, 2019. Победители през годините <https://ksb.bg/godishna-klasatsiya-na-ksb/#toggle-id-1>
8. 10-те най-големи компании в строителството в България. <https://money.bg/economics/10-te-nau-golemi-kompanii-v-stroitelstvoto-v-balgariya-s-prihodi-ot-1-43-miliarda-leva.html>
9. Най-големите строителни компании: Държавата като строител - касичка, в-к Капитал, 18.08.2022, https://www.capital.bg/biznes/imoti/2022/08/18/4369622_nai-golemite-stroitelni-kompanii-durjavata-kato/;
10. Разяснение, изх. № 5-53-02-32 от 10.03.2010 г. на НАП относно: признаване на приходи и разходи от продажба на недвижим имот
11. Решение № 13580 от 17.10.2013 г. по адм. д. № 12322/2012 г., I отд. на ВАС.
12. Решение № 5912 от 17.05.2016 г. по адм. д. № 6126/2015 г., II отд. на ВАС.
13. Решение № 2737 от 23.03.2022 г. по адм. д. № 5281/2021 г., VIII отд. на ВАС.
14. Решение № 13116 от 31.10.2017 г. по адм. д. № 13335/2016 г., I отд. на ВАС.
15. Решение № 908 от 22.01.2019 г. по адм. д. № 10226/2018 г., VIII отд. на ВАС.
16. Решение № 1634 от 27.07.2018 г. по адм. д. № 948/2018 г. на Административен съд – Варна.
17. Решение № 15452 от 18.12.2014 г. по адм. д. № 3475/2014 г., VIII отд. на ВАС).
18. Христов, В. (2023) Приложни аспекти на счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство, Списание на ИДЕС, електронно издание, бр. 1, 2023 г., с. 1 - 18, <https://www.ides.bg/e-journal/2023/issue-1/01-2023-vladimir-hristov>
19. Христов, В. (2020). Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство или Счетоводен стандарт 18 – Приходи – една не чак толкова трудна за решаване дилема, Списание ИДЕС, бр. 4/2020 г., <https://www.ides.bg/media/1801/04-2020-vladimir-hristov.pdf>

**ON THE ISSUE OF CONSTRUCTION ACCOUNTING AND
CONSTRUCTION CONTRACTS**

Prof. Fanya A. Filipova, CPA

*University of Economics, Varna
Accounting Department*

Keywords:	Summary
<p><i>Bulgarian NAS 11 Construct contracts</i></p> <p><i>Bulgarian NAS 18 Revenues</i></p> <p><i>IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate</i></p> <p><i>IFRS 15 Revenue from contracts with clients</i></p> <p><i>Accounting of construction activity</i></p> <p><i>Accounting of construction agreements</i></p>	<p><i>The article examines only some rather debatable issues regarding the applicability of the statutory accounting regulations in our country, related to the reporting of the construction activity or execution of construction contracts from the point of view of the contractor/entrepreneur. In this regard, texts from the current and repealed accounting legislation have been analyzed and commented; the accounting approach of a sample of the largest construction companies in Bulgaria disclosed in their annual financial statements, is presented in the most general form; the tax motives that usually determine the following accounting model for reporting the construction activity are marked very briefly, and more significant court decisions (mainly of the Supreme Administrative Court) from the last 10 years concerning the discussed issue are also presented.</i></p>