



ПРАКТИЧЕСКИ АСПЕКТИ ПРИ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА БРАКА НА АКТИВИ

Христо Досев

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

Ключови думи:	Резюме
Бракуване Отписване Изваждане от употреба Бъдещи икономически ползи Текущ разход Разрушаване на актив Закон за счетоводството НСС	<p>Въпросите, свързани с ликвидирането и унищожаването на активи, традиционно се свързват с тяхното бракуване, което за счетоводни цели предполага отчитането на разходи и съответно на загуби. Наложилата се традиционна концепция за представяне във финансовите отчети на брака на активи като текущ разход е колкото оправдана, толкова и спорна, тъй като всяка една стопанска операция в крайна сметка следва да бъде представена съобразно нейния икономически смисъл. Настоящата статия ще разгледа различни гледни точки за счетоводното отчитане брака на активи съобразно изискванията на НСС и ще се опита да представи такива фактически обстановки, при които не всяко унищожаване на активи следва да се третира като брак на активи.</p>

Въведение

Бракуването на вещи като понятие, което се е наложило в практиката на счетоводителите, най-често се свързва с обявяване на определена вещ за негодна за употреба. Обикновено такава вещ, която следва да се бракува, се изхвърля, унищожавана или се изоставя поради факта, че същата вече не може да влезе в употребата на нейното обичайно използване. Тоест от гледна точка на предприятието за актива, който се бракува, можем да кажем, че от него не се очакват никакви бъдещи икономически ползи и изгоди от неговото използване, поради което, след като бракуваната вещ няма да може да се употреби, тя се изоставя, занемарява, хвърля, захвърля или физически се унищожавана. Респективно тази стопанска операция следва да бъде надлежно документирана и счетоводно отразена в хронологичните счетоводни регистри, за да може в крайна сметка коректно да се представи в ГФО, съставен в съответствие с приложимата национална счетоводна рамка в лицето на НСС и Закона за счетоводството.

Задачите, които си поставя авторът посредством настоящата статия, са да се проучи приложимата национална счетоводна база в лицето на НСС с цел да се идентифицират изискванията за счетоводното отчитане и представяне брака на активи във финансовите отчети. В допълнение към

изискванията за счетоводно представяне авторът цели, обхождайки всички приложими за целта счетоводни стандарти, да обърне внимание на предприятията за преценките, които техните ръководства следва да направят, когато осъществява такава стопанска операция, състояща се в частично или пълно унищожаване на активи.

Изложение

Счетоводното представяне на сделките, събитията и стопанските операции в ГФО, в съответствие с НСС, е обвързано със счетоводните принципи, регламентирани в чл. 26, ал. 1 от Закона за счетоводството. Именно в т. 8 на цитираната счетоводна норма се изисква при съставянето на финансовите отчети предприятията да се съобразяват с икономическата същност на сделките и събитията, като дават приоритетно прилагане на съдържанието пред правната форма, в която са облечени съответните сделки и събития. В този смисъл от счетоводна гледна точка, когато визираще брак на активи в стопанският оборот на отчитащото се предприятие, несъмнено ще трябва да се изясни икономическият смисъл на понятието „брак“, който се влага във всеки един случай и конкретна фактическа обстановка, за да може съответната стопанска операция да бъде представена коректно в ГФО, съставен по правилата на НСС.

Ако се обхождат всички национални счетоводни стандарти, вкл. и Общите разпоредби към тях, ще се установи с изненада, че понятието „брак“ не се среща твърде често. Дори напротив – в приложимата ни национална счетоводна база няма легално определение (дефиниция) на това понятие, а там, където се говори за брак на активи, няма ясно и еднозначно правило за конкретно счетоводно отчитане и представяне.

При прочета на СС 1 – *Представяне на финансови отчети* няма да открием как и къде следва да бъде представено бракуването на активи, тъй като единственото място, където в стандарта се споменава думата „брак“, е там, където се пояснява техниката за изчисляване на изменението (увеличението или намалението) на запасите от продукция и незавършено производство. Тоест самото счетоводно отчитане и представяне брака на активи би следвало да бъде пояснено в стандартите, даващи насоки за конкретното отчитане и представяне на съответните активи – материални запаси, ДМА и нематериални активи.

Съгласно разпоредбите на СС 16 – *Дълготрайни материални активи*, СС 38 – *Нематериални активи* и в частност СС 40 – *Инвестиционни имоти*, регламентиращи отчитането на дълготрайните активи (в частност инвестиционни имоти, когато тези дълготрайни активи са земя и/или сграда), счетоводното представяне на брака е обвързано с първоначалната оценка на тези дълготрайни активи. По-точно в тези стандарти се регламентира, че необичайните количества **бракувани** ресурси (материали, труд и други) не следва да са елемент на първоначалната оценка на дълготрайните материални активи/вътрешно създадени нематериални активи, респективно в процеса на придобиване и/или разработване на инвестиционният имот.

В СС 4 – *Отчитане на амортизациите* думата „брак“ се използва при изясняване дефиницията на понятието „остатъчна стойност“, съответно при поясняване на определянето на остатъчната стойност на амортизируемите дълготрайни активи. В този смисъл според СС 4 остатъчната стойност представлява предполагаемата стойност, която предприятието очаква да получи от амортизируемия актив при изтичането на срока му на годност след извеждането му от употреба, като тази стойност зависи от вида на сделката по извеждането на актива – продажба, замяна, подмяна с доплащане, бракуване и т.н. В допълнение в СС 4 се указва, че при определянето на остатъчната стойност на амортизируемия актив следва да се имат предвид очакваните разходи по извеждането на актива от употреба, които могат да бъдат разходи, свързани с бракуването на актива, които се коригират със сумата на материалите и резервните части, получени при бракуването на актива.

Единственият случай на счетоводно отчитане на брак такова, каквото е общоприетото му значение всред счетоводната общност на унищожаване в контекста на липса на очакване на икономически изгоди от бъдещото използване на актива, откриваме в точка 8.2, буква „д“ от СС 38 – *Нематериални активи*, свързана със счетоводното представяне при отписване на нематериални активи. Съгласно цитираната счетоводна норма даден нематериален актив следва да се отпише при неговото **бракуване**, като разликата между балансовата стойност и стойността на получените в резултат на **бракуването** активи се отчита като печалба или загуба.

От направеното изследване на текстовете, залегнали в НСС и Общите разпоредби към тях, можем да обобщим, че в действителност за счетоводни цели бракуването на активи, по подобие на смисъла, който се влага в неговото общожителско понятие, се свързва с разходи, които предприятието прави, когато се освобождава и извежда от употреба даден актив. Тоест като цяло общият смисъл на брака на активи за счетоводни цели е свързан с прекратяване на очакваните икономически ползи от съответният актив. За съжаление, в приложимата национална счетоводна база подобен „сценарий“ е разписан единствено в СС 38, третиращ счетоводното представяне на нематериалните активи, като следва да се обърне внимание, че подобни текстове липсват в СС 16 – отчитащ ДМА, и в СС 2 – отчитащ стоково-материалните запаси.

Изхождайки от принципа на предимство на икономическото съдържание на стопанските операции пред правната форма, нашето мнение по въпроса с отчитането на бракуването на ДМА и материални запаси (стоки, материали, продукцията и незавършено производство) следва да бъде такова, каквото предвижда СС 38 по отношение бракуването и отписването на нематериалните активи. В същото време не можем да не отправим професионални критики към приложимата национална счетоводна база, в която според нас трактовките за бракуване и отписване на ДМА и стоково-материални запаси също следва да бъдат разгледани и регламентирани в приложимите за целта стандарти – СС 16/СС 40 (само за инвестиционните имоти под формата на сгради¹) и съответно в СС 2.

¹ Доколкото земята, отчитана и представяна като инвестиционен имот, не би могла да бъде унищожена и бракувана, а единствено би могла да бъде обезценена по реда на СС 36 – *Обезценка на активи*.

Част А. Брак на активи под формата на отписване, освобождаване и изваждане от употреба

След като определен актив (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. Този подход на счетоводно представяне е регламентиран в точка 11.1 от СС 16 – *Дълготрайни материални активи*. Тоест, ако бракуването и унищожаването на даден ДМА става в резултат на това, че от актива не се очакват никакви икономически ползи и съответно предприятието се освобождава от него, счетоводното отчитане и представяне на стопанската операция (брака на ДМА) следва да стане в съответствие с изискването на точка 11.1 от СС 16, като бракуваният ДМА следва да се отпише. Отписване е налице и по отношение на бракувания дълготраен нематериален актив в съответствие с изискването на точка 8.2, буква „д“ от СС 38, като в стандарта за нематериалните активи изрично се уточнява, че разликата между балансовата стойност и стойността на получените в резултат на бракуването активи се отчита като печалба или загуба. Подобно счетоводно третиране, отчитане и представяне, за съжаление, не е регламентирано в СС 2 по отношение на стоково-материалните запаси, като, според автора, това е пропуск, който подлежи на корекция в някое от следващите подобрения или изменения на НСС. Въпреки това, макар и да няма подобен изричен текст в СС 2, при бракуване на стоково-материални запаси под формата на освобождаване от краткотрайни активи, от които предприятието не очаква бъдещи икономически ползи от тяхното използване, счетоводният подход на отчитане и представяне бракуването в ГФО, съставени в съответствие с изискванията на НСС, следва да стане по начина, регламентиран в СС 16 и СС 38, а именно като бракуваният стоково-материален запас се отписва. Възникналата разлика между балансовата стойност и стойността на получените в резултат на бракуването активи (ако има такива естествено) следва да се отчете като текуща печалба или загуба за съответния отчетен период.

Предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на стопанските операции и факти (чл. 3, ал. 3 от ЗСч). Водено от идеята за спазване на това изходно предположение, отчитащото се предприятие за всеки един от случаите на освобождаване от активи е длъжно 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 случаите, когато от съответния актив не се очакват бъдещи икономически изгоди, документирането на това очакване на ръководството на предприятието най-удачно би било да се оформи с първичен счетоводен документ, който засяга само дейността на предприятието по смисъла на чл. 6, ал. 3 от ЗСч. В обичайната практика подобен документ се озаглавява като „Протокол/Акт за бракуване“. Същият следва да бъде съставен от технически грамотни лица, представящи действително настъпилите процеси и събития, като първо той следва да се утвърди (одобри) от ръководството на предприятието, за да може след това да намери счетоводно отчитане (в счетоводните регистри) и представяне (във финансовите отчети). В първичния счетоводен документ, засягащ само дейността на предприятието, с който се

документира бракуването на актива, съветваме да бъде включена следната информация:

- *Ясно и точно идентифициране на актива.* Това изисква ясно да се посочи ДМА (ДНМА на неговия технически носител) или стоково-материалният запас, който подлежи на бракуване и унищожаване. За целта следва да се посочат характеристики като инвентарен номер, партиден номер, номенклатурен номер, счетоводна сметка/подсметка, по която се отчита активът, вид, количества, мерна единица и др.п.
- *Причини за бракуването.* При попълването на тази информация следва кратко и точно да се посочат основанията за бракуване. Не са коректни изрази от рода на „не се ползва“, „напълно изхабен“ и пр. Тук следва да се посочи конкретната причина, поради която от съответния актив не се очакват бъдещи изгоди от неговото използване. При необходимост се търси мнението на специалист за специфични активи.
- *Има ли виновно или друго длъжностно лице.* Тази информация е от изключително важно значение за счетоводното отразяване брака на активи. Комисията по бракуване на актива отговаря на този въпрос съобразно разполагаемата информация с „да“ или „не“. Ако отговорът е „да“, се посочва конкретното лице, ако е известно. Това ще даде информация на ръководителя при утвърждаване на протокола да вземе правилно решение за вината.
- *Как да се осъществи ликвидацията (унищожаването) на бракувания актив.* Тук комисията по бракуване на актива предлага своето виждане по физическото освобождаване, например: разрушаване, изравняване със земята, разкомплектоване, начупване, изгаряне, предаване като отпадък (скрап), използване в други дейности на предприятието и пр. На база на тази информация ръководителят на предприятието при самото утвърждаване на протокола за бракуване на актива се разпорежда за начина на ликвидация/физическо унищожаване.

Протоколът/Актът за брак може да представлява документална обоснованост на стопанската операция само ако е утвърден от ръководството на предприятието. Едва след неговото утвърждаване същият може да служи като основание за вземане на съответните счетоводни операции и респективно счетоводно представяне в съответствие с възприетата счетоводна база.

Възможни са два основни варианта:

- I. брак да се отчете за сметка на предприятието; и
- II. брак да се отнесе за сметка на определено лице.

I. Бракуването на стоково-материалния запас или дълготрайния актив (вкл. и инвестиционния имот) за сметка на предприятието представлява намаление на икономическите ползи и изгоди от използването на актива през отчетния период под формата на намаление на активи, което води до намаление на собствения капитал на предприятието, различно от това, свързано с разпределения между собствениците на капитала. По този начин

бракуването на тези активи напълно покрива условията за признаване на текущ счетоводен разход съгласно Общите разпоредби към НСС. Ето защо в своите хронологични счетоводни регистри бракуването на активи за сметка на предприятието може да се представи посредством следното примерно счетоводно записване:

Дебит сметка *Други разходи*

Аналитична подсметка – брак на активи

Кредит сметка *Материали*

Кредит сметка *Стоки*

Кредит сметка *Продукция*

Кредит сметка *Незавършено производство*

Кредит сметка *ДМА/ДНМА*

Кредит сметка *Инвестиционни имоти*

Когато за бракувания актив е налице натрупана амортизация до момента, при отписване на актива се отписва и начислената до момента амортизация за сметка на първоначалната стойност на актива. Съставя се следното примерно счетоводно записване:

Дебит сметка *Амортизация на ДМА/ДНМА*

Кредит сметка *ДМА/ДНМА*

Кредит сметка *Инвестиционни имоти*

Внимание! На основание чл. 80, ал. 2, т. 3, буква „в“ от ЗДДС и чл. 80, ал. 2, т. 4 от ЗДДС за извършеното бракуване не се прави корекция на приспаднатия данъчен кредит, когато е налице доказано или потвърдено унищожаване, включително изхвърляне на стоки по начин, който води до необратимото им изчезване, респективно е налице брак на стоки, които са обективно неизползваеми за независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, когато с тези стоки е извършена последваща облагаема доставка, включително по реда на глава деветнадесета „а“. В този смисъл, когато бракуването на активи попада в една от изброените две по-горе хипотези по смисъла на ЗДДС, не е и налице счетоводно записване по повод разчетите с ДДС.

II. Бракуването на стоково-материалния запас или дълготрайния актив (вкл. и инвестиционния имот) за сметка на определено лице изисква наред с отписването на бракувания актив да се признае друг актив под формата на вземане от съответното лице, за чиято сметка е отнесен бракът на актива. При тази фактическа ситуация не е налице намаляване на икономическите изгоди под формата на намаление на активи, тъй като в случая имаме трансформация на един актив (бракувания ДМА/ДНМА или материален запас) в друг актив (вземане от начетеното лице). Ето защо в своите хронологични счетоводни регистри бракуването на активи за сметка на претенции за възстановяване на бракувания актив от трето лице (може да е служител на фирмата или контрагент на отчитащото се предприятие) може да се представи посредством следното примерно счетоводно записване:

Дебит сметка *Други вземания*

Аналитична подсметка – начети или рекламации

Кредит сметка *Материали***Кредит сметка** *Стоки***Кредит сметка** *Продукция***Кредит сметка** *Незавършено производство***Кредит сметка** *ДМА/ДНМА***Кредит сметка** *Инвестиционни имоти*

Внимание! При условие че в резултат на бракуването предприятието докаже фактическото унищожаване на негодната продукция, на основание чл. 80, ал. 2, т. 1, буква „г“ от ЗДДС за извършеното бракуване не се прави корекция на приспаднатия данъчен кредит, поради което не е и налице счетоводно записване по повод разчетите с ДДС.

Част Б. Брак на активи, представляващ провизия (предполагам разход) за демонтаж и изваждането от употреба на ДМА, като част от преките разходи за първоначално признаване на ДМА

В Част А от изложението на настоящата статия беше разгледано счетоводното отчитане и представяне брака на активи, когато е налице освобождаване и липса на бъдещи икономически изгоди от тяхното използване. В същото време в НСС са предвидени и такива хипотези, при които разходите за брак на активи могат да имат различно отчитане, а именно да съставляват елемент на цената на придобиване на актив като част от предполагаем (провизиран) разход при демонтаж и изваждане от употреба на конкретен ДМА. Ето защо в следващите редове на Част Б от изложението ще бъдат разгледани тези постановки.

Съгласно изискванията на точка 4 от СС 16 – *Дълготрайни материални активи* първоначално всеки ДМА следва да се оценява по неговата цена на придобиване. Според приложимия счетоводен стандарт цената на придобиване включва покупната цена, платените митни сборове, платените невъзстановими данъци, както и всички преки разходи, които са необходими за привеждането на актива в работно състояние в съответствие с неговото предназначение и очаквания от ръководството за носене на икономически изгоди. В точка 4.1 на СС 16 се изброяват кои разходи може да се считат за преки разходи, като според автора списъкът не следва да се приема за изчерпателен, а е по-скоро такъв, който може да насочи ръководството на предприятието да направи по-надеждни преценки относно това какво следва да се капитализира в стойността на първоначално признатия като ДМА актив. Именно в буква „е“ на точка 4.1 е посочено, че *като преки разходи, необходими за привеждането на актива в работно състояние, следва да се отчитат предполагаемите разходи до размера на начислената провизия за задължения за демонтаж и извеждане на актива от употреба под формата на брак на актива, намалени с предполагаемите приходи, които предприятието ще получи от по-нататъшното уреждане на актива при неговото бракуване.*

Ето защо първоначалното признаване на ДМА за частта от неговата цена на придобиване, съответстваща на размера на провизията за демонтаж и изваждане на актива от употреба при бракуването му, може да се представи посредством следното примерно счетоводно записване:

Дебит сметка ДМА

Кредит сметка Провизии за демонтаж на ДМА

В последствие при освобождаването от актива при неговото бракуване с размера на действително платени разходи за демонтажа и разрушаването на ДМА, за които има създадена провизия още при първоначалното му признаване, в хронологичните счетоводни регистри на предприятието ще се състави следното примерно счетоводно записване:

Дебит сметка Провизии за демонтаж на ДМА

Кредит сметка Доставчици/Парични средства

Част В. Брак на вещ, която никога не е отговаряла на изискванията за първоначално признаване като актив

Според автора, ако всяко едно бракуване на актив е свързано с неговото разрушаване и демонтиране, то **не всяко разрушаване и демонтиране** следва да се отчита и представя за счетоводни цели като брак на активи. Именно в Част В и по-долу в Част Г от изложението към настоящата статия ще бъде даден пример за конкретни фактически обстановки, при които предприятието следва да направи задълбочени и икономически базирани преценки, така че разрушаването на актив или част от него не следва да има счетоводно третиране както при бракуването на активи. В тези хипотези разрушаването на актив или следва да се представи като цена на придобиване на друг (свързан с него) актив, или като подобрене на съществуващ актив.

В ситуации, при които още при придобиването (закупуването) на определена вещ (движима или недвижима) не се очакват никакви бъдещи икономически ползи от използването на вещта, независимо от търговско-правния характер на сделката, съответната част от покупката не следва да се признава като идентифициран и самостоятелен актив, тъй като покупката не отговаря на дефиницията за очаквани бъдещи икономически ползи, свързани със съответния актив. Тоест, ако още със закупуването на определена вещ (обикновено в практиката тази хипотеза се проявява при закупуване на стари сгради) ръководството на предприятието знае, че няма да използва актива и от него не се очакват бъдещи икономически ползи посредством използването му, а напротив – предприятието предприема икономически обосновани действия по разрушаването и демонтирането му, подобно действие за счетоводни цели не следва да се представя като бракуване на актив поради простата причина, че според счетоводните стандарти, първо, съответната вещ следва да може да покрие изискванията за признаване като актив и едва след това при нейното освобождаване, когато от нея не се очакват бъдещи икономически ползи, нейното фактическо унищожаване ще може счетоводно да се представи като брак на актив. Когато предприятието попадне в подобна фактическа обстановка,

покупката и последващото разрушаване на определена вещ (не я оприличаваме на актив, тъй като за счетоводни цели същата не покрива критериите за първоначално признаване като актив) няма самостоятелно счетоводно отчитане като идентифициран и контролиран актив, а по-скоро икономическата същност на сделката изисква тази покупка и разрушаването да се отчитат като първоначални преки разходи по придобиването и признаването на друг разграничим и самостоятелен актив.

Например предприятие закупува земя и сграда, построена върху нея. Икономическият смисъл на покупката е предприятието да изравни терена (земята) и върху него да построи жилищна сграда, която ще се продава като самостоятелни обособени апартаменти, гаражи и складови помещения. За разрушаването на сградата и заравняването на терена дружеството е изплатило на друго предприятие – подизпълнител допълнително възнаграждение. Икономическото съдържание на сделката се различава от правната форма, в която сделката е облечена. От търговско-правна гледа точка дружеството става юридически собственик на два недвижими имота – земя и сграда. Икономическата същност на сделката е такава, че предприятието очаква икономически изгоди само от единия недвижим имот (земята), а от другия недвижим имот (сградата) не очаква бъдещи икономически ползи от нейното използване. Предприятията, съставляващи своите финансови отчети по реда на НСС, следва да се съобразяват с принципа на предимство на съдържанието пред формата, регламентиран в чл. 26, ал. 1, т. 8 от Закона за счетоводството, което определя последващите действия на предприятието, свързани със счетоводното отчитане на покупката и нейното представяне в ГФО.

След като е безспорно ясно и неоспоримо, че намерението на ръководството на предприятието е да събори сградата и да подготви терена така, че върху него да изгради нова сграда, критериите за отговаряне на определението за ДМА и за първоначално признаване на ДМА, съгласно изискванията на СС 16, ще бъдат покрити само от единият компонент на покупката, а именно от недвижимият имот – земя (УПИ). Старата сграда върху земята не представлява покупка, от която дружеството ще очаква бъдещи икономически ползи, свързани с актива (третото кумулативно условие на точка 3.1, буква „в” от СС 16, което следва да е налице, за да може даден актив да се признае като ДМА), а напротив – тя би била пречка за построяването на сградата. В контекста на изискването за първоначална оценка на ДМА в съответствие с изискванията на точка 4 от СС 16 и предвид определянето на преките разходи, необходими за привеждане на актива в работно състояние, съгласно очакванията на ръководството по смисъла на точка 4.1 от СС 16, можем да кажем, че самата покупка на сградата, включително и последващите счетоводно отчетени разходи по бракуването (разрушаването и премахването) на ненужната сграда, би представлявала разход, свързан с привеждане на актива – земя в съответствие с бъдещето използване на актива – терен за нов строеж. При тези обстоятелства покупната цена на сградата и всички разходи по разрушаването на сградата и почистването на терена за новото строителство следва счетоводно да бъдат представени като преки разходи, формиращи първоначалната оценка (цената на придобиване) на актива земя (УПИ). По този начин, когато разрушаването и демонтирането на сграда е свързано с първоначалните разходи за привеждане на земята в състояние на строителна площадка,

съгласно вижданията и намеренията на ръководството на предприятието, тази стойност (вкл. и покупната цена на придобитите недвижими имоти) ще формира цената на придобиване на земята (терена), а сградата не би се признала като ДМА, защото първоначално не би отговорила на изискванията на приложимата счетоводна база за признаването ѝ като актив (липсва очакване на бъдещи икономически ползи, свързани с използването на сградата).

Част Г. Разрушаване на част от актив, който не представлява брак на актива, а подобрение

Ако бракуването на активи следва да се свързва с физическото разрушаване и унищожаване на конкретната вещ, то не всяко разрушаване от икономическа гледна точка следва да се приема като бракуване на актив. В ситуации, при които предприятието е признало даден ДМА съобразно изискванията на СС 16 и в следствие прави частично разрушаване на съответният актив с цел неговото усъвършенстване, реконструкция, обновление и модернизация, това разрушаване от икономическа гледна точка не следва да се представя като частично бракуване (освобождаване) от ДМА, а по-скоро би представлявало подобрение на признатия актив, което не следва да се отчита като текущ разход, а по-скоро следва да се капитализира и да увеличи балансовата стойност на конкретния ДМА. На основание изискването на точка 6.1 от СС 16, когато последващите разходи, дори и същите да включват част от разрушаване на актива (погрешно назован като бракуване на част от актива) водят до увеличаване на икономическата изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на съответния ДМА, тези разходи не следва да се отчитат като текущ счетоводен разход (т.е. не представляват разходи за бракуване/частично бракуване на актива), а следва да се капитализират в балансовата стойност на този актив.

Например предприятие притежава сграда, която използва за производствено помещение. През текущата година съобразно съответните разрешителни за реконструкция и модернизация на недвижимият имот, издадени от компетентните за целта органи, дружеството разрушава две от външните стени на сградата, затваря една от вратите в помещението и достроява към сградата друго помещение, което ще се ползва като склад на произвежданата продукция. По този начин през съответният отчетен период са осъществени разрушителните дейности (погрешно е схващането те да бъдат назовани частично бракуване на сградата, тъй като не това е икономическото съдържание на предприетите от ръководството на предприятието действия), необходими за строителните дейности по разширяване и дострояване на производственото помещение. Спазвайки изискванията на точка 6.1 от СС 16, всички разходи по частичното разрушаване на сградата, както и последващите разходи за строителна дейност, които от икономическа гледна точка водят до увеличаване на икономическите изгоди от използването на сградата, над първоначално оценената стандартна ефективност на признатия ДМА следва да се капитализират към балансовата стойност на съществуващата сграда.

Заклучение

Счетоводното представяне на сделките, събитията и стопанските операции в контекста на представяне на икономическата им същност изискват от ръководството на предприятието да прави задълбочени преценки. Същите следва да бъдат достатъчно професионални, безпристрастни и по никакъв начин не следва да преследват определено и желано счетоводно отчитане. Напълно е възможно едно и също събитие да има различно счетоводно представяне във финансовите отчети, съставени в съответствие с НСС, като основното в случая е да се спазват общите постановки на приложимата национална счетоводна база. От казаното по-горе може да се направи обобщение, че в повечето случаи бракът на активи следва счетоводно да се представя като текущ разход, но не са изключения случаите, когато бракуването следва да се представя като вземане, а самото разрушаване и демонтиране на активи е напълно допустимо да се представя или като елемент на цената на придобиване на друг актив, или като подобрене на съществуващ актив.

Библиографска справка:

1. Закон за данък върху добавената стойност – обн., ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм., ДВ, бр. 79 от 17 септември 2024 г.
2. Закон за счетоводството – обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., в сила от 01.01.2016 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 79 от 17 септември 2024 г.
3. Национални счетоводни стандарти, приети с ПМС № 46 от 21.03.2005 година, ПМС № 251 от 17.10.2007 г. за изменение и допълнение на НСФОМСП, изменение и допълнение с ПМС № 394 от 30.12.2015 г., последно изм. и доп., ПМС № 27 от 14.02.2019 г., обн., ДВ, бр. 15 от 19 февруари 2019 г.
4. СС 12 – Отчитане на стоково-материалните запаси.
5. СС 16 – Дълготрайни материални активи.
6. СС 38 – Нематериални активи.
7. СС 40 – Отчитане на инвестиционни имоти.

PRACTICAL ASPECTS OF THE ACCOUNTING TREATMENT OF SCRAPPING OF ASSETS

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Managing Partner

“Dosevi – consultations and audit” LTD &

“Tartey consult” LTD – Gabrovo

Keywords:	Summary
<p><i>Scrapping</i></p> <p><i>Derecognition</i></p> <p><i>Retirement of assets</i></p> <p><i>Future economic benefits</i></p> <p><i>Revenue expenditure</i></p> <p><i>Destruction of an asset</i></p> <p><i>the Accountancy Act</i></p> <p><i>National Accounting Standards</i></p>	<p><i>Issues relating to the liquidation and destruction of assets have traditionally been associated with their scrapping, which for accounting purposes involves the recognition of expenses and accordingly loss. The traditional concept of presenting the scrapping of assets in the financial statements as a revenue expenditure is as justified as it is controversial, as each business transaction should ultimately be presented in accordance with its economic substance. This article will consider different perspectives on the accounting treatment of asset scrapping in accordance with the requirements of the National Accounting Standards and will attempt to present such factual circumstances under which not every asset destruction should be treated as scrapping of assets.</i></p>