

СЧЕТОВОДНАТА СИСТЕМА НА БЪЛГАРИЯ И ПРЕДСТАВЯНЕ НА НЕТЕКУЩИТЕ АКТИВИ – ИСТОРИЧЕСКА РЕТРОСПЕКЦИЯ

Камелия Савова¹
e-mail: ksavova@unwe.bg

Резюме

В изследването се представят становища за същността на счетоводната система. Обективната връзка на счетоводната система с икономическата действителност обособява функциониращия ѝ модел. В историческото развитие на България са се оформили три модела на счетоводна система. В изследването се представят подходите за създаване на счетоводна информация за нетекущите активи след Освобождението на България до днес в методологичен аспект. Разгледани са стопанските операции за тяхното придобиване, амортизиране, продажба, възстановяване, поддържане и експлоатация. Направен е сравнителен анализ с актуалната методология, съгласно Националните счетоводни стандарти. Резултатът е установено сходство и различия в прилаганите подходи при счетоводната интерпретация на нетекущите активи на предприятието.

Ключови думи: нетекущи активи, счетоводна система, европейски модел, държавно-планов (социалистически) модел

JEL: M40, M41

Увод

Икономическата същност на нетекущите активи съответства на концепцията за действащо предприятие.² Значението и ролята им на фундамент за дейността на предприятието в дългосрочен период предопределят спецификите на тяхното отчитане и представяне в счетоводната система.

Целта на изследването е да се представи създаването и представянето на счетоводна информация за нетекущите активи в счетоводната система на България след Освобождението и през периода на държавна планова икономика, като се направи сравнителен анализ със съвременната счетоводна система.

¹ Доцент, доктор, катедра „Счетоводство и анализ“, Университет за национално и световно стопанство

² Част от изследването е представено на конференция, посветена на 100 години от рождението на проф. Тотю Тотев и проф. Коста Пергелов – „Счетоводството – наука, образование, практика“, 2022.

За постигане на целта се поставят следните задачи:

- да се представи счетоводната интерпретация на нетекущите активи в периода след Освобождението на България и през годините на държавна планова икономика;
- да се направи сравнителен анализ на подходите за отчитане и представяне на нетекущите активи, прилагани в периода след Освобождението и по време на държавна планова икономика с възприетите такива в съвременната счетоводна система на страната ни.

Теза на изследването: историята на счетоводството развива и обогатява професионалното мислене, а знанията за прилаганите подходи допринасят за оптимални решения в практиката. Това е предпоставка за предвидимост в бъдещото развитие на счетоводството.

Методологията на изследването се основава на проучени литературни източници по проблематиката, издадени през разглежданите периоди; обобщаване и логическо обосноваване на представените счетоводни подходи и сравнителен анализ с актуалните такива. Приложен е системният подход чрез методите за анализ и синтез, индукция и дедукция, историческото и логическото, теоретичното счетоводно съпоставяне.

Използвани данни и източници – проучванията са от публично достъпни източници.

Ограничения на изследването – проучванията са за счетоводното отчитане на нетекущите активи в периода след Освобождението и през годините на държавна планова икономика в България.

Предлаганата и използваната методология не твърди, че е единствената възможна и приложима при проверка и обосноваване на резултатите от изследването.

Преглед на литературата

Системата се определя най-общо като „обмислена последователност при разволя на някоя дейност, учение и др.“ (Български тълковен речник, 1973); като „установен начин на действие, порядък, ред“ (Речник на чуждите думи в българския език, 1970). Следователно същността на понятието предполага подготвени, организирани и целенасочени действия, целящи постигане на определени резултати. Счетоводството като наука и приложна дейност се реализира на база предварително изградена организация за извършване на обмислена, професионална и обществено полезна дейност. Според К. Пергелов (2002, с. 41) „Една наука, една система може да съществува самостоятелно, когато има свой обект и свои специфични, ясно очертани методи, прилагането на които допринасят полза, и въз основа на това се радва на

обществено признание“. Резултатът от функционирането на счетоводната система е „производство на информация и то на икономическа информация за количествено отразяване и качествена характеристика на исторически обусловения единен възпроизводствен процес с цел научно да управляваме този процес“ (Тотев и колектив, 1972). Предметът на счетоводството предопределя иманентната му свързаност с икономическата действителност и пресъздаването ѝ чрез присъщите му методи в системна обвързаност. Според М. Бъчварова (2021, с. 3) „счетоводството като дейност еволюира в зависимост от промените, които настъпват в обществото“. В икономическата история на България след Освобождението се открояват три периода на различни икономически отношения със съответстваща счетоводна система, а именно: след Руско-турската освободителна война и впоследствие възстановяване на държавния суверенитет до установяване на планова социалистическа икономика (1878 г. до средата на XX век), държавна планова икономика (втората половина на XX век до последното десетилетие на XX век), възстановени пазарни икономически отношения (след 1989 до днес). Тази периодизация е база за определяне на характеристиките и спецификите на прилаганата счетоводна система в страната ни. Свраков (2014, с. 130) формулира три етапа в развитието на счетоводството в България: първи – „от края на XIX в. до края на 40-те години на XX век, който може да се нарече европейски модел на развитие; втори етап – до началото на 1991 г. – социалистически или съветски модел; трети етап, който продължава и днес – еkleктичен модел на развитие в счетоводството“. В изследвания на Русев (2021, с. 3-5) е обосновано влиянието на френския търговски закон върху търговското законодателство на европейските държави и не само, както и въздействието на актуалните търговско-правни норми в германския търговски закон през втората половина на XIX век, включително и в първия Търговски закон на България (1898 г.). Може да се приеме обозначаването „европейски модел“ на счетоводната система в страната ни през периода след Освобождението до установяване на планова икономика (Свраков, 2021). В края на 50-те години на XX век в страната ни се установява държавна планова икономика. Частната собственост се национализира, а селското стопанство се колективизира, като се ползва опита на Съветския съюз (Милев, 2021). Установяват се социалистически икономически отношения, базиращи се на публичност за собствеността, управлението и разпределението на богатата. Тези процеси са с отражение в нормативната регламентация на счетоводството и в прилаганите подходи при създаване на счетоводна информация. Това е основание установеният модел на счетоводна система да се обозначи като социалистически или планово-държавен.

Отчитане и представяне на нетекущите активи в счетоводна система на България след Освобождението до установяване на планова икономика - европейски модел

Нетекущите активи се характеризират според различни класификационни критерии. Счетоводното им интерпретиране е главно за тяхното придобиване, амортизиране, ремонт, експлоатация, продажба.³

Дълготрайните активи се определят най-общо в европейския модел на счетоводната система в България като постоянно имущество⁴, което „остава в предприятието като основа за неговия живот и за неговото развитие“ (Чолаков, 1938, с. 182). Класифицират се като материални и нематериални (Белмер, 1936, с. 113). Материалните се характеризират според дейността, която обслужват; като движими и с постоянна локация; дали са в употреба или не. Според посочените критерии се обособяват еднородни групи нетекущи активи. Белмер (1936, с. 114) определя целта на счетоводството за отчитане на дълготрайните активи в следните насоки:

а) Да се определи стойността на капитала, вложен в постоянно имущество. Следователно е необходима информация за тяхната отчетна стойност (цена на придобиване).

б) Да се представя състава и стойността на видовете дълготрайни активи, от което следва, че се създава информация за тяхната функционална същност и за изменението в отчетната им стойност.

в) Да се определят разходите, свързани с постоянните активи при употребата им.

Счетоводните сметки, чрез които се създава информация за изпълнение на посочените цели се характеризират като „инвентарни“ – за отчитане на състоянието и изменението на постоянното имущество, и „результатни“ – за отчитане на приходите и разходите, свързани с експлоатацията му. Информацията по сметките за отчитане на дълготрайните активи отразява икономическата същност на фактическите изменения, поради което се водят с „чисти“ обороти.

➤ Придобиване на нетекущите активи

Придобиването на нетекущите активи се представя главно чрез покупка и строителство. Стойността, която се формира, се обозначава като „костуема стойност“ (Белмер, с. 135). Тя се установява при придобиване чрез покупка като сума от покупната цена и разходите, които „купувача по-

³ В статията се ползват понятията от оригиналните източници при представяне на възприетите счетоводни подходи за отчитане на стопанските операции, свързани с нетекущите активи.

⁴ Понятията „постоянно имущество“, „нетекущи активи“, „дълготрайни материални активи“ се ползват като синоними.

ема в процеса на приемане на собствеността“. Отразява се като дебитен оборот по сметка „Покупка на недвижими имущество“, която може да се приеме като аналог на ползваната днес сметка „Разходи за придобиване на нетекущи активи“. При завършване на покупката, сметката се кредитира с „книжната“ стойност в кореспонденция със сметка, чрез която се отчита дълготрайният материален актив. При строителство по стопански начин костуемата стойност е себестойността, включваща всички разходи по строителството за труд, материали, услуги и др. За целта се открива временна калкулационна сметка „Постройки в строеж“, аналог на ползваната днес с/ка „ДМА в процес на придобиване“ с конкретизиране „по стопански начин“. Дебитните обороти отразяват разходите за труд, материали, услуги и др. с кореспондиращи сметки за задължения към доставчици, персонал, парична сметка и др. (Белемер, 1936, с. 136). Следователно разходите са без конкретизация на икономическата си същност по конкретни операционни счетоводни сметки. При строителство чрез възлагане („предприемачески начин“) „костуемата стойност“ се формира като сума от плащанията към изпълнителя на строителството, чиято икономическа същност е вземания от доставчици, респ. авансови плащания. При завършване на строителството временните счетоводни сметки, чрез които се формира отчетната стойност (костуемата стойност) се „приключват“ в кореспонденция със сметката за отчитане на дълготрайния материален актив (с/ка „Постройки“).

➤ **Амортизация на постоянното имущество**

Основен въпрос в счетоводната интерпретация на нетекущите активи е амортизацията. Възприема се като тъждествен процес с обезценката. Добрев (1935, с. 42) определя обезценката („амортизация на постоянното имущество“) като „последователно приспадане на части от стойността на едно имущество, съответно на количественото или качествено намаление на имуществото“. Следователно амортизацията се разглежда както от количествен, така и от качествен аспект, което би могло да се аналогизира с „физическото и моралното остаряване“ на нетекущите активи. Според Белмер (1936, с. 115) обезценката е „погашение“ или „амортизация“ със смисъл на намаление на капитала, функциониращ в постоянно имущество. Чолаков (1938, с. 124) дефинира същността на амортизацията като изхабяване, необходимост от ремонт и обезценка на имуществото. Амортизацията на постоянното имущество е част от себестойността („костуемата стойност“) на произведените готови продукти. Обосновава се като трансформация на „постоянно имущество“ в текущи „оборотни“ активи, поради което не влияе на финансовия резултат. Това е така при „явните обезценки“ (Добрев, 1935, с. 43), чрез които в годишния баланс се представя балансовата стойност на постоянното имущество. Характеризират се и т. нар. „скрити“ обезценки, които снижават съществено финансовия

резултат или капиталов резерв и са резултат на необичайни събития, както и на фискални или дивидентни съобръжения (Добрев, 1935, с. 45) „Скритите“ резерви се възприемат като „амортизация от чистата печалба“, респ. „извънредна амортизация“, която се прилага при високи печалби (Белмер, 1936, с. 115-116). Логиката е, че при значителен положителен финансов резултат „постоянното имущество“ е ползвано по-интензивно, поради което се намалява стойността му. Амортизацията под формата на „скрити резерви“ не се включва в себестойността на готовите продукти. Белмер (1936, с. 115) разглежда и „фискална“ амортизация, която се определя от данъчните закони, независимо дали съответства на действителната обезценка. В себестойността на готовите продукти не се включват обезценките на постоянно имущество, ползвано за административни и други цели, различни от производствения процес, предмет на дейността. Те са част от т. нар. „обща търговски разноси“ със съвременен аналог на разходите за организация и управление. Подобно обвързване на разходите за обезценка/амортизация доказва, че в „европейския“ модел на счетоводната система в България разходите се определят и отчитат по видовете дейности в предприятието. Прилаганите методи за амортизация са представени като линейни и нелинейни. Конкретното им приложение се определя от функционалната същност и продължителността на употреба на амортизируемия актив. Белмер (1936, с. 116) разглежда и търговски аспект при избора на метод за амортизация, целящ по-бързо трансформиране на постоянно имущество в оборотно. Това е вариант за превенция срещу риска от намаление на стойността от иновациите и образуване на скрити резерви.

За счетоводно отчитане на амортизациите/обезценките се прилагат два подхода (Добрев, 1946, с. 113-114): първият е чрез директно намаляване на стойността на постоянно имущество, като се дебитираща сметка със същност на разходи за амортизация: с/ка „Обезценки“ (Добрев, 1935, с. 47), респ. с/ка „Амортизация“ (Белмер, 1936, с. 134) и се кредитира сметка, чрез която се отчитат амортизируемите активи. По този начин нетекущите активи се представят в баланса с неамортизираната си стойност, обозначаваща като „книжна“ стойност. Недостатък е нарушената информация за тяхната отчетна стойност. Вторият подход е чрез счетоводно кумулиране на амортизационните разходи в корективна пасивна сметка „Амортизационен фонд/капитал“, която се представя в пасива на баланса. Създаването на счетоводна информация за амортизацията на нетекущите активи от въвеждането им в употреба до датата на баланса се определя като метод на резервирането, а натрупаната амортизация – като амортизационен капитал, чиято същност е коректив за установяване на балансовата стойност на постоянно имущество (Белмер, 1936, с. 133). Това е в съответствие със съвременния подход за счетоводно изразяване на амортизацията. Разликата е в стойностното пред-

ставяне на амортизируемите активи в баланса. При европейския модел се представят в актива на баланса с отчетната си стойност, а в пасива на баланса е акумулираната амортизация. Въз основа на тази информация потребителите самостоятелно установяват остатъчната стойност на дълготрайните активи. От теоретичен аспект това е „брутен“ баланс.

➤ ***Продажба на постоянното имущество***

За продажбата на нетекущите активи се прилага подходът за съпоставимост на приходите и разходите чрез операционно-резултатна сметка „Продажба на недвижими имущества“, което е в съответствие с прилагания актуален модел. Дебитните обороти са за балансовата („книжната“) стойност на продавания нетекущ актив и разходите по продажбата, а кредитните – за продажната цена. Резултатът се отразява като печалби и загуби за отчетната година.

➤ ***Експлоатация на постоянното имущество***

За целите на контрола, анализа и управлението на нетекущите активи се наблюдават и счетоводно отразяват разходите и приходите, свързани с тях. Открива се специална (операционно-резултатна) сметка „Експлоатация на недвижимите имущества“ (Добрев, 1976, с. 114; Белмер, 1936, с. 138-139) за всяка отделна дейност на предприятието. Дебитните обороти отразяват разходите, свързани с управлението и експлоатацията на дълготрайните материални активи, като лихви по ипотечни кредити, данъци, застраховки и др. Кредитните обороти са реализираните приходи от тях, като наеми и др. Резултатът от експлоатацията на недвижимото имущество се включва в печалбите и загубите за отчетния период.

➤ ***Поддържане и ремонт на постоянното имущество***

Постоянното имущество се поддържа чрез *ремонти – текущи и капиталови* (основни) (Белмер, 1936, с. 134-135). Текущите ремонти не променят стойността му, поради което се включват в разходите за съответните дейности, които обслужват нетекущите активи в края на всеки месец. Отчитат се чрез сметка „Експлоатация на недвижимо имущество“ или в счетоводна сметка за общи разходи на дружеството, които се разпределят на определена база по видове дейности. Капиталовият ремонт възстановява напълно или частично първоначалната стойност на постоянното имущество. Разходите за него се включват в стойността на дълготрайните активи. Възможно е капиталовият ремонт да се извършва от амортизационния фонд. По този начин стойността на актива не се променя – променя се натрупаната амортизация за него, която се снижава. Капиталовите ремонти се отчитат по специално открити активни сметки като: „Ремонт на машини“; „Ремонт на сгради“ и т.н., чиито дебитни обороти отразяват произхода на видовете разходи и формират стойността на основния ремонт. Калкулираната оценка на основния ремонт се включва в стойността на съответния дълготраен

материален актив при прилагане на подхода за възстановяване на първоначалната стойност. При прилагане на подхода капиталовият ремонт да е от амортизационния фонд, стойността му намалява натрупаната амортизация. Ако общата сума на основния ремонт превишава първоначалната стойност на нетекущия актив, респ. амортизационния фонд, разликата се отразява като разходи за текущ ремонт. Този резултат означава, че натрупаната амортизация е по-ниска от действителната обезценка (Белмер, 1936, с. 136).

➤ **Движимо постоянно имущество**

Движимите материални дълготрайни активи са отделен обект на отчитане. Определят се като „всички предмети, които служат повече от една година и са нужни както за обзавеждането на предприятието, така и за понататъшното му функциониране, като транспортни средства, инструменти и пр. (Белмер, 1936, с. 140). Обозначават се с понятието „движими имущества“ и се отчитат чрез едноименна сметка. Специфики при създаване на счетоводна информация на движимите нетекущи активи са:

- Отчетната стойност е покупната цена. Разходите, свързани с доставката се отчитат и се включват в разходите за дейността. Произведените в предприятието движими нетекущи активи се отчитат по себестойност.
- Приходите от продажба на движими дълготрайни материални активи се отразяват в с/ка „Случайни загуби и печалби“, поради техния нерегулярен характер. За приходите и разходите, свързани с движимите дълготрайни активи не се открива сметка „Експлоатация на движимите имущества“, както при недвижимото имущество.
- Ремонтът на движимите имущества е само текущ. За отчитането му се открива с/ка „Поддържане и ремонт на движимите имущества“ или разходите за текущ ремонт се отразяват в разходите за видовете дейности (фабрична, респ. търговска).
- Амортизацията на движимите имущества е аналогична на недвижимите.
- Вариант, който се практикува, поради краткост и удобство, е движимото постоянно имущество да се отчита като разход за съответна дейност при влагането му в употреба. Обосновава се с обичайна необходимост от подобни активи, които бързо се изхабяват и повреждат, поради което не се амортизират. При този подход с/ка „Движими имущества“ отразява наличностите от тези активи, които подлежат за влагане в употреба. Белмер (1936, с. 141) определя, че от „теоретичния аспект на счетоводството този вариант е не правилен. Движимото имущество подлежи на контрол, който се извършва на база счетоводна информация“.

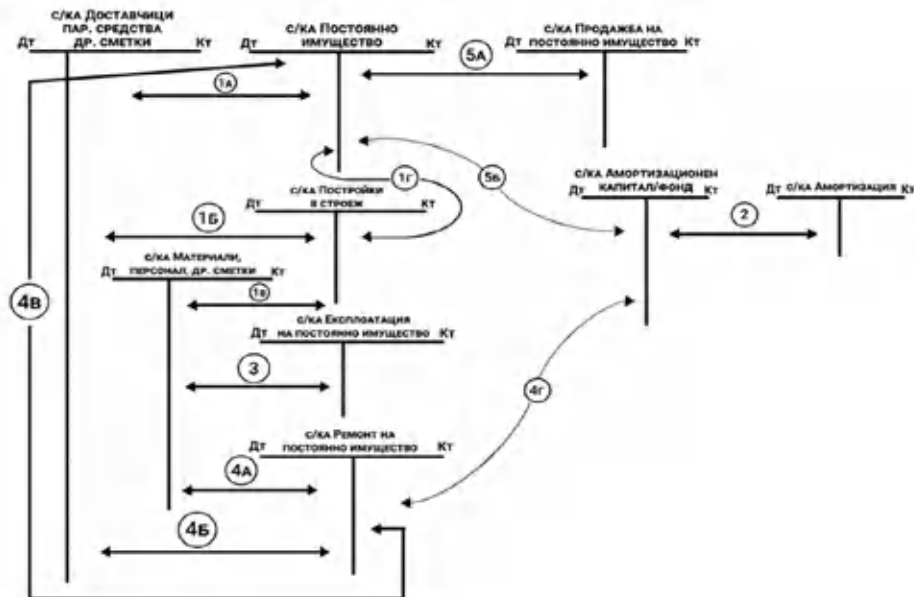
➤ **Нематериални активи**

В дейността на предприятието се ползват и нематериални активи (Белмер, 1936, с. 154). Определят се като разходи по учредяване и организиране

на предприятието, патенти, фирмени марки, разходи по ипотекиране и др. Те се ползват продължително време (повече от една година). Според прилагания Търговски закон (1897, чл. 207) разходите по учредяване се „уреждат“ през първите пет години. Това се приема и за останалите нематериални активи, поради присъщата им характеристика за несигурност (Пандовъ, 1942, с.32-33), от което следва, че те се амортизират на база законов регламент. Разходите за амортизация на нематериалните активи са с функционално предназначение общите разходи за дейността.

Постоянното имущество се представя в актива на баланса. По отделни позиции се отразяват нетекущите активи, които са със съществена стойност и значение за дейността на предприятието (Добрев, 1946, с. 112-114). Стойността им е отчетната/“костумата“ стойност, формирана по метода „цена на придобиване“ или „себестойност“ като в пасива на баланса се представя натрупаната им амортизация.

На фигура 1 – Създаване на счетоводна информация за нетекущите активи в европейския модел на счетоводната система в България, са представени основните стопански операции, свързани с отчитането на постоянното имущество.



Източник: Разработено от автора

Фигура 1: Създаване на счетоводна информация за постоянното имущество в европейския модел на счетоводната система в България.

Легенда:

1.а/ Придобиване на постоянно имущество чрез покупка.

1.б/ Придобиване на постоянно имущество чрез строителство по предприемачески начин.

1.в/ Придобиване на постоянно имущество чрез строителство по стопански начин.

1.г/ Трансформиране на разходите за строителство при завършване в постоянно имущество.

2. Начисляване на амортизация.

3. Текущ ремонт.

4.а/ Основен ремонт по стопански начин.

4.б/ Основен ремонт по предприемачески начин.

4.в/ Включване на разходите за основен ремонт в първоначалната стойност на постоянното имущество.

4.г/ Основен ремонт от амортизационния капитал.

5.а/ Отписване на балансовата стойност при продажба.

5.б/ Отписване на натрупаната амортизация при продажба.

Нетекущите активи в счетоводната система на България при държавна планова икономика

Нетекущите активи се обозначават в счетоводната система на държавната планова икономика в България като „основни средства“ (Тотев и кол., 1972, с. 176). Те са в материално-веществена форма, поради което са аналог на познатите днес дълготрайни материални активи⁵. Нематериални и финансови активи не са коментирани в дейността на стопанските субекти. Основните средства се определят като „комплекс от вещи“ (Пергелов и колектив, 1984, с. 126), които участват продължително (повече от една година) в някоя от фазите на възпроизводствения процес, като не променят натурално-веществената си форма и са с по-висока стойност от останалите активи (над 40 лв.) (Тотев и колектив, 1972, с. 176). Те „пренасят на части своята стойност в себестойността ... на готовата продукция и услуги“ (Нанков и колектив, 1984, с. 21). Това в голяма степен съответства с актуалното дефиниране на нетекущите активи.

Основните средства се класифицират според функциите, които изпълняват, и са: сгради, съоръжения, предавателни устройства, стопански инвентар и др.п. (Пергелов и колектив, 1984, с. 125-169)⁶. Критерий за групирането им е и функционалното им предназначение, според което са: основни средства с производствено предназначение и основни средства на социално-битови и културни мероприятия. Тази класификация се прилага и за отчитане на тях-

⁵ Понятията „нетекущи активи“, „дълготрайни материални активи“ и „основни средства“ се употребяват като синоними в тази част от монографията.

⁶ Тази класификация е според Единния класификатор на основните средства.

ното изхабяване (амортизиране) и финансови източници на придобиване. В Наредбата за отчитане на основните средства е предвидена класификация за същите като действащи и в бездействие, с оглед наблюдението на тяхното ползване (Наредба 14, ДВ, бр. 13, 1981).

Оценките, които са прилагани за дълготрайните материални активи са:

- Първоначална оценка – прилага се при придобиване на дълготраен материален актив чрез покупка, респ. строителство. Тя се формира от фактическите разходи и разходите за въвеждането им експлоатация (Наредба 14, ДВ, бр. 13, 1981, чл. 13, ал. 1). Това съответства на актуалния подход за оценка по „цена на придобиване“. Произведените от предприятието основни средства са с първоначална стойност, формирана по метода на калкулиране на себестойността.
- Възстановителна стойност – това е оценката, по която може да се придобие ново основно средства при условията и в момента на оценяването му. Това може да се аналогизира със съвременната „справедлива стойност“ (IFRS Foundation, 2018, §6.12.). Прилага се за нетекущи активи, за които не може да се определи първоначалната стойност.
- Преоценена стойност – прилага се по решение на правителството като всички основни средства в предприятията на държавата се преоценяват по възстановителна стойност⁷. По този начин се поставят предприятията при равни условия относно производството и величината на амортизация на дълготрайните материални активи.
- Остатъчна стойност – формира се като разлика между първоначалната стойност и кумулираната амортизация. Специфика е разграничението между действителна (фактическа) остатъчна стойност и остатъчна стойност, установена чрез счетоводната информация. Между двата вида остатъчна стойност често има разлика. Една от причините е нормативно определените амортизационни норми, които се различават в повечето случаи от действителното изхабяване на основните средства. Пример за прилагане на фактическа остатъчна стойност е приемане на членове в ТКЗС или ТПК, които внасят нетекущи активи. Следователно икономическата същност на фактическата остатъчна стойност съответства в голяма степен на прилаганата днес текуща стойност (IFRS Foundation, 2018, §§6.10. и 6.11).

⁷ В България преоценки на основните средства през периода на социализма са извършвани през 1949 и 1968 г. (Тотев, Спасов, и Памукчиев, 1972, с. 176-179).

➤ *Създаване и представяне на счетоводна информация за нетекущите активи (основните средства)*

Обичайните стопански операции, свързани с основните средства и за които се създава счетоводна информация, са: придобиване, изхвърляне (амортизиране), ремонт, изваждане от употреба. Счетоводна информация се създава чрез изградена синтетична и аналитична организация на счетоводните сметки, която е съобразена с Единния класификатор на основните средства и прилагания Единен сметкоплан.

Особеност на създаваната счетоводна информация за нетекущите активи при плановата държавна икономика в България е възприетият подход за целево предназначение на финансовите източници и обвързването им с конкретните активи, за които са предназначени. Така на основните средства съответства фонд в основни средства; на амортизационния фонд – банкова сметка, акумулираща възстановените амортизационни отчисления чрез продажбите на готовите продукти; на фонд „Ремонти и подобрения“ – банкова сметка, в която са средствата за осъществяване на основните ремонти и т.н. Аналитичното отчитане на основните средства е по видове, като за всеки нетекущ актив се открива отделна инвентарна книга (картон).

• *Придобиване на нетекущи активи – създаване и представяне на счетоводна информация*

Придобиването на дълготрайни материални активи променя активите и капиталовите източници на предприятието в посока на увеличение. Осъществява се чрез капиталово строителство, покупка, безвъзмездно получаване. Специфика е, че нарастването на нетекущите активи не предизвиква намаление на оборотни средства. Капиталовият източник е „Фонд в основни средства“⁸. Всяка промяна в размера на нетекущите активи е изменение и във финансовия източник.

Придобиването на дълготрайните материални активи се отразява като увеличение на сметка „Основни средства“ и сметка „Фонд в основни средства“ с размера на първоначалната оценка, респ. възстановителната стой-

⁸ В литературата Фонд в основни средства се обозначава и като Основен/Уставен фонд (Тотев, Спасов, Памукчиев, 1972, с. 179-181). Наименованието на счетоводните сметки за отчитане на фонда в основни средства е: с/ка 840 Фонд в основни средства с производствено предназначение и с/ка 842 Фонд в основни средства на социално-битовите и културни мероприятия (Единен сметкоплан за отчитане дейността на социалистическите организации в НРБ, 1978). В изследването се ползва понятието „Фонд в основни средства“.

ност. При внасяне на основни средства под формата на дялови вноски се отразява нарастване на специална фондова сметка „Дялов фонд“⁹.

Особеност при придобиване на дълготрайни материални активи, които са ползвани и са с натрупана амортизация е, че се включват в имуществото на предприятието по първоначална стойност. Натрупаната им амортизация, към момента на придобиване, се отчита като намаление на сметка „Фонд в основни средства“ и увеличение на сметката, чрез която се кумулира амортизацията „Изхажбяване на основни средства“. Съставят се две счетоводни статии: за придобиване на нетекущ материален актив и за неговата амортизация към датата на постъпване в предприятието.

Нарастването на нетекущите активи може да е с произход и положителна преоценка, която е резултат на по-висока възстановителна стойност спрямо първоначалната оценка. Тази положителна преоценка увеличава стойността на основните средства и съответстващия им фонд. Поради това, че амортизацията на основните средства се определя като амортизационна норма спрямо първоначалната стойност, се отчита и увеличение на натрупаните амортизации в кореспонденция с намаление на фонда в основни средства. При отрицателна преоценка се създава счетоводна информация с противоположна кореспонденция на отчетните обекти.

Вариант за нарастване на нетекущите активи са капиталните вложения. Тяхната същност е във възобновяване и придобиване на нови дълготрайни материални активи, които изискват по-продължителен период на придобиване спрямо покупката и безвъзмездните сделки. Осъществяването им се одобрява от финансиращата организация¹⁰.

Възприетият подход за създаване на счетоводна информация се базира на метода „калкулиране“, който се реализира чрез сметка „Разходи за капитални вложения“. Сумата на дебитните ѝ обороти е показател за фактически извършените разходи, независимо от финансовия източник. За различните финансови източници кореспонденцията на сметка „Разходи за капитални вложения“ е както следва:

- Финансирането е от държавния бюджет – кореспонденцията е със сметка „Финансиране на капиталните вложения“;
- Финансирането е от висшестоящата организация или със собствени средства – кореспонденцията е със сметка „Средства в банки за капитални вложения“;

⁹ Счетоводна сметка „Дялов фонд“ е характерна за ТПК (трудова-производителните кооперации).

¹⁰ Капиталните вложение при плановата държавна икономика са с различни източници на финансиране. Основните са: държавният бюджет, висшестоящата организация, собствени средства, заеми от БНБ.

- Финансирането е банков заем – кореспонденцията е със сметка „Заеми за капитални вложения“.

Финансовият източник за изграждане на капитални вложения отразява и предназначението на средствата и се отчита чрез сметка „Финансиране на капиталните вложения“. При различните финансови източници, сметка „Финансиране на капиталните вложения“ кореспондира както следва:

- Финансирането е от държавния бюджет – кореспонденцията е със сметка „Разходи за капитални вложения“;
- Финансирането е от висшестоящата организация – кореспонденцията е със сметка „Вътрешноведомствени разчети“;
- Финансирането е от собствени средства – кореспонденцията е със сметка „Специални фондове“;
- Финансирането е банков заем – сметката не се ползва.

Капиталните вложения се трансформират в основни средства след завършване на процеса за придобиването им и съответните административни процедури, за което се съставя счетоводната статия:

Дт с/ка Основни средства

Кт с/ка Разходи за капитални вложения

Паралелно с това източниците на финансирането им се трансформират във фонд в основни средства със счетоводно изражение:

Дт с/ка Финансиране на капиталните вложения

Кт с/ка Фонд в основни средства

Когато финансирането е чрез банков заем, фондът в основни средства нараства от печалбата с размера на погасителните вноски.

Основните средства се представят в актива на счетоводния баланс по тяхната първоначална стойност, раздел А – Основни средства и извъноборотни активи, група I – Основни средства. Източникът фонд в основни средства се представя в пасива на баланса, раздел А – Източници на собствени и приравнени към тях средства, група I – Основен фонд.

Съответстващият им фонд в „Основни средства“ се представя като собствен капиталов източник.

- *Амортизиране на основните средства – създаване и представяне на счетоводна информация*

Процесът на намаляване на стойността на основните средства в резултат на участието им в дейността на предприятието и новите технологии се обозначава като „износване – физическо и морално“. Това е трансформация на нетекущите активи в текущи активи, поради включване на „изхабяването“ в себестойността на готовия продукт. Този икономически процес се обозначава

чава като „амортизация на основните средства“ (Тотев и колектив, 1972, с. 182-183). Амортизационните отчисления се определят и като паричен израз на изхабяването на основните средства (Перегелов и колектив, 1974, с. 122). За определянето ѝ се прилагат амортизационни норми, които са процент от първоначалната стойност на съответния нетекущ актив. Отделя се внимание на този факт, поради значението му за формиране на себестойността на готовия продукт и акумулирането на средства за възобновяване на дълготрайните материални активи. Сnižаването на първоначалната стойност на нетекущите активи – физическо и морално, съгласно действащото законодателство, се изравнява с амортизационните отчисления. Те образуват т. нар. „амортизационен фонд“ с предназначение бъдещото обновяване на нетекущите активи, който впоследствие се обозначава като фонд „Разширяване и техническо усъвършенстване“. Стойността на този фонд съответства на натрупаните амортизации. Активното проявление на фонда е банкова сметка в БНБ, в която се акумулират част от получените парични средства от продажби, съответстваща на разходите за амортизации, включени в себестойността на продадените готови продукти. По този начин фонд „Разширяване и техническо усъвършенстване“ е собствен капиталов източник с активно проявление парични средства по специална банкова сметка „Средства в банки по фонд Разширяване и техническо усъвършенстване“ (Тотев и колектив, 1972, с. 183-186). Паричните средства са с целево предназначение възобновяване на нетекущите активи. Изхабяването на нетекущите активи кореспондира с намаление на Фонда в основни средства.

В практиката и в теорията се познати два метода за амортизиране: пряк и косвен, както е и в европейския модел на счетоводната система в страната ни.

Прекният метод е с проявление на директно намаление на нетекущите активи и техния финансов източник „Фонд в основни средства“. От теоретичен аспект не се създава информация за натрупаната амортизация и се губят данните за първоначалната стойност, поради текущото ѝ намаляване с начислените амортизации.

Косвеният метод е със същност за отчитане на натрупаното изхабяване чрез корективната контраактивна сметка „Изхабяване на основните средства“, която кореспондира със сметка „Фонд в основни средства“. По този начин се запазва информацията за първоначалната стойност на нетекущите активи, създава се информация за кумулираната им амортизация, респ. натрупаните средства по сметката на фонда за тяхното възстановяване, и за остатъчната (неамортизираната) им стойност – салдото на сметка „Фонд в основни средства“.

Амортизационните норми се определят за всички предприятия в държавата, чрез специална наредба и таблица, според вида на основните средства

и отраслите, в които се ползват (Тотев и колектив, 1972, с. 181-184). Елементите, които формират размера им са: първоначална стойност, срок на ползване, разходи при ликвидация, остатъчна стойност при изваждане от употреба, които са част и от разработваните днес амортизационни планове. С установения размер на амортизационните отчисления се съставя счетоводна статия за нарастване на калкулираните разходи по видове дейности като основно производство, спомагателно производство, общозаводски разходи и др.под., и нарастване на амортизационния фонд.

Начисляването на амортизации започва от месеца, следващ месеца на придобиване на основните средства и се преустановява в края на месеца, през който нетекущите активи са напуснали дейността на предприятието. Сумата на амортизационните отчисления се превежда по специалната банкова сметка ежемесечно (Нанков и колектив, 1984, с. 35). Подходът съответства на представения в счетоводен стандарт 4 „Отчитане на амортизацията“ (т. 6.2).

Начислените амортизации се представят с общата си кумулирана стойност в пасива на баланса, раздел А – Източници на собствени и приравнени към тях средства, група II – Изхбяване на основни средства. Те са със значение на коректив за първоначалната стойност на основните средства с цел установяване на остатъчната им стойност към датата на баланса. Паричните авоари по сметка „Средства в банки по фонд Разширяване и техническо усъвършенстване“ са с идентична стойност на собствения капиталов източник фонд „Разширяване и техническо усъвършенстване“. Представени са в актива на баланса, раздел В – Парични средства, вземания и други активи, група VII – Средства в банки на парични фондове и в пасива на баланса, раздел В – Краткосрочни банкови кредити, задължения и др. пасиви, група VIII – Парични фондове.

- *Ремонт и поддържане на основните средства – създаване на счетоводна информация*

Поддържането на основните средства е със същност на текущи ремонти, които се финансират с оборотните средства на предприятието. Отчитат се като разходи в дейностите, където са извършени като: основно, респ. спомагателно производство, цехови разходи и др. под. според предмета и организацията на дейността, което се прилага и при европейския модел на счетоводна система в България. Текущите ремонти се извършват по различен начин, което определя и кореспонденцията на калкулационните сметки, в чиито дебитни обороти са включени възникналите разходи. Основните варианти са:

- чрез обслужващия персонал – счетоводната кореспонденция е със сметки, чрез които се отчитат материали, разчети с персонал и осигуряването му и т.н.
- чрез обособено ремонтно звено на предприятието – счетоводната кореспонденция е със сметка „Спомагателно производство“;
- чрез външно предприятие – счетоводната кореспонденция е със сметка „Доставчици“.

Текущите ремонти, които са с по-продължителен период на осъществяване, са с планирани разходи, чиято стойност (планова) се отчита по отделна сметка „Резерв за предстоящи разходи, респ. Резерв за текущ ремонт“ (Тотев и колектив, 1972, с. 186-188). Дебитните обороти са фактическите стойности на разходите за текущ ремонт, а кредитните – плановите величини. Кредитното салдо е превишение на резервираната сума над фактически необходимата и се закрива по метода на отрицателните стойности – „червено сторнировъчно записване“. Със сумата на дебитното салдо се доначислява резерв за текущ ремонт в кореспонденция със сметка „Спомагателно производство“, или „Доставчици“ или др. По този начин разходите за текущи ремонти се включват в себестойността на готовите продукти или в сумата на общите разходи на предприятието равномерно всеки месец с планираната си стойност. Така се постига и финансова обезпеченост на бъдещи ремонтни дейности. Предвид държавната планова организация и управление на икономиката може да се приеме като логичен подходът на балансово отчитане и съпоставяне на планови и фактически величини, което не влияе на отчитането и представянето на фактическите стойности и не се представя в счетоводния баланс. Ползва се за ефективно финансово и оперативно управление на дейността. От теоретичен аспект възниква въпросът за коректност на отчитане на планови величини, които са с потенциален и условен характер, по балансови счетоводни сметки. Тези планови величини по икономическата си същност са „приблизителни счетоводни оценки“. Последните се формират на база счетоводна информация от предходни отчетни периоди и се променят от актуалните обстоятелства. Плановите величини са също резултат на осъществена дейност от минали години и се променят от фактическата информация (МСС 88 – Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, §5). От теоретичен аспект е възможно възприемане на сходство в икономическата същност на плановите и приблизителните счетоводни оценки.

Естеството на основните ремонти на нетекущите активи налагат изразходване на по-големи суми и възстановяване до голяма степен на първоначалните им качества. За плановата икономика е характерно предварително централизирано планиране. Това е с ефект и в организацията на счетоводна-

та система. Създаването на счетоводна информация за основните ремонти на дълготрайните материални активи е в следните насоки:

- ежемесечно в себестойността на готовите продукти се включва и отчита стойност, която е приблизителна, за бъдещи разходи за основни ремонти (по аналог на амортизирането), но с финансов източник „Фонд ремонти и подобрения“, което е нормативно регламентирано (Тотев и колектив, 1972, с. 189)¹¹;
- паричните средства за планирания размер на разходите за основен ремонт се акумулират от разплащателната сметка на предприятието в специална банкова сметка „Средства в банки на фонд „Ремонти и подобрения““;
- фактическите разходи на основните ремонти се калкулират по сметка „Разходи за основен ремонт“, която при завършване на основния ремонт се „приключва“ в кореспонденция със сметката за финансов източник „Фонд ремонти и подобрения“.

Разходите за основен ремонт не увеличават първоначалната стойност на съответния актив. Те са включени в себестойността на готовите продукти във времето на акумулиране на средствата за бъдещето им извършване (аналогично на амортизационните отчисления). По този начин новосъздадената стойност чрез основния ремонт е предварително амортизирана, респ. включена в себестойността на готовите продукти и възстановена чрез продажбите им. Следователно амортизирането на стойността на основните ремонти е преди осъществяването им. При съвременните условия първо се извършва основен ремонт, чиято стойност увеличава първоначалната оценка на дълготрайния материален активи, и впоследствие се амортизира и включва в себестойността на готовите продукти. Икономическата същност е еднаква. Различен е подхода за създаване на счетоводна информация, който се обуславя от начина на икономическо управление.

- *Изваждане от употреба и ликвидация на основните средства – създаване на счетоводна информация*

Обичайните случаи на изваждане от дейността на предприятието на текущи активи са продажба, безвъзмездно предоставяне, бракуване, ликвидация. Промяната в имуществото е намаляване на стойността на основните средства, на източника им и на натрупаното изхабяване. Чрез създадената счетоводна информация се отписва първоначалната стойност и натрупаното изхабяване на извадените от употреба основни средства. Това са дебитен и кредитен оборот по сметката за отчитане на „Фонд в основни средства“. По

¹¹ „... в Наредбата за амортизационни норми са предвидени отделно и амортизационните отчисления за основен ремонт на основните средства“, които се определят по регламентирана методика (б.а.).

този начин във фонда се формира информация за неамортизираната стойност на извадения от употреба нетекущ актив.

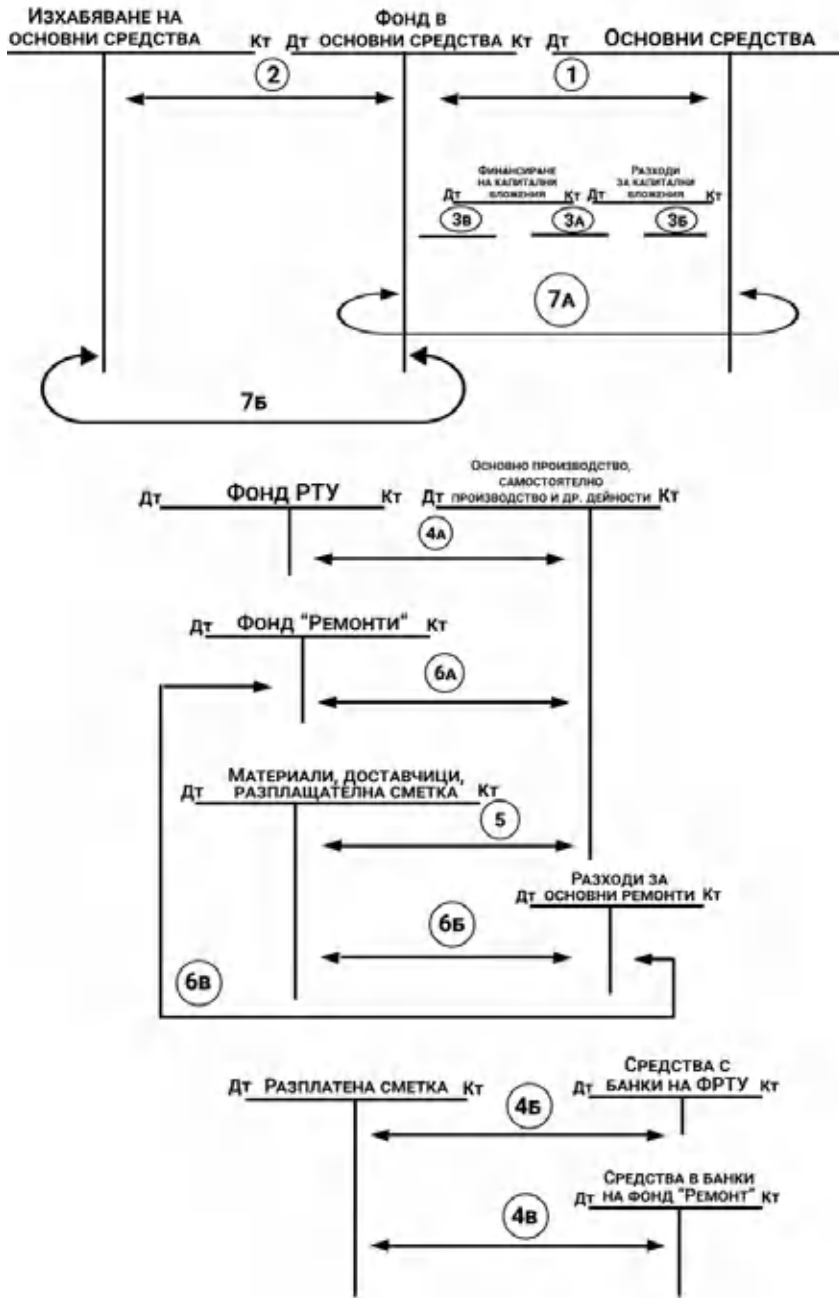
Продажбата на основни средства е трансформация на материално вещественна форма на стойността във финансова. За целта се открива операционно-резултатна сметка „Ликвидация на основни средства“. Дебитните й обороти отразяват разходите по изваждане от употреба, а кредитните – получените приходи. Положителният резултат увеличава фонд „Разширяване и техническо усъвършенства“, чрез което се постига уеднаквяване на предназначението с произхода на резултата от ликвидацията. Паричните средства от продажбата постъпват по специалната банкова сметка „Средства в банки на фонд „Разширяване и техническо усъвършенства“. Отрицателният резултат от продажбата на нетекущи активи снижава капиталовия източник „Фонд в основни средства“. Обръща се внимание за анализ на резултата от ликвидацията и на неамортизираната стойност на продадените основни средства (Пергелов и колектив, 1984, с. 159-163). Актуалният подход за отчитане на продажбата на дълготрайните материални активи е сходен по икономическа същност на отделните стопански операции с изключение на отчитането на резултата от продажбата, респ. ликвидацията.

Безвъзмездното предоставяне на основни средства на друго предприятие е решение на висшестоящата организация, в резултат на което намаляват нетекущите активи, финансовият им източник и кумулираното изхабяване. Това е същността на счетоводното отразяване и при бракуване на дълготрайни материални активи.

Стойността на отрицателната преоценка на основните средства е намаляване на тяхната първоначална стойност, на фондовия им източник и на натрупаното им изхабяване.

Представеният, най-общо, подход за създаване на счетоводна информация за нетекущите активи в периода на държавна планова икономика в България доказва изградена счетоводна система с детайлна синтетична и аналитична организация за обвързване на финансовите източници с активите, за които са предназначени, и съпоставяне на планови и фактически стойностни величини.

На фигура 2 – Създаване на счетоводна информация за нетекущите активи в периода на държавна планова икономика в България, са представени основните стопански операции, свързани с отчитането на основните средства.



Източник: Разработено от автора

Фигура 2: Създаване на счетоводна информация за нетекущите активи в периода на държавна планова икономика в България

Легенда:

Придобиване на основни средства – от държавата при създаване на предприятието; безвъзмездно; начисляване на положителна преоценка.

2. Начисляване на натрупано изхабяване на придобити употребявани основни средства; начисляване на изхабяване, съответстващо на положителна преоценка на основните средства.

3. а/ Придобиване на основни средства чрез капитални вложения.

3. б/ Трансформиране на финансирането за капитални вложения във фонд в основни средства.

3. в/ Трансформиране на разходите за капитални вложения в основни средства.

4. а/ Начисляване на амортизационни отчисления.

4. б/ Превод на парични средства от разплащателната сметка по специална банкова сметка на фонд „Разширяване и техническо усъвършенстване“.

5. Извършване на разходи за текущ ремонт.

6. а/ Включване на амортизации за основен ремонт в себестойността на готовите продукти.

6. б/ Превод на парични средства от разплащателната сметка по специална банкова сметка на фонд „Ремонти (основни) и подобрения“.

6. в/ Извършване на разходи за основен ремонт.

6. г/ Отчитане на завършен основен ремонт.

7. а/ Отписване от дейността на основни средства по първоначална стойност.

7. б/ Отписване на натрупано изхабяване на извадените от дейността основни средства.

Сравнителен анализ на прилаганите подходи за счетоводно отчитане на нетекущите активи спрямо съвременния модел на счетоводна система в България

Съвременният модел на счетоводна система в България се базира на стандарти – национални и международни (Закон за счетоводството, 2016). Сравнителният анализ се основава на Националните счетоводни стандарти, които са хармонизирани в голяма степен с Международните счетоводни стандарти.¹² Той е представен в таблица 1 – Сравнителен анализ на прилаганите подходи за счетоводно отчитане на нетекущите активи в европейския и съвременния модел на счетоводна система в България, и в таблица 2 – Сравнителен анализ на прилаганите подходи за счетоводно отчитане на нетекущите активи в държавно-плановата и съвременната счетоводна система на България.

¹² Осъществява се актуализиране на Националните счетоводни стандарти към промените в съществуващите МСС и новоприетите МСФО.

Таблица 1: Сравнителен анализ на прилаганите подходи за счетоводно отчитане на нетекущите активи в европейския и съвременния модел на счетоводна система в България

Критерии за сравнителен анализ	Съответствие
1	2
Определение	Съответствие на базовите характеристики на нетекущите активи. Съвременното определение представя обстойно характеристиките и условията за признаване на дълготрайните активи.
Класификация	Частично съответствие – в европейския модел не е обособена група на финансови дълготрайни активи и отсрочени данъци.
Методи на амортизация	Съответствие на прилаганите методи на амортизация – линеен, нелинейни, амортизационна норма според законови изисквания.
Амортизация и обезценка	Не съответствие – в европейския модел амортизацията и обезценката са тъждествени. В съвременния модел на счетоводна система те са отделни обекти на отчитане и стандартизиране.
Отчетна стойност	Съответствие при формирането на отчетната стойност на нетекущите активи. Изключение е отчетната стойност на движимите дълготрайни материални активи, придобити чрез покупка.
Начин на придобиване	Частично съответствие – в европейския модел се представя придобиване чрез покупка и строителство. В съвременната счетоводна система се представят и други варианти на придобиване на нетекущи активи като апорт, финансиране, бизнес комбинации, замяна и др., което е следствие на икономическото развитие. Икономическата същност на разходите при строителство по стопански начин не се изразява по конкретни счетоводни сметки.
Изваждане от употреба	Частично съответствие – в европейския модел на счетоводна система се представя главно продажбата като вариант за изваждане от употреба на нетекущите активи. В съвременната счетоводна система се представят и други варианти на изваждане от употреба на нетекущи активи като апортиране, бракуване, дарение, замяна и др., което е следствие на икономическото развитие.

Продължение

1	2
Текущ ремонт	Съответствие на счетоводното отчитане на разходите за текущ ремонт чрез включването им в разходите за съответен вид дейност. За целите на управлението разходите за текущ ремонт са обект на индивидуално отчитане, анализирани и контрол.
Основен ремонт	Съответствие на подхода за отчитане на основен ремонт с ефект на нарастване на отчетната стойност на материалните дълготрайни активи. Не съответствие на подхода за отчитане на основен ремонт с ефект на намаляване на натрупаната амортизация. Икономическата същност на разходите за основен ремонт по стопански начин не се изразява по конкретни счетоводни сметки.
Резултат от ползването на нетекущите активи	Частично съответствие – в съвременната счетоводна система отчитане на приходите и разходите от експлоатацията на нетекущите активи чрез операционно-резултатни сметки не е обичаен. Подобен подход е подходящ чрез прецизиране на икономическата същност на отделните стопански операции и тяхното влияние върху останалите обекти на отчитане.
Нематериални активи	Частично съответствие – в съвременната счетоводна система се прилагат и нелинейни методи за амортизация на нематериалните активи, като разходите за амортизация могат да са с различно функционално предназначение.
Представяне в баланса на нетекущите активи	Не съответствие – нетекущите активи се представят в европейския модел по отчетна стойност в актива на баланса и с натрупаната амортизация в пасива на баланса. В съвременната счетоводна система амортизируемите активи се представят в баланса с неамортизираната стойност, намалена със загубата от обезценка.

Източник: Разработено от автора

Таблица 2: Сравнителен анализ на прилаганите подходи за счетоводно отчитане на нетекущите активи в държавно-плановата и съвременната счетоводна система на България

Критерии за сравнителен анализ	Съответствие
1	2
Определение	Съответствие на базовите характеристики на нетекущите активи. Различия в понятийния апарат.
Класификация	Частично съответствие – в държавно-плановия модел не е обособена група на нематериални и финансови дълготрайни активи и отсрочени данъци.
Методи на амортизация	Съответствие на прилаганите методи на амортизация – линеен, нелинейни, амортизационна норма според законови изисквания.
Амортизация и обезценка	Съответствие – в държавно-плановия модел се извършва преценка за всички предприятия в държавата. В съвременния модел на счетоводна система преценката е по решение на отделното предприятие (извън макроикономически извънредни обстоятелства) и според прилаганите счетоводни стандарти.
Отчетна стойност	Съответствие при формирането на отчетната – първоначалната, стойност на нетекущите активи.
Начин на придобиване	Частично съответствие – в държавно-плановия модел се представя придобиване чрез покупка, строителство и безвъзмездно. В съвременната счетоводна система се представят и други варианти на придобиване на нетекущи активи като апорт, финансиране, бизнес комбинации, замяна и др., което е следствие на икономическото развитие. В държавно-плановия модел икономическата същност на разходите при строителство по стопански начин не се изразява по конкретни счетоводни сметки.
Изваждане от употреба	Частично съответствие – в държавно-плановия модел на счетоводна система се представя счетоводната информация за намаляване на стойността на основните средства, натрупаното им изхабяване и капиталовия източник „Фонд в основни средства“. Положителният резултат от продажба на нетекущите активи се включва във фонда за обновяване на основните средства и съответстващата му банкова сметка. В съвременната счетоводна система резултатът от изваждането от употреба се включва в печалбите и загубите за отчетния период. Прилагат се и други варианти на изваждане от употреба на нетекущи активи като апортиране, дарение, замяна и др., което е следствие на икономическото развитие.

Продължение

1	2
Текущ ремонт	Съответствие на счетоводното отчитане на разходите за текущ ремонт чрез включването им в разходите за съответен вид дейност. За целите на управлението разходите за текущ ремонт са обект на индивидуално отчитане, анализиране и контрол.
Основен ремонт	Не съответствие. В държавно-плановия модел разходите за основен ремонт не увеличават първоначалната стойност на съответния актив. Амортизирането на стойността на основните ремонти е преди осъществяването им като се включва в себестойността на произведените продукти. При съвременните условия първо се извършва основен ремонт, чиято стойност увеличава първоначалната оценка на дълготрайния материален активи, и впоследствие се амортизира и включва в себестойността на готовите продукти. Икономическата същност на основните ремонти е еднаква. Различен е подходът за създаване на счетоводна информация при държавно-плановата и съвременната счетоводна система.
Източници на придобиване	Не съответствие. В държавно-плановия модел държавата е първоначалният източник на придобиване, поради установените отношения на собственост в икономиката. В счетоводната система се представя пряка връзка между дълготрайните материални активи и източникът им на придобиване „Фонд в основни средства“. В съвременните условия отделното предприятие придобива нетекущи активи със собствен и привлечен капитал. Не се изразява пряка връзка между счетоводните сметки за нетекущите активи и източниците на придобиването им.
Представяне в баланса на нетекущите активи	Не съответствие – нетекущите активи се представят в държавно-плановия модел по отчетна (първоначална) стойност в актива на баланса, натрупаната амортизация и финансов източник на придобиването им – Фонд в основни средства, са в пасива на баланса. В съвременната счетоводна система амортизируемите активи се представят в баланса с неамортизираната стойност, намалена със загубата от обезценка.

Източник: Разработено от автора

Изводи и резултати

Представиха се и се обосноваха подходите за счетоводно отчитане на нетекущите активи в европейския и държавно-плановия счетоводен модел на България, което е част от историческото развитие на счетоводството в страната ни. Направи се сравнителен анализ с възприетите съвременни подходи и се установиха както сходства, така и не съответствия – цялостни и частични. В трите модела са възприети базовите характеристики на нетекущите активи, методите за линейна и нелинейна амортизация, подходите за: отчитане на текущия ремонт като разход за конкретна дейност, формиране на отчетната стойност по метода „цена на придобиване“, придобиване чрез покупка и строителство, класификация на материалните дълготрайни активи. В планово-икономическия модел отсъстват нематериалните и дълготрайните финансови активи, а в европейския модел те са с ограничено приложение и теоретично представяне. Подходът за създаване на счетоводна информация за продажбата на дълготрайните материални активи в европейския и съвременния модел се различава от прилагания в планово-икономическия модел, при който резултатът от продажбата е с ефект в капиталов целеви фонд. Отъждествяването на амортизацията и обезценката в европейския модел не е възприето в плановата и съвременната икономика. Различни са подходите за отчитане на основния ремонт в трите модела на счетоводната система в страната ни. Резултат от ползването на нетекущите активи се установява само в европейския модел. Източниците на придобиване на нетекущите активи в планово-икономическия модел се различават от съществуващите в съвременния и европейския модел, поради държавната собственост, което резултира и в прилаганите счетоводни подходи. Представянето на нетекущите активи в европейския и планово-икономическия модел е по отчетна стойност в актива на баланса, като кумулираната им амортизация е част от пасива на баланса, което е различно от актуалното им представяне като нетекущи активи по „неамортизирана“ стойност.

Възприетите подходи за създаване на счетоводна информация за нетекущите активи в счетоводната система на България след Освобождението до настоящата действителност отразяват в приложен аспект икономическо развитие и стопански отношения, а в теоретичен – научно характеризирани на обекти от предмета на счетоводството с присъщите им количествено-стойностни и качествени изменения. Това е част от историческото развитие на счетоводството в България, което е ориентир за бъдещето.

Използвана литература

- Белмер, Ф. (1936). Индустриално счетоводство, второ издание, София. (Belmer, F., 1936, Industrialno schetovodstvo, vtoro izdanie, Sofia).
- Бъчварова, М. (2021). Търговскоправен контекст на развитието на счетоводството в България, Е-списание ИДЕС, извънреден брой, (Bachvarova M., 2021, Targovskopraven kontekst na razvitiето na schetovodstvoto v Bulgaria, E-spisanie IDES, izvanreden broj), available at: <https://www.ides.bg/media/1914/01-ib-2021-a-svrakov.pdf> (accessed July 20, 2022)
- Добрев, Д. (1946). Систематичен курс по счетоводство, Издание на Фонда за подпомагане на студентите в София, шесто издание, София. (Dobrev, D., 1946, Sistematischen kurs po schetovodstvo, Izdanie na Fonda za podpomagane na studentite v Sofia, shesto izdanie, Sofia).
- Добрев, Д. (1935). Индустриално счетоводство, Печатница „Художникът“, София. (Dobrev, D., 1935, Industrialno schetovodstvo, Pечатnitsa „Hudozhnika“, Sofia).
- Милев, С. (2021). Развитие на счетоводното законодателство при социализма. Е-списание ИДЕС, извънреден брой, (Milev, S., 2021, Razvitie na schetovodnoto zakonodatelstvo pri sotsializma. E-spisanie IDES, izvanreden broj.) available at: <https://www.ides.bg/media/1917/04-ib-2021-s-milev.pdf> (accessed July 20, 2022)
- Нанков, В., Душанов, И., Градев, Н., Дамянов, Д., Бонева, Е. (1984). Счетоводна отчетност на промишлените организации, Книгоиздателство „Георги Бакалов“ – Варна. (Nankov, V., Dushanov, I., Gradev, N., Damyanov, D. Boneva, E., 1984, Schetovodna otchetnost na promishlenite organizatsii, Knigoizdatelstvo „Georgi Bakalov“ – Varna).
- Пандовъ, И. (1942). Основи и техники на счетоводството, Варна. (Pandova, I., 1942, Osnovi i tehniki na schetovodstvoto, Varna).
- Пергелов, К. (2002). Юбилеен сборник, София. (Pergelov, K., 2002, Yubileen sbornik, Sofia).
- Пергелов, К., Душанов, И. Градев, Н. (1974). Счетоводна отчетност и анализ на баланса на промишлените организации, ДИ „Наука и изкуство“ – София. (Pergelov, K., Dushanov, I. Gradev, N., 1974, Schetovodna otchetnost i analiz na balansa na promishlenite organizatsii, DI „Nauka i izkustvo“ – Sofia).
- Пергелов, К., Генов, Г., Градев, Г., Божков, В. Янков, В. (1984). Теория на счетоводството и промишлено счетоводство, Книгоиздателство „Георги Бакалов“ – Варна. (Pergelov, K., Genov, G., Gradev, G., Bozhkov, V. Yankov, V., 1984, Teoria na schetovodstvoto i promishleno schetovodstvo, Knigoizdatelstvo „Georgi Bakalov“ – Varna).

- Русев, И. (2021). Европейски и балкански влияния върху счетоводно-правната култура на българите в зората на модерното законодателство през XIX век, Е-списание ИДЕС, извънреден брой, (Rusev, I., 2021, Evropeyski i balkanski vliyania varhu schetovodno-pravnata kultura na balgarite v zorata na modernoto zakonodatelstvo prez XIX vek, E-spisanie IDES, izvanreden broj), available at: <https://www.ides.bg/media/1915/02-ib-2021-i-rusev.pdf> (accessed July 20, 2022)
- Свраков, А. (2021). Развитие на счетоводното законодателство в България, Е-списание ИДЕС, извънреден брой, (Svrakov, A., 2021, Razvitie na schetovodnoto zakonodatelstvo v Bulgaria, E-spisanie IDES, izvanreden broj.), available at: <https://www.ides.bg/media/1914/01-ib-2021-a-svrakov.pdf> (accessed July 20, 2022)
- Свраков, А. (2014). Размисли за счетоводството в минало и настояще време, ИК „Труд и право“, София. (Svrakov, A., 2014, Razmisli za schetovodstvoto v minalo i nastoyashte vreme, IK „Trud i pravo“, Sofia).
- Тотев, Т., Спасов, Д. Памукчиев, М. (1972). Обща теория на счетоводната отчетност и счетоводство на народностопанските отрасли, Издателство – Варна. (Totev, T., Spasov, D. Pamukchiev, M., 1972, Obshta teoria na schetovodnata otchetnost i schetovodstvo na narodnostopanskite otrasli. Izdatelstvo – Varna).
- Сборник научни доклади „Счетоводството – наука, образование, практика“. (2022). Издателски комплекс – УНСС, София. (Sbornik nauchni dokladi „Schetovodstvoto – nauka, obrazovanie, praktika“, 2022, Izdatelski kompleks – UNSS, Sofia).
- Търговски закон от 1897 г., (Targovski zakon ot 1897 g.), available at: <https://www.ciela.net/svobodna-zona-darjaven-vestnik/document/-39524864/issue/3446> (accessed July 20, 2022)
- Закон за счетоводството. // ДВ бр. 95/2015, посл. изм. ДВ бр. 19/2021 г. (Zakon za schetovodstvoto. // DV br. 95/2015, posl. izm. DV br. 19/2021 g.).
- Национални счетоводни стандарти. // ДВ, бр. 3/2016 г. (Natsionalni schetovodni standarti. // DV, br. 3/2016 g.).
- IFRS Foundation. (2018). Концептуална рамка за финансово отчитане. (IFRS Foundation, 2018, Kontseptualna ramka za finansovo otchitane).
- СС 4 – Отчитане на амортизациите. (SS 4 – Otchitane na amortizatsiite).
- МСС 8 – Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки. (MSS 8 – Schetovodna politika, promeni v schetovodnite priblizitelni otsenki i greshki).
- Наредба № 14 за отчитане на основните средства, 1981. ДВ, бр. 13. (Naredba № 14 za otchitane na osnovnite sredstva, 1981. DV, br.13.)

Единен сметкоплан за отчитане дейността на социалистическите организации. (1978). Издателство „Наука и изкуство“, София. (Edinen smetkoplan za otchitane deynostta na sotsialisticheskite organizatsii, 1978, Izdatelstvo „Nauka i izkustvo“, Sofia).

Български тълковен речник. (1973). Издателство „Наука и изкуство“, София. (Balgarski talkoven rechnik, 1973, Izdatelstvo „Nauka i izkustvo“, Sofia).

Речник на чуждите думи в българския език. (1970). Издателство „Наука и изкуство“, София. (Rechnik na chuzhdite dumi v balgarskia ezik, 1970, Izdatelstvo „Nauka i izkustvo“, Sofia).

THE ACCOUNTING SYSTEM OF BULGARIA AND PRESENTATION OF NON-CURRENT ASSETS – HISTORICAL RETROSPECTION

Assoc. Prof. Kameliya Savova, PhD
Department of Accounting and Analysis
University of National and World Economy
e-mail: ksavova@unwe.bg

Abstract

The study presents opinions on the nature of the accounting system. The objective connection of the accounting system with the economic reality differentiates its functioning model. In the historical development of Bulgaria, three models of the accounting system have been formed. The study presents the creation of accounting information on non-current assets in the period after the Liberation until today in a methodological aspect. The economic operations for their acquisition, depreciation, sale, restoration, maintenance and operation are considered. A comparative analysis was made with the current methodology for accounting of non-current assets, according to the National Accounting Standards. The result is established similarities and partial differences in the applied approaches in the accounting interpretation of non-current assets of the enterprise.

Keywords: non-current assets, accounting system, European model, state planning (socialist) model

JEL: M40, M41