

СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ И ДАНЪЧНО РЕГУЛИРАНЕ НА РАЗХОДИТЕ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА ЗА РЕМОНТ НА НЕДВИЖИМИ ИМОТИ

Мая Начкова

ACCOUNTING AND TAX REGULATION OF ENTERPRISES' EXPENSES FOR REPAIRS OF REAL ESTATES

Maia Natchkova

Abstract: *In the course of their use, enterprises' real estates become physically worn. They may also suffer serious damages as a result of occurred force majeure events, such as acts of God, natural calamities, failures, fires, earthquakes, hailstorms, floods and other events by chance or due to third parties' willful actions that are irrelevant to the enterprise – thefts, robberies, arsons committed by unknown offenders. The recovery of totally or partially lost, damaged or physically worn real estates require additional costs incurred for repairs, which are borne by the enterprises. Repairs may be either major repairs to fully recover physically worn or damaged real estates, or current repairs to replace and refit only the damaged parts of the real estates. The main objective of this study is to present the accounting and taxation of enterprises' costs for repairs of real estates. The object of this study refers to the costs for repair of real estates that are treated as costs related to the enterprises' ordinary activity for accounting purposes, however their tax treatment is specific. The subject matter of the study refers to the repair of real estates performed by the enterprises.*

Key words: repairs, real estates, enterprises, expenses, accounting, tax regulation

Увод

Предприятията притежават недвижими имоти под формата на дълготрайни материални активи или инвестиционни имоти, които се изхабяват физически в процеса на тяхното използване. Недвижимите имоти могат да претърпят и сериозни щети в следствие на възникнали външни форсмажорни обстоятелства като действия на природни сили (стихийни бедствия - наводнения, земетресения, градушки, пожари и др.), събития със случаен характер (извънредни производствени аварии) или от умишлен характер, осъществени от неизвестни извършители - действия на трети лица (кражби, грабежи, палежи и др.). Възстановяването на изцяло или на частично погиналите, увредени или физически изхабени недвижими имоти налага извършване на допълнителни разходи за ремонт, които остават за сметка на предприятията.

Ремонтите могат да бъдат основни, когато изцяло се възстановяват физически изхабените или увредени недвижими имоти или текущи, когато се подменят и ремонтират само увредени части от недвижимите имоти.

Ремонти могат да бъдат извършени и заради приети законодателни разпоредби, наложили подобряване или допълнително надграждане на недвижимите имоти, във връзка с Директивата

на Европейския съюз (ЕС) за отчитане на корпоративната устойчивост (CSRD), (2022), Директивата на ЕС за енергийните характеристики на сградите (*Energy Performance of Buildings Directive*) (2024) и във връзка с приетия Национален план за възстановяване и устойчивост на Република България (2022) и по-специално с втория му стълб - Зелена България: Мерки за преход към въглеродно неутрална икономика, устойчиво управление на природните ресурси и енергийна ефективност. Целта на този стълб е осъществяване на Зелен преход: постигане на целите на Европейския зелен пакт чрез обновяване на сградния фонд и диверсификация на енергийните източници.

Ремонтите могат да се осъществяват от самото предприятие – собственик или ползвател на недвижимия имот, подлежащ на ремонтиране (по стопански начин, със собствени средства) или от външно строително - ремонтно предприятие (чрез сключване на договор за възлагане на ремонта).

Основната цел на изследването е да се представят счетоводното отчитане и данъчното регулиране на разходите за ремонт на недвижими имоти на предприятията. Предмет на изследването са видовете ремонти на недвижими имоти, осъществявани от предприятията. Обект на настоящото изследване са счетоводните модели на

отчитане на различните видове ремонти на недвижими имоти на предприятията и особеностите на данъчното им облагане.

Счетоводното отчитане на разходите за ремонт на недвижимите имоти от предприятията се характеризира със специфични счетоводни операции, които са в пряка зависимост от вида на извършвания ремонт и от начините на неговото финансиране. Тези разходи могат да се третират счетоводно като:

1) Текущи разходи, свързани с обичайната дейност на предприятията;

2) Последващи разходи, водещи до увеличение на балансовата стойност на притежаваните или наети недвижими имоти; или

3) Инвестиционни разходи, създаващи нови дълготрайни материални активи за предприятията.

В изследването е отделено специално внимание на данъчното регулиране на разходите за извършени ремонти на недвижимите имоти на предприятията.

Основните задачи на изследването са:

1) Да се характеризира същността на ремонта на недвижими имоти, осъществяван от предприятията;

2) Да се разгледат основните видове ремонти на недвижими имоти, осъществявани от предприятията;

3) Да се представи методологията на счетоводно отчитане на ремонтите на недвижими имоти;

4) Да се разгледат особеностите на данъчното регулиране на ремонта на недвижими имоти, осъществяван от предприятията.

1. Същност на ремонта на недвижими имоти, осъществяван от предприятията

Недвижимите имоти могат да бъдат „недвижими... вещи ...: земята, растенията, сградите и другите постройки и въобще всичко, което по естествен начин или от действието на човека е прикрепено трайно към земята или към постройката.“ (Закон за собствеността, 2022). Те са нетекущите активи на предприятието, които са включени в групата на неговите дълготрайни материални активи или в групата на инвестиционните му имоти.

Дълготрайните материални активи са установими нефинансови ресурси, които са придобити, притежавани и контролирани от предприятието. (СС 16, 2016) Те имат натурално-веществена форма, използват се за производст-

во, продажба на активи и услуги, за отдаване под наем, за административни или други специални цели (Закон за счетоводството, 2026), участват за повече от един отчетен период в дейността на предприятието и пренасят на части своята стойност в стойността на новосъздавания продукт или услуга.

Инвестиционният имот представлява недвижим имот под формата на „...земя или сграда, или и двете, държан по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете...“ (СС 40 Инвестиционни имоти, 2007)

В Концептуалната рамка за финансово отчитане по МСФО/МСС определението за нетекущ дълготраен материален актив е, че той представлява „ресурс, контролиран от предприятието, от който се очакват бъдещи икономически ползи“. (МСФО/МСС, 2020). Контролът върху даден ресурс (актив) се изразява в едновременното получаване (пряко или косвено) от предприятието на бъдещи икономически ползи от използването на актива и във възможността ръководството на предприятието да определи целта, начина, степента и времето на използване на този ресурс. Според възприетата концепция за собственост, върху нетекущите дълготрайни материални активи предприятието упражнява право на собственост в юридическия смисъл на това понятие и може да ограничи достъпа на други лица до икономическите изгоди от използването на тези активи.

Предприятието може да раздели притежаваните и контролирани от него дълготрайни материални активи на разграничими съставни части, които поотделно да отговарят на критериите за дълготраен материален актив и всяка част от тях да се отчита като самостоятелен актив. (СС 16, МСС 16). В тази връзка предприятието може да осъществи ремонт както на целия актив, така и отделно на всяка разграничима съставна част от него.

Продължителното използване от предприятията на техните недвижими имоти и по-специално на сградите и на прилежащите към тях терени, пътища, съоръжения, оборудване и други дълготрайни материални активи, включени в състава на недвижимите имоти като прилежащи селскостопански постройки, навеси, бараки и др. води до тяхното физическо изхабяване (амортизиране). Изхабяването на амортизируемите недвижими имоти не винаги е еднакво и равномерно. Някои от тях по-бързо се аморти-

зират физически от другите. Налага се предприятията да подменят или да реконструират определени части от техните недвижими имоти или основно да ремонтират целите недвижими имоти, за да възстановят тяхната техническа изправност, да подобрят качеството им и да повишат тяхната стандартна ефективност.

Ремонтът на недвижим имот е процес на цялостно или частично възстановяване на загубените му качества, реновиране, реконструиране, подобряване, отделяне, приобщаване или преобразуване на собствени сгради, на прилежащите към тях терени и други постройки, на водещите към тях собствени пътища, на техните огради, на включените в тях съоръжения, оборудване и други дълготрайни материални активи. „Ремонт“ е дейността по извършването на последващи разходи, свързани с отделен актив, които не водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив.” (Закон за данък върху добавената стойност от 2026 г., т. а))

Ремонтът се извършва от предприятието с цел:

А) възстановяване на първоначалната стандартна ефективност на притежавания недвижим имот;

Б) подобряване на бъдещите икономически изгоди от притежавания актив чрез удължаване на полезния живот и производителността на притежавания недвижим имот и чрез повишаване на пространствената му функционалност и качество;

В) възстановяване на техническата издръжливост и експлоатационните качества на имота;

Г) подобряване, осъвременяване, реконструиране, реновиране и поддържане на стандартните технически характеристики и на естетическата външност на недвижимия имот;

Д) трансформиране на имота в инвестиционен имот.

Предприятието може да извърши и разходи за подобрене на недвижимите си имоти. "Подобрене" е:

а) за сгради, които са или биха били дълготрайни активи - всяко надстрояване, допълващо застрояване, реконструкция, основно обновяване или преустройство, в резултат на което е налице "нова сграда"....;

б) за стоки, включително недвижими имоти, различни от сгради и услуги, които са или биха били дълготрайни активи - дейността по извършването на последващи разходи, свързани с от-

делен актив, които водят до икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност на този актив.” (Закон за данък върху добавената стойност от 2026 г., т. б))

Важен момент при осъществяването на ремонта е първоначалното оценяване и описване на съществуващите дефекти на недвижимите имоти, които трябва да се отремонтират. Извършва се последващо оценяване на тяхното състояние след приключването на ремонта, както и установяване на извършените ремонтни работи при възникнали допълнителни дефекти за ремонтиране. Процесът приключва с приемане на извършения ремонт въз основа на съставен Акт за приемане на изпълнените строително - ремонтни работи (при ремонта чрез възлагане) и Акт за въвеждане в експлоатация на отремонтирания недвижим имот при всички видове ремонти. „Строителни и монтажни“ са работите, чрез които строежите се изграждат, ремонтират, реконструират, преустройват, поддържат или възстановяват.” (Закон за устройство на територията от 2025 г., т. а))

2. Видове ремонти на недвижими имоти, осъществявани от предприятията

В зависимост от различни признаци, фактори и условия могат да се характеризират различни видове ремонти, осъществявани от предприятията на техните недвижими имоти, а именно:

А) Ремонти според технологията на осъществяване и обема на извършените възстановителни дейности:

1) Основен ремонт – при него ремонтните дейности се извършват от предприятията в пълен обем и засягат целия недвижим имот като се подменят или възстановяват основните съставни части на имота. Например, технологията на осъществяване на основен ремонт на сграда включва нейното съществено реновиране и реконструиране. Подменят се нейната вътрешна или външна настилка, електрическата ѝ инсталация, асансьорите, дограмата, вратите, теракота, фаянса и ВиК - инсталацията, покривната ѝ конструкция, оградата ѝ, водещия път до нея и други нейни основни и/или прилежащи към нея части.

„Основен ремонт“ на строеж е частично възстановяване и/или частична замяна на конструктивни елементи, основни части, съоръжения или инсталации на строежа, както и строително-монтажните работи, с които първоначално вложени, но износени материали, конструкции и

конструктивни елементи се заменят с други видове или се извършват нови видове работи, с които се възстановява експлоатационната им годност, подобрява се или се удължава срокът на тяхната експлоатация.” (Закон за устройство на територията от 2025 г., т. б));

2) **Частичен (текущ) ремонт** – при него ремонтните дейности се извършват от предприятията в съкратен (частичен) обем и засягат подмяната или реновирането на отделни части на недвижимия имот. Технологиите на осъществяване на частичен ремонт на сграда, например, включва реновиране на части от нейната вътрешна или външна мазилка, подмяна на електрическите уреди за осветление, на електрическите контакти и ключове, на брави, патрони и дръжки на врати, на оборудването в мокрите помещения; възстановяване на отделни разрушени или скъсани елементи на оградата; запълване на отделни увредени участъци от водещия път до сградата и частично възстановяване на други нейни основни и прилежащи части. „Текущ ремонт” на строеж е подобряването и поддържането в изправност на сградите, постройките, съоръженията и инсталациите, както и вътрешни преустройства, при които не се:

а) засяга конструкцията на сградата;

б) извършват дейности като премахване, преместване на съществуващи зидове и направа на отвори в тях, когато засягат конструкцията на сградата;

в) променя предназначението на помещенията и натоварванията в тях. Текущ ремонт на строеж е и подобряването и поддържането в изправност на елементите на техническата инфраструктура..., при които не се променят трасето и техническите характеристики.” (Закон за устройство на територията от 2025 г., т. в));

Б) *Ремонти, извършени във връзка с Националния план за възстановяване и устойчивост на Република България и осъществявания Зелен преход по Директивата EPBD на ЕС*

Законодателят е заложил в Националния план за възстановяване и устойчивост на Република България изискване ускорено да се обнови сградния фонд и да се осъществи бърза диверсификация на енергийните източници от предприятията и от населението с цел да се осъществи Зеления преход и да се постигнат целите на Европейския зелен пакт. Това обновяване се налага, защото сградите в ЕС заемат около 40% от енергийното потребление и 36% от парниковите

емисии. Обновяването на сградния фонд изисква основно саниране, декарбонизация и привеждане на сградите в състояние, отговарящо на условията за извършване на зелен преход и устойчивост. Националният план за възстановяване и устойчивост на Република България е синхронизиран с Директивата на ЕС за енергийните характеристики на сградите (*Energy Performance of Buildings Directive*). Тя е ключов законодателен акт, който изисква декарбонизация на сградния фонд в Европа до 2050 г. С нея се въвеждат нови минимални стандарти за енергийни характеристики (MEPS) на сградите. Според нея всички сгради трябва да бъдат с нулеви емисии на въглероден диоксид и санирани. Тя изисква дълбоко обновяване и приоритетно саниране на тези сгради, които имат най-лоши показатели (клас G). В тази категория за предприятията попадат основно нереновирани сгради, построени преди 1990 г., промишлени халета и обекти с компрометирана дограма и неефективни централни отоплителни инсталации, които консумират над 15 пъти повече енергия от съвременните сгради с нулеви емисии. В тези сгради липсва изолация на стените, покрива и пода, което води до огромни топлинни загуби. Дограмата им е остаряла. Те са с дървени или стари метални прозорци с единично или обикновено двойно стъкло, които пропускат въздух и влага. Тяхното отопление е неефективно, защото се използват стари печки на твърдо гориво, стари електрически уреди или неефективни локални котли. Предприятията в България, които притежават такива сгради трябва спешно да ги ремонтират, за да ги приведат във вид, съобразен с изисквания на Директивата EPBD на ЕС, а именно:

- Да въведат „умни технологии“ в сградите, в които да интегрират системи за автоматизация и управление на енергията (BMS);

- Да декарбонизират отоплението на сградите като поетапно се изведат от експлоатация котлите, които са на ископаемо твърдо гориво;

- Да диверсифицират енергийните източници като въведат отопление от възобновяеми енергийни източници (слънце, вятър и вода) чрез използването на термопомпи, соларни панели и геотермална енергия в сградите;

- Да осъществят и други наложителни ремонти, необходими за изпълнение на техническите изисквания на въведените нови стандарти за сградите.

Тези ремонти на недвижимите имоти на предприятията са свързани и с изискванията за постигане на екологичния аспект на Директивата на Европейския съюз (ЕС) за отчитане на корпоративната устойчивост (CSRD) от 2022 г.

В) Ремонти в зависимост от техните изпълнители:

1) Ремонт, осъществен от външно строително - ремонтно предприятие по договор за възлагане – при него предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот възлага на външно специализирано предприятие по договор осъществяването на ремонта на недвижимия имот. Външното строително - ремонтно предприятие осъществява процедурни действия за подготовка и извършване на строително - ремонтните работи. То получава разрешение за ремонт, ангажира строителен надзор и извършва ремонтните дейности от името и за сметка на законния собственик или ползвател на съответния недвижим имот, който ремонтира.

2) Ремонт, осъществен от самото предприятие по стопански начин (със собствени средства) – при него ремонтните дейности се извършват от самото предприятие - собственик или ползвател на недвижимия имот, със собствени материални, трудови и финансови ресурси и за негова сметка. Ремонтът е изпълнен от строително - ремонтното звено, ремонтно-механичния цех или работилница на предприятието.

Г) Ремонти според начините на финансиране:

1) Ремонт, финансиран със собствени средства на предприятието – при него ремонтните дейности се финансират от самото предприятие, което използва собствени парични средства, материални и трудови ресурси при осъществяването на ремонта;

2) Ремонт, финансиран с получен банков заем – при него ремонтните дейности се финансират с парични средства от получен банков заем от предприятието;

3) Ремонт, финансиран от държавни органи и други организации – при него ремонтните дейности се финансират със средства от Републиканския бюджет на държавата, от бюджетите на отделните министерства, ведомства и други държавни структури, от местните бюджети на общините или от бюджетите на други висшестоящи организации (например от предприятието – майка) чрез получаване на финансиране за основен или частичен ремонт на недвижимите имоти;

4) Ремонт, финансиран от зелени облигации и нисколихвени кредити за енергийна ефективност по специфичните програми за финансиране и възможностите за кандидатстване за соларни панели и термопомпи в България във връзка със Зеления преход при осъществяване на Националния план за възстановяване и устойчивост на Република България и въвеждане на техническите изискванията на Директивата на ЕС за енергийните характеристики на сградите (EPBD), изискванията на новите стандарти за сградите и Директивата на Европейския съюз (ЕС) за отчитане на корпоративната устойчивост (CSRD).

Д) Ремонти, създаващи нов дълготраен материален актив или несъздаващи нови активи:

1) Ремонт, създаващ нов дълготраен материален актив – при него извършените ремонтни дейности водят до създаване на съвсем нов дълготраен материален актив (ДМА) или водят до извършване на последващи разходи, които увеличават балансовата стойност на съществуващите дълготрайни материални активи или инвестиционни имоти на предприятието. Капитализацията на направените последващи разходи цели подобряване на бъдещите икономически изгоди от използването на недвижимия имот. Приложимите МСС/МСФО определят, че „Последващите разходи, свързани с отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, които вече са признати, трябва да се прибавят към балансовата стойност на актива, когато е вероятно предприятието да има икономически ползи над тези от първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив. Всички други разходи трябва да се признават за разход в периода, през който са направени.” (МСС 16, 2021) В този случай ремонтът води до значително увеличаване на стойността на актива, до удължаване на полезния живот и до подобряване на производителността на имота, до повишаване на неговата пространствена функционалност и до ново качество на имота. При осъществяване на ремонтни дейности, свързани с извършване на съществени реконструкции и подобрения е възможно и създаването на съвсем нов, отделен актив, който да бъде признат като нов ДМА, прилежащ или не към съществуващия недвижим имот. В този случай новосъздадения ДМА, получен в резултат на осъществен ремонт на съществуващия недвижим имот, трябва да бъде заприходен в състава на ДМА, да бъде включен в инвентарната книга и в аморти-

зационния план на предприятието с отделен инвентарен номер и с отчетна стойност, равна на сумата на всички преки разходи, направени за неговото създаване, т.е. да се заприходи по фактическа себестойност.

2) Ремонт, несъздаващ нов актив – при него ремонтните дейности не водят до създаване на нов ДМА или до извършване на последващи разходи, които да увеличат балансовата стойност на ремонтирания недвижим имот, а водят до извършване само на текущи разходи, свързани с реновирането на недвижимия имот. Тези разходи за ремонт не водят до увеличаване на очакваните икономически изгоди от използването на ремонтирания недвижим имот в сравнение с първоначално предвидените. Затова те се признават и отчитат в счетоводството на предприятията като текущи разходи по икономически елементи (разходи за материали; за външни услуги; за амортизация на ДМА, използвани при ремонта на недвижими имоти; за възнаграждения и осигуровки на служителите, извършващи ремонта или други разходи) за отчетния период, в който са извършени.

Е) Ремонти, според възможността им за предварително планиране:

1) Планов ремонт – при него ремонтните дейности са предварително планирани от ръководството на предприятието;

2) Аварийен (извънреден) ремонт – при него ремонтните дейности не са предварително планирани от ръководството на предприятието, а са предизвикани извънредно поради настъпило стихийно бедствие, действия на трети лица или производствена авария, в следствие на които е увреден недвижимия имот.

3. Методология на счетоводно отчитане на ремонтите на недвижими имоти

За счетоводната отчетност на предприятието е важен вида на ремонта от гледна точка на неговите изпълнители. Затова са създадени две методологии на счетоводно отчитане на ремонтите – за ремонтите, осъществени чрез възлагане от външни изпълнители (строително - ремонтни предприятия) и за ремонтите, осъществени от самото предприятие по стопански начин (със собствени средства).

3.1. Методология на счетоводно отчитане на ремонта на недвижими имоти, осъществен чрез възлагане от външно строително - ремонтно предприятие

Възлагането на ремонта на недвижими имоти на външно строително - ремонтно предприятие чрез сключване на договор за ремонт преминава през няколко етапа:

1) Сключване на договор за възлагане на строително - ремонтни дейности на външно предприятие от страна на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот;

2) Първоначално оценяване и описване на съществуващите дефекти на недвижимите имоти, които трябва да се ремонтират;

3) Предоставяне на аванс от предприятието – собственик или ползвател на недвижимия имот на изпълнителя на ремонта (външното строително - ремонтно предприятие);

4) Последващо оценяване на състоянието на ремонтираните недвижими имоти след сключване на ремонта и установяване на извършените строително - ремонтни работи при възникнали допълнителни дефекти за ремонтиране.

5) Приемане на извършения възложен ремонт от изпълнителя (външното строително - ремонтно предприятие) съгласно съставен Акт за приемане на изпълнените строително-ремонтни работи;

6) Окончателно уреждане на сметните взаимоотношения с външния изпълнител на ремонта чрез възлагане след приспадане на предварително платения аванс;

7) Счетоводно отразяване на увеличението на балансовата стойност на ремонтираните недвижими имоти при извършени последващи разходи или заприходяване на новосъздадения ДМА в резултат на осъществения ремонт чрез възлагане в състава на нетекущите активи на предприятието по неговата историческа цена (цена на придобиване) или отразяване на стойността на ремонта, осъществен чрез възлагане като текущ разход в отчетния период, през който е направен. Тази цена е определена в окончателната фактура на външния изпълнител на ремонта чрез възлагане и включва покупната цена, невъзстановимите данъци (ако данъчният кредит е непризнат по Закон за данък върху добавената стойност (ЗДДС)) и всички преки разходи, необходими за привеждане на актива в работно състояние;

8) Въвеждане в експлоатация на ремонтира-

ния недвижим имот съгласно Акт за въвеждане в експлоатация;

9) Оповестяване на информацията за ново-създадени ДМА в резултат на осъществен ремонт чрез възлагане и на тяхната историческа цена във финансовите отчети на предприятието – собственик или ползвател на недвижимия имот;

10) Оповестяване на информация за направените последващи разходи, с които се увеличава балансовата стойност на недвижимите имоти, ремонтирани чрез възлагане във финансовите отчети на предприятието – собственик или ползвател на недвижимия имот;

11) Оповестяване на информация за направените текущи разходи, които не водят до увеличаване на балансовата стойност на недвижимите имоти, ремонтирани чрез възлагане в отчетния период във финансовите отчети на предприятието – собственик или ползвател на недвижимия имот.

Методологията на счетоводно отчитане на ремонта на недвижими имоти чрез възлагане следва някои от основните му етапи на осъществяване, а именно:

1) *Отразяване в счетоводните регистри на предоставения аванс на външния изпълнител* въз основа на получената от него фактура. Ако външното строително -ремонтно предприятие е юридическо лице, регистрирано по ЗДДС, то издава данъчна фактура за осъществен ремонт. Данъчната основа, записана в издадената данъчна фактура от изпълнителя на ремонта, намира отражение в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот по дебита на сметка 402 Доставчици по аванси, а начисленият ДДС на аванса - по дебита на сметка 4531 Начислен ДДС за покупките срещу кредита на сметка 401 Доставчици. Ако външното строително - ремонтно предприятие е юридическо лице, което не е регистрирано по ЗДДС, то издава опростена фактура за осъществения от него ремонт. Счетоводното записване в този случай касае предоставения аванс на външния изпълнител с конкретна сума, върху която не се начислява ДДС. Сумата на аванса, записана в опростената фактура намира отражение в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот по дебита на сметка 402 Доставчици по аванси срещу кредита на сметка 401 Доставчици. Плащането на аванса на външното строително - ремонтно предприятие намира отражение в счетоводните регистри на

предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот по дебита на сметка 401 Доставчици срещу кредита на сметки от група 50 Парични средства.

2) *При получаване на окончателната фактура за извършения ремонт на недвижимия имот, осъществен чрез възлагане от външния изпълнител*, в зависимост от резултата от ремонта, записванията в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот касаят:

А) Отчитане на текущи разходи за ремонт на недвижими имоти – в този случай разходите за ремонт следва да се отчитат като текущи разходи и да се отразяват в текущия финансов резултат на предприятието – собственик или ползвател на недвижимия имот. Данъчната основа, записана в издадената окончателна данъчна фактура от изпълнителя на ремонта намира отражение в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги, а начисленият ДДС - по дебита на сметка 4531 Начислен ДДС за покупките срещу кредита на сметка 401 Доставчици. Отчетените разходи по икономически елементи се отнасят по предназначение в разходите за дейността на предприятието -собственик или ползвател на недвижимия имот, а именно по дебита на сметка 611 Разходи за основна дейност срещу кредита на сметка 602 Разходи за външни услуги с окончателната стойност на ремонта.

Б) Отчитане на новосъздадените дълготрайни материални активи в резултат на осъществен ремонт – в този случай данъчната основа, записана в издадената окончателна данъчна фактура от изпълнителя на ремонта намира отражение в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот по дебита на сметка 203 Сгради, сметка 209 Други ДМА или по сметка 224 Инвестиционни имоти, а начисленият ДДС - по дебита на сметка 4531 Начислен ДДС за покупките срещу кредита на сметка 401 Доставчици;

В) Отчитане на последващи разходи, които водят до увеличение на балансовата стойност на съществуващите недвижими имоти – в този случай данъчната основа, записана в издадената окончателна данъчна фактура от изпълнителя на ремонта намира отражение в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот по дебита на сметка

203 Сгради, сметка 209 Други ДМА или по сметка 224 Инвестиционни имоти, а начисленият ДДС - по дебита на сметка 4531 Начислен ДДС за покупките срещу кредита на сметка 401 Доставчици.

Капитализираните последващи разходи, които увеличават балансовата стойност на ремонтирания недвижим имот могат да бъдат отчетени по два начина:

- като се отпише цялата начислена амортизация на ремонтирания актив и се увеличи балансовата му стойност с направените разходи; и

- като се намали начислената амортизация на ремонтирания актив с тези последващи разходи. Ако размерът на начислената амортизация не е достатъчен, за да покрие направените последващи разходи, тогава с разликата ще се увеличи отчетната стойност на ремонтирания актив.

3) *За приспадане на предоставения аванс на външния изпълнител* се съставя счетоводна статия, с която се сторнира аванса, предварително отчетен в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот, а именно: дебитира се сметка 402 Доставчици по аванси и се кредитира сметка 401 Доставчици с отрицателната стойност на аванса. Може да се състави и обратна счетоводна статия на счетоводната статия, с която е отчетен аванса, а именно: дебитира се сметка 401 Доставчици и се кредитира сметка 402 Доставчици по аванси със стойността на отчетения аванс.

4) *Окончателно уреждане на сметните взаимоотношения с изпълнителя (външното строително - ремонтно предприятие)* - намира отражение в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот по дебита на сметка 401 Доставчици срещу кредита на сметки от група 50 Парични средства с размера на неплатената стойност по издадената окончателна фактура за ремонта след приспадане на предоставения аванс.

5) *В случаи на непризнаване на данъчен кредит при ремонт на някои ДМА съгласно разпоредбите на ЗДДС*, фактурираният от външния изпълнител ДДС се отчита в счетоводните регистри на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот като текущ разход по икономически елементи по дебита на сметка 609 Други разходи срещу кредита на сметка 4531 Начислен ДДС за покупките. Отчетените разходи по икономически елементи се отнасят по предназначение в разходите за дейността, а

именно: дебитира се сметка 614 Административно - управленски разходи и се кредитира сметка 609 Други разходи с размера на непризнания данъчен кредит – начисления ДДС от външния изпълнител в издадените от него фактура за аванс и фактура за окончателно извършен ремонт.

6) *Неприключилият ремонт на недвижими имоти чрез възлагане към края на отчетната година*, за който е предоставен аванс на външния изпълнител се оповестява в годишния финансов отчет на предприятието - собственик или ползвател на недвижимия имот като се отразява в неговия счетоводен баланс в балансовата статия „Предоставени аванси и дълготрайни материални активи в процес на изграждане“.

3.2. Методология на счетоводно отчитане на ремонта на недвижими имоти, осъществен от предприятията по стопански начин

Осъществяването на ремонт на недвижими имоти от предприятията по стопански начин (със собствени средства) води до извършването на разходи за:

- подготовка за ремонт на недвижимия имот и на прилежащия към него терен;

- получаване на строителни разрешителни за ремонт от кадастралната строителна служба в общината по местонахождението на недвижимия имот;

- извършване на строително – ремонтните работи;

- въвеждане в работно състояние;

- изплащане на хонорари на архитекти, инженери, строителен надзор, икономисти и други, свързани с въвеждане на имота в експлоатация и др.

Тези разходи предприятието отчита като текущи по дебита на събирателно - разпределителните сметки от група 60 Разходи по икономически елементи срещу кредита на сметка 401 Доставчици или на сметка 499 Други кредитори, или на сметки от група 50 Парични средства. Отчетените разходи по икономически елементи се отнасят по предназначение в разходите за дейността, а именно по дебита на операционно - калкуляционната сметка 613 Разходи за придобиване на дълготрайни активи, по която се формира фактическата себестойност на ремонта на недвижимия имот срещу кредита на сметките от гр. 60 Разходи по икономически елементи. В дебитния оборот на сметка 613 Разходи за придобиване на

дълготрайни активи се натрупват (калкулират) всички текущи разходи, извършени за ремонта на недвижимия имот. След завършване на ремонта и въвеждане на недвижимия имот в употреба сметка 613 Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи се приключва като се кредитира с формираната вече фактическа себестойност на ремонта срещу дебитиране на сметка 203 Сгради, сметка 209 Други ДМА или сметка 224 Инвестиционни имоти. Ако към датата на съставянето на финансовия отчет в предприятието има незавършен ремонт на недвижими имоти, сумата на направените разходи остава като дебитно салдо по сметка 613 Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи и се оповестява в годишния финансов отчет на предприятието като се отразява в счетоводния му баланс в балансовата статия „Предоставени аванси и дълготрайни материални активи в процес на изграждане“.

4. Данъчно регулиране на разходите за ремонт на недвижими имоти, осъществяван от предприятията

Уредбата на данъчното регулиране на разходите за ремонт на недвижими имоти на предприятията е заложена в два закона на Република България – Закона за местни данъци и такси (ЗМДТ) и Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО).

1) Според ЗМДТ предприятията трябва в двумесечен срок да подадат данъчна декларация за облагане с годишен данък върху недвижимите имоти както при придобиването на собствеността върху облагаемия недвижим имот, така и при промяна на някое обстоятелство, което има значение за определянето на данъка върху недвижимите имоти. (Закон за местните данъци и такси от 2026 г., т. а)) Такова обстоятелство са извършените подобрения в следствие на основен ремонт на собствена сграда, на прилежащите терени, постройки и собствени пътища към нея. Това са разходи, касаещи техническата инфраструктура на сградата и са свързани с вграждането на климатична или отоплителна инсталация, поставянето на шумо- или топлоизолация, специално покривно покритие, нова дограма или луксозни декоративни елементи и облицовки. Всички тези характеристики имат отражение върху размера на данъчната оценка на имота, защото придават различни стойности на съответстващите им коефициенти, които

участват във формулата за изчисляване на данъчната оценка. (Закон за местните данъци и такси от 2026 г., т. б)) Направените подобрения на имота представляват ново обстоятелство, с което по силата на ЗМДТ възниква от една страна задължение за деклариране, а от друга – за плащане на имуществените задълженията за съответния имот на базата на променената (завишена) данъчна основа. От значение за размера на данъците и таксите по ЗМДТ са единствено разходите за ремонт на собствена сграда, които са с характер на подобрение, водят до удължаване на полезния срок на годност на имота и се отразяват в увеличение на неговата отчетна стойност. Разходите за ремонт на собствени недвижими имоти, отчетени като текущи разходи, нямат връзка с облагането по този закон и не водят до задължение за деклариране по ЗМДТ. Данъчната оценка на нежилищните имоти на предприятията е по-високата стойност между отчетната им стойност и данъчната им оценка, изчислена съгласно Приложение №2 на ЗМДТ. Данъкът по ЗМДТ, дължим от предприятията се определя върху новата оценка и се дължи от месеца, следващ промяната.

2) Според ЗКПО разходите за ремонт се делят на две категории:

1.Разходи за ремонт, чрез които се възстановява състоянието на дълготрайните материални активи за нормалното им функциониране - тези разходи са **данъчно признати**, когато са доказани документално и се отнасят за активи (собствени, наети или предоставени за ползване), които предприятието като данъчнозадължено лице използва, за да извършва стопанската си дейност. То трябва да запише новосъздадения или подобрения данъчен амортизируем актив в следствие на основен ремонт в неговия Данъчен амортизационен план по данъчна амортизируема стойност в началото на месеца, през който са завършени последващите разходи за него. Данъчната му амортизируема стойност се определя, като историческата цена на дълготрайния материален актив се увеличи с извършените до този момент последващи разходи, които съгласно счетоводното законодателство водят до бъдещи икономически изгоди, свързани с този актив.

2.Разходи за ремонт, водещи до увеличаване на очакваната икономическа изгода спрямо първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващите активи. Данъчното третиране на тези разходи се определя в зави-

симост от това дали последващите разходи се извършват за подобрения на собствени или за наети активи. Тези разходи са **данъчно призна-ти**, когато са доказани документално и се отнасят за активи (собствени, наети или предоставени за ползване), които предприятието като данъчнозадължено лице използва, за да извършва стопанската си дейност.

Ако разходите за ремонт се правят за подобрения на собствени активи, те представляват данъчен амортизируем актив, който за данъчни цели се отнася към категорията на актива, за който се прави подобрението, т.е. към дълготрайните **материални** активи и се амортизира с амортизационната норма за същата категория активи. (Закон за корпоративното подоходно облагане от 2026 г., т. а))

Ако разходите за ремонт се правят за подобрения на наети или предоставени за ползване дълготрайни материални активи, те се третираат като дълготрайни **нематериални** активи, за които има правни ограничения за периода на ползване на актива и се амортизират за данъчни цели с амортизационна норма съобразно срока на правното ограничение за ползване. (Закон за корпоративното подоходно облагане от 2026 г., т. б))

Ако разходите за ремонт отговарят на критериите в СС 16 Дълготрайни материални активи и не се отразят счетоводно като данъчен дълготраен нематериален актив, а останат като текущ счетоводен разход, то тези разходи, формирайки данъчен амортизируем актив, включително последващите разходи, **не се признават за данъчни цели и с тях следва да се увеличи счетоводния финансов резултат**. (Закон за корпоративното подоходно облагане от 2026 г., т. в)) Финансовият резултат на предприятието (счетоводната печалба или загуба) се увеличава с разходите, несвързани с дейността и тези, които представляват скрито разпределение на печалбата. В този смисъл, ако разходите за ремонт не се признават за данъчни цели, с тях следва да бъде увеличен финансовия резултат на данъчнозадълженото лице. (Закон за корпоративното подоходно облагане от 2026 г., т. г))

Заклучение

„В резултат на „глобалната криза (2007-2008 г.), засилен от уроците на глобалната пандемия причинена от “COVID-19” е възобновения и засилен интерес към търсене на реални активи. На активи „убежища“ по време на кризи, за запаз-

ването на стойност и срещу обезценяване.“ (Асенов, 2025, стр. 144) В тази връзка предприятията инвестират част от свободните си средства в недвижими имоти. Важно е тези инвестиции да бъдат в нови или в реновирани активи, отговарящи на изискванията на Директивата на Европейския съюз (ЕС) за отчитане на корпоративната устойчивост (CSRD), на Директивата на ЕС за енергийните характеристики на сградите (*Energy Performance of Buildings Directive*) и на Националния план за възстановяване и устойчивост на Република България.

Ремонтите на недвижими имоти са изключително важни за предприятията, за икономиката и за обществото. Те спомагат за реновиране, възстановяване и реконструиране на собствените, наетите или предоставените за ползване от предприятията имоти с цел удължаване на срока на тяхната годност, ефективност и производителност.

Информацията за отчетените текущи разходи за ремонт на недвижими имоти в зависимост от изпълнителите на ремонта, от начините на неговото финансиране и от технологията на осъществяването му; за направените последващи разходи, които водят до увеличение на балансовата стойност на съществуващите недвижими имоти, както и за новосъздадените дълготрайни материални активи в резултат на осъществен ремонт трябва да бъде оповестена във финансовите отчети на предприятията достоверно, обективно и точно, във всички съществени аспекти.

Информацията за историческата цена на новосъздадените дълготрайни материални активи, получени в резултат на осъществени ремонти, както и за направените последващи разходи, с които се увеличава балансовата стойност на отремонтираните недвижими имоти на предприятията намира отражение в Актива на Счетоводния баланс, съставен по НСС, респ. в Актива на Отчета за финансовото състояние, съставен по МСФО/МСС, в раздела „Нетекущи активи“, в групата на ДМА, в групата на НДА (за направените разходи за ремонт на наети недвижими имоти, отразени като създаден нов нематериален дълготраен актив) или в групата на инвестиционните имоти.

Информацията за отчетените текущи разходи за ремонт на недвижимите имоти на предприятията намира отражение в разходната част на Отчета за приходите и разходите, съставен по НСС, респ. на Отчета за печалбите и загубите и

другия всеобхватен доход, съставен по МСФО/МСС, в раздела „Разходи от дейността“.

В Приложението към финансовите отчети на предприятията се оповестява по-детайлна информация за осъществените ремонти на недвижими имоти, която е необходима както на потребителите на финансовите отчети, така и на ръководствата на предприятията, за да могат да планират навреме необходимите ремонти за възстановяване, подобряване и поддържане в изправност на техните недвижими имоти.

Навременното планиране на текущите и основните ремонти на собствените, на наетите или на предоставените за ползване недвижими имоти на предприятията, вярното и точно счетоводно отчитане, анализиране и данъчно регулиране на разходите за ремонти са в основата на ефективното и умело управление на тяхното състояние от страна на предприятията.

Литература

Директива (ЕС) 2022/2464 за корпоративно отчитане на устойчивостта (CSRD) на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 г.

(Direktiva (ES) 2022/2464 za korporativno otchitane na ustoychivostta (CSRD) na Evropeyskiya parlament i na Saveta ot 14 dekemvri 2022 g.)

Директива (ЕС) 2024/1275 относно енергийните характеристики на сградите (Energy Performance of Buildings Directive), на Европейския парламент и на Съвета от 24 април 2024 г.

(Direktiva (ES) 2024/1275 otnosno energiyните harakteristiki na sgradite (Energy Performance of Buildings Directive), na Evropeyskiya parlament i na Saveta ot 24 april 2024 g.)

Национален план за възстановяване и устойчивост на Република България, приет на 07 април 2022 г.

(Natsionalen plan za vazstanovyavane i ustoychivost na Republika Balgariya, priet na 07 april 2022 g.)

Закон за собствеността, Обн. ДВ, бр. 92 от 16.11.1951 г., последно изм. и доп. ДВ, бр. 18 от 04.03.2022 г.

(Zakon za sobstvenostta, Obn. DV, br. 92 ot 16.11.1951 g., posledno izm. i dop. DV, br. 18 ot 04.03.2022 g.)

Национални счетоводни стандарти (СС), СС 16 Дълготрайни Материални Активи, обн. ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изм. ДВ бр.86 от 26.10.2007 г., т.2

(Natsionalni schetovodni standarti (SS), SS 16 Dalgotrayni Materialni Aktiv, obn. DV, br. 30 ot 07.04.2005 g., v sila ot 01.01.2005 g., izm. DV br.86 ot 26.10.2007 g., t.2)

Закон за счетоводството, Обн. ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г., в сила от 01.01.2016 г., последно изм. и доп. ДВ, бр. 67 от 24.07.2026 г.

(Zakon za schetovodstvoto, Obn. DV, br. 95 ot 08.12.2015 g., v sila ot 01.01.2016 g., posledno izm. i dop. DV, br. 67 ot 24.07.2026 g.)

Счетоводен стандарт (СС) 40 Отчитане на инвестиционни имоти, Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изм. и доп. ДВ, бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 01.01.2008 г., т.3.1

(Schetovoden standart (SS) 40 Otchitane na investitsionni imoti, Prilozhenie kam PMS № 46 ot 21.03.2005 g., DV, br. 30 ot 07.04.2005 g., v sila ot 01.01.2005 g., izm. i dop. DV, br. 86 ot 26.10.2007 g., v sila ot 01.01.2008 g., t.3.1.)

МСФО/МСС, Концептуална рамка за финансово отчитане от 2020 г.

(MSFO/MSS, Kontseptualna ramka za finansovo otchitane ot 2020 g.)

МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, Регламент (ЕС) 2021/2036 на Комисията от 19 ноември 2021 г., т. 23.

(MSS 16 Imoti, mashini i saorazheniya, Reglament (ES) 2021/2036 na Komisiyata ot 19 noemvri 2021 g., t. 23)

Закон за данък върху добавената стойност, Обн. ДВ, бр. 63 от 04.08.2006 г., в сила от 01.01.2007 г., последно изм. и доп. ДВ, бр. 69 от 31.07.2026 г.

а) т. 31 от ДП

б) т. 32 от ДП

(Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, Obn. DV, br. 63 ot 04.08.2006 g., v sila ot 01.01.2007 g., posledno izm. i dop. DV, br. 69 ot 31.07.2026 g.)

а) т. 31 от ДР

б) т. 32 от ДР

Закон за устройство на територията, Обн. ДВ, бр.1 от 02.01.2001 г., в сила от 31.03.2001 г., последно изм. и доп. ДВ, бр. 87 от 17.10.2025 г.

а) т. 40 от ДП

б) т. 42 от ДП

в) т. 43 от ДП

(Zakon za ustroystvo na teritoriyata, Obn. DV, br. 1 ot 02.01.2001 g., v sila ot 31.03.2001 g., posledno izm. i dop. DV, br. 87 ot 17.10.2025 g.)

а) т. 40 от ДР

b) т. 42 от ДР

v) т. 43 от ДР)

Закон за местните данъци и такси, Обн. ДВ, бр. 117 от 10.12.1997 г., в сила от 01.01.1998 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр.55 от 16.06.2026 г.

а) чл. 14

б) Приложение №2

(Zakon za mestnite danatsi i taksi, Obn. DV, br. 117 ot 10.12.1997 g., v sila ot 01.01.1998 g., posl. izm. i dop. DV, br.55 ot 16.06.2026 g.)

а) чл. 14

б) Prilozhenie №2)

Закон за корпоративното подоходно облагане, Обн. ДВ, бр. 105 от 22.12.2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 55 от 16.06.2026 г.

а) чл. 64

б) чл. 51

в) чл. 67

г) чл. 26, т. 1 и т. 11

(Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, Obn. DV, br. 105 ot 22.12.2006 g., v sila ot 01.01.2007 g., posl. izm. i dop. DV, br. 55 ot 16.06.2026 g.)

а) чл. 64

б) чл. 51

с) чл. 67

д) чл. 26, т. 1 и т. 11)

Асенов, Ст. (2025) „Изследване за наличие и влияние на корелационно-регресионни зависимости между бенчмарк от основни класове инвестиционни активи и цената на земеделската земя“, *Недвижими имоти & Бизнес*, IX (3), стр. 143-154.

(Asenov, St. (2025) “Izsledvane za nalichie i vliyanie na korelatsionno-regresionni zavisimosti mezhdu benchmark ot osnovni klasove investitsionni aktivi i tsenata na zemedelskata zemya“, *Nedvizhimi imoti & Biznes*, IX (3), pp. 143-154)

Assoc. Prof. Maia Natchkova, PhD, CPA
Universitu of National and World Economy,
Department of Accounting and Analysis
1700 Sofia, Student Town, 8th of December Str.
E-mail: maianch@mail.bg

Публикацията съдържа резултати от изследване, финансирано със средства от целева субсидия за НИД на УНСС по договор № НИД НИ-14/2026/