



ЗА НАЧИСЛЯВАНЕТО НА АМОРТИЗАЦИИ НА НЕФИНАНСОВИТЕ ДЪЛГОТРАЙНИ АКТИВИ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР¹

Проф. д-р Даниела Фесчиян

Катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС

Ключови думи:	Резюме
<p>Счетоводство в публичния сектор</p> <p>Амортизация</p> <p>Нефинансови дълготрайни активи</p> <p>Международни счетоводни стандарти за публичния сектор</p>	<p>Статията е посветена на едно най-съществените отклонения от фундаменталните счетоводни принципи в счетоводството на публичния сектор – неначисляването на амортизация на амортизируемите дълготрайни активи и предприятиите от МФ промени в тази посока. Защитава се тезата, че без начисляването на амортизации и без отразяването по систематичен начин на потока от потреблението на икономическите ефекти от нефинансовите дълготрайни активи балансовата стойност на портфейла от активи съществено се отклонява от справедливата му стойност. Тази практика е явно отклонение от принципите на предпазливост и текущо начисляване. Като възможно решение на този проблем през 2013 година беше предложен стандартизиран модел за начисляване на амортизация на амортизируемите материални, нематериални и некапитализирани активи и признаването ѝ като текущ разход за дейността и коректив на балансовата им стойност². В статията се акцентира върху промените, регламентирани с ПМС 380 за изпълнение на държавния бюджет на Република България за 2016 година и ДДС № 05 от 30.09.2016 г. на МФ, Начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации³. Очакванията от въвеждането на реформите са свързани с подобряване на качеството на счетоводната информация, статистиката и управлението в публичния сектор.</p>

¹ В настоящата статия термините „предприятия от публичния сектор“, „бюджетни предприятия“ и „бюджетни организации“ се използват като синоними.

² Фесчиян, Д. Стандартизиран модел за начисляване на амортизация на ДМА в предприятията от публичния сектор, списание на ИДЕС, бр. 3 от 2013 година, стр. 56.

³ МФ, дирекция „Държавно съкровище“, ДДС № 05/30.09.2016 г., Начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации, указанието се издава на основание на чл. 164, ал. 1 и 3 от Закона за публичните финанси и чл. 67, ал. 3 от ПМС 380/2015 г.

Въведение

Към настоящия момент проблемът с начисляването на амортизации на нефинансовите дълготрайни активи в предприятията от публичния сектор е актуален, дискуссионен и обществено значим. Доказателство за това е силната зависимост на статистическата информация на европейско равнище от качеството на счетоводната информационна база за публичните финанси. През м. октомври 2016 г. Министерството на финансите публикува ново указание, с което от 01.01.2017 г. се въвежда начисляване на амортизация на нефинансовите дълготрайни активи от бюджетните организации⁴. Въпреки че не подкрепяме съществуващата у нас практика регулирането на счетоводството в публичния сектор да става чрез указания, заповеди и писма на министъра на финансите⁵, не може да се отрече фактът, че с приемането на ПМС 380 от 29.12.2015 г. за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г.⁶ и ДДС № 05 от 30.09.2016 г. е направена крачка напред към възприемането на стандартизирания подход за амортизация на нефинансовите дълготрайни активи.

Целта на настоящата разработка е да се разкрият съществуващите проблеми в нормативното регламентиране на процеса на амортизация на нефинансовите активи в предприятията от публичния сектор и да се представят предимствата, недостатъците и очакваните ефекти от промените, влизащи в сила от 2017 година.

За постигането на тази цел се поставят следните задачи:

1. да се направи критичен анализ на нормативния подход за неначисляване на амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор ;
2. да се систематизират основните промени, влизащи в сила с Постановление на Министерския съвет № 380 от 2015 г. и ДДС № 05/30.09.2016 г. с открояване на техните предимства и недостатъци;
3. да се представят очакваните ефекти от предстоящите промени в нормативното регламентиране.

⁴ МФ, дирекция „Държавно съкровище“, ДДС № 05/30.09.2016 г., Начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации.

⁵ Фесчиян, Д. Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, второ преработено и допълнено издание, ИК УНСС, С., 2016 г.

⁶ ПМС 380/29.12.2015 г. за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г., обн., ДВ, бр. 3 от 12.01.2016 г., в сила от 01.01. 2016 г.

Критичен анализ на нормативния подход за начисляване на амортизация на дълготрайните нефинансови активи в предприятията от публичния сектор

В процеса на използването им като ресурси стойността на нефинансовите дълготрайни активи постепенно намалява – поради изхабяване. Причините за това са основно две: износване (вследствие на употребата им в трудовия процес) и морално остаряване (поради вероятността от появата на пазара на нови, по-усъвършенствани активи, чиято употреба в предприятието се оказва икономически по-изгодна). Поради този факт в счетоводството е възприето стойността на посочените активи да се пренася на части чрез разсрочване на предполагаемия им срок на годност – като разход, в себестойността на създавания в предприятието продукт⁷. По своята същност това е израз на процеса амортизация, определение за който дава и новоприетото ДДС № 05/30.09.2016 г. Неговите общи разпоредби дефинират амортизацията като 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. Тя е и един от примерите, чрез които в счетоводството се реализират принципите на текущо начисляване и предпазливост.

При представяне на същностните характеристики на амортизацията следва да се отбележи и леката концептуална разлика между общоприетия счетоводен възглед за първопричината на амортизационния процес, а именно физическото изхабяване и/или моралното остаряване на дълготрайните активи, и тезата, защитавана от повечето финансисти. Според тях основната цел на амортизирането е възстановяване на капитала, вложен в дълготрайните активи. На практика това става чрез амортизационните отчисления, които, прехвърляни в приходите (и паричните постъпления) на дружеството чрез цените, които потребителите на стоките/услугите на компанията плащат, формират специфичен фонд, от който се покриват направените разходи за закупуване на активите и се финансира обновяването на оборудването във фирмата⁸. Следователно амортизацията се възприема като своеобразен вътрешен източник на финансиране, от една страна, и способ за регулиране на финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието, от друга.

Източникът за придобиването на дълготрайните нефинансови активи за предприятията от публичния сектор не е техният собствен или привлечен капитал, а разполагаемият им капитал, предоставен под формата на държавните или общинските средства.

Съществен недостатък при текущото отчитане на дълготрайните нефинансови активи в бюджетните предприятия е, че поради специфичния им

⁷ Душанов, И., М. Димитров. Курс по счетоводство на предприятието. „Тракия-М“, София, 2015, с. 133.

⁸ Петров, Г., Е. Райков и колектив. Корпоративни финанси – кратък курс. „Тракия-М“, София, 2012, с. 25.

източник за тях не се изисква начисляване на амортизация⁹. Липсата на такова изискване лишава предприятията от публичния сектор от възможността икономическите ползи, възплътени в дълготрайните нефинансови активи и усвоени в хода на дейността на предприятието, да се отразят като разход и коректив на балансовата стойност на актива. Неначисляването на амортизация на дълготрайните нефинансови активи в предприятията от публичния сектор води до отклонение от някои фундаментални счетоводни принципи. Явно е отклонението от принципите на предпазливост и текущо начисляване, с което се създават предпоставки за ненадеждно текущо отчитане на голяма група активи и представянето им по значително отклонена от справедливата стойност в счетоводния баланс¹⁰. Посочените отклонения водят до цялостно изкривяване на резултата от функционирането на предприятията от публичния сектор и нарушаване на принципа за вярно и честно представяне на имуществото във финансовите им отчети¹¹.

Като припомним и факта, че България е единствената страна, членка на Европейския съюз, която не начислява амортизация на дълготрайните нефинансови активи в публичния сектор¹², логично стигаме до извода за нисък авторитет на страната ни в международен аспект и до невъзможно изчисляването на редица показатели за оценяване и анализиране на портфейла от дълготрайни нефинансови активи в предприятията от публичния сектор.

За решаване на тези проблеми още през 2013 година се предложи стандартизиран модел за начисляване и признаване като текущ разход на амортизацията на дълготрайните материални и нематериални активи в предприятията от публичния сектор¹³.

Постановление на Министерския съвет № 380 от 2015 г. и ДДС № 05/30.09.2016 г. – стъпка напред към стандартизирания подход за начисляване на амортизация

На 29.12.2015 г. Министерският съвет прие Постановление № 380 за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г., с което се

⁹ В ДДС № 20 от 14.12.2004 г. на МФ се посочва, че в „Бюджетните предприятия не се начислява амортизация на дълготрайните материални активи и следователно за тези предприятия не се прилагат разпоредбите на т. 8 от НСС 16“

¹⁰ Feschiyan, D., 2011, International Public Sector Accounting Standards in Bulgaria, 2-nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Conference Proceedings, Vol. II p. 1557

¹¹ Фесчиан, Д. Отклонения от фундаменталните счетоводни принципи в счетоводната система на предприятията от публичния сектор, Доклад пред международна конференция на ФСФ при УНСС, София, октомври, с. 168.

¹² Statev Staty, Daniela Feschiyan, Tatyana Daskalova, Stela Raleva; 2011, Municipal Property Management In South – Eastern Cities; Developing of financial tools to evaluate the economic performance of properties, Gree, p. 17

¹³ Фесчиан, Д. Стандартизиран модел за начисляване на амортизация на ДМА в предприятията от публичния сектор, списание на ИДЕС, бр. 3 от 2013 година, стр. 56.

предприе първата стъпка за въвеждане на амортизацията като регулярен отчетен процес в бюджетните предприятия. В чл. 67, ал. 1 се регламентира бюджетните организации да предприемат необходимите мерки и действия за преминаване към отчитане на амортизации на нефинансовите дълготрайни активи с оглед отразяването на тази информация за пръв път в техните годишни оборотни ведомости и финансови отчети за 2017 г.¹⁴ Съгласно ал. 3 министърът на финансите издава указание, в което да представи конкретния ред за преминаване към отчитането на амортизацията, включително да определи временни изключения, облекчен режим и други мерки с преходен характер. От гореизложените текстове на постановлението може да се направят няколко извода:

- с тези реформи страната ни се доближава до общопризнатите европейски практики в областта на счетоводството в публичния сектор и се елиминират съществените различия в отчетността на стопанските и бюджетните предприятия, свързани с амортизацията на нефинансовите дълготрайни активи;
- най-късният отчетен период, през който трябва да бъдат реализирани промените, е сравнително краткосрочен – в съответствие с изискванията на чл. 67, ал. 1 от ПМС № 380/2015 г. преминаването към начисляване на амортизацията следва да се извърши до края на срока за изготвяне на МФ на файла с годишната оборотна ведомост и останалата отчетна информация за 2017 г.;
- продължава практиката на регламентиране на счетоводството в публичния сектор чрез издаване на множество подзаконовни нормативни актове (постановления, указания, писма и други), което е в разрез с тезата за възприемането на стандартизиран подход, която авторът защитава.

В изпълнение на ПМС № 380 от 2015 г. в началото на месец октомври 2016 година на интернет страницата на Министерството на финансите беше публикувано ДДС № 05/30.09.2016 г. относно начисляването на амортизации на нефинансовите дълготрайни активи в бюджетните организации. Съгласно текстовете на т. 2 от документа с начисляването на амортизации се очаква да се подобри качеството на отчетността и статистиката на публичните финанси, тъй като това ще позволи обхващането на съществени разходи (каквито са разходите за амортизации) в счетоводните системи на бюджетните организации, което от своя страна води до по-коректно измерване на разходите за публичните услуги и дейности. Авторът подкрепя изразеното в т. 2 на ДДС № 05 становище и счита, че приетите промени ще доведат до положителни ефекти върху качеството на счетоводната информация в публичния сектор.

¹⁴ Постановление на Министерския съвет № 380 от 29.12.2015 г. за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г. (обн., ДВ, бр. 3 от 12.01.2016 г., в сила от 01.01.2016 г.).

Положително се оценяват и текстовете в указанието, в които се посочва, че макар и в публичния сектор да са налице съществени специфики по отношение на някои нефинансови дълготрайни активи (например инфраструктура) и използването им като цяло да не е ориентирано към генериране на печалба, начисляването на амортизации в бюджетните организации ще се основава на общо приложимата национална и международна практика, т.е. ще се използват принципи, основни положения, методи и дефиниции, залегнали в СС 4 – Отчитане на амортизациите¹⁵. Признат е и фактът, че независимо от съществуващите в ДДС № 20/14.12.2004 г. изисквания за обезценка на нефинансовите дълготрайни активи счетоводната загуба от обезценка не може да бъде заместител на начисляването на амортизациите, дори и в определени случаи да се стигне до сходна балансова стойност на актива. За разлика от обезценката, която измерва евентуалната загуба от държането на актива в резултат на множество фактори и причини, начисляването на амортизации е насочено най-вече към отразяването по систематичен начин на потока на потреблението на икономическите изгоди и потенциал на нефинансовия дълготраен актив за периода от придобиването до неговото отписване. Предвид на това разходите за амортизация като счетоводен израз на степента на използването на нефинансовите дълготрайни активи в осигуряването на публични услуги и дейности се приравняват на трансакции и се включват в разходите за дейността, докато счетоводните обезценки (както и преоценките) на нефинансовите активи отразяват ефекта от други събития – загуби (печалби) от държането на актива и не се включват в измерването на разходите за публични услуги и дейности.

Структура от сметки и счетоводни записвания за начисляването на амортизациите

С ДДС № 05/30.09.2016 г. се възприема подход на начисляване на амортизации в предприятията от публичния сектор, аналогичен на общовъзприетия в стопанските предприятия, а именно отчитането им като разход, от една страна, и като коректив на отчетната стойност на амортизируемите активи, от друга. Това се постига чрез използването на съответни сметки, предвидени в сметкоплана на бюджетните организации¹⁶ и по-конкретно сметки от подгр. 603 Разходи за амортизации (за начислените разходи през съответния период) и гр. 24 Амортизация на дълготрайни активи (за акумулираната амортизация към определена дата).

Сметките от подгр. 603 се приключват в края на отчетния период (след изготвяне на подлежащата на представяне в Министерство на финансите

¹⁵ СС 4 Отчитане на амортизациите е приет с ПМС № 46 от 21.03.2005 г. за приемане на Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (обн., ДВ, бр. 30 от 2005 г.) и последващо изменен с ПМС № 251 от 17.10.2007 г. (обн., ДВ, бр. 86 от 2007 г.).

¹⁶ Настоящият сметкоплан на бюджетните предприятия е приет с ДДС № 14/30.12.2013 г. относно сметкоплан на бюджетните организации.

оборотна ведомост) в кореспонденция със сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода и намират отражение в отчета за приходите и разходите на бюджетните предприятия. От своя страна салдата по сметките от гр. 24 Амортизация на дълготрайни активи намаляват отчетната стойност на нефинансовите дълготрайни активи преди представянето им в баланса.

Важно е да се отбележи, че във връзка с обособеното отчитане в бюджетните организации в три отчетни групи разходът за амортизации се начислява в отчетната група, в която е позициониран активът към датата на стартиране на амортизационния процес (ДДС №05 т. 15). Не се начисляват амортизации в отчетна група „Сметки за средства от Европейския съюз“ (СЕС). Както е посочено в т. 16 на указанията, тази стопанска област е финансовоправна форма на публичните финанси, която обхваща само финансирането и изпълнението на проектите по програми на Европейския съюз, както и по други международни договори и програми, за които е приложена разпоредбата на чл. 8, ал. 4 от ЗПФ. Поради това в СЕС отчитането на нефинансовите дълготрайни активи – обект на съответните проекти, е ограничено до процесите на тяхното придобиване, временно съхраняване и разпределение/прехвърляне. Трайното им признаване в баланса (след приключване на процеса на придобиване) и начисляването на амортизациите се отразяват само в отчетни групи „Бюджет“ и „Други сметки и дейности“.

При всички случаи на отписване на амортизируем актив – в резултат на продажба, безвъзмездно прехвърляне, липса, кражба, брак или други, отписването се извършва по балансова стойност на актива.

Като особеност, възприета с разглежданото указание, може да се посочи начинът на отчитане на възникнала преоценка или обезценка на амортизируем нефинансов дълготраен актив. Увеличенията или намаленията на балансовата стойност се отразяват само по сметките за отчитане на нефинансовите активи (гр. 20, 21 и 22), без да се засягат сметките от група 24 Амортизация на дълготрайни активи.

В указанието са представени и счетоводни модели за отчитане на други операции с нефинансови дълготрайни активи, в т.ч. безвъзмездното прехвърляне между бюджетни организации както в системата на един и същ първостепенен разпоредител, така и между предприятия в системата на различни разпоредители.

Активи, подлежащи на амортизиране

Като логическо продължение на ПМС № 380 от 2015 г. в раздел пети на ДДС № 05/30.09.2016 г. се дават допълнителни указания за обхвата на активите, подлежащи на амортизация. Според нас това разграничение е правилно и като цяло преповтаря текстовете на СС 4 – Отчитане на амортизациите, съобразявайки

се със спецификите в дейността на предприятията от публичния сектор. Като неамортизируеми се класифицират следните активи:

- земи, гори и трайни насаждения;
- активи с историческа и художествена стойност (включително музейни експонати);
- книги в библиотеките;
- активи в процес на придобиване;
- придобити и временно съхранявани от бюджетна организация нефинансови дълготрайни активи, които подлежат на разпределение/предоставяне/прехвърляне на други бюджетни организации, включително в рамките на първостепенната система/ДВУ/БАН;
- приети от държавен или общински орган за временно съхранение, управление и продажба (или друга реализация) на конфискувани, отнети и изоставени в полза на държавата/общината нефинансови дълготрайни активи, включително придобити от държавата/общината такива активи на нейни длъжници в производството по несъстоятелност;
- нефинансови дълготрайни активи, които са в процес на реализация (включително и при ликвидация на съответните дейности и обособени звена);
- трайно неупотребявани в дейността на бюджетната организация нефинансови дълготрайни активи (за срок от над една година) – при условие че бюджетната организация изрично ги е идентифицирала и е изготвила реалистична обосновка за това;
- амортизируеми активи, които след реконструкция, преустройство и/или ремонт или в резултат на други събития са трансформирани в активи с историческа или художествена стойност;
- активи, за които с указание на Министерството на финансите изрично е определено да не се амортизират, а да се прилага само обезценка;
- напълно амортизираните (до остатъчна стойност) активи, доколкото балансовата стойност не е увеличена чрез преценка на актива или не е ревизирана в посока намаление оценката на бюджетната организация за остатъчната стойност на актива;
- други нефинансови активи, определени със стандартите и/или указанията по чл. 164, ал. 1 и 3 от Закона за публичните финанси.

Определяне на срока на годност на амортизируемите активи

За целите на начисляването на амортизации и разработването на амортизационните планове определянето на срока на годност на амортизируемите активи се извършва от бюджетната организация, като се следват насоките на т. 3 от СС 4 – Отчитане на амортизацията. Изисква се съобразяване с три основни фактора – предполагаемото физическо износване, предполагаемото морално остаряване и ограниченията върху ползването на актива (правни, фактически и др.) Специфичното е, че първостепенният распоредител с бюджет може да определи амортизируеми активи с първоначална отчетна стойност до 1500 лв., включително да се амортизират за две години, независимо че могат да имат по-голям срок на годност, като се има предвид следното:

- двегодишният срок за амортизиране може да се приложи както за всички активи с първоначална отчетна стойност в интервала от възприетия стойностен праг за признаване на нефинансови дълготрайни активи¹⁷ до 1500 лв., така и само за определени класове амортизируеми активи;
- за отделните класове активи може да бъдат определяни различни прагове на първоначалните отчетни стойности, за които да се прилага възможността за двегодишен срок за амортизиране;
- може да не се определя остатъчна стойност на активите, за които е избрано да се приложи двегодишният срок за амортизиране;
- възможността за двегодишен срок за амортизиране не се прилага за компютърните конфигурации, освен когато очакваният реален срок на годност е две години.

Министерството на финансите има право да актуализира стойностния праг от 1500 лв. при промяна на минималните стойностни прагове за признаване на нефинансов дълготраен актив, както и при други обстоятелства (промени в ценовото равнище и др.).

Капитализирани разходи за основен ремонт и реконструкция по задбалансово отчитани от бюджетната организация наети/предоставени ѝ за ползване за определен срок амортизируеми активи се амортизират за по-краткия от двата срока: а) очаквания икономически полезен живот на капитализираните разходи; б) остатъчният срок на наема/ползването на актива.

За амортизируемите активи, придобити чрез финансов лизинг, се определя срок на годност по общия ред. В случай че към датата на придобиване на актива чрез финансов лизинг е налице голяма вероятност бюджетната организация да

¹⁷ ДДС № 20/ 14.12.2004 г.:16.16.2. за признаването като ДМА на активи, които попадат в обхвата на дефиницията по т. 2 от НСС 16 се прилагат два прага – минимален и максимален. Минималният праг е в размер на 500 лв., а максималният – 1000 лв.;

върне актива на лизингодателя преди или към края на лизинговия договор, срокът на годност на актива се определя в рамките на срока на лизинговия договор.

Предприятието трябва периодично да преразглежда оценката за полезния срок на годност на дълготрайните материални и нематериални активи и ако очакванията се различават значително от предишните оценки, полезният срок на годност следва да се коригира, както и начислената амортизация за текущия и бъдещи периоди.

Остатъчна стойност на амортизируемите активи

Определянето на остатъчната стойност се извършва от бюджетната организация, доколкото първостепенният (висшестоящият) разпоредител с бюджет не е определил конкретни унифицирани изисквания в тази насока.

При определянето на остатъчната стойност на амортизируемите си активи предприятията от публичния сектор следва да имат предвид очакваните разходи по извеждането на актива от употреба¹⁸, които могат да бъдат:

- разходи, свързани с бракуването на актива, които се коригират със сумата на материалите и резервните части, получени при бракуването на актива;
- *разходи, свързани със замяната на актива с друг актив или с продажбата му* – транспортни, товаро-разтоварни, комисионни и т.н.;
- разходи, свързани с възобновяване на средата, върху която активът оказва влияние.

Съгласно т. 4.2 от СС 4 – Отчитане на амортизациите, когато остатъчната стойност на амортизируемия актив е незначителна по размер или процентно спрямо отчетната му стойност, тя може да се пренебрегне. Амортизируемата стойност на актива в тези случаи е равна на отчетната му стойност. Степента на значимост се определя от предприятието и се оповестява в счетоводната му политика.

Методи на амортизация

Бюджетните организации могат да избират и прилагат методи на амортизация измежду посочените в т 5.1 и 5.2 на СС 4 – Отчитане на амортизациите. Тези методи са класифицирани като линейни и нелинейни. При линейния метод амортизацията се разпределя пропорционално на периодите, които обхващат предполагаемия срок на годност на амортизируемия актив. Този метод се прилага тогава, когато предприятието не може да определи ползата от

¹⁸ Виж т. 4.1 от СС 4 Отчитане на амортизациите

употребата на активите в рамките на срока на годност. При нелинейните методи размерът на амортизацията е различен в отделните периоди на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи. Те могат да бъдат намаляващи (дегресивни) и нарастващи (прогресивни) нелинейни методи.

Намаляващите нелинейни методи се прилагат тогава, когато предприятието е определило, че ползата от активите е предимно в началото на срока им на годност и впоследствие намалява. При тях във всеки следващ период, в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи, размерът на амортизацията е по-малък от предходния период. Представители на тази група методи са методът на намаляващия се остатък (константно-дегресивен метод), методът на намаляващата се сума на числата (кумулятивен метод), методът на равномерното намаляване и методът на неравномерното намаляване.

Прогресивните методи на амортизация се прилагат тогава, когато предприятието е определило, че ползата от активите е предимно в края на срока им на годност, а не в началото. При тях във всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи размерът на амортизацията е по-голям от предходния период. Примери за такива методи са методът на увеличаващата се сума на числата, методът на равномерното увеличаване и методът на неравномерното увеличаване.

Предприятието може да прилага различни методи на амортизация за различните групи от сходни по предназначение активи, но за една и съща група не се допуска прилагането на различни методи на амортизация. Избраните методи за амортизация се прилагат последователно през отделните отчетни периоди¹⁹.

Изборът на метод на амортизация следва да отразява модела на потребление на икономическите изгоди и потенциал, съдържащи се в амортизируемия актив. Предвид естеството на дейността на бюджетните организации за повечето амортизируеми активи линейният метод се посочва като най-подходящия за амортизиране на съответния актив. В редица случаи бюджетната организация може да счете за по-удачно да използва друг метод, който по-точно да отразява модела на потребление на икономическите изгоди и потенциал на актива. Така например транспортните средства биха могли да се амортизират на база на очаквания пробег.

Прилаганият метод на амортизация следва периодично да се преразглежда и ако е настъпила значителна промяна в очакваните икономически изгоди от тези активи, методът следва да се промени. Промяната на метода на амортизация се третира като промяна в приблизителните счетоводни оценки, а

¹⁹ Виж т. 5.3 и 5.4 от СС 4 – Отчитане на амортизацията.

амортизационните отчисления за текущия и бъдещите периоди трябва да се коригират.

Стартиране и прекратяване на начисляването на амортизации

Начисляването на амортизация на конкретен амортизируем актив започва от месеца, следващ месеца, в който той е придобит или въведен в употреба. Амортизационните отчисления се преустановяват от месеца, следващ месеца, в който активът е изведен от употреба независимо от причините за това. Допуска се стартирането и прекратяването на амортизационния процес да започва от началото на тримесечието, следващо тримесечието, в което е възникнало основанието за това, когато в системата на първостепенния разпоредител е възприет подход на тримесечно разпределение на годишната амортизационна квота съгласно т. 55 от ДДС № 05/30.09. 2016 г.

Следва да се отчете фактът, че амортизируемите активи, придобивани чрез отчетна група „Сметки за средства от Европейския съюз“, се считат за придобити/въведени в употреба в месеца/тримесечието на прехвърляне от СЕС и трайно им завеждане в стопански области „Бюджет“ или „Други сметки и дейности“. Стига се до извода, че е налице принципна разлика между регламента на указанията, които следват текстовете на СС 4 – Отчитане на амортизациите и възприетия подход в МССПС 17 Имоти, машини и съоръжения, относно началния и крайния момент на амортизационния процес. Съгласно МССПС 17 Имоти, машини и съоръжения амортизацията на актива трябва да започне, когато той е на мястото и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начин, предвиден от ръководството на предприятието. При стандартизирания подход на МССПС 17 Имоти, машини и съоръжения преустановяването на амортизацията съвпада с отписването на актива от баланса.

Амортизационна политика

Подобно на предприятията от реалния сектор бюджетните организации следва да разработят собствена амортизационна политика, в която да посочат информация за:

- възприетия подход за класифициране на активите като дълготрайни материални и нематериални и като амортизируеми и неамортизируеми;
- възприетия подход при определянето на срока на годност на амортизируемите активи;
- възприетия подход при определянето на остатъчната стойност на амортизируемите активи;

- възприетия метод на амортизация по класове от сходни амортизируеми активи;
- друга информация по преценка на предприятието²⁰.

Препоръчва се постигането в максимално възможна степен на унифицираност и съгласуваност по основните въпроси на амортизационната политика на предприятията в системата да един и същ първостепенен разпоредител.

Амортизационен план

Бюджетните организации разработват и утвърждават амортизационен план за всеки амортизируем актив в съответствие с т. 8.1-8.3 от СС 4 – Отчитане на амортизациите. Планът съдържа следния минимален брой реквизити: дата на придобиване, дата на въвеждане в експлоатация, полезен срок на годност, отчетна стойност, остатъчна стойност; амортизационна сума, метод на амортизация, амортизационна норма, годишна амортизационна квота, дата на извеждане от употреба, година на промяна на метода за амортизация или на полезния срок на годност.

Въз основа на индивидуалните амортизационни планове за всеки амортизируем актив се съставя обобщен амортизационен план за отчетния период за всички амортизируеми дълготрайни материални и нематериални активи със следното съдържание: номер по ред, номер на групата (класа), наименование, инвентарен номер на актива, отчетна стойност на актива, годишна амортизационна квота (общо и по месеци/тримесечия), начислена до момента амортизация и балансова стойност.

Амортизационният план следва да се актуализира при преизчисления, преоценки и други подобни корекции на балансовата стойност, влияещи на процеса на последващо начисляване на амортизациите.

Ако даден актив включва отделни разграничими и заменяеми (подновяеми при основен ремонт или реконструкция) съществени (като стойност) компоненти със срок на годност, различен от този на целия актив, се допуска разработването на отделен амортизационен план за съответния компонент, доколкото амортизируемата стойност на целия актив може да се разпредели на разумна база между този компонент и останалата част на актива.

Като правилен се възприема и приетият в указанието подход за амортизация на инфраструктурни обекти – пътища, мостове и друга подобна инфраструктура може да се амортизират чрез разработване на отделен амортизационен план на извършените и капитализирани разходи за основен ремонт/реконструкция за съответната година на съответния обособен актив.

²⁰ Виж т. 7.1 от СС 4 – Отчитане на амортизациите

Преходен период и процедури за преминаване към начисляването на амортизации

Както вече беше посочено, в съответствие с изискванията на чл. 67, ал. 1 от ПМС № 380/2015 г. преходът към начисляване на амортизации в публичния сектор следва да се извърши до края на срока за изготвяне и представяне на Министерството на финансите на файла с годишната оборотна ведомост и останалата отчетна информация за 2017 г. Това трябва да стане по начин, който да позволи отразяването в годишния финансов отчет за 2017 г. на разходите за амортизации на съответните активи в пълен размер, т.е. да са отразени сумите, отнасящи се за целия отчетен период – от 01.01.2017 г. (респективно датата на придобиване/въвеждане на актива, ако е по-късна от 01.01.2017 г.) до 31.12.2017 г. (респективно датата на извеждане на актива, ако е по-ранна от 31.12.2017 г.). Указанието предвижда първостепенният разпоредител да координира процеса по преминаване към отчитането на амортизациите на подведомствените си разпоредители и да дава насоки по конкретни техни въпроси в съответствие с правомощията си по унифициране на счетоводната политика за своята система от подведомствени разпоредители.

Указанията на МФ допускат преминаването към начисляване на амортизации да се извърши и за 2016 г., но при спазване на следните условия:

- начисляването на амортизации за 2016 г. ще се приложи за всички разпоредители с бюджет в системата на съответния първостепенен разпоредител;
- в годишните финансови отчети за 2016 г. ще се отразят разходите за амортизации на съответните активи в пълен размер, т.е. отнасящи се за целия отчетен период;
- преминаването ще се извърши до края на срока за изготвяне и представяне в Министерството на финансите на файла с годишната оборотна ведомост и останалата отчетна информация за 2016 г.

Заклучение

Като обобщение на резултатите от изследванията по проблема се стига до извода, че с приетите нормативни промени за амортизация на дълготрайните нефинансови активи в предприятията от публичния сектор се въвеждат нови, съвременни изисквания, отговарящи на икономическата логика на времето и се постигат следните положителни ефекти:

- показване на реалната стойност на имуществото, с което разполага бюджетното предприятие;

- подобряване качеството на счетоводната информация и постигане на вярно и честно представяне на портфейла от дълготрайни нефинансови активи във финансовите отчети на предприятието;
- отразяване на верен резултат от дейността на предприятията от публичния сектор;
- спазване на принципа за предпазливост;
- спазване на принципа за текущо начисляване;
- повишаване качеството на счетоводната информация и възможностите, които тя дава за надеждни оценки и анализи.

Библиографска справка:

1. Душанов, И., М. Димитров. Курс по счетоводство на предприятието. „Тракия-М“, София, 2015, с. 133.
2. Закон за публичните финанси (обн., ДВ, бр. 15 от 15.02.2013 г., в сила от 01.01.2014 г.).
3. Закон за счетоводството (обн., ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г., в сила от 01.01.2016 г.).
4. Закон за счетоводството (обн., ДВ, бр. 98 от 16.11.2001 г., отм. ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г.).
5. МФ, ДДС № 20/14.12.2004 г. относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.
6. МФ, ДДС № 14/30.12.2013 г. относно сметкоплан на бюджетните организации.
7. МФ, ДДС № 05/30.09.2016 г. относно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации.
8. МФ, Сметкоплан на бюджетните организации – 2015 г.
9. МФ, Методологическо ръководство по прилагане на сметкоплана на бюджетните предприятия.
10. Петров, Г., Е. Райков, и колектив. Корпоративни финанси – кратък курс. „Тракия-М“, София, 2012, с. 24-29.
11. Постановление на Министерския съвет № 380 от 29.12.2015 г. за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г. (обн., ДВ, бр. 3 от 12.01.2016 г., в сила от 01.01.2016 г.).
12. СС 4 – Отчитане на амортизацията.

13. Фесчиян, Д. Отклонения от фундаменталните счетоводни принципи в счетоводната система на предприятията от публичния сектор. Доклад пред международна конференция на ФСФ при УНСС. София, 10.2012, с. 168.
14. Фесчиян, Д., 2012, Стандартизиран модел за начисляване на амортизация на ДМА в предприятията от публичния сектор, списание на ИДЕС, бр. 3 от 2013 година, стр. 56.
15. Фесчиян, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор. ИК – УНСС, София, 2016.
16. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume 1, p. 585-588.
17. <http://www.iasplus.com/ifac/ipsasb.htm> 93
18. http://ec.europa.eu/budget/library/publications/fin_manag_account/modernising_EU_accounts_bg.pdf
19. Statev Staty, Daniela Feschiyan, Tatyana Daskalova, Stela Raleva; 2011, Municipal Property Management In South – Eastern Cities; Developing of financial tools to evaluate the economic performance of properties, Gree, p. 17.

CHARGING DEPRECIATION AND AMORTIZATION ON NON-FINANCIAL LONG-TERM ASSETS IN PUBLIC-SECTOR ENTITIES

Prof. Daniela Feschiyan, PhD

Department of Accountancy and Analysis, UNWE

Keywords:	Summary
<p><i>Public sector accounting</i></p> <p><i>Depreciation and amortization</i></p> <p><i>Non-financial long-term assets</i></p> <p><i>International Public Sector Accounting Standards</i></p>	<p><i>This article addresses one of the major deviations from the fundamental accounting principles in public sector accounting, i.e. the exemption from charging depreciation and amortization on depreciable long-term assets and the changes undertaken by the Ministry of Finance in this respect. The article maintains that without charging depreciation and amortization, and without reflecting in a systematic manner the flow of consumption of the economic effects arising from non-financial long-term assets, the carrying amount of the asset portfolio would significantly deviate from its fair value. This practice is clearly inconsistent with the prudence and accruals principles. As a possible solution to this issue, in 2013, a standardized model was proposed for charging depreciation and amortization on depreciable tangible, intangible and uncapitalised assets and their recognition as current operating expenses and as a depreciation allowance to their carrying amounts. The article highlights the amendments provided for by Council of Ministers Regulation No 380 on the implementation of the 2016 State Budget of the Republic of Bulgaria and Guidance of the Treasury Department of the Ministry of Finance under No 05 of 30.09.2016 on Charging Depreciation and Amortization on Non-financial Long-Term Assets by Budget-Funded Organizations. The implementation of the reforms is expected to enhance the quality of accounting information, statistics and public-sector management.</i></p>