

**УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО**

**КАТЕДРА „ СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ ”**

**РУМЯНА ИВАНОВА СПАСОВА**

## **АВТОРЕФЕРАТ**

на

Дисертационен труд на тема

**ТЕОРИТИКО – ПРИЛОЖНИ ПРОБЛЕМИ НА  
СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА НЕМАТЕРИАЛНИТЕ  
АКТИВИ**

Дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен „ Доктор” по

научна специалност 05.02.07 „ Счетоводна отчетност, контрол и анализ на

стопанската дейност”

**Научен ръководител**

**Доц. д-р РАЙНА НАЧЕВА**

Гр. София, Октомври 2011 г.

Дисертационната работа съдържа 183 страници и 28 страници приложения. Включва 13 таблици, 4 схеми и 14 графики в три глави, заключение и 9 приложения. Библиографията обхваща 120 заглавия и 16 интернет сайта.

## I. Обща характеристика на дисертацията

### 1. Актуалност на темата

В началото на 17 век в Европа и САЩ за пръв път възниква понятието „интелектуална собственост”. Тогава индустриалната революция и бурното развитие на науката и технологиите пораждат въпроса за собствеността върху продуктите от творческия труд на човека и в частност на новите технически решения и изобретения. В резултат двадесети век ражда принципно **нов вид отчетен обект – нематериалните активи**. Така предприятията се превръщат в притежатели на невидими ресурси, много по – ценни от всички притежавани от тях запаси, парични средства и дълготрайни материални активи като цяло.

Днес в 21-ви век, актуалността от разглеждане на проблемите свързани с нематериалните активи и в частност на тяхното счетоводно отчитане е особено осезаема, тъй като интелектуалните продукти са изключително ценен и необходим фирмен ресурс, чиято значимост непрекъснато нараства. ***В потвърждение на това наше мнение ще цитираме изказване на Джоф Уайлд, редактор на „Intellectual assets magazine”:*** „***Интелектуалната собственост трябва да се разглежда като основен актив за фирмите. За тези, които успеят да я използват по този начин, наградите могат да бъдат огромни. Онези, които обаче изберат да я игнорират, няма да бъдат в бизнеса за дълго.***” В счетоводството интелектуалните продукти получават наименованието ***нематериални активи и се определят като непарични активи без физическа субстанция.***

**Нарастващото влияние на нематериалните активи** в икономическия живот на страните могат да се обяснят със следните **основни причини**:

- Силният натиск на корпорациите за преодоляване на *все по - голямата конкуренция*, пред която са изправени;
- Все по – широкото *навлизане на информационните технологии*;
- Появата на понятие като „икономика на познанието”, при която *основен момент са инвестициите в знания и информация*;

- Възможност за *повишаване на ефективността на производството* на компаниите и повишаване на тяхната пазарна мощ;

В защита и обосноваване на **необходимостта от научното изследване и за представяне на актуалността на обявената тема**, ще използваме няколко основни аргумента, а именно:

- Пазарите на 20-то столетие бяха изградени върху система от фиксирани граници, с една търговска връзка. Днес, *постигането на конкурентоспособност* изисква радикална смяна на старите бизнес модели и методи. Икономиката днес работи без фиксирани граници. На корпоративно ниво търсенето на нови способи за конкурентоспособност е отворило пътя за въображението на предприемачите да експлоатират нематериалните инвестиции по непредвидени по-рано начини;

- По – рано в условията на пазарен дефицит на стоки, най – простите и ефективни икономически модели, бяха тези, които се основаваха на формулата „пари – стоки – пари“. Но днес, работейки в изобилието на стоки и технически изобретения е необходим по – сложен модел от типа „стоки – нематериални активи – стоки – пари. Ярък пример за този модел се явява дейността на компании наречени „декапитализирани компании от нов вид“, притежаващи малък физически капитал и занимаващи се с управление на търговски марки.<sup>1</sup>;

- Друг пример за нови подходи, насочени към увеличаване значението на нематериалните активи е развитието на фондовите пазари. По – рано работата с ценни книжа се осъществяваше по стандартната формула „пари – ценни книжа – пари“, където на ценната книга се гледаше като на обикновена стока, асоциирана с физически капитал, котировката на който зависеше от пазарните условия. Но в последно време с нарастващата конкуренция на пазара и изобилието от стоки, котировките на ценните книжа все по – малко се асоциират с физическата стойност на една компания и все – повече с различни видове нематериални активи, притежавани от дружествата. Това доведе до факта, че за стабилизиране на стоковите пазари все по – често се използват различни видове деривативни инструменти за продажба на стоките в бъдеще /форуърдни договори, фючърси и опции/, а на пазара на ценни книжа все повече присъстват предимно декапитализирани компании като Cisco Systems, Microsoft и други<sup>2</sup>;

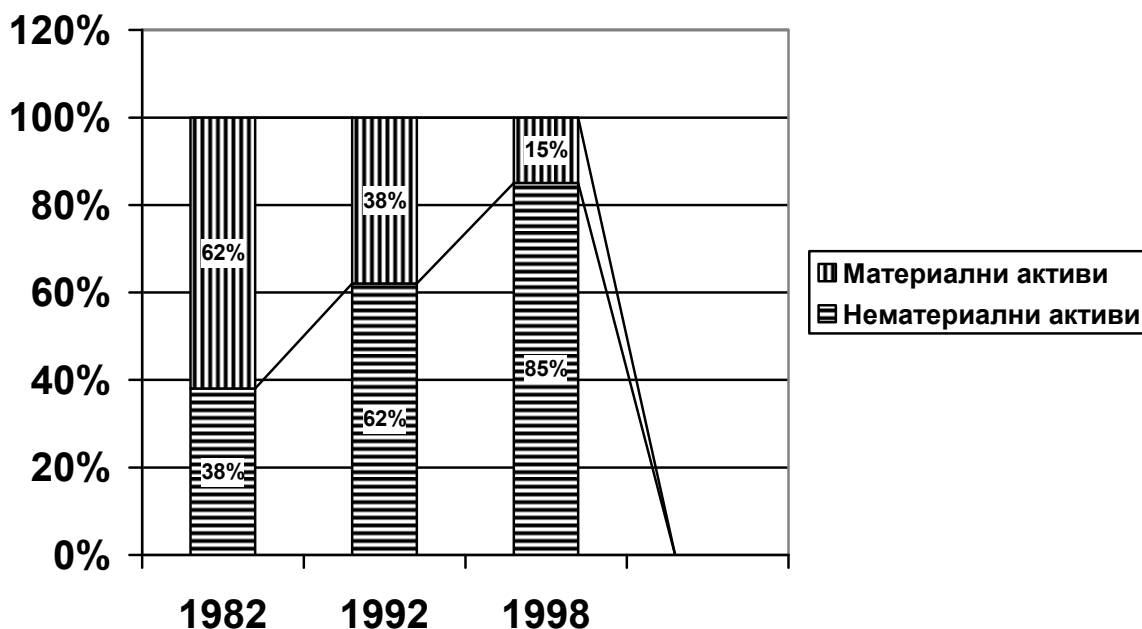
---

<sup>1</sup> Intellectual property, Grown and Trade, ed. By Keith E., 2008, p.46

<sup>2</sup>Intellectual assets, Valuation and capitalization, 2003, United nation, p.102

• С появата на новите информационни технологии *значително се променя структурата на активите на предприятията*. Източникът на създаване на стойност в развитите икономики е изместен от материалните към нематериалните активи. Размерът на нематериалните активи, използвани в предприятията в последните години на XX век непрекъснато расте. По данни, представени от Стандарт § Лош за САЩ, включващи наблюдение върху 500 – те най – развити дружества в страната, през 1982 година дълготрайните материални активи са заемали дял от 52% от пазарната стойност на дружествата. През 1998 година това съотношение е тотално обърнато, като вече едва 15% от пазарната стойност на дружеството се формира от дълготрайните му материални активи, а 85% е делът на пазарната стойност, която е вложена в нематериални активи. Това илюстрира графика № 1.

*Графика 1' Съотношение на материални и нематериални активи за периода 1982 – 1998 г.*



Както се вижда от графиката източникът на стойност през последните 20 години на XX век е изместен от материалните към нематериалните активи като повратната точка е в началото на 90- те години на XX век.

---

<sup>1</sup> По данни от анализ на S&P 500 companies, [www.economywatch.com](http://www.economywatch.com)

- Все повече се разширява спектърът от обекти на интелектуалната собственост, плод на *човешкият труд в областта на дигиталните технологии, биотехнологиите, физичните процеси* и др.;

- В съвременния динамичен и бързо развиващ се свят, отделните видове нематериални активи като ноу-хау, търговски марки, лицензи и франчайзи, софтуер и права върху интелектуалната собственост вече са *ключовите водачи на пазара*, докато физическите и дори финансовите активи са оставени на по-заден план.;

- Индустриалната собственост – изобретения, търговски марки, промишлен дизайн, с нейните възможности за *ефективно икономическо и технологично развитие*, играе изключително важна роля при изграждане на ефективно управление за развитие на бизнеса в национален и в световен мащаб.;

Внедряването на нови технологии, иновации и инвестиции в научноизследователска и развойна дейност става важна предпоставка за *повишаване на конкурентоспособността* на предприемачите. То способства *технологичното усъвършенстване и повишаване качеството на индустриалното производство.*;

- Ефективното използване на нематериални активи от фирмите в цялостната им дейност – развойна, производствена, рекламна и търговска, е източник на *конкурентоспособно икономическо развитие, което до голяма степен би могло да гарантира добри позиции на дадена страна в глобалното икономическо пространство*;

## **2. Цели и задачи на научното изследване**

**Целта** на представеният дисертационен труд е да се разгледат теоретичните и методологически положения и да се разработят практически подходи за усъвършенстване на организация на счетоводното отчитане на нематериалните активи в съвременните икономически условия. В процеса на разработване на научното изследване реализирането на поставената от нас цел се постига чрез поставянето и изпълнението на следните **задачи** с откриване на проблемните области:

- Да се проследи *възникването и развитието на отделните видове нематериални активи*, с цел да се систематизират и класифицират в групи със сходен

характер, за да изследва специфичното проявление на всяка група в счетоводната дейност на предприятието;

- Да се представят *основни теории за интелектуалния капитал* и да се посочи мястото на нематериалните активи в него;

- Да се изучат *мненията на различни учени за понятието “нематериален актив”* като специфичен обект на отчитане, с цел да се изследва основната икономическа същност, необходимост и значимост;

- Да се разгледат и систематизират *етапите в развитието на нормативно – правната система за регулиране на счетоводното отчитане на нематериалните активи в Република България* и в световен мащаб, както и да се разгледат особеностите в еволюционното развитие на законодателството в Р. България, касаещо счетоводното отчитане на нематериалните активи;

- Да се проведе *сравнителен анализ в методиката на счетоводното отчитане на нематериалните активи в България и в света*, съгласно МСС и US GAAP.

- Да се представят и обосноват *специфични начини за придобиване на нематериални активи* и да се разгледа методиката на отчитането им;

- Да се *изготвят и представят отчетно – информационни форми* за проследяване на придобитите от предприятието нематериалните активи;

### **3. Предмет на научното изследване**

**Предмет** на научното изследване са теоритико – приложните проблеми на счетоводното отчитане на нематериалните активи. То се разглежда на нивото на отделното предприятие, представляващо отделно равнище на стопанството. Стремешът при подробното разглеждане на особеностите в счетоводното отчитане на нематериалните активи, е да се достигне главната цел, заложена в научното изследване, а именно, усъвършенстване на счетоводния модел. Крайният резултат от изследване на проблемите на счетоводното отчитане на нематериалните активи ще определи доколко поставената цел е била ефективна.

### **4. Обект на научното изследване**

**Обект** на научното изследване са нематериалните активи. Интелектуалните продукти, които влизат в състава на нематериалните активи, са различни по вид и е трудно да се разгледат като цяло. При написването на дисертационния труд е отчетен фактът, че всеки нематериален актив има своята особеност и индивидуалност и е необходимо изясняване на финансово-икономическите им характеристики, с цел извеждане на общите черти на отделните видове нематериални активи за да могат да бъдат групирани в отделни класификационни групи. За рационалното използване на нематериалните активи ръководството се нуждае от качествена и съвременна информация за тях. Решаването на проблемите, свързани със счетоводното отчитане на нематериалните активи ще даде тласък за развитие на фирмите и на икономиката на отделните страни като цяло.

## **5. Докторска теза**

В дисертационния труд се обосновава тезата, че независимо, че всички нематериални активи са със сходен характер, съществува възможност за извеждане на техни индивидуални особености, изследването на които би могло да доведе до подобряване на методиката на счетоводното им отчитане от предприятието в практиката.

## **6. Методология на научното изследване**

За реализиране целите на научното изследване и за дефиниране на резултатите и изводите от него са използвани: **системен подход** за управление на сложни взаимосвързани дейности, позволяващи да се откриват и анализират съставлящите системата компоненти, както и техните взаимовръзки. Системният подход дава възможност за реализиране на поставените цели при минимум разходи, чрез използване на сравнителен анализ на алтернативни пътища и методи и осъществяване на съответен избор; **структурен подход, исторически, логически и нормативен подход**. Последният е използван за разработка на един от счетоводните принципи за предимство на икономическото съдържание, същност и финансова реалност на сделките и събитията, отразени в счетоводната информация, пред правната форма. При разработване на дисертационния труд са използвани **методи на анализ и синтез, моделиране и наблюдение, метод на сравнителен анализ, групировка на данни, логически обобщения**. Използваните методи се допълват от осъществен обзор на литературни



източници, систематизирани чрез данни, диаграми и таблици, чиято цел е подпомагане и илюстриране на изследването.

**Информационно – емпиричната база на изследването** е формирана въз основа на законодателни актове и положения, регламентиращи организацията и счетоводното отчитане на нематериалните активи, международните стандарти в тази област, материали от периодичния печат, монографични изследвания, научни трудове, официални статистически данни за използването на нематериалните активи.

## **II. Структура и съдържание на дисертационния труд**

Съдържането на дисертационния труд е структурирано, както следва:

### ***Увод***

### ***I. Първа глава Развитие, видове и правни характеристики на нематериалните активи***

1. Предпоставки за възникване на интелектуалната собственост и в частност на нематериалните активи
2. Сравнителен анализ в правното регулиране на нематериалните активи между националното и международното законодателство.
  - 2.1. Търговски марки.
    - 2.1.1. В световен мащаб
    - 2.1.2. В България
  - 2.2. Географски означения
    - 2.2.1. В световен мащаб
    - 2.2.2. В България
  - 2.3. Авторско право
    - 2.3.1. В световен мащаб
    - 2.3.2. В България
  - 2.4. Патенти за изобретения
    - 2.4.1. В световен мащаб
    - 2.4.2. В България
  - 2.5. Полезни модели
  - 2.6. Ноу – хау
  - 2.7. Промислен дизайн
    - 2.7.1. В световен мащаб
    - 2.7.2. В България

- 2.8. Концесионни права
  - 2.9. Нови обекти на интелектуалната собственост
    - 2.9.1. Топология на интегрални схеми
    - 2.9.2. Компютърни програми, бази данни и мултимедийни продукти
    - 2.9.3. Нови сортове растения и породи животни
  - 2.10. Лицензии
  - 2.11. Франчайзинг
  - 2.12. Вътрешно създадени нематериални активи
3. Класификация на нематериалните активи за целите на счетоводството.

4. Изводи

***II. Втора глава. Счетоводната информация за нематериалните активи – адекватен модел на тяхната същност и специфика.***

- 1. Счетоводството като информационна и контролна система в отчетните единици
- 2. Същност, предназначение и елементи на счетоводното отчитане на нематериалните активи
- 3. Нематериалните активи – предизвикателство пред счетоводството
- 4. Дефиниция за нематериален актив, критерии за признаване и начини на придобиване на нематериалните активи
  - 4.1. Дефиниция за нематериален актив
  - 4.2. Критерии за признаване на нематериалните активи
  - 4.3. Придобиване на нематериални активи
- 5. Представяне на нематериалните активи
  - 5.1. Начини за придобиване на нематериалните активи – традиционни и специфични. Признаване и отчитане на нематериалните активи в имуществото на предприятието.
  - 5.2. Различия при първоначално признаване и отчитане на нематериалните активи между МСС 38 и СС 38
  - 5.3. Организация на амортизационния процес

5.4. Последващи разходи, свързани с нематериалните активи

5.5. Оценка след признаване на нематериалните активи.  
Ефекти от последващо оценяване.

5.6. Изваждане от употреба на нематериалните активи

6. Оповестяване

7. Изводи

### ***III. Практико – приложни аспекти на създадената информация за целите на управлението на нематериалните активи.***

1. Първоначално признаване на нематериалните активи

1.1 Практически особености при прилагане на критерия за разграничимост

1.2 Практически особености при прилагане на критерия за контрол

1.3 Практически особености при прилагане на критерия за очаквани икономически ползи

1.4. Практически особености при прилагане на критерия за надеждна оценка

2. Първоначално придобиване на нематериалните активи

3. Амортизация на нематериалните активи

4. Оценка на нематериалните активи след първоначално признаване

5. Данъчно третиране на нематериалните активи

6. Счетоводно отчитане на франчайзингов договор, пример от практиката

7. Изводи

### ***Заключение***

### ***Приложения***

### ***Литература и нормативни актове***

## **Увод**

В увода е представена актуалността в изследване на теоритико – приложните проблеми на счетоводното отчитане на нематериалните активи. Дефинирани са целта, задачите и тезата на дисертационния труд, представен е методологическия апарат, предметът и обекта на изследването и са посочени ограниченията на изучаваната проблематика.

## **Първа глава Развитие, видове и правни характеристики на нематериалните активи**

В първа глава са разгледани предпоставките за възникването на нематериалните активи и е отделено внимание на съществуващата връзка между икономическия растеж и интелектуалната собственост и в частност на нематериалните активи, чрез които се улеснява създаването на знанието. За да може да се представи точното място на понятието нематериален актив са разгледани други две понятия тясно свързани с него – *интелектуален капитал* и *интелектуална собственост*. Направен е сравнителен анализ в правното регулиране на нематериалните активи в националното и международното законодателство, като резултатите от направения анализ са обобщени в таблица. Изведени са общите особености между отделните видове нематериални активи, послужили за систематизиране и групиране на нематериалните активи в седем еднородни групи. Предложената класификация на нематериалните активи заляга при представяне на методологията на счетоводното отчитане на нематериалните активи.

➤ Индустриалната революция, бурното развитие на науката и технологията довеждат до обособяване на нов вид собственост – интелектуалната, наред с недвижимата и движимата собственост и до динамичен трансфер на тази собственост между фирмите. Интелектуалната собственост е старо понятие. Венецианският закон от 1474 година се

споменава често като първи систематизиран подход за опазване на изобретенията под формата на патент, тъй като той предоставя изключителното право на индивида, с което за първи път се ограничава обществения интерес. В Англия през XVI век, по време на Тюдорите, вече е съществувала патентна система, а Законът за монополите от 1624 година е първият писмен закон, с който се решава предоставянето на монопол за изобретение за ограничен период от време / 14 години /. През ерата на Ренесанса някои страни създават своите първи патентни системи. Патентната система във Франция влиза в сила през 1791 година. С нея се осигурява закрилата на правата на изобретателите. През 1788 година конституцията на САЩ осигурява защита с патенти и предоставя закрила на изобретенията чрез предоставяне на изключителни права на изобретателите. На 20.03.1883 г. с **”Парижка конвенция за закрила на обектите на индустриалната собственост”** е приета международна договореност за уеднаквяване на основните положения в националните патентни закони. С нея се поставя началото на изграждане на Световна патентна система.

➤ На кратко са разгледани няколко основни теории за икономическия растеж, предложени и дискутирани през последните 50 години.

**Джозеф Шумпетер** разработва теория за растежа, фокусирана на изобретателството и предприемачеството. Според него динамичната икономика не е балансирана, а е постоянно нарушавана от техническите изобретения. Шумпетер смята, че стремежът на предприемачите към печалба е движещата сила за повечето изобретения.

През 50 – те години на миналия век, неокласическите икономисти начело с **Робърт Солоу** насочват вниманието си към техническия прогрес като една важна променлива величина в икономическия растеж. Моделът на Солоу се определя от четири променливи величини: производителност, капитал, труд и познание. Този модел предполага, че техническия прогрес е на лице, когато има количествено увеличение на знанията. Техническият прогрес е ключов фактор, който води до икономически растеж. Включването на техническия прогрес в модела на Солоу означава, че дадена държава с по – висок ръст на технологиите ще има по – висок стандарт на живот в сравнение със страни, които нямат такъв ръст.

**Пол Ромел** въвежда модел, в който се предполага, че натрупването на знания е двигателна сила, която стои зад икономическия растеж. Според него за да могат държавите да увеличат растежа си тяхната икономическа политика трябва да насърчава инвестициите към нови изследвания, а не към физическо натрупване на капитал и да се стреми към акумулирането на общия човешки ресурс, тъй като колкото е по – високо нивото му, толкова по – висока е производителността му, което означава и постоянен икономически растеж.

➤ За да се представи и анализира точното място на нематериалните активи са разгледани две понятия тясно свързани с него, а именно *интелектуалния капитал* и *интелектуалната собственост*. Понятието **интелектуален капитал** е въведено за пръв път от Дж. Гълбрайт през 1969 година. Натрупаният опит и знания за интелектуалния капитал в началото на новото десетилетие позволи да се определят общите подходи и да се изработи повече или по – малко единна структура на интелектуалните активи на компанията. Предприятието е съвкупност а въпроса посочват от материални активи и интелектуален капитал. Повечето изследователи на въпроса посочват три съставни части на интелектуалния капитал, а именно:

- Човешки капитал;
- Структурен / организационен / капитал;
- Клиентски капитал;

Структурата на интелектуалния капитал е разработена от Л. Едвинсон в един от най- известните модели “ Skandia Value Scheme “ за шведската застрахователна компания Skandia през 1995 година В представената от Л. Едвинсон схема **човешкият капитал** се разглежда като способности и умения на персонала на компанията. **Структурният капитал** е този капитал, който остава в компанията след напускането на работниците. Той включва клиентския и организационния капитал. Клиентският капитал е сбор от качества, използвани при отношенията към клиентите. Организационния капитал от своя страна се разделя на иновационен и процесен. Иновационният капитал са нематериалните активи / патенти, лицензионни съглашения, търговски марки и др. /. Процесният капитал е инфраструктурата на компанията, включваща работните процеси и др. В този модел интелектуалния капитал е представен като аритметична сума от неговите елементи.

Тъй като обаче делът на всеки от отделните елементи на интелектуалния капитал не е еднакъв по – късно от друг шведски учен Sveiby е представено осъвременено изследване на интелектуалния капитал. Според **модела на Sveiby** интелектуалният капитал се разделя на умения на персонала, вътрешна и външна структура. Към уменията на персонала се отнасят знанията, способностите, натрупаният опит, образование. Външната структура е ориентирана към отношението с клиентите и доставчиците и включва имиджа на компанията, търговска марка, признание. Вътрешната структура е ориентирана към организацията на компанията и се състои от патенти, бази данни, авторски права, научни изследвания и разработки. Всеки от тези три нефинансови показатели си оценява от гледна точка на ръст, инвестиции, ефективност и стабилност.

Третият модел, разглеждай понятието интелектуалния капитал е **моделът FIMIAM**. Основното достоинство на този модел е, че авторът е построил скала за структуриране на отделните елементи на интелектуалния капитал, според която най – пълно принадлежи на компанията структурният капитал и в най – малка степен – клиентския капитал. Човешкият капитал заема средно място. Такъв елемент, който е комбинация от структурен и човешки капитал се разглежда като знания, компетенции и умения на персонала, включен в структурата на компанията и който не може да бъде изгубен след напускане на работника.

На базата представените теории за интелектуалния капитал можем да направим няколко основни извода, които ще залегнат в последващото изследване и изучаване на нематериалните активи и в частност на тяхното счетоводно отчитане, а именно:

- Понятието интелектуален капитал можем да го използваме в широк и в тесен смисъл. В тесния смисъл на понятието интелектуален капитал разбираме активи на компанията, които включват в себе си съвкупност от знанията на персонала и са резултат от въплъщаването на тези знания в други неосезаеми активи. В широкия смисъл под понятието интелектуален капитал трябва да разбираме цялата съвкупност от неосезаеми активи на компанията, включително и тези, които не се явяват в резултат на мисловна дейност, т.е *според нас* интелектуалния капитал това са знания, информация, опит, организационни възможности, информационни канали, които могат да се използват за създаване на богатство, т. е той е всичко това, което създава конкурентоспособността на дадено дружество и нематериалните активи са част от интелектуалния капитал.



- Понятието неосезаеми активи също може да бъде разгледано в широк и в тесен смисъл. В тесен смисъл неосезаемите активи са съвкупността от активите на дружеството, отговарящи на критериите за признаване на нематериален актив в счетоводните отчети – патенти, търговски марки, авторски права и др. Тези активи имат парична стойност и са обект на счетоводно отчитане съгласно изискванията на националните и международни счетоводни стандарти. В широкият смисъл на понятието неосезаеми активи *според нас* се включват и такива активи, които не отговарят на критериите за признаване на нематериалните активи, а именно – клиентски списъци, бази данни, умения на персонала, вътрешно – фирмена организация и др.

- Разглеждайки понятието нематериален актив имаме в предвид, че то е част от интелектуалния капитал на дружеството;

**Интелектуалната собственост** е термин, с който се описват идеи, изобретения, технологии, произведения на изкуството, музиката, литературата, които са **нематериални** когато се създават, но придобиват стойност в материална форма като продукти. Интелектуалната собственост представлява търговско приложение на техническата мисъл, която разрешава определено техническо или художествено предизвикателство. Нематериалният актив не е самият продукт, а идеята зад него начинът по който тази идея се изразява и специфичен начин, с който тя е описана.

Счетоводното понятие „ **нематериален актив**” възниква доста по – късно. Това е нова и недостатъчно добре изучена категория счетоводната наука. Нематериалните активи, като обект на счетоводно отчитане са възникнали още през втората половина на 19 век. Първият опит за нормативно регулиране на нематериалните активи е направен през 1944 година / бюлетин Амортизация на нематериалните активи / от Комитета по методи на счетоводно отчитане на Американският институт на счетоводителите. През 60 – те години на миналия век вълната от сливания и преобразувания, предизвиква преценка на осчетоводяването на нематериалните активи. През 1981 година Великобритания приема „фирмен закон”, който дава право на фирмите да включват нематериални активи в баланса си. Обаче едва през 90- ти години на дваисти век правителствата започнаха да разглеждат по – специфични стандарти за такива активи, тъй като нематериалните активи се увеличиха пропорционално на материалните. През 1993 година в САЩ се въвежда Omnibus Budget Reconciliation, с който се дава дефиниция на няколко категории

нематериални активи / патент, авторско право, дизайн, ноу – хау, лицензии / и се дава възможност на фирмите да амортизират стойността на такива активи.

На международно ниво Комитетът по Международни счетоводни стандарти публикува през 1998 година ревизиран стандарт за нематериални активи. Разкриването на нематериалните активи трябва да даде възможност на потребителите да разберат типа на нематериалните активи, които се признават във финансовите отчети и движението в тяхната балансова стойност през годината.

➤ Сравнителният анализ в правното регулиране на нематериалните активи в националното и международно законодателство е представен в следващата таблица / таблица № 1 /, както следва:

**Таблица № 1**

<b>Вид нематериален актив</b>	<b>Правно регулиране съгласно международното законодателство</b>	<b>Правно регулиране съгласно българското законодателство</b>
Търговска марка	Закрилата на търговската марка се регламентира чрез Парижката конвенция за закрила на интелектуалната собственост от 1883 г. и Мадридската спогодба за международна регистрация на марките от 1891 г.	Първата правна регламентация в страната, търговската марка получава чрез Закона за търговските и индустриални марки от 22.01.1893 г. Р.България се присъединява към Парижката конвенция на 13.06.1921 г. и към мадридската спогодба на 01.08.1985 г. Правната регламентация в страната се осъществява от Закона за марките и географските означения, обнародван в ДВ бр. 81 от

		14.09.1999 г., с последни изменения от бр. 19 на ДВ от 09.03.2010 г.
Географски означения	Международната закрила се осъществява от Лисабонската спогодба за закрила на наименованията за произход и тяхната международна регистрация.	Съгласно Закона за марките и географските означения, обнародван в ДВ бр. 81 от 14.09.1999 г., с последни изменения от бр. 19 на ДВ от 09.03.2010 г.
Авторско право	Закон на кралица Ана във Великобритания от 1709 г. – първи закон за закрила на авторското право. Международната закрила на авторското право се осъществява от Бернската конвенция за закрила на литературните и художествените произведения.	Първа правна регламентация – чрез дял III – ти от ТЗ от 1897 г. Първи български закон за авторското право – 1921 г. Р. България се присъединява към Бернската конвенция през 1921 г. и към Универсалната конвенция за авторското право през 1974г. В момента действа закон за авторското право и сродните му права в сила от 01.08.1993 г. с последни изменения в бр. 32 на ДВ от 28.04.2009 г.
Патенти за изобретения	Първи международни закони - Английски закон за патентите от 1852 г., Френски – от 1844 г., немски – от 1877 г.,	Първи български закон за патентите – от 29.07.1921 г. Р. България е ратифицирала Договора за патентно коопериране от Вашингтон

	американски – от 1836 г. През 1978 г. е създадено Европейско патентно ведомство в Мюнхен.	през 1984 г. и Конвенцията за издаване на европейски патенти от Мюнхен през 2002 г. В страната действа Закон за патентите и регистрацията на полезните модели, обнародван в бр. 27 на ДВ от 02.04.1993 г, последни изменения – бр. 19 на ДВ от 09.03.2010 г.
Ноу – хау	Понятието влиза в разговорния език през 1943 г. През 1953 г. понятието е въведено в американското законодателство.	В Р.България отсъства правна закрила върху ноу-хау. Търговският закон използва понятието "производствен опит" (чл. 587, ал. 1 ТЗ) и регламентира договора за отстъпване на ноу-хау като лицензионен.
Промислен дизайн	През 1930 г. във Великобритания е създадена първата професионална организация по дизайн. През 1957 г. се учредява Международен съвет на организациите по промишлен дизайн.	Началото се поставя през 1963 г. с Постановление № 65 на Министерски съвет. В момента в страната действа закон за промишления дизайн в сила от 15.12.1999 г. с последни изменения от бр. 32 на ДВ от 28.04.2009 г.
Концесионни права	Закони за концесиите в отделните държави	В страната действа Закон за концесиите, обнародван в бл. 36 на ДВ от 02.05.2006

		г., последни изменения – ДВ бр. 103 от 29.12.2009 г.
Нови сортове растения и породи животни	Международна конвенция за закрила на новите сортове растения от 1961 г.	Закон за закрила на новите сортове растения и породи животни, в сила от 05.01.1997 г. с последни изменения в бр. 26 на ДВ от 06.04.2010 г.

➤ *По наше мнение, изхождайки от общите и характерни особености на нематериалните активи, предлагаме класифициране на нематериалните активи в зависимост от връзката им с други елементи от дейността на предприятието.* Така предложената от нас класификация съдържа седем групи, подробно представени както следва:

**Първа група – Нематериални активи, свързани с маркетинга на продукти и услуги.** В тази група могат да бъдат отнесени търговските марки / за стоки и услуги, колективи и сертификатни /, географските означения / наименование за произход и географско указание /, промишления дизайн;

**Втора група – Нематериални активи, свързани с творческата дейност на предприятието.** Тук трябва да се причислят обектите на литературата, науката и изкуството. Общото при обектите в тази група е техния уникален и творчески характер, защитаван чрез Закона за авторското право и сходните права.

**Трета група – Нематериални активи, свързани с инженерната дейност.** Към тази група могат да се отнесат патентите за изобретения и полезни модели, биотехнологиите, топологията на интегрални схеми, топографските знаци, селекционните постижения, рецептури, формуляри. Характерно за тези нематериални активи е, че те възникват в резултат на новите информационни технологии, чрез усъвършенстване на биотехнологиите и системата на традиционното човешко знание. Това са най- динамично развиващите се нематериални активи с голям научен и приложен потенциал.

**Четвърта група – Нематериални активи, свързани с договорни отношения на предприятието.** В тази група биха могли да се включат възникналите нематериални активи от сключените от предприятията концесионни, лицензионни и франчайзингови договори, договори за ноу-хау.

**Пета група – Нематериални активи, свързани с информационната дейност на предприятието.** Към тази група отнасяме компютърния софтуер, бази данни и мултимедийни продукти. Общото за нематериалните активи, включени в тази група е използването на новите дигитални и мултимедийни технологии, голямото приложение на тези активи в практиката и високата степен на моралното им износване

**Шеста група – Нематериални активи в процес на развитие.** В тази група трябва да се включат нематериални активи в процес на генериране от самото предприятие. Особеностите, съществуващи при счетоводното отчитане на този вид нематериални активи е причина за класифицирането им в отделна група. Това би спомогнало анализът на тяхното счетоводно отчитане.

**Седма група – Други нематериални активи.** В тази група се включват нематериални активи, възникнали от специфично третиране в практиката и в отделни закони. Тук трябва да се включат вещни права съгласно Закона за собствеността, начислени суми за маркетингови проучвания, начислени суми за получаване на сертификати за качество, извършени подобрения на наети или предоставени за ползване дълготрайни материални активи, които водят до увеличаване на съдържащата се в тях икономическа изгода.

## **Втора глава. Счетоводната информация за нематериалните активи – адекватен модел на тяхната същност и специфика.**

Предмет на изследване във втора глава са въпросите свързани със същността, елементите на организацията на счетоводното отчитане на нематериалните активи и начините за признаване и отчитане на нематериалните активи в имуществото на предприятието. Акцентира се върху особеностите на нематериалните активи, представляващи предизвикателство пред счетоводството. Прави се съпоставка между различни дефиници за нематериални активи. Изследват се критериите за признаване на

нематериалните активи и различните начини за придобиването им на нематериалните активи – традиционни и специфични.

➤ Историята на създаването и развитието на националните и международни счетоводни стандарти за нематериалните активи преминава през няколко основни етапа на развитие, представени в следващите две таблици:

**Таблица 2 История на СС 38 “ Нематериални активи ”**

<b>Период</b>	<b>Нормативен акт</b>	<b>Събитие</b>
1993 – 1996 година	ПМС 276/ 30.12.1992 г.	Липсва счетоводен стандарт за отчитане на НА.
1996 – 1998 година	ПМС 192/01.08.1996 г.	НСС 27 “ Отчитане на НДА”
1998- 2002 година	ПМС 65/25.03.1998 г.	НСС 38 “ Дълготрайни нематериални активи”
2002 – 2007 година	ПМС 37/13.02.2002 г., изменящ ПМС 65/25.03.1998 г	НСС 38 “ Нематериални активи”
2007 г. до сега	ПМС 251 /17.10.2007 г.	СС 38 “ Нематериални активи”

Подробен сравнителен анализ на българската нормативно – правна регулация на нематериалните активи е представен в *Приложение № 2* към дисертационния труд.

**Таблица 3 История на МСС 38“ Нематериални активи ”**

<b>Дата</b>	<b>Събитие</b>
Февруари 1977 г.	Проекторешение Е 9, Счетоводство за научни изследвания и развойна дейност
Юли 1978 г.	МСС 9, Счетоводство за научни изследвания и развойна дейност
Януари 1980 г.	Влизане в сила на МСС 9

Август 1991 г.	Проектопредложение Е 37, изследвания и разходи за развойна дейност
Декември 1993 г.	МСС 9 Изследвания и разходи за развойна дейност
Януари 1995 г.	Влизане в сила на МСС 9
Юни 1995 г.	Проектопредложение Е 50 Нематериални активи
Август 1997 г.	Е 50 е променен отново. Проект Е 59 Нематериални активи
Септември 1998 г.	МСС 38 Нематериални активи
<b>Юли 1999 г.</b>	<b>Влизане в сила на МСС 38</b>
Март 2004 г.	Ревизиите на МСС 38
Април 2004 г.	Влизане в сила на ревизиите от март 2004
Май 2008 г.	МСС 38 се изменя. Подобрения на МСФО 2007 за рекламни и промоционални дейности и за звена на производствения метод на амортизация
Януари 2009 г.	Влизат в сила промените от май 2008 г.
Април 2009 г.	МСС 38 се изменя. Подобрения на МСФО 2009 за измерване на нематериални активи в бизнес комбинации
Юли 2009 г.	Влизат в сила изменения от април 2009 г.

➤ С появата на понятието „**икономическа изгода**” и възможността за нейното измерване, фокусът на наблюдение на учените в областта на счетоводството се измества от веществената форма на активите. Вече е възможно да съществуват активи, **без физическа субстанция**, ако те са контролирани от предприятието и съдържат икономическа изгода за неговата дейност, която може да бъде надеждно и точно измерена. Така като обект на счетоводството възниква един **нов вид актив**, а именно **нематериалният актив**. Той представлява икономически феномен и като такъв, изправя



счетоводството пред **предизвикателства**. В основата на тези предизвикателства обаче стоят **основните специфики на нематериалните активи, а именно:**

- **Териториален характер** – собствеността върху интелектуалната собственост като вид нематериален актив се гарантира и урежда с разпоредбите на всяко национално законодателство. Затова на практика е възможно, ако създателят на интелектуален продукт не е спазил изискванията на съответния закон в дадена страна, той да не бъде собственик на интелектуалния продукт за територията на тази страна, като същевременно с това е негов притежател в страната, чието законодателство е изпълнил. Вече съществува и система за наднационална закрила, но не е налице система, която да превръща създателя на интелектуален продукт в негов собственик за целия свят. Причината за това е необходимостта интелектуалните продукти да могат да бъдат използвани напълно свободно на териториите, на които те не са обект на собственост и така да се стимулира общественото развитие.

- **Времево ограничение** – собствеността върху нематериалните активи е гарантирана за определен период, различен за отделните нематериални активи и съобразен със спецификата на тяхното създаване и използване. Причината собствеността върху даден нематериален актив се гарантира за определен период от време е възможността притежателят на този интелектуален продукт да може да възстанови направените разходи по създаването и внедряването му в употреба и да реализира разумен доход.

- **Ограничен обхват** – нематериалните активи са свързани с монополното използване на тези активи, изразяващо се в забраняване на трети лица да го използват и да се разпореждат с него.

**Основните предизвикателства**, пред които е изправена счетоводната наука при изследване и изучаване на нематериалните активи, дължащи се на тяхната спецификата и особености ще синтезираме както следва:

1. **Основното и най - характерно предизвикателство** пред което е изправено счетоводството, при счетоводното отчитане на нематериалните активи е **липсата на физическа субстанция** – те са **непарични активи без физическа субстанция**. Тази

особеност прави нематериалните активи много *трудно установими като обект на отчитане*, т.е. затруднява тяхното разграничаване от другите активи на предприятието.

2. Времето ограничение с което се характеризират нематериалните активи, е предизвикателство пред счетоводството **при определяне на полезния живот** на този вид активи и правилното определяне на периода от време, през който предприятието ще черпи икономическа изгода от нематериалния актив. Доколкото съществува законово гарантиране на собствеността на интелектуалните продукти този проблем изглежда лесно разрешим. Изключение обаче прави информацията, защитена чрез търговска тайна, при която собствеността е обвързана като продължителност не с нормативен документ, а с желанието на притежателя ѝ да използва такъв вид конфиденциална информация. Тук въпросът пред който е изправено счетоводството е доколко тази информация отговаря на критериите за признаване на нематериален актив, и по – точно наличието на контрол върху актива. Дори и да бъде призната търговската тайна като нематериален актив, съществува възможност да остарее с времето и да се обезцени.

3. Предизвикателство за счетоводството се оказва и **голямото разнообразие на видовете нематериални актив**. Процесът е отворен, защото наред с „традиционните“ обекти на интелектуалната собственост – патенти върху изобретения, търговски марки, промишлен дизайн, авторски и лицензионни права, се появяват постоянно и нови обекти на интелектуалната собственост като компютърни програми, мултимедийни продукти, биотехнологии, интернет страници, ноу – хау и други.

4. Разнообразието на видовете нематериални активи изправя счетоводството пред още едно сериозно предизвикателство, а именно **голямото разнообразие от начините на извличане на изгодата от тях**. Генерирането на икономическа изгода за предприятието може да се постигне чрез:

- Чрез използването им от предприятието;
- Предоставянето на права за ползване върху нематериалните активи срещу заплащане;
- Продажбата на нематериалните активи;
- Предоставянето на нематериални активи като апортна вноска в капитала на други дружества;
- Замяната на нематериалните активи с други активи;

- Предоставянето им като обезпечение по договор за кредит;
- Предоставянето им като обезпечение по договор за финансов лизинг;

4. Многообразието от видове нематериални активи се характеризира и с **многообразие в тяхното ценообразуване**. Предизвикателство пред счетоводството се явява начинът на остойностяване на нематериалните активи при липса на активен пазар за тях.

5. Отсъствието на физическа субстанция в този вид активи, както и затруднението при определяне на икономическата изгода от тях, налага необходимост от **периодична проверка за наличие на обезценка** на активите.

6. Нематериалните активи са нетекущи активи и като такива подлежат на амортизиране, защото участват повече от един отчетен период в дейността на предприятието. **Амортизацията на нематериалните активи**, определянето на полезния им живот, през който те ще генерират приходи за предприятието, на нормата и метода на амортизация, включващи цялата методология на организацията на амортизационния процес в предприятието, са също своеобразно предизвикателство пред счетоводството.

7. Не на последно място, възниква въпросът, как актив без физическа субстанция, се **инвентаризира**, как се прилага този елемент на счетоводния метод за нематериалните активи, така че в края на отчетния период, предприятието да отрази притежаваните от него нематериални активи във финансовите си отчети, според тяхното действително състояние.

➤ Изследват се различни определения за нематериалните активи, за да представим нашия възглед върху понятието нематериален актив.

По мнението на Б.А. Райзберг “ **Нематериалните активи са принадлежащи на предприятието ценности, без физическа субстанция, но имащи стойност, парична оценка, благодарение на възможността да бъдат полезни и да се получават приходи от тях**”<sup>1</sup>

Дж. Сигел определя **нематериалните активи** като обекти, без физическа форма / например репутация / или съдържащи в себе си права, предоставени от държавата / например патенти и търговски марки / или от друга компания / например франчайзинг /<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь, 4- то изд., преработ. И доп., ИНФРА – М, 2005г, стр.480;

<sup>2</sup> Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов, 2001 г., стр. 170-171;

**Нематериалните активи** според Е.С. Хендриксен са обекти, които нямат веществено въздействие. За да отговаря даден обект на определението за нематериален актив, той трябва да бъде измерим, значим и достоверен.<sup>1</sup>

Според Лев Барух **нематериалните активи** са опитните работници, патентите, ноу – хау, програмните продукти, стабилните отношения с потребителите, уникалната организационна структура, процеси и други. Именно те определят голяма част от ръста на корпорациите и тяхната пазарна стойност<sup>2</sup>

Националното и световно законодателство дефинира **нематериалния актив**, като разграничим непаричен актив без физическа субстанция, който:

а/ няма физическа субстанция, въпреки, че:

- Може да се съдържа във физическа субстанция;
- Носителят му може да има физическа субстанция;

б/ е със съществено значение при употребата му;

в/ от използването му се очаква икономическа изгода;

Според нас, съобразено с новите тенденции в развитието на пазарната икономика, световните тенденции и глобалната криза, може да даде следното определение за понятието нематериален актив - **нематериалните активи са дългосрочни активи без физическа субстанция, които притежават парична стойност и могат да генерират икономическа изгода за предприятието чрез получените от тях доходи и снижаването на риска.**

---

<sup>1</sup> Хендриксен Е.С., Теория бухгалтерского учета, Финанась и статистика, 1997 г, 567 стр.;

<sup>2</sup>Барух, Л., Нематериалнье активь: управление, измерение, отчетность, Квинто – консалтинг, 2003г, 240 стр.

➤ Три са основните качествени характеристики, на които един актив трябва да отговаря за да бъде признат за нематериален актив:

- Разграничимост / установимост /;
- Контрол;
- Бъдещи икономически изгоди;

Съгласно дефиницията за разграничимост / установимост / могат да се признават и отчитат като нематериални активи само ресурси, които могат да бъдат идентифицирани, отделно от другите активи на предприятието и разходите, направени за тях могат да бъдат разграничени от стойността на бизнеса като цяло. По тази причина вътрешно създадени от предприятието издателски права, клиентски бази данни, чиито разходи по създаването не могат да бъдат разграничени от направените разходи за дейността на предприятието като цяло, не отговарят на определението за нематериален актив и предприятието не трябва да ги приема и класифицира като такива.

Вторият критерий е **контролът**. Предприятието контролира актива, ако разполага с правомощието да получи бъдещи икономически ползи, произтичащи от основния ресурс и да ограничи достъпа на други лица до тях. В повечето случаи той се доказва чрез договори, отговарящи на предписаната от закона форма, която в дадени случаи е задължителна за да възникнат търсените правни последици. Въпреки това, законовото регламентиране не е необходимо, ако предприятието може да упражни контрол по друг начин. Пример за такъв нематериален актив е ноу – хау.

- Третата качествена характеристика е наличието на **бъдещи / очаквани / икономически ползи**. Като пример за бъдещи икономически ползи за предприятието от нематериалните активи могат да се посочат пазарните и техническите знания с които то

разполага. Предприятието контролира тези ползи ако те са защитени от закона за авторското право.

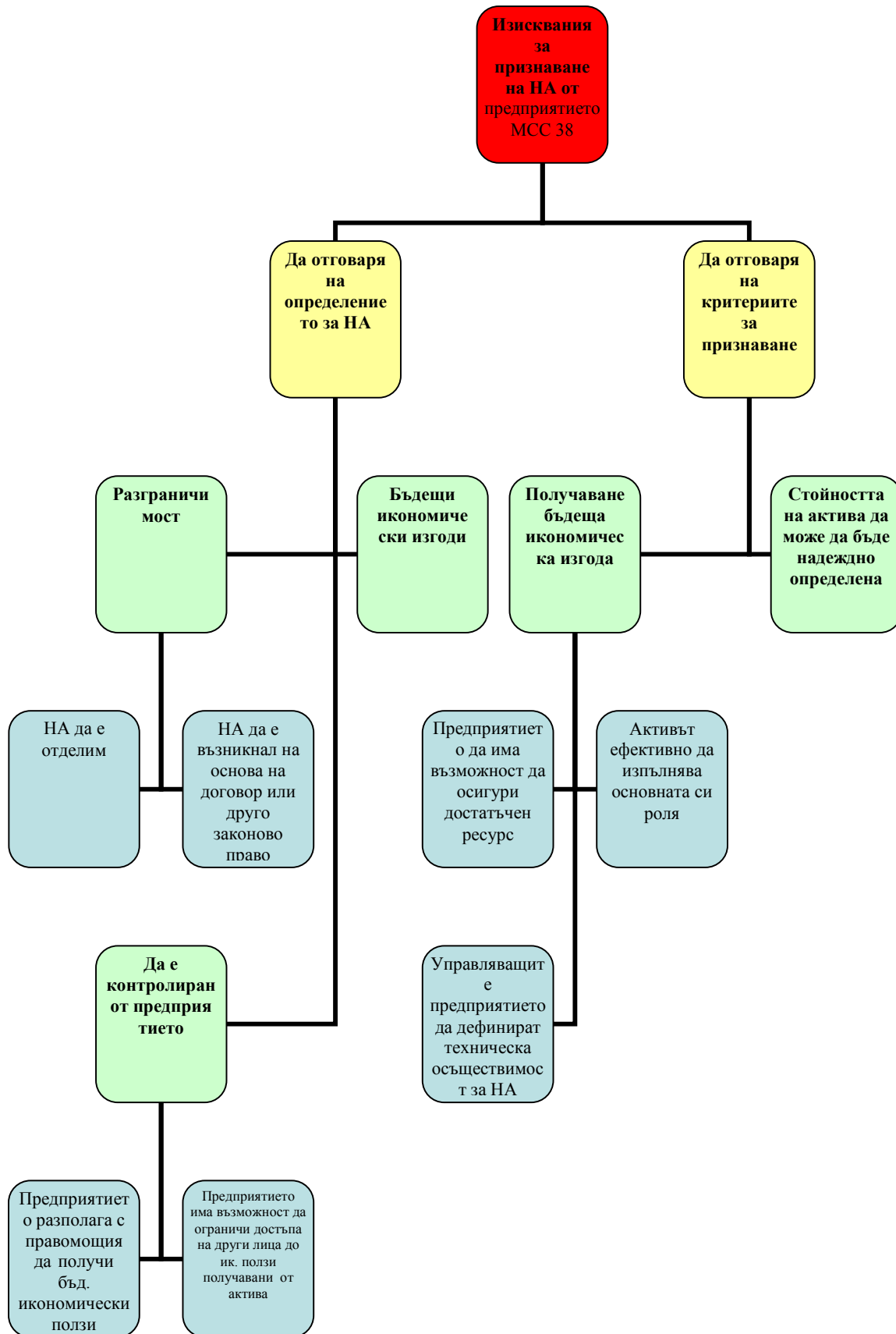
В параграф 82 от Общите условия за изготвянето и представянето на финансови отчети е посочено значението на понятието „**признаване**”. Това е актът *на включване в баланса или в отчета за доходите на статия, която отговаря на определението за елемент и задоволява критериите за признаване*, изложени в параграф 83. Това включва описване на статия с думи и посочване на паричната и стойност в баланса и отчета за доходите.

В частност МСС 38 и СС 38 изискват един нематериален актив да се признае в актива на предприятието, когато:

- Е вероятно предприятието да получи бъдещи икономически ползи, които са свързани с актива;
- Стойността на актива може да бъде надеждно определена;

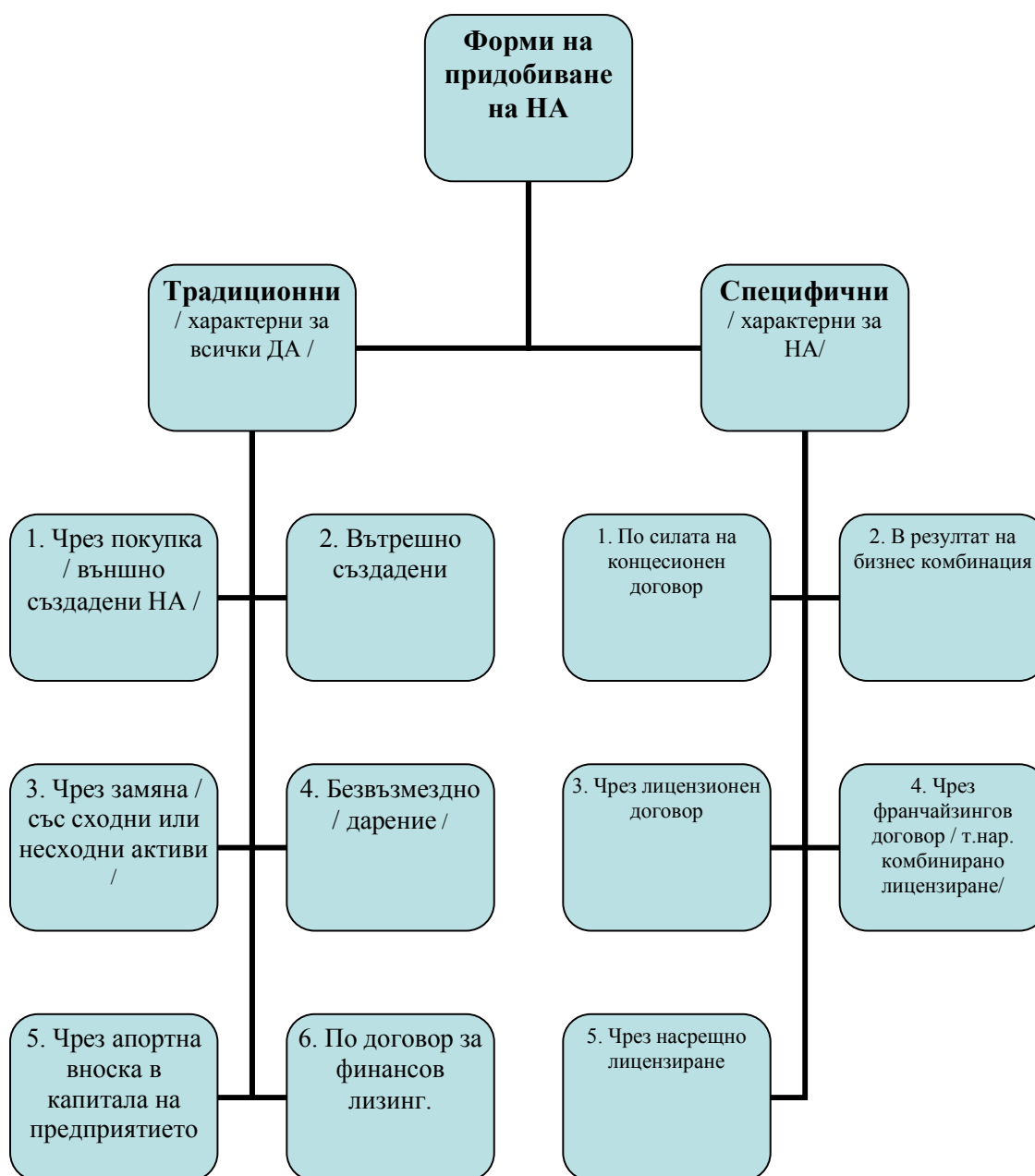
Признаването на нематериалните активи е обобщено в графика.

## **Графика 2** *Признаване на нематериален актив*



➤ За пълното, точно и задълбочено разглеждане на проблемите, касаещи теоритико – приложните проблеми на счетоводното отчитане на нематериалните активи, се анализирани специфичните начини на придобиване на нематериалните активи в предприятието. Отделните форми на придобиване на нематериалните активи са обобщени в следващата графика.

**Графика № 3: Форми на придобиване на нематериалните активи**





➤ Анализират се различията, които възникват в амортизационния процес според полезния живот на нематериалните активи. Нематериалните активи, класифицирани от предприятието като активи с неограничен полезен живот не се амортизират. Полезният живот на нематериалните активи с неограничен полезен живот трябва да бъде преразглеждан от предприятието, за да са определени дали не са настъпили събития или факти, които да налагат ограничение върху полезния живот на актива. Предположението, направено от предприятието за класифициране на един нематериален актив, като такъв с неограничен полезен живот, трябва да е много добре и прецизно обосновано, въз основа на съществуващи и известни факти на ръководството на предприятието и вземайки предвид икономическите особености в страната. Не добре обоснованото предположение може да доведе до проблеми с правилното и достоверно отразяване на информацията във финансовите отчети на предприятието, от гледна точка на:

- Нарушаване на принципа на съпоставимост на приходите и разходите;
- Неточно определяне на счетоводния финансов резултат на предприятието;

При изследване на проблема за полезния живот на нематериалните активи, предприятието трябва да вземе предвид няколко фактора, а именно:

- очакваното използване на нематериалния актив от предприятието и дали този актив би могъл да се управлява от друг управленски екип;
- типичните продуктови цикли на живот на актива. За тяхното определяне се използва налична публична информация за полезния срок на сходни активи, използвани по подобен начин;
- моралното остаряване на активите. Към него се включват:
  - бъдещите планове на предприятието за цялостно или поетапно обновление, промяна в досегашната дейност или прекратяване;
  - поява на пазара на по – усъвършенствани варианти на актива, по – изгодни за дейността на предприятието;
  - прогнозираните промени в пазарното търсене на създаваните от актива продукти или услуги;
- стабилността на индустрията, в която функционира активът;
- очакваните действия от конкуренти или потенциални конкуренти;

- нивото на разходите за поддръжка, необходими за получаването на очакваните бъдещи ползи от актива и способността на предприятието да достигне това ниво;
- срокът на валидност на договорите, решенията и други подобни документи, въз основа на които се ползват от предприятието търговските марки, патенти, лицензи и други, както и вероятността тези договори да бъдат подновени и в бъдеще;
- доколко полезният живот на нематериалния актив зависи от полезният живот на други активи.

### **III. Практико – приложни аспекти на създадената информация за целите на управлението на нематериалните активи.**

Предмет на изследване са практико – приложните аспекти на създадената информация за нематериалните активи и изследване и елиминиране на проблемите, които биха възникнали при тяхното счетоводно отчитане в непосредствената стопанска дейност на предприятието, с цел получаване на достоверна, уместна и надеждна информация за управлението на нематериалните активи.

➤ Стига се до извода, че подходящо дефинирани и комбинирани в пакет с други активи, нематериалните активи биха намалили съществуващия проблем, свързан с прилагане критериите за първоначалното им признаване в стопанската дейност на предприятието;

➤ Предлагаме създаването на информационна система за нематериалните активи в предприятието. Чрез нея се проследява целият процес на счетоводното отчитане на нематериалния актив – от първоначалното му признаване в актива на дружеството до изваждането му от употреба. В зависимост *от многообразието и обема* на притежаваните нематериални активи, информационните карти могат да бъдат за отделни нематериални активи или за групи нематериални активи. В приложение, към дисетрационния труд е представен вариант за информационна карта по групи нематериални активи. В нея се отразяват основните параметри, свързани със закрилата и използването на нематериалния актив – номер на нематериалния актив, дата от която тече срокът на закрила ( ако има

такъв), територия на действие на закрилата, дата на плащане на таксите за поддържане на закрилата на нематериалния актив, сметка по която е записан нематериалния актив в счетоводството на предприятието, оценка на нематериалния актив, дата на която изтича срока на закрила на нематериалния актив, резултати от инвентаризацията. Всяка такава карта ще даде възможност информацията за определена група активи да се проследи лесно, бързо и удобно. Освен това информационните карти могат да препращат желаещите, при необходимост от по – подробна информация към съответния документ / договор, свидетелство и др./. Чрез информацията в информационните карти, управлението на предприятието получава данни и за нематериалните активи, които вече не са налични за предприятието – продажба, дарение, изтекъл срок на договор.

➤ Определянето на продължителността на полезния живот на нематериалните активи зависи от възможностите за настъпване на рискови събития, които да намалят периода, през който нематериалните активи генерират доходи за предприятието. Същността на този метод се заключава в поетапно определяне на полезния живот на нематериалните активи по време на правовата, търговската и техническата жизнеспособност нематериалните активи като едновременно с това са разгледани и факторите, оказващи влияние върху него.

Първият етап включва определяне на срока на правна закрила на нематериалните активи и периода, оставащ до края на закрилата. През този период генерираните доходи от нематериалните активи могат да бъдат прекратени в следните случаи:

- Оспорване на патент или договор / *риск от оспорване* /;
- Предсрочно прекратяване на правова защита, предоставена от държавата / *риск от предсрочно прекратяване на правова защита* /;

Вторият етап се характеризира с установяване на необходимост на пазара от произведените продукти и услуги с помощта на нематериалните активи. В случай, че продуктите, произведени с помощта на нематериалните активи не бъдат търсени от потребителите, то нематериалните активи няма да имат способност да генерират доход за предприятието. През този период постъпленията от нематериалните активи може да бъдат прекратени при настъпване на някое от следните събития:

- Липсата на търсене на продуктите и услугите, произведени с помощта на нематериалните активи / *риск от неадекватна оценка на потребителските потребности*/;
- Спад в търсенето на продуктите и услугите, произведени с помощта на нематериалните активи, в следствие на изменение на потребителските потребности / *маркетингов риск* /;

Третият етап разглежда вероятността за загуба на техническа жизнеспособност на нематериалните активи. Генерирането на доходи от нематериалните активи може да бъде преустановено при настъпване на някое от следните събития:

- Появата на нови нематериални активи, продуктите и услугите, произведени с които, по – ефективно удовлетворяват потребностите на потребителите, от продуктите и услугите, произведени с помощта на оценяваните на нематериални активи / *научно – технически риск* /;
- Невъзможност да се използват нематериалните активи със съвременните технологични условия / *технически риск* /;

На четвъртия етап от разглеждания метод се установява окончателния период на прогнозата. Задачата да се определи прогнозния период за оценка на стойността на нематериалните активи се свежда до избор между най – малкият от трите разгледани времеви интервала, изразени чрез следната функция  $T = \min \{ T1, T2, T3 \}$ , където

**T1** - интервал от време до момента на загуба на правовата защита на нематериалния актив – определя според крайния срок на правова защита на нематериалния актив, а при вероятност за оспорване на патента до най – вероятния момент за настъпване на този риск;

**T2** - интервал от време до момента на загуба на търговска жизнеспособност на нематериалния актив. Това е най – вероятния момент на загуба на търсене на стоките и услугите, произведени с помощта на нематериалния актив;

**T3** - интервал от време до момента на загуба на техническа жизнеспособност на нематериалните активи, който настъпва при появата на пазара на известие за резултати от нови научно – технически достижения в дадената област.

Стига се до заключението, че разглеждания подход за определяне на полезния живот на нематериалните активи се характеризира със широк спектър от рискове, водещи до загуба на способност на нематериалните активи да генерират доходи и е всеобхватен

подход за решаване на проблема за определяне на срока на полезен живот на нематериалните активи. Този подход се различава от други подобни, защото те са с общ характер и не отчитат спецификата на нематериалните активи, като особен вид собственост.

➤ Изследва се данъчното третиране на нематериалните активи въз основа на изискванията на действащите към момента Закон за корпоративното подоходно облагане и Закон за данъка върху добавената стойност. Въз основа на това изследване, се правят следните основни изводи:

- ЗДДС определя нематериалните активи като *услуга*;
- Съгласно чл.10, ал.1, т. 3 от ЗДДС извършването на непарична ( апортна ) вноска с нематериален актив в търговско дружество **не е доставка на услуга**. В този случай, при изваждане на нематериален актив от предприятието с цел предоставянето му като апортна вноска, предприятието не следва да начислява ДДС.;

- Съгласно чл. 21, ал.2 от ЗДДС в практиката съществува особеност във връзка с определяне на мястото на доставка на нематериалния актив. При предоставяне или прехвърляне на права върху лицензия, патент, авторско право, търговска марка, ноу – хау или друго подобно право на индустриална или интелектуална собственост, както и прехвърлянето на права върху програмен продукт, различен от стандартен софтуер, **мястото на доставка на услугата е постоянният обект на получателя**. Това е възможно, когато получателят е лице, установено извън Общността, или данъчно задължено лице, установено в държава членка, различна от държавата, където е установен доставчикът. В този случай, м издадената от доставчика фактура се посочва, че данъкът е изискуем от лицето получател. Правното основание за това е чл. 196 от Директива 2006/112/ЕО.

- Съгласно ЗКПО нематериалните активи са данъчни амортизируеми активи и като такива, те участват в съставен от предприятието данъчен амортизационен план и им се начислява данъчна амортизация в размер, определен в чл. 55 от закона;

- Счетоводните разходи, отчетени във връзка с придобиването на данъчен дълготраен нематериален актив преди възникването му, не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им и не участват при определяне на данъчната амортизируема

стойност на актива. Когато в следващата година настъпят обстоятелства, определящи, че данъчно задълженото лице няма право да придобие данъчния дълготраен нематериален актив, непризнатите разходи се признават за данъчни цели в годината на настъпване на тези обстоятелства. ( чл. 51, ал.2);

- При определяне на данъчния финансов резултат данъчно задълженото лице има право на намали счетоводния си финансов резултат с историческата цена на дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му, когато са изпълнени едновременно следните условия:

- ✓ Активът е формиран в резултат на развойна дейност;
- ✓ Развойната дейност е извършена във връзка с дейността на занятие на данъчно задълженото лице;
- ✓ Развойната дейност е възложена с поръчка при пазарни условия на научноизследователски институт или висше училище;

Когато данъчно задължено лице е упражнило правото си по този начин, счетоводно отчетения нематериален актив, не е данъчен амортизируем актив.( чл.69, ал.1 и 2)

## **Заключение**

В заключението на дисертационния труд са обобщени основните изводи от изследването в контекста на основната цел и поставените задачи.

Като генерален извод се посочва, че чрез разгледаните теоретични и методологически положения са разработени практически подходи за усъвършенстване на организация на счетоводното отчитане на нематериалните активи в съвременните икономически условия.

### III. Справка за приносите в дисертационния труд

1. Чрез подробно проследяване на еволюцията в развитието на отделните видове нематериални активи е предложен вариант за **систематизиране на нематериалните активи в седем еднородни групи** в зависимост от връзката им с останалите дейности на предприятието;

2. Направен е преглед и систематизиране на водещи теории за **интелектуалния капитал** с оглед изясняване на връзката и различията му с понятието нематериален актив;

3. Разгледани са определения за нематериални активи, дадени от редица учени в областта на счетоводството, послужили като основа на **предложеното от нас определение за категорията „нематериален актив”** Според нас нематериалните активи са дългосрочни активи без физическа субстанция, които притежават парична стойност и могат да генерират икономическа изгода за предприятието чрез получените от тях доходи и снижаването на риска;

4. **Предложен е методически подход за систематизиране на нормативно – правната система, регулираща счетоводното отчитане на нематериалните активи**, базираща се на основни нормативни документи, действащи в Р. България за периода след 1989 година. Представени са измененията в три от действащите през този период счетоводни стандарти за нематериалните активи, а именно НСС 27 „Дълготрайни нематериални активи” от 1996 г., НСС 38 „Нематериални активи” от 2002 година и СС 38 „Нематериални активи” от 2007 година;

5. **Систематизирани и подробно изследвани са начините за придобиване на нематериални активи**, характерни единствено за този вид активи, породени от специфичните им особености. Представени са начините за тяхното оценяване и отчитане;

6. На базата на извършени изследвания в практиката / под формата на направени анкети и проучвания на място в предприятия/ предложихме **въвеждането на информационни карти в предприятието** за по – лесно проследяване на съществуващите в предприятието нематериални активи;