



Ретроспективен поглед и нови моменти в счетоводното отчи- тане на ДМА (в частност земи и сгради) в бюджетните организации за периода от 2004-2017г. съпоста- вителен счетоводен анализ

Веселин Деков*

Гергана Цончева*

Използвани съкращения:

ДМА – Дълготрайни материални активи

ЗСч – Закон за счетоводството

НСС – Национални счетоводни стандарти

ДДС – Дирекция „Държавно съкровище“

СБП – Сметкоплан на бюджетните предприятия

СБО – Сметкоплан на бюджетните организации

Една от основните цели на бюджетните организации е търсенето на начини и подходи за повишаване на тяхната ефективност, което от своя страна се постига чрез внедряване на качествена счетоводна система за управление в предприятията. Счетоводното отчитане в тези организации може да се определи като основен метод/способ за контролиране, прогнозиране и анализиране. Посредством него се осигурява необходимата информация за управлението на предприятията от публичния сектор.

Бюджетните организации, подобно на

предприятията от реалния сектор на икономиката (небюджетните предприятия), притежават собствени активи. Закона за счетоводството (ЗСч) и регламентациите в приложимите счетоводни стандарти (в частност НСС 16 ДМА) дават дефиниции за дълготрайни активи, които се прилагат с еднаква сила както в небюджетните, така и в бюджетните организации.

Придобиването на активи от едно предприятие изисква те да се заприходят по тяхната **историческа цена** (цена на придобиване, себестойност, справедлива стойност) или друга цена в съответствие с действащите счетоводни стандарти. Специфична особеност при отчитането на ДМА в бюджетните предприятия/организации е източникът им на придобиване. Този източник е под формата на държавни или общински средства, предоставени за ползване, за разлика от стопанските предприятия, при които източникът за придобиване на ДМА е собственият и/или привлеченият капитал. Според разпоредбите на НСС16 ДМА същите са: *установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от предприятието, които:*

а) имат натурално-веществена форма;

б) се използват за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под наем, за административни или за други цели;

в) се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период.¹

В практиката на бюджетните организации обаче, постановленията на НСС 16 ДМА не важат в пълна сила при отчитане на придобитите активи. Прилагането на приложимите стандарти, наред с въвеждането в сила на ДДС 20/2004г. от Министерство на финансите (МФ) наложи отчитането на ДМА да става **задбалансово (земи и прилежащи терени, инфраструктурни обекти и такива с обществена значимост)** От дадените в т.16.3 / 16.8 ДДС 20/2004г. разяснения става ясно, че при придобиването им, същите следва да се осчетоводяват като разход (сметки от гр. 60 и техните подсметки). Едва тогава придобитите ДМА се завеждат по сметки от гр.99 Други

* гл.ас.д-р Веселин Деков,
гл.ас.д-р Гергана Цончева
Икономически университет Варна

¹ Вж. т. 2 на СС 16, <http://balans.bg/177-nss-16-dylgotrajni-materialni-aktivi/>. Последен достъп: 10/05/2017г.



задбалансови активи и пасиви и кореспондиращи задбалансови сметки. Това отчитане обаче не е присъщо за балансово признатите ДМА, каквито са сградите например.

Ясна аргументация за небалансовото отчитане на земите, прилежащите терени и тези с художествена и историческа стойност в бюджета се дава в Ръководството за прилагане на Сметкоплана на бюджетните предприятия (СБП) от 2001г., а именно:

- горепосочените активи не се използват за извличане на икономическа изгода, а по-скоро притежателите им изпълняват функция на съхраняване и поддръжка, без да имат правото на свободно разпореждане с тях;

- Липсата на достатъчно специализирани счетоводни кадри в бюджетните организации, които да извършат оценка при придобиването и преоценка при последващото им оценяване;

- Счита се, че повечето ДМА са „публични блага“ т.е. обекти с обществена значимост (паметници на културата, паркове, пътища, сгради с обществена значимост и пр.), за което ползването и извличането на изгоди от тях е практически невъзможно;

- Балансовото завеждане на ДМА би подвело потребителите на информация относно разполагаемите и подлежащи на използване ресурси;

Към групата на активите, отчитани задбалансово от бюджетните предприятия, спадат всички земи, гори и трайни насаждения, инфраструктурни обекти (в т.ч. площи, улично осветление, тротоари, пътища, мостове и пр.), ДМА предназначени за специални дейности (напр. по отбрана и сигурност), ДМА с художествена и/или историческа стойност (в т.ч. паметници, музейни експонати и ценности², **но без сградния фонд**), книги в библиотеките и т.н.³ За нуждите на настоящата разработка авторът счита, че интерес за читателите биха породили начините на отчитане както на земите, така и на самия сграден фонд, собственост на бюджетните организации в периода 2004г. - 2017г.

Първоначалното придобиване на ДМА

налага те да бъдат оценени по вече споменатата по-горе **историческа цена**, а когато придобиването става за продължителен период от време (при формиране на себестойност например при строеж на сгради по стопански начин) натрупаните разходи за придобиване на актива...:

а) се капитализират в сметки от гр.20 Дълготрайни материални активи, (сгради)

б) се отчитат като разходи чрез сметки от гр.60 Разходи по икономически елементи на СБП и съответните задбалансови записвания (земи и прилежащи терени).

² параграф VII, т.40 на СБП/2001г.

³ ДДС 20/2004г. <https://www.minfin.bg/bg/page/1039> . Последен достъп: 10/05/2017г.



Пример⁴ (придобиване на ДМА):

ОТЧИТАНЕ ПО ПРИМЕРА НА СБП 2004-2014г. (Сметкоплан на бюджетните предприятия)

Бюджетно предприятие „Кметство - Х“ (второстепенен разпоредител) придобива земя в следните случаи:

1. „Кметство - Х“ закупува 100 дка земя x 800 лв./дка от ЗК „Слънце“ с. Голямо ново. Дължимата сума е изплатена от РС в лв.

За придобитата чрез покупка земя в отчетна група „Бюджет“/“Извънбюджетни сметки и фондове“ (ИБСФ) (от усл.1):

Дт 6077 Разходи за придобиване на земя в страната – 80 000 (100 дка x 800 лв./дка)

Кт 4010 Доставчици – 80 000

- ЗК „Слънце“ с. Голямо ново

За завеждане на придобития актив по задбалансовите сметки на бюджетната организация в отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 80 000 (100 дка x 800 лв./дка)

Кт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 80 000 (100 дка x 800 лв./дка)

За изплащане на задължението към ЗК „Слънце“ с. Голямо ново в отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 4010 Доставчици – 80 000

- ЗК „Слънце“ с. Голямо ново

Кт 5013 Текущи банкови сметки в лева – 80 000

ОТЧИТАНЕ ПО ПРИМЕРА НА СБП 2004-2014г. (Сметкоплан на бюджетните предприятия)

Бюджетна организация „Кметство - Х“ придобива административна сграда в следните случаи:

1. Въз основа на Решение № 1/20XXг. на първостепенен разпоредител с бюджетни средства, бюджетно предприятие „Кметство - Х“ (второстепенен разпоредител) закупува сградата от „Иван Петров“ ЕООД на стойност 10 000 лв. (без ДДС). Заплатено е, със средства от банковта сметка, обезщетение на продавача на имота в размер от 2 000 лв.

За покупката на сградата в отчетна група „Бюджет“/“Извънбюджетни сметки и фондове“ (ИБСФ) (от усл.1):

Дт 2031 Административна сграда – 10 000 - сграда

Дт 4511 Разчети за ДДС – 2 000

Кт 4010 Доставчици – 12 000

-, „Иван Петров“ ЕООД

За отчитане на платеното на продавача обезщетение:

Дт 2031 Административна сграда – 2 000

- обезщетение

Кт 5013 Текуща банкова сметка в лв. – 2 000

Цена на придобиване: покупна цена + преки разходи по придобиване = 10 000 + 2 000 = 12 000 лв.

⁴ Примерът е адаптиран за нуждите на настоящата статия по примера на: Матова – Головина, А. Ползване на задбалансовите сметки от бюджетните предприятия. // Експерт, 05/2004, с. 46-50.



2. „Кметство - X“ получава безвъзмездно 50 дка земя с пазарна стойност 850 лв./дка от поземления фонд на бюджетно предприятие „Кметство - Z“.

За получената безвъзмездно (чрез дарение от друга бюджетна организация или физическо или юридическо лице) земя (усл.2):
В отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 42 500 (50 дка x 850 лв./дка)

Кт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 42 500 (50 дка x 850 лв./дка)

3. Взема под наем от Иван Иванов 30 дка земеделска земя в землището на общината. Наемната стойност с включен ДДС е 20 лв./дка.

За наетата от физическо/юридическо лице земя (усл.3):

В отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 6073 Разходи за наеми на земя в страната – 600 (30 дка x 20 лв./дка)

Дт 4511 Разчети за ДДС – 120

Кт 5013 Текущи банкови сметки в лева – 720

За задбалансово завеждане на наетите чужди активи:

Дт 9110 Чужди дълготрайни активи – 600 (30 дка x 20 лв./дка)

Кт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи - 600

2. „Кметство - X“ получава безвъзмездно административна сграда с пазарна стойност 120 000 лв. от

а) „Кметство - Z“ (бюджетна организация в същата организационна структура);

б) „БАН“ (бюджетна организация в друга организационна структура);

в) физическо/юридическо лице.

За получената безвъзмездно (чрез дарение от друга бюджетна организация или физическо или юридическо лице) сграда (от усл.2):
В отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 2031 Административни сгради – 120 000

а) Кт 4500 Вътрешни разчети – 120 000

-бюджетна организация “Кметство - Z”

б) Кт 7692 Прехвърлени нефинансови ДА от/към други сектори на икономиката – 120 000

-бюджетна организация “БАН”

в) Кт 7413(4) Получени капиталови помощи и дарения в натура от страната – 120 000

3. Взема под наем от Иван Иванов административна сграда. Наемната стойност с включен ДДС е 5 000 лв./мес.

В отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 6071 Разходи за наеми в страната – 5000

Дт 4511 Разчети за ДДС – 1000

Кт 5013 Рс в лв. – 6000

Или (4897 Задължения към други кредитори – местни лица) – 6000



Намалението на ДМА в бюджетните предприятия в периода от 2004 г. до 2014г. следваше следната последователност за земите и сградите, а именно:

Бюджетно предприятие „Кметство – Х“ решава да продаде 80 дка. обработваема земя, след взето решение на Общинския съвет, и организиран публичен търг. Същият е спечелен от ЗК „Развитие“, тъй като кооперацията предлага най-висока цена за земята - 950 лв./дка. Отчетната стойност на земята е 800 лв./дка. Сумата е постъпила по разплащателната сметка на бюджетната организация:

За продажбата на земята по пазарни цени в отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 4110 Вземания от клиенти от страната – 76 000 (80 дка x 950 лв./дка)
-ЗК„Развитие“

Кт 7131 Приходи от продажба на земи, гори и трайни насаждения - 76 000
-земя

За постъпилите в разплащателната сметка парични средства:

Дт 5013 Текущи банкови сметки в лева – 76 000

Кт 4110 Вземания от клиенти от страната – 76 000 (80 дка x 950 лв./дка)
-ЗК„Развитие“

За отразяване/отписване отчетната стойност на продадената земя от активите на бюджетната организация:

Дт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 64 000

Кт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 64 000 (80 дка x 800лв./дка)

След взето решение на Общински съвет бюджетно предприятие „Кметство – Х“ решава да продаде административна сграда с пазарна стойност 150 000 лв. и отчетна/балансова стойност 120 000 лв.

За продажбата на сградата по пазарни цени в отчетна група „Бюджет“/“ИБСФ“:

Дт 4110 Вземания от клиенти от страната - 150 000

Кт 7143 Приходи от продажба на сгради – 150 000

За постъпилите в разплащателната сметка парични средства:

Дт 5013 Текущи банкови сметки в лева – 150 000

Кт 4110 Вземания от клиенти от страната – 150 000

За отразяване/отписване отчетната стойност на продадената сграда от активите на бюджетната организация:

Дт 6143 Отчетна стойност на продадени сгради – 120 000

Кт 2031 Административни сгради – 120 000



След приемане на ДДС № 14/30.12.2013г. обаче, подходът за отчитане на земите, горите и трайните насаждения, активите с обществена и историческа значимост в рамките на бюджетните организации беше променен. Тази промяна обаче не засегна отчетността при останалите активи. Новите изисквания на МФ наложиха отчитане на ДМА да става в **баланса на бюджетните организации**. Това доведе и до промяна в правилата за работа им, което наложи закриване на сметки от *гр. 99 Други задбалансови активи и пасиви и кореспондиращи задбалансови сметки (9901,9902,9903, 9904)*⁵ и прехвърляне на салдата им по сметки от *гр. 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности“*, а именно: 2201, 2202, 2203 и 2204⁶. Но преди да представим нагледно начините за трансформиране на салда и обороти от вече споменатите сметки (в съответните отчетни групи) е редно да обърнем внимание на това, че настъпиха някои промени и в отчитането на бюджета във вече познатите ни 3/три/ отчетни групи/стопански области, а именно:

- **В Отчетна група „Бюджет“** както досега (по смисъла на СБП), така и след Януари 2014г. (по смисъла на СБО), бюджетната организация (първостепенен или второстепенен разпоредител с бюджетни средства) отчита всички сгради (административни, жилищни и т.н.), машини, съоръжения, оборудване, компютърни конфигурации и програмни продукти, материали, разчети (вземания и задължения), касови наличности, разходи и приходи; В същата отчетна категория, но задбалансово се отчитат и поетите ангажименти с договори, а до началото на 2014г. и земите, горите, трайните насаждения и инфраструктурните обекти. От 2014г. обаче същите се отчитат в група „Други сметки и дейности“ (ДСД) до сега (2017г.);

- **„Сметки за средства от Европейския**

⁵ 9901 – Земи, гори и трайни насаждения; 9902 – Инфраструктурни обекти; 9903 – Активи с историческа и художествена стойност; 9904 – Книги в библиотеките. Вж. Сметкоплан на бюджетните предприятия – 2004г., <http://www.minfin.bg/bg/page/254>. Последен достъп: 07.08.2014г.

⁶ 2201 - Земи, гори и трайни насаждения; 2202 – Инфраструктурни обекти; 2203 – Активи с историческа и художествена стойност; 2204 – Книги в библиотеките. Вж. Сметкоплан на бюджетните организации – 2014г. <http://www.minfin.bg/bg/page/254>. Последен достъп: 07.08.2014г.

съюз“ (СЕС) е новото наименование на съществуващата до края на 2013г. отчетна група „Извънбюджетни сметки и фондове“ (ИСБФ). Към момента в нея бюджетните организации отчитат разполагаемите средства предоставени от ЕС по извънбюджетните сметки и фондове;

- **„Други сметки и дейности“ (ДСД)**⁷ – от началото на 2014г. до днес (2017г.), тази отчетна група включва земите, горите и трайните насаждения, инфраструктурните обекти, активите с историческа и художествена стойност, както и книгите в библиотеките, които при придобиването им са отчетени като разходи в отчетни групи „Бюджет“ и/или „СЕС“. Същите се капитализират (отчитат в баланса) в тази отчетна група от 2014г. насам.

В досегашната практика (до 2013г.) за отчитане на земите, горите и трайните насаждения се използваша разходните сметки. Същите активи се отчитаха и задбалансово в отчетна група „Бюджет“. От 2014г. до днес (2017г.) практиката на отчитане като разходи се запазва, но **отпада използването на задбалансовите сметки**. Същите са заменени със сметки от *гр.20 ДМА, предназначени за отчитане на земите прилежащи към сгради и съоръжения и гр. 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности“* за всички други земи, собственост на бюджетната организация (обработваеми земи, пасища, парцели и пр.)

За практическото представяне на капитализирането/прехвърлянето на наличности от задбалансовите сметки на отчетна група „Бюджет“ по сметки в баланса и отчетна група “ДСД“ ще използваме следния пример:

Пример:

В периода 2004г. - 2013г. второстепенен разпоредител с бюджетни средства Кметство „Х“ закупува от физическо лице Иван Иванов обработваема земя, III кат. с № 000001 и акт № 00001/30.05.2008г. - 43 дка. х 810 лв./дка. Дължимата сума е изплатена със средства от разплащателната сметка в лева.

⁷ II. Организация на счетоводството в отчетни групи (стопански области) т.12-14, ДДС № 14/30.12.2013г.



При придобиването й Кметство „Х“ е съставило следните счетоводни записвания:

Дт 6077 Разходи за придобиване на земя в страната – 34 830 (43 дка x 810 лв./дка)

- обработваема земя (поземлен имот) с акт № 00001/30.05.2008г.

Кт 4010 Доставчици – 34 830

- Иван Иванов

За завеждане на придобития актив по задбалансовите сметки на бюджетната организация:

Дт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 34 830 (43 дка x 810 лв./дка)

Кт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 34 830

За уреждане на разчетните отношения с продавача на земята:

Дт 4010 Доставчици – 34 830

- Иван Иванов

Кт 5013 Текущи банкови сметки в лева – 34 830

Във връзка с ДДС № 14/30.12.2013г. и влизането му в сила от 2014г. през м. Юни същата година, Кметство „Х“ (второстепенен разпоредител с бюджетни средства) получава указания от първостепенния разпоредител Община „У“ за начините на капитализиране на ДМА (в частност земи) във водената от тях отчетност.

1. За практическото прехвърляне на наличности от задбалансови сметки от гр. 99 Други задбалансови активи и пасиви и кореспондиращи задбалансови сметки (отчетна група „Бюджет“) в балансови сметки от гр. 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности“ (отчетна група „ДСД“):

1а. В отчетна група „Бюджет“:

Дт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 34 830

Кт 9901 Земи, гори и трайни насаждения - 34 830 (43 дка x 810 лв./дка)

1б. В отчетна група „ДСД“:

Дт 2201 Земи, гори и трайни насаждения - 34 830 (43 дка x 810 лв./дка)

Кт 7992 Увеличение на

нефинансови дълготрайни активи от други събития - 34 830

2. През м. Август 2014г. кметството сключва договореност със ЗК „Развитие“ за покупка на 20 дка. лозя в землището на населеното място, към което принадлежи и Кметството на цена от 870 лв./дка.

2а. В отчетна група „Бюджет“:

Дт 6077 Разходи за придобиване на земя в страната – 17 400 (20 дка x 870 лв./дка)

- лозя (поземлен имот) с акт № 00002/01.08.2014г.

Кт 4010 Доставчици – 17 400

- ЗК „Развитие“

За уреждане на разчетните отношения със ЗК „Развитие“:

Дт 4010 Доставчици – 17 400

- ЗК „Развитие“

Кт 5013 Текущи банкови сметки в лева – 17 400

1б. В отчетна група „ДСД“:

Дт 2201 Земи, гори и трайни насаждения – 17 400 (20 дка x 870 лв./дка)

Кт 7609 Коректив за капитализирани активи в отчетна група "Други сметки и дейности" - 17 400

3. Бюджетната организация разполага със земи (до 2013г.) с отчетна стойност 60 000 лв. След влизане в сила на ДДС № 14/30.12.2013г. същите са капитализирани в баланса на бюджетната организация (Кметство „Х“) със следните счетоводни записвания в отчетна група „ДСД“:

3а. В отчетна група „Бюджет“, за сторниране на салдата използваните до момента сметки:

Дт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 60 000

Кт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 60 000

3б. За първоначално завеждане на всички земи в отчетна група „ДСД“:

Дт 2201 Земи, гори и трайни насаждения – 60 000

Кт 7992 Увеличение на нефинансови дълготрайни активи от други



събития - 60 000

След въвеждане на новия бюджетен сметкоплан и след възприемане на начините за капитализиране на ДМА, е направен анализ на притежаваните земи, като се установява, че част от тях, на стойност 10 000 лв., прилежат към сградата на Кметство „Х“. Същите не следва да фигурират в отчетна група „ДСД“, а следва да бъдат отнесени в *сметка 2010 Прилежащи към сгради и съоръжения земи*, които се водят в отчетна група „Бюджет“ или „СЕС“. Счетоводните записвания са следните:

За отразяване на прехвърлянето на прилежащите към сгради земи от отчетна група „ДСД“ в отчетни групи „Бюджет“ и/или „СЕС“:

- Счетоводни записвания в отчетни групи „Бюджет“ и/или „СЕС“:

Дт 2010 Прилежащи към сгради и съоръжения земи – 10 000

Кт 7602 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи "Бюджет" и "Други сметки и дейности" – 10 000

и/или

Дт 2010 Прилежащи към сгради и съоръжения земи – 10 000

Кт 7603 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи "Сметки за средства от Европейския съюз" и "Други сметки и дейности" – 10 000

- Счетоводни записвания в „ДСД“:

Дт 2010 Прилежащи към сгради и съоръжения земи – 10 000

Кт 2201 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

и

Дт 7602 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи "Бюджет" и "Други сметки и дейности"

или

Дт 7603 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи "Сметки за средства от Европейския съюз" и "Други сметки и дейности" – 10 000

Кт 2010 Прилежащи към сгради и съоръжения земи – 10 000

След прехвърляне на прилежащите земи в правилната отчетна група и след решение на Общински съвет № 0003/15.08.2014г., Кметство „Х“ продава на „Z“ ООД притежавана от него обработваема земеделска земя с отчетна стойност 50 000 лв. Продажната стойност е в размер на 60 000 лв.

За протеклите стопански операции съставяме следните счетоводни записвания в отчетни групи както следва:

В отчетна група „Бюджет“:

Дт 4110 Вземания от клиенти от страната – 60 000

- „Z“ ООД

Кт 7131 Приходи от продажби на земи, гори и трайни насаждения – 60 000

Дт 5013 Текущи банкови сметки в лева – 60 000

Кт 4110 Вземания от клиенти от страната – 60 000

- „Z“ ООД

В отчетна група „ДСД“:

Дт 6131 Отчетна стойност на продадени земи, гори и трайни насаждения – 50 000

Кт 2201 Земи, гори и трайни насаждения – 50 000

- обработваема земеделска земя

Замяната на използвания до 2013г. Сметкоплан на бюджетните предприятия (СБП) с новия Сметкоплан на бюджетните организации (СБО) беше процес с различна продължителност за всеки разпоредител с бюджетни средства на територията на страната. С цел да бъде облекчен процеса на прехвърляне на салда и обороти от задбалансовите (гр.99) в балансовите сметки (гр. 22) бе възможно използването на същите сметки дори след приключване на преходния период, т.е. след края на 2014г., но за не по-дълъг период от края на 2015г.⁸

Запазване на стария начин на отчитане



(чрез използване на стария СБП) изискваше от бюджетните организации да ползват контра-сметки на аналитично ниво към сметки от гр.99. чиято цел е да „изчистят“ оборотите по синтетичните сметки (9901,9902,9903,9904) тъй като същите не се използват в новия СБО. Бюджетните организации, които запазват стария начин на отчитане на ДМА, следваше да съставят следните счетоводни записвания:

Пример:

1. Кметство „Х“ (второстепенен разпоредител с бюджетни средства) придобива обработваема земя с акт № 00003/30.06.2014г. от ЗП „Асен Петров“. Същата бюджетна организация осъществява отчитането на ДМА по СБП през 2014г.

Придобитата земя ще се заведе по задбалансовите сметки по вече познатия начин, а именно:

В отчетна група „Бюджет/СЕС“:

Дт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

- Обработваема земя акт № 00003/30.06.2014г.

Кт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 10 000

и

Дт 9901-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

Кт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

- Обработваема земя акт № 00003/30.06.2014г.

В края на всеки месец или на всяко тримесечие:

Дт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи – 10 000

Кт 9901-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

За изчистване на оборотите от контра-сметката:

Дт 9901-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

Кт 9901-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

След преминаване към СБО в отчетна група „ДСД“:

Дт 2201-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

Кт 7992 Увеличение на нефинансови дълготрайни активи от други събития – 10 000

Дт 2201 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

Кт 2201-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

И за сторниране на натрупаните обороти в сметка 2201-9:

Дт 2201-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

Кт 2201-9 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000

2. Бюджетната организация притежава земи на стойност 15 000 лв., които подлежат на отчитане в отчетна група „ДСД“ (прилага СБП до края на 2015г.). Въз основа на изготвен от компетентните органи на същата организация анализ за притежаваните земи е установено, че земи на стойност 5 000 лв. са прилежащи към сгради, собственост на бюджетната организация и следва да бъдат отчитани в отчетна група „ДСД“. Същите са осчетоводени в сметка 9901 Земи, гори и трайни насаждения и същата ще бъде използвана до края на преходния период по преминаване към СБО (максимум до края на 2015г.) За да отразим счетоводно записванията:

В отчетна група „Бюджет“/“СЕС“ за отнасяне на пълния размер/на всички притежавани земи:

Дт 9901 Земи, гори и трайни насаждения - 15 000

Кт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи - 15 000

и

⁸ Цветанова, М., Бакърджиева, Т. Промени в счетоводното отчитане на бюджетните организации през 2014г. (ДДС № 13 от 20.12.2013г. и ДДС № 14 от 30.12.2013г. на Министерството на финансите), Интер Интелект, 2014г., с.189.



Дт 9901-8 Земи, гори и трайни насаждения – 15 000

Кт 9901 Земи, гори и трайни насаждения – 15 000

...и поне на тримесечие:

Дт 9981 Кореспондираща сметка за задбалансови активи - 15 000

9901-8 Земи, гори и трайни насаждения – 15 000

При преминаване към СБО (след края на 2015г.) след приключване на преходния период следва да се съставят следните счетоводни записвания, а именно:

В отчетна група „Бюджет“/“СЕС“ за заприхождаване само на прилежащите към сгради земи:

Дт 2010-8 Прилежащи към сгради и съоръжения земи – 5 000

Кт 7992 Увеличение на нефинансови дълготрайни активи от други събития – 5 000

Дт 2010 Прилежащи към сгради и съоръжения земи – 5 000

Кт 2010-8 Прилежащи към сгради и съоръжения земи – 5 000

В отчетна група „ДСД“ за отчитане на останалите земи:

Дт 2201 Земи, гори и трайни насаждения – 10 000 (15 000 – 5 000)

Кт 7992 Увеличение на нефинансови дълготрайни активи от други събития – 10 000

В обобщение на казаното досега може да се отбележи, че промените, които маркираме в примерите по-горе не засягат начините за отчитане на сградите и останалите ДМА, различни от земи, гори и трайни насаждения, активи с обществена, историческа и/или художествена стойност. Въпреки това, 2017г. е началото на нов период, период който бележи коренна промяна в методологията на отчитане, която тепърва ще бъде анализирана и ще окаже ефект върху дейността на бюджетните организации. Основният стремеж на законодателя е насочен към изграждането на

законова и правна рамка в областта на бюджетирането, която едновременно да бъде функционална, но и идентична с възприетите в европейската практика правила и норми. За целта през 2016г. Министерство на финансите, позовавайки се на Закона за счетоводството, Закона за публичните финанси⁹ (чл. 164 (1-3)), издаде акт (ПМС 380/2015г.)¹⁰, с което се възприе прилагане в предприятията от публичния сектор (бюджетните организации) на методология (присъща за непубличните предприятия), която да подобри качеството на представяната информация на ниво разходи чрез отчитане на амортизации на нефинансовите ДМА. (За повече подробности вж.: ДДС 05/2016г. на МФ). Досега методиката на отчитане в бюджетните организации у нас избягваше начисляването на амортизации като единствените корекции на отчетната стойност на активите се правеше в процесите на тяхната обезценка или преоценка (дооценка). Но същината на този подход се гради на възможността от използване на пазарните цени на тези активи, а често евентуалната липса на пазар, за някои от тях, води до изкривяване на представата за реалната стойност на притежаваните активи. В ДДС 05/30.09.2016г. законодателят изтъква значимостта от използване на амортизационните подходи при коригиране стойността на активите, различни от земи и такива с обществена значимост и стойност, с това, че прилагането на амортизационните подходи само по себе си представлява добре организирана и систематична последователност, която най-вярно отразява изхажването на един актив от момента на придобиване, до момента на отписването му от състава на нефинансовите ДМА на съответната бюджетна организация. Тяхната значимост многократно превъзхожда подходите на преоценка, прилагани досега и с това, че ефектите от обезценките/дооценка на бюджетните активи по никакъв начин не отразяват промените в разходните позиции на организация, колкото загуби/печалби от държането на актива.

⁹ Закон за публичните финанси (Обн. ДВ, бр.15 от 15.02.2013г., в сила от 01.01.2014г.)

¹⁰ Чл.67 ПМС 380/2015г.,

<http://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?jsessionid=A817F77365E33EE1852A068B8CEFFCC4C?idMat=99824>
Последен достъп: 10/05/2017г.



На практика, отчитането на амортизациите следва методиката прилагана в познатите ни и прилагани от реалния сектор на икономиката правила и подходи, базирани в *СС 4 Отчитане на амортизациите*, макар същата да изисква те да бъдат съобразени със спецификата на отчитане в бюджетните организации. Отчетността запазва всички основни понятия като амортизируем актив, метод на амортизация, акумулирана, амортизация, отчетна стойност, балансов стойност и пр., запазвайки значенията, дадени в стандарта. Единственото понятие, за което законодателят претендира, че е без аналог, е това за „амортизация“ дадено в ДДС 05/30.09.2016г., а именно:

Според т.2 СС 4 Отчитане на амортизациите (в предприятията от реалния сектор на икономиката)

Амортизация - разходът, признат за отчетния период, получен в резултат на разсрочване на амортизируемата стойност на даден актив през предполагаемия му срок на годност.

Методика на начисляване на амортизации в бюджетните организации считано от 01/01/2017г.

На придобития в рамките на бюджетната организация актив следва да бъде начислявана амортизация от месеца следващ този на придобиването/въвеждането му в експлоатация. Амортизация в бюджетните организации се начислява на всички активи, различни от земи, гори и трайни насаждения, такива с обществена и историческа значимост, въз основа на приетия в края на 2016г. ДДС 05/30.09.2016г. освен в случаите, в които МФ не издаде указание, което изрично да забранява начисляването им. База за определяне на амортизациите е разработената от разпоредителите с бюджетни средства амортизационна политика за това. Тя определя срока за амортизиране на придобити в организацията актив/и, освен ако МФ не даде предписания, които забраняват начисляването им.

Според ДДС 05/30.09.2016г. (в бюджетните организации)

Амортизация – систематично разпределяне на стойността на амортизируем актив за предполагаемия му срок на годност (използване) за отразяване на процеса на потреблението на икономическите изгоди и потенциал, свързани с актива.

Счетоводната политика в предприятията от реалния сектор например се определя от управляващото звено, което в бюджетните организации е първостепенният разпоредител с бюджетни средства. Въз основа на политиката се разработва и счетоводния амортизационен план.

Счетоводното отчитане на амортизациите в бюджета позволява използването на два подхода:

- пряк (директен)/алтернативен подход за завеждане на актива по нетна/балансирана стойност

При този подход отчитането на амортизируемата стойност (амортизационна квота) в разходите на активите не изисква използване на корективна/регулираща сметка. Този подход може да бъде изобразен по следния начин:

Счетоводни записвания в отчетна група „Бюджет/ДСД“:¹¹

Дт 6033 Разх. за амортиз. на сгради – 1 000
Кт 206 Машини – 1 000

с/ка 6033 Разходи за амортизация на сгради		подгр. 203 Сгради	
1 000		НС: 3 000	1 000
		Балансова стойност = 2 000 (3 000 - 1 000)	

¹¹ Според пре-придобитите в отчетна група „СЕС“ активи не се амортизират до момента на окончателното им прехвърляне/заприхождаване в отчетни групи „Бюджет“ и/или „ДСД“ (За повече подробности вж.: т.16, ДДС 05/30.09.2016г.)



В отчетна група „Бюджет“ (с/ка 7601) / „ДСД“ (с/ка 7603) (Важно: След заприхождаване на активите в тези отчетни групи започва и начисляването на амортизации)

Дт гр 20 ДМА – заприхождават се по отчетна стойност

Кт 7601 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи "БЮДЖЕТ" и "Сметки за средства от Европейския съюз -

и/или

Кт 7603 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи "Сметки за средства от Европейския съюз" и "Други сметки и дейности"

Друг особен момент (след въвеждане на амортизацията) е възможността за **прехвърляне на ДМА (в примера по-долу - административна сграда)/ДНМА между бюджетните организации т.е. в една и съща стопанска област. При подобен случай законодателят предвижда запазване на балансовата стойност на прехвърляния актив/и. Счетоводните записвания за това са следните, а именно:**

В отчетна група „Бюджет“ / „ДСД“ на бюджетната организация изпращач на актива:

? За несходни активи

Дт 7600 Вътр.некас.трансф в стоп.обл.

– балансова стойност (БС)

Кт 2031 Админ. сграда - БС

? За сходни активи

Дт гр. 45 Разчети за данъци, осигурителни вноски и други операции между бюджетни организации

Кт 2031 Админ. сграда

В отчетна група „Бюджет“ / „ДСД“ на бюджетната организация получател на актива:

? За несходни активи

Дт 2031 Админ. сграда - БС

Кт 7600 Вътр.некас.трансф в стоп.обл. – балансова стойност (БС)

? За сходни активи

Дт гр. 20 Админ. сграда

Кт гр. 45 Разчети за данъци, осигурителни вноски и други операции между бюджетни организации

Амортизацията на трансферирувания актив следва да продължат да бъдат начислявани и след придобиването му в организацията – получател на актива по метод възприет от нея или по метод/подход съответстващ на вече прилагания от организацията – изпращач.

Особена категория активи в бюджетните организации са **инфраструктурните обекти с обществена значимост**. До 2013г. този тип активи се отчитаха задбалансово. След 2013г. с приемане на СБО се отчитат в баланса на бюджетните организации (отчетна група „ДСД“), но остават **единственият актив от групата на земите, горите, трайните насаждения и активите с обществена значимост и стойност, които подлежат на амортизиране**.

Ако в реалния сектор в тази категория може да причислим съоръженията в рамките на предприятията, от които черпи икономическа изгода само и единствено притежаващото ги предприятие, то тези в бюджета са категория, която предоставя изгоди на населението – **пътища, мостове, водоснабдителна и канализационна мрежи, топлинни и електро-съоръжения** и пр. Амортизирането на този тип активи изисква от бюджетните организации, наред с начисляваната му амортизация, такава да бъде начислявана в отделен амортизационен план и за извършените разходи за основни ремонти/подобрения. Същите следва да бъдат капитализирани т.е. с тях следва да се увеличи балансовата стойност на отчитаните ДМА/ДНМА.

Начисляването на амортизацията на тези активи изисква спазване на следните записвания, а именно:



В отчетна група „ДСД“:

Дт 6037 Разходи за амортизации на инфраструктурни обекти - ...

Кт 2417 Амортизации на инфраструктурни обекти - ...

По-специфичен е моментът на отчитане на **намалението** на тези обекти (продажба, безвъзмездно предоставяне, трансфер между бюджетните организации и пр.). От 2014г. тези обекти се отчетат в отчетна група „Други сметки и дейности“(ДСД). В тази връзка, отчитането на намалението на тези активи изисква отписване на амортизацията в отчетна група „ДСД“ и прехвърляне на балансовата стойност в отчетна група „Бюджет“.

В отчетна група „ДСД“:

За отписване на амортизацията и балансовата стойност на инфраструктурния обект:

Дт 2417 Амортизация на инфраструктурни обекти - амортизация
Дт 7602 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи „Бюджет“ и „ДСД“ – балансова стойност
Кт 2202 Инфраструктурни обекти – отчетна стойност

В отчетна група „Бюджет“:

За отчитане на продажбата:

Дт 4110 Вземания от клиенти от страната - продажна цена
Кт 7132 Приходи от продажби на инфраструктурни обекти – продажна цена

За отписване на трансферираната от отчетна група „ДСД“ балансова стойност:

Дт 6132 Отчетна стойност на продадените инфраструктурни обекти – балансова стойност
Кт 7602 Вътрешни некасови трансфери между отчетни групи „Бюджет“ и „ДСД“ – балансова стойност



С цел, читателите да придобият по-ясна представа за сходствата и различията между прилаганите амортизационни подходи, по отношение на активите от реалния и бюджетния сектори, могат да разгледат Таблица № 1.



Таблица № 1

Съпоставителна таблица за начисляваните в рамките на предприятията от реалния сектор и бюджетните организации амортизации

	Реален сектор	Бюджетен сектор
Приложима законова уредба	Закон за счетоводството, СС 4 Отчитане на амортизациите	Закон за публични финанси (ЗПФ), ДДС 05/30.09.2016г., СС4 Отчитане на амортизациите
Активи за, които се начисляват амортизации	Всички нефинансови ДМА/ДНМА надвишаващи възприетия праг на същественост (според ЗКПО = 700 лв.) без земи, гори и тайни насаждения и активи с обществена значимост и историческа стойност	1. Всички нефинансови ДМА/ДНМА, чиито отчетни стойности попадат в интервала 500 – 1 000 лв. (при прилагане на 2-годишен срок на амортизиране интервалът се променя на 700 – 1 000 лв.) без земи, гори и тайни насаждения и активи с обществена значимост и историческа стойност 2. Всички ДМА/ДНМА, чиито отчетни стойности са над 1 000 лв. (при прилагане на 2-годишен срок на амортизиране интервалът се променя на 1 000 – до 1 500 лв.) в т.ч. и инфраструктурни обекти, без земи, гори и тайни насаждения и активи с обществена значимост и историческа стойност
Инфраструктурни обекти (пътища, мостове и пр.)	Инфраструктурните обекти на ниво предприятия от реалния сектор наричаме „съоръжения“. Те са част от общата инфраструктура на предприятието (пътища, мостове), които се отчитат по общия ред за това т.е. ремонти – отчитани като текущи разходи, подобрения/модернизация, чрез капитализиране/завишване на балансовата стойност на активите	Инфраструктурните обекти в публичния сектор (публична инфраструктура) – пътища, мостове, тротоарни алеи и пр. се отчитат по реда възприет в реалния сектор, чрез разработване на отделен амортизационен план за разходите за основен ремонт/реконструкция/подобрене/модернизация, които се капитализират т.е. увеличават балансовата им стойност.



<p>Период на начисляване/начисляване на амортизации</p>	<p>Начисляването на амортизацията започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба.</p> <p>Неначисляването/преустановяването започва от от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е изведен от употреба, независимо от причините за това.</p> <p><u>Изчисляването на амортизационните квоти може да става на месечна, годишна или друга база, в зависимост от възприетите правила и норми залегнали в счетоводната политика на предприятието.</u></p>	<p>Начисляването на амортизацията започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба.</p> <p>Неначисляването/преустановяването започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е изведен от употреба, независимо от причините за това.</p> <p>Позволено е <u>тримесечно изчисляване на амортизационните квоти</u></p>		
<p>Срок на използване на активите</p>	<p>а) предполагам срок на физическо използване на активите;</p> <p>б) предполагам срок на морално изхабяване на активите;</p>	<p>Минимален срок за използване <u>до 2 години</u> (приложен за активи на стойност по-малка от 1 500 лв. (в интервал 500- 1000 и/или 700-1500 лв.) и/или определени групи от активи) Вж. „Активи, за които се начисляват амортизации“</p>	<p>Максимален срок за използване (приложен за всички останали активи вклч. за тези с минимален срок на използване по преценка на организацията)</p>	
<p>Подходи за начисляване на амортизации (счетоводни сметки и записвания)</p>	<p>Пряк/директен подход: Дт 603 Разх.аморт. Кт гр 20 ДМА(гр.21 ДНМА)</p> <p>Дт гр.61 Разходи за д/стта Кт 603 Разх.амортиз.</p>	<p>Пряк/директен подход: Дт 6033 Разх.аморт. Кт гр 20 ДМА(гр.21 ДНМА)</p> <p>Дт 1201 Изменение на нетните активи за периода Кт 603 Разх.амортиз.</p>		
	Отчетни групи			
	„Бюджет“		„СЕС“	„ДСД“
	да		Не се прилага	да
<p>Непряк/идиректен подход: Дт 603 Разх.аморт. Кт 241 Амортизации ДМА (242 Амортизации ДНМА)</p> <p>Дт гр.61 Разходи за д/стта Кт 603 Разх.амортиз.</p>	<p>Косвен/брутен подход: Дт 6033 Разх.аморт. Кт гр 20 ДМА(гр.21 ДНМА)</p> <p>Дт 1201 Изменение на нетните активи за периода Кт 603 Разх.амортиз.</p>			
Отчетни групи				
„Бюджет“		„СЕС“	„ДСД“	
да		Не се прилага	да	



Остатъчна стойност	При определянето на остатъчната стойност на амортизируемия актив следва да се имат предвид очакваните разходи по извеждането на актива от употреба – брак, замяна, продажба и пр.		При определянето на остатъчната стойност на амортизируемия актив следва да се имат предвид очакваните разходи по извеждането на актива от употреба – брак, замяна, продажба и пр. доколкото МФ не е определило конкретен размер/процент на остатъчната стойност с нормативен акт. <u>Не се отчитат амортизации на онези активи чиято балансова стойност е равна на остатъчната и последната няма изгледи да бъде завишена чрез преоценка</u>	
Избор на амортизационен подход/метод	Според предписанията дадени в СС 4 Отчитане на амортизациите		Според предписанията дадени в СС 4 Отчитане на амортизациите	
Амортизационни планове	Счетоводен амортизационен план	Данъчен амортизационен план	Счетоводен амортизационен план	Данъчен амортизационен план
	Да	Да	да	не
Влияние на разходите за амортизации на крайния финансов и данъчен резултат	ЗКПО определя счетоводните разходи за амортизации като данъчни постоянни разлики (ДПР), с които следва да се увеличи СФР	ЗКПО определя данъчните разходи за амортизации като данъчни постоянни разлики (ДПР), с които следва да се намали СФР	Бюджетните организации не формират финансов резултат в края на годината, а отчитат само изменение в нетните активи с начислените разходи/приходи	
Отчитане на резерви от последващи оценки	Да, отчитат се		Не се отчитат	

В заключение считаме, че с всяка изминала година методиката на отчитане в бюджетните организации/публичния сектор се доближава все повече до приложимите стандарти и норми, прилагани в предприятията от корпоративния сектор, а оттам и до международните изисквания за отчитане и приложими норми. Това може да доведе единствено и само до подобряване на качеството на предоставяната информация за отчетността на анализирания обект, както и до повишаване на достоверността ѝ спрямо всички потребители т.е. всички нас.



Използвана литература:

1. **НСС 16 Дълготрайни материални активи**, ДВ (Обн. Бр. 30/7 Април 2005г.,изм. ДВ бр. 86 от 26 Октомври 2007г.), <http://balans.bg/177-nss-16-dylgotrajni-materialni-aktivi/>

2. **Сметкоплан на бюджетните предприятия (СБП) /2001г.**

3. **Сметкоплан на бюджетните организации (СБО) /2014г.**

4. **Дирекция „Държавно съкровище“/ДДС № 20/2004г.**

5. **Дирекция „Държавно съкровище“/ДДС № 14/30.12.2013г.**

6. **Дирекция „Държавно съкровище /ДДС № 05/30.09.2016г.**

7. **Цветанова, М., Бакърджиева, Т. Промени в счетоводното отчитане на бюджетните организации през 2014г.** (ДДС № 13 от 20.12.2013г. и ДДС № 14 от 30.12.2013г. на Министерството на финансите), Интер Интелект, 2014г., с.189.

Ималова, Д. **Начисляването на амортизация на нефинансови дълготрайни активи в отчетността на бюджетните организации**, Международна научна конференция „Икономическо благосъстояние чрез споделяне на знания“, СА „Д.А.Ценов“ Свищов, 2016г., с. 225 – 230.

8. **Закон за публичните финанси** (Обн. ДВ, бр.15 от 15.02.2013г., в сила от 01.01.2014г.)

9. **Постановление на Министерски Съвет (ПМС) № 380 от 29 Декември 2015г. за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016г.**, ДВ (бр. 3 / 12.01.2016г.)

10. <http://www.minfin.bg/bg/page/254>.
Последен достъп: 10.05.2017г.