

НОВОСТИ В СЧЕТОВОДНАТА ОТЧЕТНОСТ НА БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Надежда Иванова Попова-Йосифова
Икономически университет – Варна

ADVANCES IN THE ACCOUNTING OF BUDGETARY ORGANIZATIONS

Nadezhda Ivanova Popova-Yosifova

***Анотация:** През изминалата 2014 година бяха приети нови нормативни актове, които засегнаха отчетността на бюджетните организации. Ръководители и главни счетоводители до известна степен извършиха нужните промени. За някои обекти и операции обаче, реорганизацията тепърва предстои. Съществува обективна необходимост да се внесе яснота относно някои новости, които бяха въведени с нормативната уредба.*

***Ключови думи:** счетоводство, бюджетни организации, годишен отчет*

***Annotation:** During the past 2014 were adopted new regulations that affected the accounting of budgetary organizations. Managers and chief accountants to some extent carried out the necessary changes. For some objects and operations, however, the reorganization yet. There is an objective necessity to clarify on some innovations introduced by the legislation.*

***Keywords:** accounting, budgetary organizations, annual report*

Увод

Съществена промяна за бюджетните организации настъпи с приемането на Закона за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г. Този закон отмени действащите до 31.12.2013 г. Закон за устройството на държавния бюджет и Закона за общинските бюджети. Новият закон урежда бюджетната рамка, общото устройство и структурата на публичните финанси. Регламентирани са и изисквания към счетоводството на предприятията от публичния сектор. Целта на настоящият доклад е да внесе яснота относно някои новости въведени със Закона за публичните финанси, Сметкоплана на бюджетните организации за 2014 г. и указанията на Министерство на финансите във връзка с неговото прилагане.

I. Основни промени, въведени със Закона за публичните финанси и Сметкоплана на бюджетните организации

В терминологичен аспект впечатление прави налагането на употребата на понятието „бюджетна организация“ вместо „бюджетно предприятие“. В § 1, т.5 от допълнителните разпоредби на Закона за публичните финанси, бюджетните организации се дефинират като „всички юридически лица, чиито бюджети се включват в държавния

бюджет, в бюджетите на общините, в бюджетите на социалноосигурителните фондове, както и всички останали юридически лица, чиито средства, постъпления и плащания се включват в консолидираната фискална програма по силата на нормативен акт или по реда на чл. 171 от закона¹. Тъй като в Закона за счетоводството нормите са адресирани до различните видове предприятия, бе въведена следната нова дефиниция за бюджетни предприятия – „всички лица, прилагащи бюджети, сметки за средства от Европейския съюз и сметки за чужди средства съгласно Закона за публичните финанси, включително Националният осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса, държавните висши училища, Българската академия на науките, Българската национална телевизия, Българското национално радио, Българската телеграфна агенция, както и всички други лица, които са бюджетни организации по смисъла на § 1, т.5 от Закона за публичните финанси“². Въпреки сложността на новата дефиниция, на практика, законодателят не е целил въвеждането на различно значение на термина бюджетна организация в сравнение с понятието бюджетно предприятие.

Друга по-съществена промяна в понятийният апарат е изключването на употребата на формулировката „разпоредител с бюджетни кредити“ и въвеждането на термина „разпоредител с бюджет“. Новото понятие е по-адекватно и логично, тъй като вече не могат да се правят погрешни асоциации, че бюджетните предприятия функционират „на кредит“.

В глава петнадесета от Законът за публичните финанси са регламентирани правомощията на министъра на финансите да утвърждава счетоводни стандарти, сметкоплан и указания относно организацията на счетоводството, които трябва да съответстват на изискванията на Европейския съюз, Методическото ръководство за държавна финансова статистика на МВФ, Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и българското законодателство. Формата, структурата и съдържанието на финансовите отчети на бюджетните организации се определя от министъра на финансите. Редът, начинът и сроковете за изготвяне, представяне и публикуване на годишните финансови отчети също се определя от министъра на финансите. Новост е изискването за публичност на отчетите. В този смисъл са и промените в Закона за счетоводството въведени с §106 от Преходни и заключителни разпоредби на Закона за публичните финанси.

Към момента, вместо счетоводни стандарти бюджетните предприятия прилагат основно изискванията на ДДС № 20/14.12.2004 г. относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия. Директното прилагане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор е свързано с редица затруднения и засега е неприложимо у нас. Нормите на тези стандарти са взаимствани до голяма степен направо от Международните стандарти за финансова отчетност и Международните счетоводни стандарти, а те са ориентирани към стопанските предприятия. Тъй като това е проблем и за много европейски страни, в последно време се появи идеята за разработване на Европейски счетоводни стандарти за публичния сектор.³

С ДДС № 14/30.12.2013 г. бе публикуван Сметкоплан на бюджетните организации за 2014 г., с който се въвеждат някои промени в отчетността. Впоследствие бяха

¹ Закон за публичните финанси, обн. ДВ бр. 15 от 15.02.2013 г.

² Закон за счетоводството, обн. ДВ бр. 98 от 2001 г., ..., посл. доп. бр. 100 от 19.11.2013 г.

³ Виж ДОКЛАД НА КОМИСИЯТА ДО СЪВЕТА И ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ Към прилагане на хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор в държавите членки. Пригодност на МССПС за държавите членки, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:BG:HTML>

публикувани и някои указания във връзка с прилагането на новия сметкоплан – ДДС № 8/16.09.2014 г.: Допълнителни пояснения относно отчитането на определени операции, активи и пасиви в контекста на прилагането на Сметкоплана на бюджетните организации и ДДС № 5/14.04.2015 г. относно: Промени в наименованията на някои сметки от Сметкоплана и промени в отчитането на приходите от дивиденди и някои други операции. В настоящото изложение ще коментираме по-съществените промени в организацията на отчетността.

Отчетността на бюджетните организации е организирана в **три самостоятелни отчетни групи (стопански области)**, като групата „Извънбюджетни сметки и фондове“ от 01.01.2014 г. се трансформира в „Сметки за средства от Европейския съюз“ (СЕС). В тази връзка са извършени промени в наименованията на всички използвани до 31.12.2013 г. счетоводни сметки, свързани с отчитане на извънбюджетната дейност. Другите две отчетни групи са както и преди: група „Бюджет“ и група „Други сметки и дейности“ (ДСД).

Като цяло, измененията които се въвеждат с новия сметкоплан от 2014 г. целят организиране на такава счетоводна отчетност, която да подпомага отчитането на изпълнението на консолидираната фискална програма.⁴ Съгласно чл. 4 от Закона за публичните финанси, консолидираната фискална програма е система от обобщени показатели по централния бюджет и по бюджетите, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чужди средства на бюджетните организации.

Интересен нов момент е класифицирането на финансовите активи и пасиви на „приходно-разходни“ и „финансиращи“ позиции. „Приходно-разходни“ са тези позиции, когато произтичащите от финансовия актив, респ. финансов пасив парични потоци влияят на бюджетното салдо, т.е. те са касови приходи или касови разходи. Съответно „финансиращи“ са позициите, когато произтичащите от финансовия актив, респ. финансов пасив парични потоци не влияят на бюджетното салдо. На практика, в сметкоплана това уточнение за „приходно-разходни“ и „финансиращи“ позиции присъства при някои от сметките за разчети, някои от сметките за разходи, сметките за прехвърлени активи, респ. пасиви и сметките за увеличение, респ. намаление на нетните активи от преценка и други събития. В указание ДДС № 14/30.12.2013 г. изрично е въведена подробна класификация на сметките за отчитане на финансови активи и пасиви по критерия „приходно – разходни – финансиращи позиции“ (сметки от раздел 1,4 и 5) и техните кореспондиращи сметки от раздел 6 и 7. Така организирана отчетността за паричните потоци, произтичащи от финансовите активи и пасиви, ще осигурява своевременна информация за ефекта върху бюджетното салдо.

Друг принципно нов момент в Сметкоплана на бюджетните организации е промяната на наименованията на доста сметки за разчети и трансфери съобразно принадлежността на бюджетното предприятие към даден подсектор на сектор „Държавно управление“, а именно: подсектор „Централно управление“, подсектор „Местно управление“ и подсектор „Социалноосигурителни фондове“. Също така, при някои от сметките е заложен и критерий според трите отчетни групи – „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“.

Друга новост е въвеждането на сметки за отчитане на взаимоотношенията с небюджетни предприятия от сектор „Държавно управление“ Такива предприятия са например: държавните и общинските лечебни заведения, функциониращи като търгов-

⁴ Въпреки, че отчитането на изпълнението на консолидираната фискална програма се осъществява на касова основа, счетоводната отчетност в синхрон с Единната бюджетна класификация следва да осигуряват нужната информация. Нека да припомним, че в бюджетното счетоводство се прилагат едновременно касовия принцип и принципа на текущото начисляване.

ски дружества; „ФЛАГ“ ЕАД; Национална компания „Железопътна инфраструктура“; „Държавна консолидационна компания“ и др.

Настъпват принципи промени в правилата за счетоводно отчитане на: 1/ дълготрайни активи, които досега при придобиване са се отчитали като разход; 2/ корективи за неусвоени помощи и дарения в края на отчетния период; 3/ корективи за вземания от помощи и дарения в края на отчетния период и 4/ балансово признаване на вземане/задължение към бюджетна организация и свързани с това приходи/разходи и коректив на тези суми за случаите, когато такива взаимоотношения между бюджетни организации подлежат на отчитане като касов трансфер (напр. при разпределяне на средства по донорски програми и др. случаи).

Впечатление прави факта, че сметки относно разчети за лихви има вече не само в раздел 4 „Сметки за разчети – вземания и задължения“, но и в други раздели, например раздел 1 „Сметки за капитали и заеми“ и раздел 5 „Сметки за финансови активи“. По този начин по-лесно ще се обобщава информацията за главници и лихви по заеми, депозити и други.

Друга важна промяна е, че отпада изискването за организиране на задбалансова отчетност относно приходите и разходите от осъществявана стопанската дейност. В тази промяна прозира рационалност, тъй като на данъчно облагане подлежат приходите от такава дейност, а не финансовия резултат. Също така, не се следи задбалансово и информацията относно внос и износ на активи и услуги.

Интересен момент е факта, че съгласно чл. 165 от Закона за публичните финанси, министъра на финансите има право със заповед да определи предприятия, които не са бюджетни организации да прилагат Сметкоплана на бюджетните организации, както и всички указания към него, ако тези предприятия попадат в сектор „Държавно управление“ и не са търговски дружества.

II. По-съществени промени за някои конкретни обекти и операции

Определена група активи, отчитани до края на 2013 г. задбалансово, от 01.01.2014 г. следва да се отчитат по балансови сметки.

Отменен бе задбалансовият подход при отчитане на следните активи:

- Земи, гори и трайни насаждения;
- Инфраструктурни обекти;
- Дълготрайни материални активи (ДМА) за специални дейности по отбраната и сигурността на страната (без активи с възможна двойна употреба);
- ДМА с художествена и историческа стойност, паметници на културата, музейни експонати и други подобни (без сгради);
- Книги за библиотеките.

Тези активи, както и преди ще се отчитат като разход при тяхното придобиване в отчетни групи „Бюджет“ и „СЕС“, а ще се признават балансово в отчетна група „ДСД“ (с изключение на прилежащите към сгради и съоръжения земи, които ще се признават балансово направо в съответната отчетна група чрез използване на нова сметка 2010 *Прилежащи към сгради и съоръжения земи*). За посочените по-горе активи бе утвърден подхода да се отчитат като разход, защото това са публични блага, които могат да се ползват от много хора, поради което не се завеждаха балансово към конкретна бюджетна организация и чисто статистически се поддържаха информацията за тях задбалансово. Сега обаче, с цел въвеждането на по-строг контрол върху употребата и разпореждането с тях се възприема балансовото им признаване в отчетна група

„ДСД“ (въведена бе група 22 *Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности“*).

Тъй като отчетните обекти по задбалансов път в съответствие със стария сметкоплан при някои организации са твърде много на брой, за улеснение се дава възможност бюджетните организации да продължат да използват задбалансови сметки⁵ (за всички или за определен клас активи) най-късно до края на 2015 г. при определени условия (виж т. 115 от ДДС № 14/30.12.2013 г.).

Друга промяна е окрупняването на отчитането на материалите само в една сметка 3020 *Материали*. Същевременно подгрупа 601 *Разходи за материали* продължава да съдържа конкретни сметки за разходите по видове материали. Отново в сметкоплана отсъства калкулационна сметка, чрез която да се формира доставната стойност на материалните запаси, когато придобиването не е еднократен акт, което затруднява отчетността. Освен това, за улеснение на процеса по прехвърляне на салда от закритите сметки за материали се допуска бюджетната организация да продължи да използва същите тези сметки⁶ най-късно до края на 2015 г. като се прилага подход на отчитане чрез т.нар. „контра“ сметки. Въпросните „контра“ сметки са всъщност аналитични сметки към съответните синтетични сметки за материали, чрез употребата на които ще се нулират оборотите по сметките, които се закриват.

Като положителна промяна може да се отбележи отпадането на сметките за разходи и приходи за бъдещи периоди в раздела за разчети. Дефакто подобни отчетни обекти следва да се отчитат като авансови плащания, респективно постъпления.

Относно признаването на приходите от помощи и дарения се предвижда в края на годината да се начисляват корективи за вземания и задължения по тези позиции и съответното им сторниране в началото на следващата година. Затова се въвежда подгрупа 740 *Коректив на приходите от помощи и дарения*, сметка 4989 *Коректив за неувоени помощи и дарения* и сметка 4980 *Коректив за вземания за помощи и дарения*. Сметките се водят с чисти обороти. По този начин сметките от група 74 Помощи и дарения от страната и чужбина показват нетирано към 31.12. на отчетната година усвояването на даренията и помощите. Така се избягва прилагания до края на 2013 г. задбалансов подход за отразяване на информацията за неувоените средства.

Новостите в раздел 9 „Задбалансови сметки“ от сметкоплана се свързват основно с: 1/ въвеждане на задбалансова отчетност за бюджетни показатели „поети ангажменти“ и „нови задължения за разходи“ – използват се сметки от подгрупа 980 *Поети ангажменти за разходи – потоци* и подгрупа 986 *Нови задължения за разходи – потоци*, и 2/ въвеждане на задбалансова отчетност за отразяване на националното и друго съфинансиране по международни проекти – нова е подгрупа 994 *Статистика за финансиране на разходи за сметка на бенефициенти, Европейския съюз и други донори*.

По отношение на задбалансовата отчетност за бюджетните показатели „поети ангажменти“ и „нови задължения за разходи“ текущо през годината сметките от подгрупа 980 *Поети ангажменти за разходи – потоци* (без сметка 9801 *Възникнали ангажменти за разходи с незабавна реализация*) ще кореспондират със сметка 9200 *Поети ангажменти за разходи – наличности*. А сметка 9801 *Възникнали ангажменти за разходи с незабавна реализация* ще кореспондира със сметка 9803 *Реализира-*

⁵ Става въпрос за задбалансови сметки 9901 *Земни, гори и трайни насаждения*, 9902 *Инфраструктурни обекти*, 9903 *Активи с историческа и художествена стойност* и 9904 *Книги в библиотеките* от стария Сметкоплан на бюджетните предприятия.

⁶ Става въпрос за сметки от подгрупа 302 *Материали* на Сметкоплана на бюджетните предприятия от 2013 г.

ни ангажименти за разходи чрез плащане/възникване на задължение, тъй като в този случай не може да се отчетат наличности. В края на годината сметките от подгрупа 980 *Поети ангажименти за разходи – потоци* остават без салда, т.е. те се приключват със сметка 9989 Кореспондираща сметка за задбалансови пасиви.

Сметките от подгрупа 994 *Статистика за финансиране на разходи за сметка на бенефициенти, Европейския съюз и други донори* се предвижда да се прилагат от бюджетните организации, за отразяване на дела на държавата, респ. общината, Европейския съюз и други донори при финансирането на разходите и придобиването на активи по програми на Европейския съюз, както и по други международни програми и проекти. Записванията по тези сметки могат да се извършват периодично, като са допустими и приблизителни оценки. В края на годината сметките се приключват със сметка 9989 Кореспондираща сметка за задбалансови пасиви.

Конкретно за 2014 г. не бе задължително и респективно за 2015 г. вече е задължително:

1/ използването на сметки, при които има разграничение между „приходно-разходни“ и „финансиращи“ позиции относно вземания и задължения, и свързаните с тях сметки за приходи и разходи;

2/ използването на сметки 4383 *Вземания от бюджетни организации от подсектор „Централно управление“ за възстановяване на средства по донорски програми*, 4384 *Вземания от общини за възстановяване на средства по донорски програми*, 4385 *Вземания от социалноосигурителни фондове за възстановяване на средства по донорски програми*, 4393 *Задължения към бюджетни организации за възстановяване на средства по донорски програми*, 6270 *Разходи за лихви за просрочени задължения към бюджетни организации* и 7270 *Приходи от лихви за просрочени вземания от бюджетни организации* и свързаните с тях корективи;

3/ организацията на отчетността в бюджетна организация – лечебно заведение относно отчитането на получените от НЗОК като трансфер здравноосигурителни плащания (виж по-подробно т. 60, 61, 63-65 от ДДС № 14/30.12.2013 г.);

4/ използването на сметки от подгрупи 469 *Разчети между бюджетни организации за временни депозити и гаранции*, 532 *Предоставени заеми и временна финансова помощ на предприятия от сектор „Държавно управление“* (и сметка 5398 *Провизии за предоставени заеми и временна финансова помощ на предприятия от сектор „Държавно управление“*) и 646 *Субсидии и други трансфери за небюджетни предприятия от сектор „Държавно управление“*;

5/ употребата на новите сметки за разчети за лихви за отделните видове финансови активи и пасиви;

6/ използването на задбалансовите сметки от подгрупа 994 *Статистика за финансиране на разходи за сметка на бенефициенти, Европейския съюз и други донори*.

Важно е да се отбележи, че с ДДС № 8/16.09.2014 г. се въвеждат допълнителни изисквания за идентифициране, документирание и класифициране на трансакции между бюджетни организации, считано от 01.01.2015 г., като се допуска и по-ранното им прилагане. Предприятията от публичния сектор следва да определят дали насрещната страна по дадена трансакция е бюджетна организация, както и естеството на трансакцията.

Заклучение

Въведените нови счетоводни сметки, процедури и подходи на отчитане на определени отчетни обекти и операции целят усъвършенстване на счетоводните системи на бюджетните организации. Предприятията от публичния сектор продължават да прилагат едновременно касовия принцип и принципа на текущото начисляване. Като цяло изпълнението на държавния бюджет се отчита на касова основа, т.е. на принципа на паричния поток, а бюджетните организации като предприятия по смисъла на Закона за счетоводството следва да прилагат основополагащи счетоводни принципи, един от които е принципа на текущото начисляване. Изискването за публичност на годишните финансови отчети на бюджетни организации е съществена предпоставка за осигуряването на прозрачност в бюджетната сфера, което от своя страна засилва значението на адекватно организираната счетоводна отчетност.

Литература:

1. Закон за публичните финанси, обн. ДВ бр. 15 от 15.02.2013 г.
2. Закон за счетоводството, обн. ДВ бр. 98 от 2001 г., ..., посл. доп. бр. 100 от 19.11.2013 г.
3. ДДС № 20/14.12.2004 г. относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.
4. ДДС № 14/30.12.2013 г. относно Сметкоплан на бюджетните организации за 2014 г.
5. ДДС № 8/16.09.2014 г.: Допълнителни пояснения относно отчитането на определени операции, активи и пасиви в контекста на прилагането на Сметкоплана на бюджетните организации.
6. ДДС № 5/14.04.2015 г. относно: Промени в наименованията на някои сметки от Сметкоплана и промени в отчитането на приходите от дивиденди и някои други операции.
7. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:BG:HTML>

За контакти:

Надежда Иванова-Попова-Йосифова, главен асистент, доктор
Икономически университет – Варна
JSM: 0884 54 46 45, e-mail: nadia_popowa@ue-varna.bg