



## РАЗХОДИ ЗА РЕМОНТ И ПОДОБРЕНИЕ НА НЕТЕКУЩИ АКТИВИ

*Доц. д-р Живко Бонев*

*Дипломиран експерт-счетоводител,*

*Регистриран одитор*

### **Резюме**

Статията е посветена на ремонтите и подобренията на нетекущите материални активи. В тази връзка е изяснена същността на ремонта и на подобрението както от техническа, така и от икономическа гледна точка и разликата в предназначението на разходите и характера на получаваната изгода.

На основата на собствеността на нетекущите активи, обект на ремонтни действия или подобрения, са разгледани принципно извършването и отразяването на съответните разходи.

На първо място са разгледани въпросите, свързани със собствени нетекущи активи, като са обхванати:

Относно подобренията:

*\*Капитализирането на разходите за подобрения;*

*\*Отчитане на ремонтните разходи като текущи такива;*

*\*Обърнато е внимание на възможността за създаване на резерви за бъдещи ремонтни разходи, свързано с принципа на съпоставимост на приходите и разходите, и избягване на колебанията на финансовия резултат в резултат на ремонтите.*

Обърнато е внимание, че подобрението е създаване на собствен актив или част от актив, който се присъединява към основната вещь (в случая наетия актив) и следва нейния статут, и значението на договореностите относно извършването, погасяването, амортизацията и прехвърлянето на подобрението.

Относно ремонтите са посочени кои поправки са законови за сметка на наемателя, както и другите договорни възможности за сметка на наемателя или за сметка на наема и пр.

На трето място се третира въпросът за ремонти и подобрения на чужд дълготраен актив, който не е нает на оперативен лизинг, и данъчното им третиране.

Накрая са посочени и основните задачи на независимите одитори при установяване на съществени ремонтни дейности и подобрения.

### **Ключови думи:**

Ремонт

Подобрение

*Същност*

В процеса на използването нетекущите материални активи губят част от своите експлоатационни качества. В резултат на това се намалява тяхната ефективност – стават по-нископроизводителни, с по-ниско качество на произвежданата продукция; по-ресурсоемки и пр. В много случаи се явяват нови „по-модерни” еднотипни продукти, с по-висока конкурентоспособност. Това прави в определен момент неизгодно или нецелесъобразно използването на наличните активи в това им състояние. Необходимо е тези нетекущи активи да бъдат заменени с нови или загубените качества да бъдат възстановени, което се постига по пътя на ремонта или подобренията.

Въпросът за подобренията и ремонтите на нетекущите (дълготрайните) материални активи винаги е бил обект на внимание както от техническа, така и от счетоводна гледна точка. Ситуациите в това отношение са различни, които може да се обединят в две групи: подобрения и ремонти на собствени активи и подобрения и ремонти на чужди активи.

И при подобренията, и при ремонтите предприятието извършва разходи. Разликата е в предназначението на тези разходи и характера на получаваната изгода.

А) Под **подобрение** се разбира извършването на разходи, които водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив. Това увеличение на изгодата може да се реализира по различен начин :

- \*Повишена производителност;
- \*Подобрено качество на продукцията;
- \*Намалени експлоатационни разходи;
- \*Подобрена безопасност на ползване;
- \*Подобрено екологично въздействие и др.

Б) Под **ремонт** се разбира дейността по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които възстановяват частично или напълно загубени експлоатационни качества, т.е. максимално близо до първоначално оценената стандартна ефективност. От техническа гледна точка поддържането на работоспособността на нетекущите материални активи на необходимото ниво обхваща: ежедневно обслужване; текущ ремонт; среден ремонт; основен ремонт. Не е задължително извършването на всички тези видове ремонти за всеки един актив. Принципно те се отнасят за по-големи и сложни такива. На някои активи се извършва само един вид ремонт, други въобще не се ремонтират. При някои активи се извършват няколко поредни ремонта от един вид, например първи основен ремонт, втори основен ремонт и пр. Те могат да имат и различна стойност.

Делението на ремонтите по видове е на основата на вида и обема работи, които се изпълняват, от което зависи периодичността на извършването им и стойността на обслужването и ремонта. От икономическа гледна точка това няма значение. Действително често ремонтът на даден актив, особено основен ремонт,

може да надвиши дори цената на придобиване на ремонтирания актив. Такива случаи най-често се явяват при стари сгради, чиято цена на придобиване е ниска и не са преоценявани.

*Отчитане на подобрения и ремонти на собствени нетекущи активи*

Счетоводната и данъчната нормативна уредба третират разходите за подобрения и за ремонти по различен начин.

**А) Разходите за извършване на подобрения** на дадени активи **подлежат на капитализиране**. Повишаването на изгодите над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив води до увеличаване на неговата стойност и следователно трябва да бъдат отнесени в увеличение на отчетната стойност на актива. Няма значение какъв е размерът на разходите и размерът на очакваните изгоди, някои от които е възможно стойностно да не могат да се оценят (например екологичните и пр.). Стойността на тази инвестиция се възстановява във времето по пътя на амортизациите.

**Б) Разходите за ремонт**, независимо от размера им или от техническата им характеристика, **са текущи разходи** и не могат да се капитализират. Те намаляват текущите финансови резултати на предприятието. По тази причина често предприятията неправилно се стремят да ги отчетат като подобрения и капитализират или да ги отчетат за сметка на неразпределената печалба.

В много случаи за предприятието не е изгодно да заменя актива с нов. Тогава то извършва ремонтни разходи, за да възстанови загубените експлоатационни качества. Тези разходи по същество са за сметка на получени в миналото изгоди. Това нарушава принципа за съпоставимост между изгоди и разходи, т.е. изгодите и разходите да се отчетат в един и същ период. Или **самата нормативна и професионална уредба нарушава въведен от нея принцип**.

Има случаи и то не рядко, когато в процеса на извършването на ремонт се извършват и подобрения, т.е. едновременно и с едни и същи общи разходи се възстановяват загубени експлоатационни качества в повишен размер. Тогава компетентно лице следва да определи каква част от разходите касаят възстановяване на загубените качества, които да се отчетат като текущ разход и каква част се отнасят до подобрения и подлежат на капитализиране. Тази преценка почти никога не може да бъде точна, което позволява да се правят и манипулации.

Както се посочи, съществуващата нормативна счетоводна трактовка на ремонтите води до нарушаване на принципа за съпоставимост на приходи и разходи. Дълготрайният актив се използва и носи изгоди през определен интервал от време, при което неговите експлоатационни качества намаляват. Когато тази загуба на качества стане значителна и активът може даже да спре да се използва, а това значи и че не носи приходи или носи малко приходи, и точно

тогава се извършват разходи за ремонт. Или общо казано, през един период се получават изгодите, а през друг – извършват разходите.

Възможност да се поправи тази нередност има по пътя на създаването на резерви за бъдещи ремонтни разходи, но това не е конкретизирано за ремонтите на нетекущите активи, подлежащи на ремонт, а решението е оставено на предприятието. И тъй като не е посочен задължителен ред за осигуряване на тази съпоставимост на приходи от използването на нетекущи активи и разходите за възстановяване на изгубените, в резултат на това използване, експлоатационни качества, той не се прилага.

Разходите се отчитат и признават, когато се извършват независимо от това кога са получавани изгодите. А то деформира финансовите резултати поне в два интервала от време. Влияние за това има и данъчното признаване на разходите в годината на извършването им.

Обикновено всяко предприятие в своя отчет заявява, че прилага счетоводните принципи, посочени в Закона за счетоводството, в това число и принципа за съпоставимостта на приходите и разходите. А на практика го нарушава. Възприемането на определен задължителен принцип изисква неговото прилагане във всички случаи, в т.ч. и относно ремонтите, което може да се постигне чрез възприемане на съответната счетоводна политика на резервиране на суми за разходи за бъдещи ремонтни дейности съобразно конкретните условия в даденото предприятие и то е в ръцете на предприятието.

Посоченото изисква предприятието да определи:

\*за кои активи ще се осъществява резервиране на разходи за ремонт. Явно това са първо активите, подлежащи на ремонт, и на второ място – тези с продължителен и по-скъп ремонт и да го заложи в счетоводната си политика;

\*периодичността и броя на отделните видове ремонти, което е свързано с графика за ремонтите. За някои активи това е определено още от производителя. Например ремонт на двигателя на самолет, на автомобил, ремонт на матрица и пр. след определен обем работа. За други активи това се знае от практиката и пр.;

\*каква е приблизителната стойност на отделните ремонти. Тук вече има голямо място и счетоводството, при което от съществено значение би било наличието на статистика от минали периоди.

На тази основа може да се определи какъв годишен резерв би следвало да се създава, размерът на провизията.

Създаването на самия резерв би следвало да е чрез методите на отчитане на провизиите и в съответствие с индивидуалния сметкоплан. Принципно това е отчитане на разход и провизия.

Аналитичното отчитане по активи е възможно и желателно за набиране на статистика, но не би следвало да е задължително.

В бъдеще време, когато се извърши ремонт, той не се отчита като текущ разход, а за сметка на така създадените провизии. Ако провизията не достига,

разликата ще се отчете като текущ разход. Всичко това дава основание да се отчете и отсрочен данъчен актив.

За да се избегне злоупотребата с тези разходи за създаване на провизии, те данъчно не се признават в годината на начисляването им и с тях се преобразува финансовият резултат в увеличение. Финансовият резултат се преобразува в намаление в годината на извършването на ремонта.

Ако не се резервират суми за ремонт през годините на експлоатиране на актива, финансовият резултат ще бъде по-висок. И през годината на извършване на ремонта – рязко намален.

Този въпрос обикновено при изготвянето на годишните финансови отчети и при одитирането им се подминава, дори когато стотици милиони левове се изразходват за ремонт и финансовата информация е деформирана. Най-често в пояснителните бележки се записва, че финансовият резултат е намален, защото има направени разходи за ремонти в даден размер. Често повишението на финансовият резултат в следващия период, през годината, следваща ремонта, се приписва на действията на ръководството като техен принос и дори може да дава право на плащането на тантиеми.

За съжаление и одиторите не обръщат внимание на този въпрос при извършването на независимия финансов одит

#### *Отчитане на подобрения и ремонти на наети нетекущи активи*

В редица случаи предприятието използва в своята дейност чужди нетекущи активи, наети по оперативен лизинг. За ефективното им използване според предназначението им нерядко се налага извършването на разходи за ремонт или подобрения. Отчитането им зависи от редица условия. На първо място са клаузите в наемния договор.

#### *Извършване на подобрение на нает актив*

Подобрението е създаване на собствен актив или част от актив, който се присъединява към основната вещь (в случая наетия актив) и следва нейния статут. Например едно вътрешно преустройство на сграда не може да се отдели от нея. Когато договорът изтече или се прекрати, този актив се предава на собственика на основния актив.

Чл. 97 от Закона за собствеността гласи:

*«Когато чужда вещь е присъединена като част към главна вещь по такъв начин, че не би могла да се отдели без съществено повреждане на главната вещь, собственикът на тази вещь придобива правото на собственост и върху присъединената част, при задължение да обезщети нейния собственик.»*

Веднага следва да се види какво е предвидено в договора – подобрението дали е възмездно, или не е.

- \* Ако е възмездно, то стойността на подобрението се третира като вземане от наемодателя. Договорно може да е определен и начинът на погасяване – за сметка на наема, еднократно плащане при завършването му или при изтичане срока на наемния договор и пр.
- \* Ако не е възмездно, подобрението е актив на наемателя и следва основния актив, който е на наемодателя. Тъй като подобрението е създаване на собствен актив, който трайно е присъединен към основния, но чужд актив, стойността му следва да се амортизира за срока на наемното отношение. Съгласно ЗЗД максималният срок на наемен договор е десет години.

Предназначението на наетия актив пък определя правото на данъчен кредит – ако се използва за облагаеми сделки, наемателят има право на данъчен кредит.

#### *Ремонт на нает актив*

Въпросът принципно е подобен на предходния. Наемателят извършва разходи, свързани с нает актив. Трябва обаче да се има предвид, че съгласно чл. 231 от Закона за задълженията и договорите дребните поправки, отнасящи се до повреди, които се дължат на обикновено употребление, са за сметка на наемателя.

Поправките на всички други повреди, ако не са причинени виновно от наемателя, са за сметка на наемодателя.

Но е възможно да има и друга договорка, според която значителни ремонти да са за сметка на наемателя или за сметка на наема и пр. Следователно трябва да се процедира съобразно договора:

- \* Ако те са за сметка на наемателя, се третират като разход;
- \* Ако са за сметка на наемодателя и са извършени от наемателя, се третират като вземания. Погашението може да е за сметка на наема или по друг начин, уточнено в договора.

#### *Подобрение или ремонт на чужд актив<sup>1</sup>*

Има макар и по-редки случаи, когато предприятието е принудено или очаква да има изгода от ремонт или подобрение на чужд актив. Типичен такъв случай е при лошо състояние на тротоар, пътна настилка или други елементи на инфраструктурата и пр. пред заведение, които са примерно общинска собственост. Тук наемен договор няма.

Редно е предприятието да поиска съгласие от собственика за извършването на ремонта, при което ще се уточни и за чия сметка ще бъде.

---

<sup>1</sup> Актив, който не се ползва по наемен договор.

- \* Ако ремонтът ще бъде извършен от предприятието в рамките на определен лимит, но за сметка на собственика, разходът ще се третира като вземане.
- \* Ако ремонтът е за сметка на предприятието, ще се отчете като разход, но данъчно няма да се признае.
- \* Възможно е в допустимите рамки по чл. 31 от ЗКПО да се договори като дарение от предприятието към собственика. Тогава разходът ще се отчете именно като дарение, което малко ще намали разходите. Всичко това ще бъде обаче въпрос на съответните договорености.

### *Независим финансов одит*

При изпълнение на своя одиторски ангажимент независимите финансови одитори трябва да установят дали има извършени и отчетени ремонти и/или подобрения на нетекущи активи и тяхната значимост.

При съществени по своя характер и размер разходи за ремонти и подобрения пред одиторите стоят редица задачи:

- Да установят дали тези разходи са правилно класифицирани като разходи за ремонт или подобрения и дали няма смесване. Това е особено важно, когато едновременно се извършва ремонт на даден актив и подобрение на същия. В този случай следва да се анализира и начинът на разделяне на разходите за едните и другите дейности.
- На второ място, при такива дейности спрямо наети или чужди активи е извършването на анализ на договореностите с оглед правилното им счетоводно и данъчно третиране.
- Накрая, на основата на констатациите от предходните проверки, е необходимо да се провери и правилността на отчитането им и влиянието им върху финансовия резултат.

### **Библиографска справка:**

1. Закон за задълженията и договорите, обн., ДВ, бр. 275 от 22 ноември 1950 г., посл. изм., ДВ, бр. 50 от 30 май 2008 г.
2. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 22 от 24 март 2015 г.
3. Закон за собствеността, обн., ДВ, бр. 92 от 16 ноември 1951 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 107 от 24 декември 2014 г.
4. МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*
5. СС 16 – *Дълготрайни материални активи*

**COSTS FOR REPAIRS AND ENHANCEMENT OF NON-CURRENT ASSETS**

**Assoc. Prof. Jivko Bonev, PhD**

*Certified Public Accountant,*

*Registered Auditor*

**Summary**

*The article deals with repairs and enhancements of non-current tangible assets. With this regard, the paper clarifies the essence of repairs and enhancements from both technical and economic view point and the difference in the purpose of the expenditure and the nature of the benefit derived.*

*Based on the ownership of the non-current assets that are subject to repairs or enhancements, the paper discusses in principle making and accounting for the relevant expenditure.*

*First of all, the paper addresses the issues related to own non-current assets looking at:*

*Concerning enhancements:*

*\*capitalization of enhancement expenditures;*

*\*accounting for repair costs as current expenses;*

*\*the article highlights the option to establish reserves for future repair costs on the basis of the principle of matching costs with revenues and avoiding fluctuations in profit or loss as a result of repair works.*

*The paper points out that enhancements are made to an own asset or a part of an asset that is joined to the main item (in this case, the leased item) and follows its status and the importance of the arrangements concerning making, settlement, depreciation and transfer of the enhancement.*

*Concerning repairs, the paper specifies which of the repair works are legally on behalf of the lessee and notes the other contractual options for those to be for the account of the lessee or for the account of the rent, etc.*

*Third, the paper discusses the issue of repairs and enhancements to other-party fixed asset which has not been leased under operating lease and the respective tax treatment.*

*Finally, the paper also outlines the main tasks of the independent auditors when encountering substantial repair works and enhancements.*

**Key words:**

*Repairs*

*Enhancement*