



## ЗА ПРОМЕНИТЕ В НОВИЯ СМЕТКОПЛАН НА БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ<sup>1</sup>, СВЪРЗАНИ С БАЛАНСОВОТО ПРИЗНАВАНЕ НА НЕКАПИТАЛИЗИРАНИТЕ АКТИВИ

*Доц. д-р Даниела Фесчиян*

*Катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС, София*

### **Ключови думи:**

*Бюджетно  
счетоводство  
Некапитализирани  
активи  
Международни  
счетоводни  
стандартни за  
публичния сектор  
Счетоводен модел*

### **Резюме**

*Статията засяга съществени промени в модела за счетоводното отчитане на некапитализираните активи в предприятията от публичния сектор. Промените са свързани с влизането в сила на Закона за публичните финанси и указанията, регламентирани с ДДС №14/30.12.20013 г. на МФ за приемане на новия Сметкоплан на бюджетните организации и изискванията за балансово признаване на третираните досега като некапитализирани (небалансирано признати) дълготрайни активи. Засягат се и проблеми, свързани с липсата на стандартизация на счетоводната система в предприятията от публичния сектор. Въпреки наличието на редица методики и указания и явния стремеж на МФ към усъвършенстване на счетоводните модели все още липсва стандартизиран подход за отчитане на изследваната група активи. Авторът предлага възприемането на стандартизиран подход и защитава тезата, че проблемите могат да намерят решение само с приемането на изискванията на МССПС 17 Имоти, машини, съоръжения.*

### **1. Проблеми в организацията на счетоводството в бюджетните организации**

Общите изисквания към организацията на счетоводството в бюджетните предприятия са обект на нормативно регламентиране в Закона за счетоводството и Закона за публичните финанси. С ДДС № 20 от 14.12.2004 г. на Министерство на финансите се разглежда прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия. В него се твърди, че са възприети основните принципи, регламентирани в Международните счетоводни стандарти. Съгласно чл. 164, ал. 1 от Закона за публичните финанси<sup>2</sup> – за бюджетните организации<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Сметкоплан на бюджетните организации, ДДС № 14 от 30.12.2013 г.

<sup>2</sup> Закон за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г., обн., ДВ, бр. 15 от 15 Февруари 2013 г.

министърът на финансите утвърждава счетоводни стандарти и сметкоплан, които са в съответствие с:

- изискванията на Европейския съюз за отчетността, статистиката и бюджетирането на публичния сектор;
- счетоводната рамка, принципите и концепциите на Методическото ръководство за държавна финансова статистика, издадено от Международния валутен фонд;
- Международните счетоводни стандарти за публичния сектор на Международната федерация на счетоводителите;
- изискванията на българското законодателство по отношение на бюджетирането, отчитането на изпълнението на консолидираната фискална програма и управлението и контрола на средствата и разходите на бюджетните предприятия.

Като цяло текстовете в новия Закон за публичните финанси имат актуално и оптимистично звучене, въпросът е в това дали са изпълнени тези законови изисквания.

Относно спазването на счетоводната рамка и правила на Ръководството за държавна финансова статистика на Международния валутен фонд (МВФ) - трябва да посочим, че заложената в бюджетния сметкоплан, използван до края на 2013 г. (за някои сметки се предвижда възможност за използването им до края на 2015 г.), структура от сметки, както и принципите и правилата на признаване, измерване и класифициране на активите, пасивите, приходите и разходите в голяма степен бяха съобразени с концепциите и счетоводната рамка на Ръководството за държавна финансова статистика на Международния валутен фонд (GFS 2001), както и на Системата от национални сметки на ООН (SNA 93) и на Европейската система на национални сметки (ESA 95). Акцентът е поставен върху осигуряването на финансова информация за целите на макроикономическия и фискалния анализ, тъй като такива са изискванията на основните потребители на финансова информация за публичния сектор. Изборът на такава счетоводна рамка позволява по-прецизно съгласуване и хармонизиране на данните за отчетността на публичния сектор с тези на останалите три макро статистики: Системата от национални сметки, Паричния отчет на банковата система и Платежния баланс. Като цяло отчетността на публичния сектор в България се базира на същите фундаментални общоприложими счетоводни концепции, принципи и правила, залегнали в счетоводното ни законодателство и в концептуалната рамка на Международните счетоводни стандарти. Поради това при разработването на сметкоплана е изхождано от предпоставката, че в счетоводната система на предприятията от публичния сектор ще се прилагат и общите правила и процедури на счетоводното законодателство в страната. Едновременно с това се запазва и Единната бюджетна класификация като счетоводна рамка за отчетността на

---

<sup>3</sup> Термините „бюджетни предприятия“ и „бюджетни организации“ се възприемат като синоними съгласно дефинирането им в ЗС и ЗПФ.

публичния сектор на касова основа. Това съответства на законово регламентираната практика за изготвянето и отчитането на държавния бюджет, общинските бюджети, автономните бюджети и извънбюджетните сметки и фондове на касова основа, както и предоставянето на международни институции и организации на данни за публичните финанси на касова основа.

Можем да обобщим, че с приемането на Сметкоплана на бюджетните предприятия през 2001 г. стартира процесът за създаване на нова счетоводна рамка. Този процес трябва да продължи до приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Идеята е счетоводната рамка в публичния сектор да позволява консолидираното отчитане с прилагане на принципа на текущо начисляване, изготвянето на надеждни отчети и засилване на контрола при бюджетното изпълнение. Принципите и правилата на класифициране на активите, пасивите, приходите и разходите са в съответствие с тези на Ръководството за държавна финансова статистика на Международния валутен фонд (GFS 2001), Системата на националните сметки на ООН (SNA 93) и Европейската система на национални сметки (ESA 95). Процесът по усъвършенстването на бюджетния сметкоплан продължава. С ДДС № 14/30.12.2013 г. се прие нов Сметкоплан на бюджетните организации. Указанието включва регламентация на общите въпроси, свързани със Сметкоплана на бюджетните организации, основните промени в структурата от сметки спрямо досегашния Сметкоплан на бюджетните предприятия, съответните периоди и процедури, както и други въпроси, свързани със Сметкоплана на бюджетните организации. Указанието е издадено на основание на чл. 164, ал. 1 от Закона за публичните финанси. Като цяло новият бюджетен сметкоплан запазва базисната структура от сметки от досегашния Сметкоплан на бюджетните предприятия. Промените са насочени към прецизиране и детайлизиране на структурата от сметки по отношение най-вече на коректното класифициране на институционалните единици. Заложени са изменения и допълнения в структурата на счетоводните сметки за отчитане на дълготрайните активи, считани до сега като некапитализирани; сметките за отчитане на приходите от помощи и дарения; обособени са сметки за отчитане на вземанията/задълженията за възстановяване на средствата по донорски програми и свързаните с тях лихви. Направен е допълнителен класификационен разрез на финансовите активи и пасиви като „приходно-разходни” и „финансиращи” позиции. Открити са нови сметки за отчитане на операциите с небюджетни предприятия от сектор „Държавно управление”. Въведени са задбалансови сметки за отчитане на ангажиментите и задълженията, поети към други бюджетни организации. Въведени са и сметки за задбалансовото отчитане на националното и друго съфинансиране по международни проекти. Можем да посочим, че положително оценяваме приетия нов Сметкоплан на бюджетните организации и очакванията ни са той да окаже съществено влияние за усъвършенстване на отчетността в бюджетните предприятия.

Не по този позитивен начин стои въпросът със стандартизацията на счетоводната система в публичния сектор. С ДДС № 20 от 14.12.2004 г. на Министерството на финансите се регламентира прилагането на Националните

счетоводни стандарти за бюджетните предприятия. Според нас, са налице редица отклонения от фундаменталните счетоводни принципи при счетоводното отчитане на определени обекти в предприятията от публичния сектор, породени именно от някои регламенти в ДДС № 20. В счетоводната система на предприятията от публичния сектор липсва стандартизация<sup>4</sup>, което води до регламентиране на счетоводството със заповеди, писма, указания и др. с неясен и хаотичен характер. Негативно влияние оказва и практиката на ежегодни указания за годишното счетоводно приключване в бюджетните предприятия. Този проблем може да се реши с приемане на МССПС 1 *Представяне на финансови отчети* и на МССПС 2 *Отчет за паричните потоци*.

## **2. Актуални моменти в отчитането на некапитализираните активи в бюджетните организации**

Липсата на стандартизация е довела до редица отклонения от фундаменталните счетоводни принципи при отчитането на различни обекти в бюджетните предприятия. Като едно от най-ярките отклонения до края на 2013 година се посочваше нарушаването на принципа „предимство на съдържанието пред формата”. Този принцип изисква сделките и събитията да се представят приоритетно според техния икономически смисъл, а не според правната форма. Грубо нарушаване на този принцип беше възприетият до влизането в сила на ДДС №14/30.12.2013 г. подход за отразяване на една значителна част от дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор, наречени некапитализирани активи. Това са следните групи активи:

1. Земи, паркове и градини.
2. Инфраструктурни обекти – пътища, мостове, газопроводи, паропроводи и други подобни.
3. Активи с историческа и с художествена стойност – мемориални комплекси, паметници, скулптурни композиции и скулптури, музейни експонати, експозиции и други (без сгради).
4. Книги в библиотеките.
5. Дълготрайни материални активи и материални запаси, които са предназначени за специални дейности, свързани с отбраната и сигурността на страната, специалните разузнавателни средства, бойните машини, боеприпаси и други.

Приетото ДДС 14/30.12.2013 г. премахва задбалансовото отчитане на изброените активи от първите четири групи. Това определено е крачка напред в усъвършенстване на модела за отчитане на тази група активи. В новите указания се запазва обособеното отчитане в три отчетни групи (стопански области). Във връзка с изискванията на ЗПФ и премахването на извънбюджетните сметки и фондове обаче досегашната отчетна група „Извънбюджетни сметки и фондове”

<sup>4</sup> Фесчиан, Д. Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните активи в публичния сектор, София, ИК УНСС, 2013 г.

се преименува на „Сметки за средства от Европейския съюз”. Следователно актуалните отчетни групи са, както следва:

- Отчетна група „Бюджет”;
- Отчетна група „Сметки за средства от Европейския съюз”;
- Отчетна група „Други сметки и дейности”.

Нов момент в отчитането на дълготрайните материални активи е капитализацията (балансовото признаване) на посочените по-горе четири групи активи, третирани досега като некапитализирани. Запазен е заложеният в старото ръководство за прилагане на Сметкоплана на бюджетните предприятия (т. 40) подход за отразяване на придобиването им като текущ разход, но при спазването на някои специфични изисквания.

Едно от тези изисквания е, че при придобиването на тези активи се отразяват разходи в отчетни групи „Бюджет” и „Сметки за средства от Европейския съюз”.

Разходите за изграждане и основен ремонт на инфраструктурни обекти се отчитат в отчетна група „Бюджет” или отчетна група „Сметки за средства от Европейския Съюз”, както следва:

Д-т с/ка 6075 Разходи за придобиване на инфраструктурни обекти чрез външни доставки;

Д-т с/ка 6076 Основен ремонт на инфраструктурни обекти чрез външни доставки;

Д-т с/ка 6077 Разходи за придобиване на земя в страната;

Д-т с/ка 6078 Разходи за придобиване на земя в чужбина;

Д-т с/ка 6079 Разходи за придобиване на активи с художествена и историческа стойност и книги за библиотеки;

К-т с/ки от гр. 50 Парични средства;

К-т с/ки от гр. 40 Доставчици;

К-т с/ки от гр. 74 Помощи и дарения от страната и чужбина.

С въвеждането на новия подход за балансово признаване сметките от подгрупа 990 Земи, инфраструктурни обекти и други активи в употреба, изписани като разход – съответно сметки:

9901 Земи, гори и трайни насаждения

9902 Инфраструктурни обекти

9903 Активи с историческа и художествена стойност

9904 Книги в библиотеките

9909 Други активи в употреба, изписани като разход, се заличават. Максималният срок за тяхното използване е до края на 2015 година.

При придобиване на такива активи, след като придобиването се отрази като разход и намаление на паричните средства или увеличение на пасивите (задълженията), за признаването им се използват нововъведените балансови счетоводни сметки в Сметкоплана на бюджетните организации от гр. 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности”, съответно сметки:

2201 Земи, гори и трайни насаждения

2202 Инфраструктурни обекти

2203 Активи с историческа и художествена стойност

2204 Книги в библиотеките

За незавършените обекти се използват сметките от подгрупа 207 Дълготрайни материални активи в процес на придобиване.

Следователно посочените активи, с изключение на прилежащите към сградите и съоръженията земи, се признават балансово в отчетна група „Други сметки и дейности”. В посочената отчетна група се съставя счетоводната статия:

Д-т с/ки от гр. 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група „Други сметки и дейности”

Д-т с/ки от подгр. 207 Дълготрайни материални активи в процес на придобиване<sup>5</sup>

К-т с/ка 7609 Коректив за капитализирани активи в отчетна група „Други сметки и дейности”

Нов момент е и приетият в ДДС 14 подход за отчитане на прилежащите към сгради и съоръжения земи. За тях също е предвидено балансово признаване при тяхното придобиване чрез използването на сметка 2010 „Прилежащи към сгради и съоръжения земи”. Трябва да се има предвид, че по посочената сметка се предвижда отчитане само на земите, прилежащи към активи, които подлежат на отчитане по сметките от гр. 20 Дълготрайни материални активи на Сметкоплана на бюджетните организации. В тези случаи директно се отразява придобиването в съответните отчетни групи без придобиването да се отчита като разход и без завеждане в отчетна група „Други сметки и дейности”. Т.е. придобиването се отчита в група „Бюджет” или в група „Сметки за средства от Европейския съюз”, като се съставя счетоводната статия:

Д-т с/ка 2010 „Прилежащи към сгради и съоръжения земи”

К-т с/ки от гр. 50 Парични средства;

К-т с/ки от гр. 40 Доставчици;

К-т с/ки от гр. 74 Помощи и дарения от страната и чужбина

---

<sup>5</sup> След завършването на тези активи те се отразяват по дебита на сметките от гр. 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група „Други сметки и дейности” срещу кредитиране на с/ки от подгр. 207 Дълготрайни материални активи в процес на придобиване.



За земите, прилежащи към активите, отчитани по сметките от група 22, се използва сметка 2201 Земи, гори и трайни насаждения.

В случай че по задбалансовата сметка 9901 Земи, гори и трайни насаждения от досегашния Сметкоплан на бюджетните предприятия са отчитани земи, които подлежат на отразяване по сметка 2010 „Прилежащи към сгради и съоръжения земи” от новия Сметкоплан на бюджетните организации, те трябва да се прехвърлят за отчитане по тази балансова сметка в отчетни групи „Бюджет” и „Сметки за средства от Европейския съюз”. Препоръчва се директно завеждане по сметка 2010 „Прилежащи към сгради и съоръжения земи”, като в съответната отчетна група се състави счетоводната статия:

Д-т с/ка 2010 „Прилежащи към сгради и съоръжения земи”

К-т с/ка 7992 Увеличение на нефинансови дълготрайни активи от други събития

Трябва да отбележим, че в резултат на възприемането на подхода за балансово признаване на третираните като некапитализирани активи в Сметкоплана на бюджетните организации се въвеждат счетоводни сметки за отразяване на отчетната им стойност при евентуална продажба.

Както вече беше посочено, в указанията на МФ се предвижда ползването на задбалансовите сметки, по които се отчитаха некапитализираните активи, да продължи най-късно до края на 2015 година. Към датата на преминаване към прилагането на изискванията за балансовото признаване на тези активи началните салда по задбалансовите сметки от подгрупа 990 Земи, инфраструктурни обекти и други активи в употреба, изписани като разход от досегашния Сметкоплан на бюджетните предприятия, трябва да се прехвърлят за отчитане по сметките от група 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности” от новия Сметкоплан на бюджетните организации, като се състави счетоводната статия:

Д-т с/ка от група 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности”

К-т с/ка 7992 Прехвърлени нефинансови дълготрайни активи от/към други сектори на икономиката

За активите, които са в процес на придобиване, се съставя счетоводната статия:

Д-т с/ка 2007 Дълготрайни материални активи в процес на придобиване

К-т с/ка 7992 Прехвърлени нефинансови дълготрайни активи от/към други сектори на икономиката

С възприетия в ДДС № 14 подход се прекрати порочната практика за третиране на значими за бюджетните организации дълготрайни материални активи като некапитализирани и грубото нарушаване на счетоводния принцип за предимство на съдържанието пред формата. От анализираната промяна в счетоводния модел се очакват следните положителни ефекти:

- Създава се балансова информация за значими активи;
- Не се занижава общата стойност на имуществото на бюджетното предприятие;
- Подобрява се качеството на счетоводната информация;
- Подобряват се възможностите за оценка и анализ на портфейла от дълготрайни активи;
- Дава се вярна оценка на портфейла от активи.

Въпреки посочените положителни ефекти обаче за нас остава неизяснен въпросът защо усъвършенстването на бюджетното счетоводство да става с писма и указания. Не е ли дошъл моментът, в който в България да се приложат Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС)<sup>6</sup>?

### **3. За стандартизиран подход при отчитането на некапитализираните активи в бюджетните организации**

Липсата на стандартизация е една от причините за наличието на проблеми изобщо в счетоводната система<sup>7</sup> на бюджетните предприятия и конкретно при отчитането на некапитализираните активи. МССПС се прилагат за всички субекти от публичния сектор – национални правителства, регионалните структури на властта, местните власти, съпътстващите ги ведомства и др. без държавните стопански предприятия<sup>8</sup>. Международният счетоводен стандарт за публичния сектор, който третира една част от дълготрайните материални активи, които наричаме некапитализирани, е МССПС 17 *Имоти, машини, съоръжения*<sup>9</sup>. Обхватът на този стандарт е да предпише счетоводното третиране на имоти, машини и съоръжения, включвайки специалните военни съоръжения, както и инфраструктурни активи. За разлика от прилаганите в нашата страна указания за задбалансово третиране на специалните военни съоръжения и инфраструктурните активи<sup>10</sup>, МССПС 17 изисква създаването на балансова счетоводна информация и за тях.

Разлики се забелязват и при счетоводното третиране на активите с художествена и историческа стойност, паметници на културата и музейни

---

<sup>6</sup> Стоянов, Ст., Д. Фесчиан. Проблеми и насоки за развитието на счетоводната система на предприятията от публичния сектор в процеса на интегрирането на България в ЕС, Годишна научна сесия на УНСС, 13.12.2012 г., стр. 71.

<sup>7</sup> Feschiyan, D., International Public Sector Accounting Standards in Bulgaria, 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Conference Proceedings, Vol. II p. 1557.

<sup>8</sup> Баташки, Г. Счетоводни стандарти в публичния сектор, Учебно методическо пособие за дистанционно обучение, Свищов, 2009 г., стр. 14.

<sup>9</sup> International Federation of Accountants, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, UK, 2012.

<sup>10</sup> Както е видно, в новите указания на МФ не се забелязва промяна в подхода за отчитане на активите от пета група - Дълготрайни материални активи и материални запаси, които са предназначени за специални дейности, свързани с отбраната и сигурността на страната, специалните разузнавателни средства, бойните машини, боеприпаси и други.



експонати. По правилата на прилаганите в нашата страна указания тези активи задължително се отчитаха задбалансово. МССПС 17 дава възможност за избор: или предприятията да ги отразяват балансово, или да ги третират по друг начин. Изберат ли първия подход, предприятията трябва да оповестяват информация, която е определена в стандарта. По правилата на прилаганото у нас ДДС № 20 в групата на ДМА с художествена и историческа стойност паметници на културата, музейни експонати и други подобни не се включват сградите с историческа и културна стойност. Те се признават балансово. МССПС 17 позволява предприятието да избере дали да ги признае балансово, или да ги третира по различен начин. Следователно текстовете в МССПС не са толкова категорични и позволяват на предприятието само да определи подхода на отчитане. Самото дефиниране на изследваните активи в МССПС 17 е по-различно. Така например за Имоти, машини и съоръжения се считат материални активи, които:

- а) се държат за използване в производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели,
- б) се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период.

Това е различна дефиниция от дадената в ДДС № 20. В стандарта не е заложено изискването активът да е собственост на предприятието, а само да се контролира (използва) от него.

Друга съществена разлика в третирането на инфраструктурните обекти е, че МССПС 17 отделя специално място на тези обекти, за разлика от НСС 16.

Въпреки че няма универсално възприета дефиниция на инфраструктурните активи, тези активи обикновено притежават някои или всички от следните характеристики:

- а) Те са част от система или мрежа;
- б) Те са специализирани и нямат алтернативни употреби;
- в) Те са недвижими;
- г) Те могат да имат ограничения за разполагане.

Собствеността върху инфраструктурните активи не се ограничава до предприятия в публичния сектор, но именно тези активи често се откриват като значими инвестиции в областта на инфраструктурата там. Инфраструктурни активи отговарят на определението на имоти, машини и оборудване и трябва да се признават балансово в съответствие с МССПС 17. Примерите за инфраструктурни активи включват пътни мрежи, канализационни системи, водни и системи за захранване и комуникационни мрежи.

Моделът за счетоводно отразяване на инфраструктурните активи би се подобрил, ако се спазят изискванията на МССПС 17. Според посочения стандарт елементи от имоти, машини, съоръжения, които отговарят на изискванията за признаване като актив, се оценяват по цена на придобиване. Когато един актив се придобива чрез безвъзмездна сделка, неговата цена е

справедливата му стойност към датата на придобиване. Цената на придобиване включва три основни компонента:

- а) неговата покупна цена, включително вносни мита и невъзстановими данъци, след приспадане на търговските отстъпки и отбивки;
- б) всякакви преки разходи, отнасящи се до привеждане на актива до местоположението и създаване на необходимите условия, за да бъде в състояние да работи по начина, предвиден от ръководството;
- в) първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и преместване на актива и възстановяване на терена, на който е разположен;
- г) към цената на придобиване трябва да се включват и разходи за възстановяване на терена, върху който е бил инсталиран активът под формата на заделени провизии.

Към групата разходи, които не са елементи на цената на придобиване на актив от класа на имоти, машини и съоръжения, могат да се включат следните разходи: разходи за откриване на нов обект, разходите за въвеждане на нов продукт или услуга (включително разходите за реклама и промоция); разходите за извършване на дейност на ново местоположение или с нова категория клиенти (включително разходите за обучение на персонала); административните и другите общопроизводствени разходи. Във връзка с последващо оценяване МССПС 17 предвижда възможността предприятието да избира между два модела:

- Разходен модел – след признаване като актив от класа на имоти, машини, съоръжения и оборудване той се отчита по цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и загуби от обезценка.
- Модел на преоценката – след признаване като актив дадена позиция от имоти, машини, съоръжения и оборудване, чиято справедлива стойност може да бъде надеждно определена, се отчита по преоценена стойност, която е справедливата стойност към датата на преоценката, намалена с последвали натрупани амортизации и загуби от обезценка. Преоценките се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че балансовата сума не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към датата на отчета.

На лице са и съществени различия в третирането на амортизацията на некапитализираните активи<sup>11</sup>. МССПС 17 дава информация, че всяка част от дадена позиция от имоти, машини и съоръжения с цена на придобиване, която е значителна по отношение на общата стойност на актива, се амортизира отделно. Амортизационният разход за всеки период се признава като прираст или намаление на нетните активи, освен ако е включен в балансовата стойност на

---

<sup>11</sup> Предложението на автора за начисляване на амортизация на некапитализираните активи е в контекста на балансовото им признаване и отчитане като дълготрайни материални активи в бюджетните организации.

друг актив. Амортизируемата сума на актив се разпределя на системна база през полезния му живот. Стигаме до извода, че е налице съществена разлика с третирането на амортизацията по националното ни законодателство и по смисъла на МССПС 17. По правилата на ДДС № 20 – параграф 16, т. 1<sup>12</sup> не се начислява амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор. В тази връзка т. 8 от НСС 16 не се прилага. Очевидно по действащите правила на отчитане в нашата страна е налице „недостовърно представяне” на голяма група активи в счетоводния баланс. Стойностите на тези активи са съществено отклонени от техните справедливи стойности. Частично този проблем би могъл да се реши с прилагането на преоценка. За съжаление, моделът на преоценката на дълготрайни активи не се прилага систематично в предприятията от публичния сектор в нашата страна. Тази практика е явно отклонение от принципите на предпазливост, както и от принципа на съпоставимост на приходите и разходите и този на текущо начисляване. Неначисляването на амортизация отклонява стойностите на изследваната група активи в баланса и обичайно води до „надценяването” им, следователно е нарушен принципът на предпазливостта. Неначисляването на амортизация води до текущото непризнаване на реални разходи – разходите за амортизация, следователно е нарушен принципът за текущо начисляване. Същевременно е нарушен и принципът на съпоставимост на приходите и разходите, тъй като не са отразени и съпоставени възникнали разходи, довели до получени ефекти (приходи) в съответния отчетен период. В крайна сметка тази практика води до цялостно изкривяване на резултата от функционирането на бюджетните организации и подлага на съмнение вярното и честното представяне на имуществото във финансовите отчети. Дошло е време неначисляването на амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор да бъде прекратено като нормативен регламент и като практика. По този начин ще стане възможно и прилагането на изискванията за оповестяване в МССПС 17, съгласно които финансовите отчети оповестяват за всеки клас имоти, машини и съоръжения:

- а) базите за оценяване, използвани за определяне на брутната балансова стойност;
- б) използваните методи на амортизация;
- в) полезния живот на активите и прилаганите норми на амортизация;
- г) брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на отчетния период;
- д) равнение на балансовата стойност към началото и края на отчетния период, като се показват:
  - увеличенията;

---

<sup>12</sup> ДДС № 20, параграф 16.1. „Предвид разпоредбата на чл. 15, ал. 3 от Закона за счетоводството в бюджетните предприятия не се начисляват амортизации на дълготрайните материални активи (ДМА). В тази връзка т. 8 от НСС 16 не се прилага.”

- активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба;
- придобиванията чрез бизнес комбинации;
- увеличенията или намаленията в резултат от преоценки;
- загубите от обезценка, които са признати в отчета за всеобхватния доход;
- загубите от обезценка, които са възстановени обратно в отчета за всеобхватния доход;
- амортизацията;
- нетните курсови разлики, които възникват от преизчисляването на финансовите отчети от функционалната валута в друга валута за целите на представянето, включително преизчисляването на сделка в чужда валута във валутата за целите на представянето на отчитащото се предприятие;
- други промени.

Финансовите отчети следва да оповестяват и допълнителна информация относно всеки клас имоти, машини и съоръжения, когато те се посочват по преоценени стойности.

Всички изложени до тук аргументи доказват, че въпреки положителните промени в организацията на бюджетното счетоводство като цяло продължават да съществуват редица несъвършенства в модела за счетоводно отразяване на некапитализираните активи. Този проблем явно е причинен от липсата на стандартизация в счетоводната система на предприятията от публичния сектор и за неговото решаване има две възможности – приемане на МССПС в нашата страна или разписването на Национални счетоводни стандарти, специално посветени на предприятията от публичния сектор. И двата предлагани варианта са по-разумни от настоящата практика и действащите в момента указания под формата на ДДС 20 за приложимостта на Националните счетоводни стандарти в бюджетните предприятия. Въпреки явните усилия, които е положило МФ с приемането на ДДС №14, възприемането на стандартизиран подход при отчитането на некапитализираните активи ще се прояви в посока:

- Увеличаване на възможността за контрол върху значими активи в резултат на тяхното балансово признаване;
- Надеждна оценка на стойността на имуществото, с което разполага бюджетната организация;
- Подобряване качеството на счетоводната информация и постигане на вярно и честно представяне на портфейла от дълготрайни активи във финансовите отчети на предприятието;
- Възможност за адекватно оценяване, анализиране и управление на портфейла от дълготрайни активи.

**Библиографска справка:**

1. Баташки, Г. *Счетоводни стандарти в публичния сектор, Учебно-методическо пособие за дистанционно обучение, Свищов 2009 г., стр.14*
2. ДДС №10/22.03.2004 г. *Относно годишното счетоводно приключване за 2003 г., отчитане на определени операции и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия, т. 53.*
3. ДДС №20/14.12.2004 г. *Относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.*
4. ДДС 14/30.12.2014 *Относно: сметкоплан на бюджетните организации.*
5. *Закон за счетоводството, в сила от 01.01. 2002 г., обнародван, ДВ, бр. 98 от 16.11.2001 г., посл. изм., бр. 15 от 2013 г.*
6. *Закон за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г., обн., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г.*
7. *Заповед № ЗМФ 164 от 25.02.2004 г. на МФ, т. 4.*
8. *Стоянов, Ст., Д. Фесчиян. Проблеми и насоки за развитието на счетоводната система на предприятията от публичния сектор в процеса на интегрирането на България в ЕС, Годишна научна сесия на УНСС, 13.12.2012 г., стр. 71.*
9. *Фесчиян, Д. Стандартизация на счетоводството и модели за счетоводно отчитане на дълготрайните активи в публичния сектор, ИК на УНСС, София, 2013*
10. *Feschiyan, D., International Public Sector Accounting Standards in Bulgaria, 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Conference Proceedings, Vol. II p. 1557*
11. *International Federation of Accountants, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, UK, 2012*

**ON THE CHANGES IN THE NEW CHART OF ACCOUNTS OF BUDGET FINANCED ORGANIZATIONS<sup>13</sup> RELATED TO RECOGNITION IN THE BALANCE SHEET OF UNCAPITALISED ASSETS**

*Ass. Prof. Daniela Feschiyan, PhD*

*Department „Accountancy and Analysis“, UNWE, Sofia*

**Key words:**

*Budget  
accounting  
Uncapitalised  
assets  
International  
Public Sector  
Accounting  
Standards  
Accounting model*

**Summary**

*The article discusses the material changes in the accounting treatment model for uncapitalised assets of public sector entities. Those changes relate to coming into effect of the Public Finance Act and the instructions set out in Treasury Directorate Letter No 14/30.12.20013 of the Ministry of Finance on the adoption of the new chart of accounts for budget financed organizations and the requirements to recognize on the balance sheet fixed assets which have so far been uncapitalised (not recognized on the balance sheet). The article also outlines issues related to the lack of standardization of the accounting systems in public sector entities. Regardless of the many methodologies and instructions and the Ministry of Finance apparently seeking to improve accounting models, a standard approach to reporting on this class of assets is still missing. The author suggests embracing a standard approach and supports the opinion that those issues could only be resolved by adopting the requirements of IPSAS 17 Property, Plant and Equipment.*

---

<sup>13</sup> Budget Organization Chart of Accounts, Treasury Directorate Letter No 14 of 30 December 2013