



**ОТЧИТАНЕ И ДАНЪЧНА ТРАКТОВКА НА РАЗХОДИТЕ ЗА АМОРТИЗАЦИЯ  
НА МАШИННО-ТРАКТОРНИЯ ПАРК В АГРАРНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ  
REPORTING AND TAX TREATMENT OF DEPRECIATION OF THE  
MACHINERY PARK IN AGRICULTURAL ENTERPRISES**

**Ваня Георгиева  
Vanya Georgieva**

**E-mail: georgieving@mail.bg**

**Abstract**

The agricultural enterprise should develop and implement its depreciation policy for depreciable assets, including the ones that form the machine- tractor fleet . The depreciation policy is an integral part of the accounting policy. It is a system of input assumptions, specific methods, rules and practices adopted by the enterprise and applied in its business while systematically distributing the depreciable sum of the depreciable assets during the lifetime of those, which are aimed and utilized for the purpose of making the widest and efficient use of those assets. A successful depreciation policy is an important factor for the sustainable functioning of an enterprise. The depreciation method as an element of that policy should be very carefully chosen, the consequences of that choice should be analyzed, such as the depreciation expenses. The depreciation policy incorporates also adopting approaches to: classification of the assets into long-term assets and non-material (intangible) assets, into depreciable and non-depreciable, determining the lifetime of the assets, determining the residual value, etc. The depreciation expenses of the enterprises which have purchased new farming machinery hold a considerable relative share in the total costs amount. The organisations may manage those costs depending on their goals. Tax depreciation policy equips the government with a tool for promoting farmer's structures' machines-and-tractors fleet renewal, considering the fact that as a whole the fleet of the Bulgarian farmers is morally and physically out-of-date. That can be achieved through recognizing all the depreciation methods as applicable for tax purposes.

**Key words:** depreciation, machine-tractor park, agriculture.

**ВЪВЕДЕНИЕ**

Аграрното предприятие следва да разработи и да прилага своя амортизационна политика за амортизируемите си активи, в т.ч. и за тези, влизащи в състава на машинно-тракторния парк. Амортизационната политика е съставна част на счетоводната политика. Тя „...представлява система от изходни предположения, конкретни способности, правила и практики, възприети от предприятието и прилагани в неговата дейност, при систематично разпределение на амортизируемата сума на амортизируемите активи през полезния им живот, насочени и използвани с цел максимално и ефективно използване на тези активи” (Dushanov et al., 2009, s. 213). Според Dushanov

амортизационната политика следва да бъде индивидуално разработвана система, съобразена с конкретните особености в организацията и технологията на протичането на възпроизводствения процес в конкретното предприятие, с реалните икономически и стопанско-конюнктурни условия на определен исторически етап на протичането на единния възпроизводствен процес в материалната сфера на обществения живот (Dushanov et al., 2009). Тя трябва да бъде създадена на основата на обстоен и всеотраслов анализ на мястото на предприятието в съответната икономическа среда, техническата му съоръженост, съществуващите в момента конкурентни условия и обстановка.

Амортизационната политика съдържа информация за:

- възприетия подход за класифициране на активите като нетекущи материални и нематериални и като амортизируеми и неамортизируеми;
- установената практика при определяне на полезния живот;
- възприетата тактика при определянето на остатъчната стойност;
- избрания метод на амортизация по групи сходни амортизируеми активи;
- друга информация по преценка на предприятието.

Основната цел на изследването е да се анализира амортизационната политика и в частност разходите за амортизация на машинно-тракторния парк в земеделието, да се открият основните проблеми, а впоследствие да се разработи комплекс от теоретико-методически подходи и практически препоръки за подобряване на организацията на отчитане на тези разходи.

### **МАТЕРИАЛИ И МЕТОДИ**

Изясняването на проблемите, свързани със счетоводното отчитане на разходите за амортизация на машинно-тракторния парк в земеделието, включват проучване и систематизиране на широк кръг от българска и чуждестранна литература, интернет източници, както и на нормативна уредба, регламентираща въпросите по темата. Използвана е и информация, получена въз основа на периодичната статистическа отчетност.

Практическите проучвания се основават на проведени консултации с ръководители и счетоводители в структури, осъществяващи земеделска дейност със собствен или нает машинно-тракторен парк. Изследвани са техни финансови отчети, данни, справки, решения и доклади, както и други публични материали.

### **РЕЗУЛТАТИ И ОБСЪЖДАНЕ**

В българската и чуждестранната литература съществуват множество дефиниции на понятието *амортизация*. Амортизацията според Rankov представлява "... стойностно, в някои случаи и субстанциално намаление на заангажираните в едно предприятие необходими постоянни средства, което се обуславя главно от степента на тяхното фактическо използване, а същевременно от вероятността за техническо усъвършенстване и нови открития" (Rankov, 1947, s. 148). Орешкова определя амортизацията като "...субективно обусловен икономически процес, присъщ на всяка стопанска дейност, в която са заети материалните активи с дългосрочна употреба, протичащ под правно-организационната форма на предприятието"

(Oreshkova, 2006, s. 4). Чрез амортизацията според Радонов се извършва "... стойностно измерване на производственото функциониране на дълготрайните активи. Неамортизираната част на дълготрайните активи е тази част от тяхната стойност, която още не се третира като производствен разход и представлява бъдеща амортизация" (Radanov, 2003, s. 199). В МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* амортизацията се определя като систематичното разпределение на амортизируемата сума на актива през полезния му живот.

Полезният живот на всеки актив, влизащ в състава на машинно-тракторния парк, е:

- периодът, през който се очаква да бъде наличен за използване от предприятието, или
- броят на произведените или подобни единици, които се очаква предприятието да получи от актива (например изработените моточасове от трактор и т.н.).

Полезният живот на всяка една земеделска машина се определя от гледна точка на полезността, която очаква предприятието от нея. База за преценка е опитът на предприятието с подобни активи. При оценяването на полезния живот се отчитат фактори като:

- предполагаемото използване на машината (според очаквания капацитет или получената продукция или услуги от нея);
- очакваното физическо износване, което зависи от експлоатационните фактори, например броя на смените, през които машината ще се използва, и програмата на предприятието за ремонт и поддръжка, както и грижите и поддръжката ѝ, докато не е в употреба;
- техническото или търговското остаряване поради промени или усъвършенстване на производството или при изменение в пазарното търсене за продукта или услугата, произвеждани от машината;
- правните или други подобни ограничения върху използването на машината, например датите, на които изтичат сроковете на съответните договори за лизинг.

Политиката за управление на машинно-тракторния парк на предприятието може да включва освобождаването на активи след конкретен период или след реализирането на определена част от икономическите изгоди, свързани с тях. Следователно полезният живот на една земеделска машина може да е по-кратък от икономическия ѝ живот. Полезният живот на новите активи, влизащи в състава на машинно-тракторния парк, обикновено е по-малък от техния икономически живот (целия период на експлоатацията им). По принцип предприятието може да продаде машината и да я замени с нова още преди да се е износила напълно. Ако предприятието е закупило машина втора употреба, тогава нейният полезен живот за предприятието ще бъде периодът между покупката и пълното ѝ износване.

Какви са реалните факти в нашия аграрен сектор? Според Аграрния доклад за 2009 г., публикуван от МЗХ, машинно-тракторният парк в България е доста остарял в сравнение със същия средно за ЕС (табл. 1).

Таблица 1

Брой на регистрираните машини по групи и разпределението им според възрастовата им структура по години/Number of the registered machines to groups and their distribution according to age structure by years

Вид	Година	Общ брой	Възраст											
			до 2 години		3 - 4 години		5 - 6 години		7 - 8 години		9 - 10 години		над 10 години	
			Брой	%	брой	%	Брой	%	брой	%	брой	%	брой	%
Колесни трактори	2003	24254	533	2,2	568	2,3	603	2,5	734	3	1226	5,1	20590	84,9
	2004	28903	884	3,1	497	1,7	943	3,3	661	2,3	1168	4	24750	85,6
	2005	33966	1119	3,3	670	2	1002	3	858	2,5	1269	3,7	29048	85,5
	2006	38597	1542	4	1018	2,6	761	2	1275	3,3	847	2,2	33154	85,9
	2007	43690	2030	4,6	1325	3	852	2	1220	2,8	1072	2,5	37191	85,1
	2008	48761	3026	6,2	1661	3,4	1258	2,6	938	1,9	1544	3,2	40334	82,7
Верижни трактори	2003	1871	2	0,1	12	0,6	9	0,5	7	0,4	11	0,6	1830	97,8
	2004	2059	3	0,1	2	0,1	22	1,1	4	0,2	15	0,7	2013	97,8
	2005	2286	7	0,3	1	0	19	0,8	17	0,7	21	0,9	2221	97,2
	2006	2449	14	0,6	5	0,2	6	0,2	28	1,1	8	0,3	2388	97,5
	2007	2569	12	0,5	9	0,4	2	0,1	20	0,8	22	0,9	2504	97,5
	2008	2510	17	0,7	12	0,5	8	0,3	9	0,4	35	1,4	2429	96,8
Тракторни ремаркета	2003	14031	41	0,3	110	0,8	120	0,9	230	1,6	371	2,6	13159	93,8
	2004	15702	86	0,5	58	0,4	203	1,3	163	1	388	2,5	14804	94,3
	2005	17394	117	0,7	64	0,4	167	1	187	1,1	420	2,4	16439	94,5
	2006	18987	133	0,7	84	0,4	83	0,4	262	1,4	215	1,1	18210	95,9
	2007	20967	208	1	92	0,4	81	0,4	189	0,9	236	1,1	20161	96,2
	2008	22636	425	1,9	138	0,6	105	0,5	108	0,5	312	1,4	21548	95,2
Прикачки, навесни и стационарни машини	2003	61400	1492	2,4	1247	2	1599	2,6	2170	3,5	2282	3,7	52610	85,7
	2004	70799	2919	4,1	1407	2	2525	3,6	1913	2,7	2980	4,2	59055	83,4
	2005	79646	3936	4,9	1694	2,1	2643	3,3	2402	3	3387	4,3	65584	82,3
	2006	84891	4294	5,1	2844	3,4	2123	2,5	3318	3,9	2373	2,8	69939	82,4
	2007	90384	4820	5,3	3927	4,3	2050	2,3	3067	3,4	2809	3,1	73711	81,6
	2008	95024	6253	6,6	4606	4,8	3204	3,4	2506	2,6	3717	3,9	74738	78,7
Зърнокомбайни	2003	6222	173	2,8	201	3,2	208	3,3	147	2,4	129	2,1	5364	86,2
	2004	6979	264	3,8	170	2,4	298	4,3	173	2,5	179	2,6	5895	84,5
	2005	7872	356	4,5	193	2,5	309	3,9	287	3,6	237	3	6490	82,4
	2006	8514	348	4,1	246	2,9	256	3	403	4,7	237	2,8	7024	82,5
	2007	8951	267	3	329	3,7	226	2,5	368	4,1	347	3,9	7414	82,8
	2008	9279	435	4,7	338	3,6	278	3	299	3,2	432	4,7	7497	80,8
Силажкомбайни и други самоходни машини	2003	1284	2	0,20%	11	0,9	3	0,2	14	1,1	22	1,7	1232	96
	2004	1444	7	0,5	8	0,6	15	1	6	0,4	32	2,2	1376	95,3
	2005	1600	11	0,7	5	0,3	27	1,7	8	0,5	30	1,9	1519	94,9
	2006	1710	10	0,6	11	0,6	17	1	22	1,3	8	0,5	1642	96
	2007	1811	15	0,8	12	0,7	7	0,4	28	1,5	12	0,7	1737	95,9
	2008	1821	17	0,9	10	0,5	10	0,5	15	0,8	25	1,4	1744	95,8

Източник: КТИ, 2010

Амортизацията на земеделските машини започва, когато те са налице за употреба, т.е. когато са на мястото и в състоянието, необходими за тяхната експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Амортизирането им се преустановява на по-ранната от датата, на която машината е класифицирана като държана за продажба, и датата, на която е отписана. Следователно амортизацията не се преустановява, когато дадена машина не се използва или бъде извадена от активна употреба, освен ако не е изцяло амортизирана. Ако е избран метод на амортизация на база произведени единици обаче, амортизационното отчисление може да е нула, когато няма производство.

Амортизация се признава дори ако справедливата стойност на земеделската машина надвишава нейната балансова стойност, стига остатъчната ѝ стойност да не надвишава балансовата. Ремонтът и поддръжката на машината не премахват необходимостта тя да бъде амортизирана. Амортизируемата сума се определя след приспадане на остатъчната стойност на съответния актив.

Остатъчната стойност се определя от предприятието и се оповестява в счетоводната му политика. На практика тя често е незначителна, но това не се отнася за земеделската техника. „В страните от ЕС обикновено се приема, че остатъчната стойност е равна на 10% от цената на новата машина.

Практиката на дилърските фирми обаче показва, че остатъчната стойност е по-голяма. Така например след използване на машина за срок от 10 години остатъчната стойност, по която тракторите на такава възраст се продават в САЩ е 18-19% от цената на новите, а в Западна Европа при 400 часа годишно натоварване тя е 30%.

Пазарната остатъчна стойност на комбайните в страните от Западна Европа след 10 години използване при средно годишно натоварване 100 часа е 22-28% от цената на придобиване. У нас досега обикновено се приемаше, че остатъчната стойност на машината като вторични суровини възлиза на 3% от цената на новата” (Коар et al., 1994).

Използваният метод на амортизация отразява модела, по който се очаква бъдещите икономически изгоди да бъдат реализирани от предприятието. Прилаганият метод се преглежда най-малко при приключване на финансовата година и ако е настъпила значителна промяна в очаквания модел на реализиране на икономическите изгоди, свързани с тези активи, методът се променя, за да отрази променения модел. Такава промяна се отчита като промяна в приблизителна счетоводна оценка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика*, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.

Различни методи може да бъдат използвани за систематично разпределение на амортизируемата сума на земеделските машини през техния полезен живот. Такива са:

- линейният метод;
- методът на намаляващия остатък;
- методи според количеството произведена продукция (услуги).

Линейният метод води до постоянно отчисление през целия полезен живот, ако остатъчната стойност на актива не се променя. Той се прилага тогава, когато предприятието не може да определи ползата от употребата на нетекущия актив в рамките на срока на годност.

Методът на намаляващия остатък води до намаляващи отчисления през полезния живот на актива. Методът според количеството на произведената продукция (услуги) води до отчисление, основано на очакваната употреба или продукция. Той е подходящ за изчисляване на амортизацията на машините в аграрния сектор, поради обстоятелството че най-точно отразява използването на земеделската техника. Като база за прилагането му могат да служат например изработените моточасове.

Предприятието избира метода, който най-добре отразява очаквания модел на реализиране на бъдещите икономически изгоди, свързани с дадения актив. Методът се прилага последователно през всеки следващ период, освен ако не настъпи промяна в очаквания модел на реализиране на тези бъдещи икономически изгоди.

Амортизацията, чиято величина се установява при възприетите от предприятието амортизационни норми и методи на амортизация и която се отчита като разход за отчетния период, се нарича *счетоводна амортизация*. Тази амортизация се признава за разход в пълния ѝ размер в себестойността на продукта, създаван в предприятието. Тя влияе върху размера на финансовия резултат на предприятието, наричан *счетоводна печалба*, респективно *счетоводна загуба*.

Този счетоводен финансов резултат е основа за изчисляването на корпоративния данък по Закона за корпоративното подоходно облагане. Той се преобразува със съответни увеличения и намаления за получаване на данъчен финансов резултат.

Съгласно с чл. 54 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат се признават годишните данъчни амортизации, определени по реда на този закон. Счетоводните разходи за амортизация не се признават за данъчни цели. При определяне на данъчния финансов резултат счетоводната печалба или загуба се увеличават със счетоводните амортизации и се намаляват с данъчните амортизации.

Едновременно със счетоводния амортизационен план предприятията съставят и данъчен амортизационен план.

За данъчни цели се прилага линейният метод на амортизация. Това на практика кара предприятията и при изчисляването на счетоводния си разход за амортизация да прилагат този метод, независимо дали той отговаря на бъдещите икономически ползи, които се очакват от актива. В чл. 55 от ЗКПО са определени амортизационните норми по категории активи, които са признати за данъчни цели (табл. 2). Съгласно с чл. 58 ал. 1 от ЗКПО начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, през който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец. Изисква се въвеждането в експлоатация да е документално обосновано.

Таблица 2

Годишни данъчни амортизационни норми по категории  
амортизируеми активи/Annual Tax Depreciation rates for categories  
depreciable assets

Категория амортизируеми активи	Амортизируеми активи, включени в категорията по чл.55 ал. 1 от ЗКПО	Годишна данъчна амортизационна норма по чл.55 ал. 2 от ЗКПО
I	Масивни сгради, вкл. инвестиционни имоти, съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия,	4
II	Машини, производствено оборудване, апаратура	30
III	Транспортни средства, без автомобили, покритие на пътища и самолетни писти	10
IV	Компютри, периферни устройства за тях, софтуер и право на ползване на софтуер	50
V	Автомобили	25
VI	Данъчни дълготрайни материални и нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване	100/ години на правно ограничение, Годишната норма не може да
VII	Всички останали амортизируеми активи	15

Източник: ЗКПО

Чл. 59 от ЗКПО разпорежда начисляването на данъчната амортизация да се преустанови, ако активът не се използва през период, по дълг от дванадесет месеца. Начисляването се преустановява от началото на месеца, следващ месеца, през който е изтекъл срокът на неизползване на актива, и се възобновява от началото на месеца на връщането на актива в експлоатация. На актива се преустановява начисляването на данъчна амортизация, когато е напълно амортизиран за данъчни цели и когато е отписан за счетоводни цели още преди да е напълно амортизиран за данъчни цели от началото на месеца, през който се отписва за счетоводни цели.

Законът за корпоративното подоходно облагане се намесва и в определянето на активите като такива. Освен определението, посочено в стандартите за признаване на актив, ЗКПО въвежда и праг на същественост, който от 01.01.2008 г. е 700 лв. Съгласно с чл. 50 данъчни дълготрайни материални активи са тези, чиято стойност е равна или превишава пониската стойност от стойностния праг на същественост за дълготраен материален актив, определен в счетоводната политика на предприятието и 700 лв. Това на практика означава, че дори предприятието да не признае актива като такъв съобразно с критериите, определени в счетоводната му политика, то трябва да го признае като данъчен амортизируем актив и да го включи в данъчния амортизационен план.

Съгласно с чл. 63 от ЗКПО данъчната амортизируема стойност на актив, наличен в данъчния амортизационен план, се увеличава с последващите разходи, които съгласно счетоводното законодателство водят до бъдещи икономически изгоди, свързани с данъчния амортизируем актив. Данъчната амортизируема стойност се увеличава от началото на месеца, през който са завършени последващите разходи. Когато обаче активът вече е отписан от данъчния амортизируем план, но не е отписан за счетоводни цели, с последващите разходи, които съгласно счетоводното законодателство водят до бъдещи икономически изгоди, свързани с актива, се завежда самостоятелен данъчен амортизируем актив. Това става от началото на месеца, през който са завършени последващите разходи. Може да се използва следният примерен счетоводен амортизационен план (табл. 3).

**Таблица 3**

Счетоводен амортизационен план  
Accounting Depreciation Schedule

№ по ред	Инвентарен №	Наименование на актива	Месец на въвеждане в експлоатация	Полезен срок на годност	Отчетна стойност	Остатъчна стойност	Амортизационна сума	Метод на амортизация	Амортизационна норма	Год. амортизационна квота	Месец на извършване на промени в стойността на актива и обстоятелства, налагащи промените	Месец на отписване на актива от счетоводния амортизационен план и обстоятелствата, които го налагат	Година на промяна на метода на амортизация и полезния срок на годност на актива и обстоятелствата, които го налагат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

В таблица 4 е представен примерен данъчен амортизационен план, изграден според изискванията на чл. 52, ал. 3 от ЗКПО, който може да има следния вид (Dushanov et al., 2009, s. 229).

**Таблица 4**

Данъчен амортизационен план  
Tax Depreciation Schedule

№ по ред	Инвентарен №	Наименование на актива	Месец на въвеждане в експлоатация	Данъчна амортизируема стойност	Начислена данъчна амортизация	Данъчна стойност	Годишна данъчна амортизационна норма	Годишна данъчна амортизация	Месец на извършване на промени в стойността на актива и обстоятелства, налагащи промените	Месец на преустановяване и възобновяване на начисляването на данъчните амортизации и обстоятелствата, които ги налагат	Месец на отписване на актива по чл. 60 ал. 3 за счетоводни цели и обстоятелствата, които ги налагат	Месец на отписване на актива от данъчния амортизационен план
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13



Данъчната амортизационна политика е мощно средство на държавната политика в някои страни за обновяване на машинно-тракторния парк в аграрния сектор. Например в САЩ, поради рязкото намаляване на търсенето на земеделска техника в началото на 80-те години, държавата провежда благоприятна за фермерите данъчна амортизационна политика. Тя признава за данъчни цели разходите за амортизация, изчислени по неравномерно-дегресивния метод, където през първата година амортизационната норма е най-висока и намалява през всяка следваща. Това действа стимулиращо за фермерите и търсенето на земеделска техника се увеличава. Необходими са промени на ЗКПО в посока данъчната амортизационна политика да бъде стимул и за българските земеделски предприятия с цел обновяване на морално и физически остарелия машинно-тракторен парк.

### ИЗВОДИ

Изследването на разходите за амортизация като елемент на себестойността на земеделския продукт е основание за следните изводи:

1. Успешната амортизационна политика е важна за устойчивото функциониране на предприятието. Много внимателно трябва да се подхожда към избора на метод за амортизация като елемент на тази политика, да се анализират последствията от този избор, каквито са разходите за амортизация. Амортизационната политика включва и възприемане на подходи за: класифициране на активите като дълготрайни материални и нематериални, като амортизируеми и неамортизируеми, определяне на срока на годност на активите, определяне на остатъчната стойност и т.н.

2. Относителният дял на разходите за амортизация на предприятията, които за закупили нова земеделска техника в общата себестойност, е значителен. Организацията имат възможност да управляват тези разходи в зависимост от целите, които си поставят (Galabov, 2011).

3. Чрез данъчната амортизационна политика държавата може да стимулира земеделските структури да обновяват машинно-тракторния си парк, който като цяло за българското земеделие е морално и физически остарял. Това е възможно да стане чрез признаване на всички методи на амортизация за данъчни цели.

### REFERENCES

- Agricultural reports*, 1998-2012, <http://www.mzh.government.bg/> 31.12.2013.
- Dushanov, I., S. Basheva, H. Marinova, et al.*, 2009. Standards of Accounting, Economics Press, Sofia.
- Galabov, M.*, 2011. Depreciation methods in Bulgarian companies - opportunities and solutions//Scientific works, World Economy, Volume I, Sofia, pp. 101-142.
- International Financial Reporting Standard*, Commission Regulation (EU) No 1174/2013 of 20 November 2013, amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council.

*Koap, Ch., A. Naneva, N. Naydenov et al., 1994. Management of Agriculture, The University Printing House "Angel Kanchev", Rousse.*

*Law on Corporate Income Tax. Promulgated State Gazette № 105 of 22.12.2006, last amended State Gazette № 1 from 03.01.2014.*

*Oreshkova, H., 2006. Scientific theoretical and methodological problems of managing the amortization process now. Abstract of dissertation for the award of educational and scientific degree "doctor", Sofia.*

*Radanov, D., 2003. Tax depreciation schedule, New star, Sofia.*

*Rankov, V., 1947. Costs in terms of calculation, Publishing fund scientific purposes in VUSSN, Svishtov.*

***Рецензент – доц. д-р Елена Георгиева  
E-mail: elena\_g@au-plovdiv.bg***