



СТАНДАРТИЗИРАН МОДЕЛ ЗА НАЧИСЛЯВАНЕ НА АМОРТИЗАЦИЯ НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Доц. д-р Даниела Фесчиян

катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС София

Ключови думи:

Счетоводство на публичния сектор

Амортизация

Активи

Международни

счетоводни

стандарты за

публичния сектор

Резюме

В статията се представя критичен анализ на нормативното регламентиране на амортизацията на дълготрайните материални активи в публичния сектор. След проучване на съществуващите практики при отчитането на активите в страните – членки на ЕС, се установи, че България е единствената страна – членка на Европейския съюз, която не начислява амортизация на дълготрайните активи в публичния сектор. За редуциране на този недостатък е представен стандартизиран модел за начисляване на амортизация на дълготрайните материални активи, изграден изцяло на база МССПС. С прилагането на този модел ще се подобри качеството на счетоводната информация, възможностите, които тя дава за надеждни анализи и оценки, и ще се постигне вярно и честно представяне на портфейла от дълготрайни материални активи във финансовите отчети на предприятията от публичния сектор. Положителен ефект от предложения модел ще бъде и преодоляването на съществуващите отклонения от фундаменталните счетоводни принципи на предпазливост, текущо начисляване и съпоставимост на приходите и разходите.

Критичен анализ на нормативното регламентиране на амортизацията на дълготрайните материални активи в публичния сектор

Източникът на дълготрайните материални активи за предприятията от публичния сектор не е техният собствен или привлечен капитал, а разполагаемият им капитал, предоставен под формата на държавните или общинските средства. Именно с този източник се прави опит за оправдаване на съществуващите слабости в организацията и методологията на отчитането на дълготрайните материални активи, които

традиционно се наричат „специфики“ на отчитането в публичния сектор. За стопанските предприятия, при които източник на дълготрайните материални активи е собственият и привлеченият капитал, е характерно, че отчитат тези активи след придобиването им по историческата цена (ако е избран моделът на цената на придобиване), която включва цената на придобиване на активите, намалена с разходите за амортизации, на основание приетите амортизационни норми в предприятието и натрупаните загуби от обезценка.

Съществен недостатък при текущото отчитане на дълготрайните материални активи в бюджетните предприятия е, че поради специфичният им източник за тях не се изисква начисляване на амортизация (Закон за счетоводството, 2013). Липсата на такова изискване лишава предприятията от публичния сектор от възможността икономическите ползи, възплътени в дълготрайните материални активи и усвоени в хода на дейността на предприятието, да се отразят като разход и коректив на балансовата стойност на актива. Ние считаме, че неначисляването на амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор води до отклонение от редица фундаментални счетоводни принципи. Както е известно, един от тези фундаментални счетоводни принципи е принципът на предпазливостта. Той изисква отчитане на всички предполагаеми рискове и загуби, съпътстващи дейността на предприятието. При него целта е да не се допусне надценяване на активите и подценяване на пасивите във финансовите отчети. Явно отклонение от този принцип в счетоводството на предприятията от публичния сектор е неначисляването на разходи за амортизация на амортизируемите дълготрайни активи (Feschiyan, 2011). Така очевидно се създават предпоставки за ненадеждно текущо оценяване на голяма група активи и представянето им по значително отклонена от справедливата стойност в счетоводния баланс. Предвид и вече посоченият факт, за недобре развита практика на преоценка на дълготрайните активи в предприятията от публичния сектор, представената в баланса цена на портфейла от активи съществено ще се отклонява от справедливата му стойност. Както вече беше посочено, тази практика е явно отклонение от принципите на предпазливост, на съпоставимост на приходите и разходите и текущо начисляване.

Отклонение от счетоводните принципи и причини за отклонението:

- 1. Предпазливост – поради липсата на амортизация се получава ефектът на надценяване на активите;*
- 2. Текущо начисляване – поради текущото непризнаване на разходите за амортизация;*
- 3. Съпоставимост на приходите и разходите – не са отразени и съпоставени възникнали разходи, довели до получени ефекти /приходи/ в съответния отчетен период*

Крайни ефекти от посочените отклонения са:

- Изкривяване на резултата от функционирането на предприятията от публичния сектор;
- Нарушаване на принципа за вярното и честното представяне на имуществото във финансовите им отчети.

Като припомним и факта, че България е единствената страна-членка на Европейския съюз, която не начислява амортизация на дълготрайните активи в публичния сектор, логично стигаме до извода за нисък авторитет на страната ни в международен аспект и до невъзможно изчисляването на редица показатели за оценка и анализ на портфейла от активи и недвижима собственост в предприятията от публичния сектор.

За решаване на тези проблеми се предлага стандартизация на модела за начисляване и признаване като текущ разход на амортизация на дълготрайните материални и нематериални активи в предприятията от публичния сектор (Фесчиян, 2012).

Като положителни ефекти от това предложение се очаква:

- Показване на реалната стойност на имуществото, с което разполага бюджетното предприятие;
- Подобряване качеството на счетоводната информация и постигане на вярно и честно представяне на портфейла от дълготрайни материални активи във финансовите отчети на предприятието;
- Отразяване на верен резултат от дейността на предприятията от публичния сектор;
- Спазване на принципа за предпазливост;
- Спазване на принципа за текущо начисляване;
- Спазване на принципа за съпоставимост на приходите и разходите;
- Повишаване качеството на счетоводната информация и възможностите, които тя дава за надеждни оценки и анализи.

Стандартизиран модел за начисляване на амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор

В подкрепа на гореизложения критичен анализ относно неначисляването на амортизация в предприятията от публичния сектор представяме логиката на стандартизирания подход в Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. В МССПС 17 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* се казва, че „Предприятието трябва да определи амортизационни отчисления за всяка значителна част от позицията имоти, машини, съоръжения и оборудване“. В публикациите, посветени на счетоводството в предприятията от публичния сектор, се защитава

тезата, че голяма част от съществуващите проблеми могат да бъдат решени чрез стандартизирането на счетоводната система.

Международният счетоводен стандарт за публичния сектор, който третира една значителна част от дълготрайните материални активи, които разглеждаме, е МССПС 17 *Имоти, машини, съоръжения*. Той предписва счетоводното третиране на имоти, машини и съоръжения, включвайки специалните военни съоръжения, както и инфраструктурни активи. За разлика от прилаганите в нашата страна разпоредби за начисляване на амортизация на дълготрайните материални активи, МССПС 17 изисква създаването на балансова счетоводна информация за това. Всяка част от дадена позиция от имоти, машини, съоръжения и оборудване с цена, която е значителна по отношение на общата стойност на актива, се амортизира поотделно. Значителна част от актив от имоти, машини, съоръжения и оборудване може да има полезен живот и метод на амортизация, еднакви с полезния живот и метода на амортизация на друга значителна част от същия актив. Такива части могат да се групират при определяне на разходите за амортизация. До степента, до която предприятието амортизира поотделно някои части на актив от имоти, машини, съоръжения и оборудване, то амортизира също така отделно останалата част от актива. Останалата част се състои от частите на актива, които индивидуално не са значителни. Ако предприятието има променливи очаквания относно тези незначителни части, то може да приложи методи за адаптиране на използвания метод за амортизация, така че да отрази най-точно и вярно начина на потребление и полезния живот на тази част от актива.

Стандартът дава свобода на предприятието при вземането на решение за амортизирането на части от активи, които нямат значителна стойност спрямо общата цена на придобиване на актива.

Амортизационният разход за периода обикновено трябва да се признае като прираст или намаление на нетните активи за периода. Понякога обаче бъдещите икономически изгоди, свързани с даден актив, се усвояват в производството на други активи. В този случай амортизационният разход представлява част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например амортизацията на производствени машини и съоръжения се включва в разходите за преобразуване на материалните запаси, какъвто е и подходът, използван в МССПС 12 *Стоково-материални запаси*. По аналогичен начин амортизацията на имоти, машини и съоръжения, използвани за развойна дейност, може да се включи в себестойността на нематериалния актив, признат в съответствие с МССПС 31 *Нематериални активи*.

Амортизируемата сума на актива трябва да се разпределя систематично през целия му полезен живот. Остатъчната стойност и полезният живот на актива трябва да се преоценяват поне веднъж годишно – към края на отчетния период и ако са налице съществени различия от предишните приблизителни оценки, промените следва да се

отчитат като промяна в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МССПС 3 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Амортизация се признава дори ако справедливата стойност на актива надвишава неговата балансова стойност, стига остатъчната стойност на актива да не надвишава балансовата му стойност. Ремонтът и поддръжката на актива не трябва да се третираат като обстоятелства, елиминиращи необходимостта той да бъде амортизиран.

Амортизируемата сума на всеки актив се определя след приспадане на остатъчната стойност на актива. На практика остатъчната стойност на актива често е незначителна и затова не е съществена за изчисляването на амортизируемата сума.

Остатъчната стойност на актив може да се увеличи до сума, равна или по-голяма от балансовата стойност на актива. В такъв случай амортизационното отчисление на актива е нула освен и докато неговата остатъчна стойност впоследствие не намалее до сума, по-ниска от балансовата стойност на актива.

Амортизацията на актива трябва да започне, когато той е налице за употреба, т.е. когато е на мястото и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството на бюджетното предприятие. Амортизирането на актива се преустановява, когато активът е отписан от баланса. Следователно, амортизацията не се преустановява, когато активът не се използва или бъде изваден от активна употреба, освен ако активът не е напълно амортизиран.

Ключов момент в изследвания модел за амортизирането на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор е определянето на полезния срок за тяхното използване. При определянето на полезния живот на актива трябва да се отчитат следните фактори:

- а) очакваното използване на актива от предприятието. Използването в предприятията от публичния сектор трябва да се оценява според очаквания капацитет или получената веществена или невестествена продукция от актива, в това число и създадените публичните блага;
- б) очакваното физическо износване, което зависи от експлоатационните фактори например броя на часовете, през които активът ще се използва, и програмата на бюджетното предприятие за ремонт, поддръжка и реновиране на актива, както и съхраняването на актива, когато е извън експлоатация;
- в) техническото или търговско остаряване поради промени или усъвършенстване на производството или поради промяна в пазарното търсене на продукта или услугата, получавани от актива; и
- г) правните или други подобни ограничения върху използването на актива например датите, на които изтичат сроковете на съответните договори за лизинг.

Полезният живот на един актив се определя от гледна точка на очакваната полезност на актива за предприятието от публичния сектор. Политиката за управление на активите може да включва освобождаване от активите след конкретен период от време или след реализирането на определена част от икономическите изгоди, свързани с актива. Следователно полезният живот на актива може да е по-кратък от икономическия му живот. Оценката на полезния живот на актива е въпрос на преценка въз основа на опита на бюджетното предприятие от работа с подобни активи.

При изграждането на стандартизиран подход за амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор трябва да се има предвид, че земята и сградите са делими активи и се разглеждат отделно, дори когато са придобити заедно. С някои изключения като например кариери и обекти, използвани като депо, земята има неограничен полезен живот и следователно не се амортизира. Сградите имат ограничен живот и следователно са амортизируеми активи. Увеличението на стойността на земята, върху която е построена дадена сграда, не се отразява върху определянето на амортизируемата стойност на сградата.

Ако себестойността на земята включва разходите за демонтаж, преместване и възстановяване на обекта, тази част от актива земя се амортизира през периода, през който са получавани изгоди от извършването на тези разходи. В някои случаи самата земя може да има ограничен полезен живот и тогава тя се амортизира по начин, който отразява изгодите, които ще бъдат извлечени от нея.

При изграждането на стандартизиран модел за амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор ключово място заема методът на амортизация. Методът на амортизация отразява модела, по който се очаква да бъдат консумирани от предприятието бъдещите икономически ползи, свързани с актива. Методът на амортизация, прилаган за всеки дълготраен материален актив в предприятията от публичния сектор, трябва да се тества за адекватност поне веднъж годишно – при приключването на финансовата година. В случай на значителна промяна в очаквания модел на усвояване на икономическите изгоди, свързани с този актив, методът трябва да се промени с оглед коректното отразяване на променения модел на извличане на изгодите. Такава промяна трябва да се отчете като промяна в приблизителна счетоводна оценка в съответствие с МССПС 3 *Нетен излишък или дефицит за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*.

Различни методи могат да бъдат използвани за систематично разпределение на амортизируемата сума на актив през неговия полезен живот. Тези методи включват линейния метод за амортизация, както и дегресивните и прогресивни методи на амортизация. Такива са константно – дегресивният метод (методът на снижавания се остатък), неравномерно – дегресивният метод, дегресивните и прогресивни методи на сумата на числата, нелинейният прогресивен метод и някои методи за амортизиране според количеството на оказаните услуги или обслужените лица, които според нас са много подходящи предвид спецификата на дейностите в публичния сектор.

Предприятието трябва да избира метода, който най-точно отразява очаквания модел на усвояване на икономически изгоди, свързани с конкретния дълготраен материален актив. Методът за амортизация трябва се прилага систематично от един в друг отчетен период, освен ако не настъпи промяна в очаквания модел на усвояване на икономически изгоди от амортизируемият актив. Предприятията могат да прилагат едновременно различни методи на амортизиране за отделните групи сходни активи. Прилагането им трябва да бъде последователно, т.е. да се запази едно и също през отделните последователни отчетни периоди. Промени в изчисляването и отчитането на амортизациите се правят по изключение и могат да произтичат от:

- определяне на нов метод за амортизация на група (клас) от сходни активи, отразяващ по-добре връзката амортизация – изгода;
- определяне на нов срок на годност;
- изменения (увеличение или намаление) на отчетната стойност;
- определяне на нова остатъчна стойност.

С представените идеи за създаването на стандартизиран модел за амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор се потвърждава позицията за преустановяване на настоящата практика и за въвеждането на нови, съвременни изисквания, отговарящи на икономическата логика на времето. С възприемането на този модел ще се осигури възможността финансовите отчети на предприятията от публичния сектор да оповестяват за всеки клас имоти, машини и съоръжения пълната информация за:

а) базите за оценяване, използвани за определяне на brutната балансова стойност;

б) използваните методи на амортизация;

в) полезния живот или използваните норми на амортизация;

г) brutната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на отчетния период;

д) равнение на балансовата стойност към началото и края на отчетния период, като се показват: увеличенията; активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба; придобиванията чрез бизнес комбинации; увеличенията или намаленията в резултат от преоценки; загубите от обезценка, които са признати в отчета за всеобхватния доход; загубите от обезценка, които са възстановени обратно в отчета за всеобхватния доход в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*; амортизацията; и други промени.

STANDARDIZED MODEL OF CHARGING DEPRECIATION OF NON-CURRENT TANGIBLE ASSETS IN PUBLIC SECTOR ENTITIES

Ass. Prof. Daniela Feschiyan, PhD

Department „Accountancy and Analysis“, UNWE, Sofia

Key words:

*Public sector
accounting
Depreciation,
assets,
International
Public Sector
Accounting
Standards*

Summary

The article presents a critical analysis of the regulation of depreciation of non-current tangible assets in the public sector. After researching the existing practices in the countries members of the European Union it was established that Bulgaria is the only country in the EU, in which depreciation of non-current tangible assets in the public sector is not charged. In order to reduce this shortcoming, a standardized model of charging depreciation of non-current tangible assets in the public sector developed entirely on the basis of IPSAS is presented. This model's application will improve the quality of the accounting information, the opportunities it gives for reliable analyses and evaluations and will lead to a true and fair presentation of the non-current tangible assets portfolio in the financial statements of the public sector entities. Another positive effect of the suggested model will be the overcoming of existing deviations from the fundamental accounting principles of prudence, accrual accounting and matching of income and expence.