



ОБЩ МОДЕЛ НА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С НСФОМСП

Христо Досев

Дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор
Управляващ съдружник в „Досеви – консултации и одит“ ООД – Габрово

Ключови думи:	Резюме
<p>Дълготрайни материални активи</p> <p>Признаване</p> <p>Първоначална оценка</p> <p>Последващи разходи</p> <p>Оценка след първоначално признаване</p> <p>Разход за амортизация</p> <p>Амортизационна политика</p> <p>СС – 16</p> <p>СС – 4</p> <p>Отписване на ДМА</p> <p>Размяна на ДМА</p> <p>Представяне във финансовите отчети</p>	<p>Статията си поставя за цел да направи един обобщен и синтезиран прочит на приложимото счетоводно законодателство в лицето на НСФОМСП, посредством който да се изведе един модел на счетоводно отчитане на дълготрайните материални активи. В понятието „счетоводно отчитане“ влягаме всички етапи, описани в съответните национални счетоводни стандарти, свързани с признаването на дълготрайните материални активи, първоначалната им оценка, допустимите подходи за последващото им оценяване, начисляване на разходите за амортизация и представяне на дълготрайните материални активи във финансовите отчети, изготвени в съответствие с НСФОМСП. Във връзка с някои различия, които са възприети в МСФО, ще обърнем внимание как определени въпроси са разрешени при предприятията, които вместо НСФОМСП са възприели МСФО като своя счетоводна база. Умишлено в материала няма да бъдат разгледани чисто счетоводните техники на отразяване на стопанските операции в хронологичните счетоводни регистри, тъй като те не са изрично регламентирани, а са по-скоро отражение на установените добри счетоводни практики.</p>

Общи насоки и въведение в счетоводната отчетност

Дълготрайните активи са онези нефинансови ресурси на отчитащото се предприятие, които основно се характеризират с това, че се очакват да бъдат използвани през повече от един отчетен период. Независимо дали става за активи с натурално-веществена форма (дълготрайни материални активи), или за активи, които нямат физическа субстанция, въпреки че могат да се съдържат във физическа субстанция или носителят им може да има физическа субстанция (дълготрайни нематериални активи), за тях отличителният белег е, че отчитащото се предприятие не черпи икономически ползи и изгоди от тяхното потребление наведнъж, а за период, надвишаващ 12 месеца.

Обръщаме внимание на факта, че счетоводното законодателство в лицето на НСФОМСП набляга на думите „очаквано използване”, а не се фокусира върху действителното използване на съответния актив. В тази връзка именно преценката на ръководството на предприятието се оказва водещ фактор за класифицирането на актива като дълготраен, а **не неговото фактическо** използване в рамките на независимата икономическа дейност. Ето защо например, ако предприятието е придобило актив с цел да го използва през повече от един отчетен период (т.е. повече от 12 последователни календарни месеца), но поради управленческо решение за освобождаване от актива или поради настъпване на непредвидима ситуация (погиване на актива) преди да са изтекли 12 месеца от придобиването му не трябва да се счита за фактор, водещ до неговото прекласифициране като краткотраен актив (материален запас).

Изискванията за счетоводното отчитане и представяне на дълготрайните материални активи във финансовите отчети на предприятията, избрала НСФОМСП като своя счетоводна база за изготвяне на финансови отчети, са регламентирани в два приложими национални счетоводни стандарта, които следва да се четат и разбират взаимно свързано в своята цялост, а именно:

- СС 16 – Дълготрайни материални активи и
- СС 4 – Отчитане на амортизациите.

Същност на дълготрайните материални активи (ДМА)

За да отговаря на определението за дълготраен материален актив, то активът (нефинансовият ресурс) трябва да бъде установим, придобит и притежаван от отчитащото се предприятие.

Установимостта се изразява в това, че следва да е налице връзка между определен ДМА и ползите, които ще се черпят от него в резултат на неговото използване в независимата икономическа дейност на предприятието. Естествено в някои случаи не би могло да се установи възможността активът самостоятелно да носи икономически изгоди за предприятието в резултат на неговото използване, а единствено очакваната икономическа изгода да бъде в резултат на комбинираното използване на конкретния актив с други такива. В този случай предприятията могат да установят (идентифицират) съответния ДМА посредством:

- притежанието от страна на предприятието на права върху ДМА отделно от останалите активи;
- възможността ДМА да се изведе от предприятието отделно от останалите активи.

Притежанието се изразява в правото на отчитащото се предприятие да получава икономически изгоди от използването на ДМА, произтичащо от:

- придобитите съгласно действащото законодателство права върху актива (право на собственост, право на ползване при договор за финансов лизинг);

- възможността на отчитащото се предприятие да ограничи достъпа на трети лица до икономическите ползи на съответния ДМА.

За да има право отчитащото се предприятие да признае ДМА в своя баланс, то следва да са налице следните три условия:

1. активът да отговаря на определението на понятието за ДМА, дадено в приложимия за целта СС – 16;
2. да има възможност отчитащото се предприятие да оцени надеждно неговата стойност;
3. да се очакват икономически ползи и изгоди от използването на актива **през повече от един отчетен период.**

Счетоводните бази за достоверно представяне на финансовите отчети с общо предназначение (каквато е и НСФОМСП) изискват дружеството да определи един праг на същественост, под който отчитащото се предприятие признава покупката на актива като текущ разход, въпреки че от него се очаква да носи икономическа полза на предприятието от използването му за период, надвишаващ един отчетен период.

Пример: Предприятие е определило в своята счетоводна политика ниво (праг) на същественост за първоначално признаване на своите ДМА в размер на 1 500 лева и същевременно е закупило актив – мобилен телефон (който по принцип отговаря на условията и дефинициите за ДМА) в размер на 750 лева. Въпреки че очакванията на предприятието са, че активът ще бъде използван за повече от един отчетен период, то съгласно приложимия счетоводен стандарт и утвърдената от ръководството му счетоводна политика същият следва да не се признае за счетоводни цели¹ като ДМА, а да се отнесе като разход в текущия финансов резултат.

Първоначална оценка на ДМА

Първоначалната оценка на даден ДМА, по която той следва да се признае във финансовия отчет на предприятието (респективно в хронологичните счетоводни регистри и специфични регистри като счетоводен амортизационен план – САПл.), следва да се определи по **цена на придобиване**. В приложимия СС – 16 се уточнява, че тя представлява покупната цената на актива, към която се добавят всички преки разходи, направени във връзка с придобиването на актива.

На база разпоредбите в приложимото счетоводно законодателство като компоненти на цената на придобиване на един ДМА можем да посочим (идентифицираме) следните елементи:

¹ Обръщаме внимание, че в случая говорим само и единствено за класифициране на актива като ДМА за счетоводни цели. За нуждите на спазването на данъчното законодателство в лицето на ЗКПО материалният данъчен закон има свои специфични правила за определяне на даден актив като данъчно амортизируем.

- покупната цена на актива, включително всички мита и невъзстановими данъци²;
- преките разходи, отнасящи се до привеждането на актива в състояние и местоположение, необходими за неговата експлоатация по начина, определен от ръководството на предприятието. Като такива можем да определим:
 - разходи за подготовка на обекта, където ще се използва ДМА;
 - разходи за първоначална доставка и обработка;
 - разходи за инсталиране и монтаж;
 - разходи за първоначално тестване функционалността и работата на ДМА (като се приспадат приходите от продажбата на произведената по време на тестването на актива продукция);
 - разходи за възнаграждения на персонала и професионалните хонорари на външни специалисти (архитекти, инженери, икономисти), пряко ангажирани с построяването или придобиването на ДМА;
 - размера на начислените провизии за демонтаж и изваждане на актива от употреба;
 - разходи от непризнатия данъчен кредит по ЗДДС, свързан с гореизброените разходи.

При преценката за включване на преките разходи, необходими за привеждане на актива в работно състояние, следва да бъде съобразено естеството на самия разход, тъй като в СС – 16 са идентифицирани такива, които не се считат за такива, които следва да се включат в първоначалната оценка на придобития ДМА, а по-скоро следва да се отчетат в текущия финансов резултат. В тази връзка следните разходи не се считат за компонент на първоначалната оценка на ДМА:

- административните и другите общи разходи, при условие че тяхното извършване не е свързано пряко с придобиването на актива и въвеждането му в експлоатация;
- понесените загуби във връзка с произведената продукция по време на тестване на ДМА и преди окончателното пускане в действие на съответния актив (предпроизводствени разходи);
- понесените загуби преди ДМА да е достигнал планираната производителност;
- всички разходи за обучение на персонала, който ще работи с придобития ДМА.

² ДДС е възстановим данък, но в случай, когато данъчно задълженото лице не е регистрирано по ЗДДС или е регистрирано, но няма право на данъчен кредит за съответната покупка, платеният ДДС представлява такъв невъзстановим данък, който формира част от покупната цена на съответния ДМА.

Според параграф 4.2. от СС 16 – Дълготрайни материални активи, когато придобиването на ДМА е свързано с разсрочено плащане, в първоначалната оценка на актива следва да се включи само стойността на сегашната (дисконтирана с присъщия лихвен процент) стойност на всички плащания, а останалата част от всички плащания (лихвата) следва да се отчете отделно и да се докладва като текущ разход за периода на разсроченото плащане. Т.е. при тази форма на разплащане следва да се приложат принципните постановки за признаване на финансов лизинг, регламентирани в СС 17 – Лизинг.

Предприятията трябва да знаят, че съгласно НСФОМСП цената на придобиване не е единствената допустима от счетоводното законодателство стойност, по която първоначално ДМА следва да се признаят. В случай че съответният актив не се закупува, първоначалната му оценка се определя по следните начини в зависимост от придобиването на актива:

- **по себестойност** – когато ДМА е създаден от самото отчитащо се предприятие (по стопански начин или чрез възлагане на друго лице).
- **по оценка, приета от съда** и всички преки разходи – когато ДМА е предмет на непарична вноска (апорт) в капитала на предприятието по реда на Търговския закон.
- **по справедлива стойност** – когато ДМА е получен безвъзмездно.

В случай на размяна на несходни ДМА параграф 5.1. от националния СС – 16 изисква първоначалната оценка на придобития актив да се определи по справедливата стойност на получения ДМА. Възникналата разлика между цената на придобиване на актива и балансовата стойност на заменения актив стандарта изисква да се отчете в текущия финансов резултат като печалба или загуба.

Пример: Предприятие „X” заменя мотокар за климатична система, собственост на предприятие „У”. Към датата на замяната мотокарът има първоначална стойност в размер на 24 000 лева и набрано изхабяване в размер на 9 000 лева. Балансовата стойност на климатичната система съгласно счетоводните регистри на предприятие „У” е в размер на 19 000 лева. Към датата на замяната справедливата стойност на климатичната система е оценена в размер на 17 000 лева.

Предприятие „X” следва да признае климатична система по нейната справедлива стойност към датата на замяната, а именно 17 000 лева. Разликата между справедливата стойност на получения актив – 17 000 лева и балансовата стойност на отдадения актив – 15 000 лева, получена като разлика между първоначалната стойност на мотокара 24 000 лева и набраното до момента изхабяване 9 000 лева, е 2 000 лева, която предприятие „X” следва да признае като текуща счетоводна печалба.

Оценка след първоначално признаване на ДМА

За разлика от принципните постановки на МСФО, където за нетекущите (дълготрайни) активи са възможни два подхода за оценка след първоначално признаване, СС 16 – Дълготрайни материални активи дава право на отчитащото се предприятие, избрало НСФОМСП като своя счетоводна база за изготвяне на финансовите отчети, да оценява своите ДМА след първоначалното им признаване само по един метод, а именно – по цена на придобиване, намалена с начислените амортизации и натрупана загуба от обезценка.

Считано от 01.01.2008 година СС – 16 забрани допустимия алтернативен подход на оценяване по преоценена стойност³. В този смисъл всички предприятия, които до края на 2007 година са оценявали своите (или част от своите) ДМА по преоценена стойност, следва да отпишат създадения резерв от последващи оценки и да го прехвърлят към неразпределената печалба от минали години по един от следните два начина:

- **периодично** по време на срока на ползване на актива, изчислен като разлика между амортизационния разход, определен на база преоценената стойност на актива и амортизационния разход, определен на база историческата цена на актива;
- **еднократно** към датата на отписване на актива от патримониума на предприятието.

Препоръчителният и единствен възможен подход на цената на придобиване се характеризира с това, че в баланса дружеството следва да докладва съответния ДМА по стойност, равна на цената на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и загуби от обезценка. Амортизирането на ДМА е подчинено на правилата, регламентирани в СС 4 – Отчитане на амортизациите, докато за обезценката на ДМА следва да се спазват принципните постановки на приложимия за целта СС 36 – Обезценка на активи.

Последващи разходи

По правилата на приложимия национален счетоводен стандарт всички разходи, които водят до вероятно увеличение на икономическата изгода от използването на ДМА над неговата първоначално определена стандартна ефективност, следва да се отчетат като корекция (увеличение) на балансовата му стойност. В счетоводната практика в такава ситуация използваме понятието „*подобрене*” на актива. Т.е. счетоводно отчетените разходи се капитализират към първоначалната (отчетна) стойност на съответния ДМА и по този начин новата му балансова стойност се повишава спрямо представяната (докладваната) до момента.

³ В актуалния текст на параграф 7.2. от СС 16 все още стои текстът, регламентиращ периодичността, през която отчитащото се предприятие следва да прави преоценки на своите ДМА. Предвид факта, че самият алтернативен подход е отменен, авторът счита, че въпросният текст по погрешка все още стои в стандарта.

Параграф 6.2. от СС 16 – Дълготрайни материални активи изброява онези видове разходи, които обикновено водят до подобряване на бъдещите изгоди от използването на ДМА и които счетоводното законодателство забранява да бъдат отчетени в печалбата или загубата, а следва да се докладват като корекция (увеличение) на балансовата стойност на актива. Това са:

- разходи, водещи до изменение на актива, в резултат на което се увеличава **полезният срок** на годност на актива или неговата **производителност**;
- разходи, които така осъвременяват актива, че по този начин **значително** се подобрява **качеството на** произвежданите с актива изделия (продукция) или на предоставяните с актива услуги;
- разходи, които водят до разширяване на възможностите на актива и посредством които **ще могат да се произвеждат нови** продукти и/или предоставят нови услуги;
- разходи, които въвеждат **нови производствени процеси**, даващи възможност за **съкращаване** и минимизиране на **производствените разходи**;
- разходи, които водят до икономически по-изгодна **промяна във функционалното предназначение** на актива.

Задача на отчитащото се предприятие е обстойно да изследва дали направените последващи разходи за актива могат да покрият поне една от горе изброените характеристики. В противен случай счетоводно отчетеният разход следва да се отрази в текущия резултат (печалба или загуба), без да се правят корекции на балансовата стойност на ДМА – т.е. съгласно общоприетата терминология предприятието следва да отчете разходи за „ремонт” на актива.

Отписване на ДМА

След като даден ДМА се продаде или в случаите, когато не се очакват бъдещи икономически ползи и изгоди от неговото използване (както и при освобождаването му), същият следва да се отпише от баланса.

Водени от идеята за спазване на принципа на документалната обосновааност, за всеки един от случаите предприятието трябва да създаде документ, който да служи като основание за отписване на актива от баланса му. За продажбите това би могъл да бъде договор за продажба, фактура за продажба. В случай обаче, когато от съответния ДМА не се очакват бъдещи икономически изгоди, документирането на това очакване на ръководството на предприятието най-удачно би било да се оформи като *Протокол за бракуване*. Именно с физическото унищожаване на съответния ДМА на практика се материализира неговото освобождаване от патримониума на предприятието и се реализира очакването за липса на бъдещи икономически ползи.

В случай на замяна, липса, дарение или друга форма на безвъзмездно предаване на актива за предприятието е налице освобождаване от съответния

ДМА и съответно основание за отписването на същия от баланса (счетоводните регистри).

От своя личен опит авторът е останал с впечатление, че част от счетоводителите на оперативен ниво приравняват напълното амортизиране на ДМА с тяхното отписване. Фактът, че даден ДМА има нулева балансова стойност, по никакъв начин не покрива изискванията за липса на очаквана бъдеща икономическа полза от него, т.е. липсва основание активът да бъде отписан за целите на изготвяне на финансовите отчети съгласно приложимите счетоводни стандарти.

Съгласно параграф 11.2. от СС – 16 печалбите и загубите от отписване на ДМА се отчитат в зависимост от основанията за отписване на актива, а именно:

- при продажба – с разликата между прихода от продажбата и балансовата стойност на ДМА към момента на продажбата;
- при замяна с други сходни активи – не се отчита финансов резултат.
- при замяна на несходни активи – с разликата между цената на придобиване на получения актив и балансовата стойност на отдадения актив;
- при трансформиране в друг актив (стока, инвестиционен имот) с цел последваща продажба – не се отчита финансов резултат, тъй като цената на придобиване на стоката е еквивалента на балансовата стойност на отписания ДМА;
- при трансформиране в инструмент на собствен капитал на друго предприятие (акции или дружествени дялове) – с разликата между първоначалната оценка на акциите/дружествените дялове, направена в съответствие с Търговското законодателство, и балансовата стойност на съответния ДМА към момента на трансформацията;
- когато не се очакват никакви други бъдещи икономически изгоди от използването на ДМА или при неговото освобождаване – с разликата между получените евентуално приходи от освобождаването (например продажба на вторични суровини в резултат на ликвидацията и бракуването на ДМА) и балансовата стойност на актива към момента на освобождаването му.

Изготвящите финансови отчети на база НСФОМСП трябва да знаят, че не е налице освобождаване и отписване на ДМА, когато активите временно се извадят от употреба – за ремонт, консервиране, подобрене или др. п. Разходите за консервиране следва да се отчетат в текущия финансов резултат (печалбата или загубата), а не като корекция на балансовата стойност на консервираните ДМА.

Счетоводни амортизации и амортизационна политика

Всеки един амортизируем⁴ дълготраен материален актив участва в дейността на отчитащото се предприятие през повече от един отчетен период. Поради тази причина счетоводното законодателство постановява неговата стойност да не се отчита като разход на дружеството еднократно – в момента на придобиването му, а да се разсрочва във времето на една систематична база през предполагаемия му полезен живот.

В счетоводната терминология такова признаване на разход през съответния отчетен период, получен в резултат на разсрочване на амортизируемата (балансовата) стойност на даден амортизируем дълготраен актив през неговия полезен живот, се нарича амортизация.

Въпросите за отчитане и представяне на амортизациите е уреден в СС 4 – Отчитане на амортизациите за онези предприятия, избрали да изготвят своите финансови отчети на база НСФОМСП. Извън обхвата на приложимия национален счетоводен стандарт за отчитане на амортизациите (СС 4 – Отчитане на амортизациите) остават:

- времево неограничените природни ресурси, които не се променят в следствие на продължителната им употреба и ползване от страна на отчитащото се предприятие (земи и терени; води и водоеми);
- възстановяеми природни ресурси, които сами се възстановяват във времето, без да е необходима намеса от страна на отчитащото се предприятие (гори; пасища; ливади);
- паметниците на културата, които са от международно и/или национално значение, за които техните притежатели са задължени да полагат специални грижи за тяхното опазване;
- произведения на изкуството и музейни експонати;
- придобити от отчитащото се предприятие дълготрайни активи, които все още не са въведени в употреба и за въвеждането в употреба на които предприятието следва да изпълни определени технологични изисквания.
- консервираните и неупотребяваните през повече от един отчетен период активи, които стандартът постановява да не бъдат амортизирани за времето на тяхната консервация;
- активи в процес на строителство и придобиване (отчитани по така наречената счетоводна сметка *Разходи за придобиване на ДА*);

⁴ За неамортизируемите дълготрайни активи – каквито например са земите, горите, водоемите, се счита, че имат неограничен полезен живот, поради което тяхната стойност не се пренася като разход в отчета за приходите и разходите на отчитащото се предприятие. Вместо това те подлежат на обезценка, когато тяхната възстановима стойност спадне под стойността, по която те се докладват в баланса на предприятието.

- активи, собственост на предприятия в ликвидация, за които има специален стандарт, регламентиращ отчитането на ДА, а именно СС 13 – Отчитане при ликвидация и несъстоятелност;
- активи, които са напълно амортизирани за целите на счетоводната отчетност и тези, които някой друг счетоводен стандарт ги определя като неамортизируеми.

Приложимият счетоводен стандарт изисква на разпределение по време на полезния живот на актива да подлежи амортизируемата стойност на съответния дълготраен актив. В повечето случаи тя е еквивалентна на отчетната стойност, т.е. стойността, по която дълготрайният актив се води счетоводно в предприятието (историческата стойност, себестойност или обезценената стойност на актива, когато е била извършена обезценка по реда на приложимия счетоводен стандарт след първоначалното признаване на актива).

В случаите, когато се предполага, че ще бъдат необходими значителни по размер разходи, свързани с бракуването на актива или с възобновяването на средата, върху която активът оказва влияние, амортизируемата стойност на дълготрайните активи се определя като разлика между отчетната стойност и тези предполагаеми разходи (остатъчна стойност).

При определяне на срока на годност на даден дълготраен актив с оглед спазването на СС 4 – Отчитане на амортизациите отчитащото се предприятие следва да вземе предвид:

- периодът, през който се предполага, че активът ще бъде използван по предназначението си от предприятието;
- количеството продукция/услуги, които предприятието очаква да получи в резултат на употребата (използването) на съответния дълготраен актив;
- използването на актива, изразено чрез съответните натурални единици – километра пробег, летателни часове и др. п.

По мнението на автора, определеният от ръководството на предприятието полезен живот на дълготрайния актив не би следвало да превишава пълния икономически живот на актива, определен от неговия производител.

Задължително е да се определи предполагаемото физическо износване на актива, което означава, че отчитащото се предприятие следва кумулативно да вземе под внимание: степента на използване – сменността и натоварването на съответния ДМА; гаранционния срок, определен от производителя; условията, при които ще се ползва съответния актив (влажност, замърсеност на въздуха, температура и др.); възможността предприятието да е в състояние и да има желанието да извършва разходи за поддържане на физическото състояние на актива; мненията на експерти и технически грамотни лица; обвързаност на употребата на актива с други активи в предприятието и др. подобни.

При определяне на полезния живот на дълготрайния материален актив ръководството на отчитащото се предприятие следва да вземе под внимание предполагаемото морално остаряване на актива, което според СС 4 – Отчитане на амортизациите включва:

- моралното остаряване на използваните в предприятието технологични процеси;
- съществуването на вероятност да се появят на свободния пазар активи с по-усъвършенствани възможности и технология, на по-изгодна за предприятието цена от досега използвания актив;
- възможността активът да се използва в предприятието и за други цели, различни от първоначално определените от ръководството на предприятието;
- прогнозиране на промени относно бъдещите производства и услуги, които ще бъдат предмет на независимата икономическа дейност на отчитащото се предприятие.

Не на последно място приложимият СС – 4 изисква при определяне на полезния живот на даден дълготраен актив да се вземат предвид и правните и фактически ограничения върху ползването на същия (обикновено това правило е приложимо при дълготрайните нематериални активи – ДНМА).

Методи за определяне разхода за амортизация

Най-общо казано съществуват два основни метода за определяне метода на амортизация на дълготрайните материални активи. Единият е линейният метод, а другият е нелинейният метод, който съдържа в себе си различни разновидности.

Линеен метод

Линейният метод е най-често използваният метод за амортизация. Разпространената му приложимост се обуславя от значително лесното му пресмятане и факта, че за данъчни цели ЗКПО също е въвел линейния метод за изчисляване на данъчната амортизация на данъчните амортизируеми активи в ДАПл (данъчния амортизационен план). При този метод разходът за амортизация се разпределя пропорционално на периодите, които обхващат полезния живот на съответния дълготраен материален актив. Неговото прилагане изисква постоянна база (амортизируема сума) и една и съща амортизационна норма (като процент или като брой години полезен живот) за съответния отчетен период.

Приложимите счетоводни стандарти изискват предприятието да преразглежда веднъж годишно (в момента на изготвянето на годишния финансов отчет) полезния живот на своите дълготрайни активи. При промяна на факторите, оказващи влияние върху първоначално определения полезен живот, същият следва да се промени считано от началото на следващата година. Като една приблизителна счетоводна оценка разходът за амортизация следва да

отразява настоящото виждане на ръководството на отчитащото се предприятие за черпенето на икономически ползи от съответния дълготраен актив. Всяка една промяна в полезния живот на актива следва да се отразява перспективно и да засегне текущия и бъдещите отчетни периоди. Не се прави корекция на разходите за амортизация за изминалите отчетни периоди.

Нелинейни методи

При нелинейните методи размерът на амортизацията е различен в отделните отчетни периоди на предполагаемия срок на годност на амортизируемите дълготрайни активи. Т.е. дори да сме запазили политиката си по отношение на амортизиране на съответния дълготраен актив (не сме променяли първоначално определения полезен живот), поради естеството и механизма на определяне на амортизационните отчисления разходът за амортизация ще е различен през отделните отчетни периоди.

Нелинейните методи, в зависимост от това дали в следващите отчетни периоди размерът на амортизацията е по-малък, или по-голям от предходния период, се делят на намаляващи нелинейни и увеличаващи нелинейни методи.

Намаляващите нелинейни методи на амортизация са онези, при които във всеки един от следващите периоди в рамките на определения от ръководството на предприятието полезен живот на амортизируемия дълготраен актив размерът на разхода за амортизация е по-малък от разхода, отчетен през предходния отчетен период. В счетоводната теория са познати следните намаляващи нелинейни методи:

- Метод на намаляващия се остатък;
- Метод на равномерното намаляване;
- Метод на намаляващата се сума на числата;
- Метод на неравномерното намаляване.

С цел запазване на една и съща счетоводна политика се изисква от предприятието да запази избрания метод на амортизация за съответната група дълготрайни активи и през следващите отчетни периоди, т.е. стандартът изисква да има последователност в избрания метод на амортизация. За различните групи активи предприятието може да използва различни методи за амортизация, но за една и съща група активи следва да се прилага само един метод на амортизация.

Нелинеен метод на амортизация е и този, който измерва разхода съобразно използваемостта на ДМА, изразен в натурални единици:

- декари мека оран (селскостопанската техника);
- пробег в километри (товарните автомобили);
- летателни часове (самолети).

Въпреки че разпределението на първоначалната стойност на ДМА под формата на разходи за амортизация съобразно експлоатационното им

натоварване е сравнително надеждно и отразява достоверно балансовата им стойност, от чисто психологичен момент, че трябва разходът да се определя ежемесечно, или от чисто технически проблем, че този метод не се среща често в счетоводния софтуер, счетоводителите предпочитат да не използват този нелинеен метод на амортизация.

Задължение на всяко едно предприятие е да преразглежда балансовата стойност и оценката на полезния живот на своите дълготрайни активи към датата на изготвяне на финансовия си отчет (междинен или годишен). В случай на промяна на очакванията за черпене на икономически изгоди полезният живот на съответния дълготраен актив следва да се промени, а когато възстановимата стойност надвишава балансовата стойност на дълготрайните активи, следва превишението да се отчете като загуба от обезценка по реда на СС 36 – Обезценка на активи.

Представяне на дълготрайните активи във финансовите отчети

Дълготрайните материални и нематериални активи следва да се докладват във финансовите отчети по своята балансова стойност. В баланса тяхното място е отредено в Раздел Б Нетекущи (дълготрайни) активи, като за целта са предвидени две групи: I. Нематериални активи и II. Дълготрайни материални активи. Движението и изменението на дълготрайните активи, тяхната първоначална стойност, набрано до момента изхвърляване и балансова стойност се показват в Приложение № 5 към СС 1 – Справка за нетекущите (дълготрайните) активи, което приложение представлява неразделна част от петата съставна част на финансовия отчет – Приложение.

**GENERAL MODEL FOR ACCOUNTING TREATMENT OF TANGIBLE
FIXED ASSETS IN ACCORDANCE WITH THE NATIONAL FINANCIAL
REPORTING STANDARDS FOR SMALL- AND MEDIUM-SIZED
ENTERPRISES**

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Managing Partner at “Dosevi – consultations and audit” LTD – Gabrovo

Key words:	Summary
<p><i>Tangible Fixed Assets</i></p> <p><i>Recognition</i></p> <p><i>Initial measurement</i></p> <p><i>Subsequent costs</i></p> <p><i>Measurement after initial recognition</i></p> <p><i>Depreciation charges</i></p> <p><i>Depreciation policy</i></p> <p><i>Accounting Standard – 16</i></p> <p><i>Accounting Standard – 4</i></p> <p><i>Derecognition of Tangible Fixed Assets</i></p> <p><i>Exchange of Tangible Fixed Assets</i></p> <p><i>Presentation in the financial statements</i></p>	<p><i>The article aims at presenting a concise overview of the applicable accounting rules, namely, the National Financial Reporting Standards for Small- and Medium-Sized Enterprises, establishing thereby a model for the accounting treatment of Tangible Fixed Assets. The concept of accounting treatment comprises all stages described in the relevant national accounting standards related to tangible fixed asset recognition, initial measurement, allowed subsequent measurement approaches, accruing depreciation charges and presentation of tangible fixed assets in the financial statements prepared in accordance with the National Financial Reporting Standards for Small- and Medium-Sized Enterprises. With regard to some differences as compared with the International Financial Reporting Standards, we will draw the attention to the manner in which certain issues are resolved in entities which, instead of the National Financial Reporting Standards for Small- and Medium-Sized Enterprises, have adopted the International Financial Reporting Standards as their basis of accounting. The paper will intentionally leave aside purely accounting techniques for recording business transactions in the chronological accounting records, as they are not explicitly provided for but rather reflect established good accounting practices.</i></p>