

НАЧИСЛЯВАНЕТО НА АМОРТИЗАЦИЯ НА НЕФИНАНСОВИ ДЪЛГОТРАЙНИ АКТИВИ В ОТЧЕТНОСТТА НА БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Доц. д-р Диана Ималова, СА „Д. А. Ценов” - Свищов

Резюме: България е единствената страна-членка на ЕС, в която не се начислява амортизация на нефинансовите дълготрайни активи в бюджетните организации. Това е един съществен недостатък при текущото счетоводно отчитане на нефинансовите дълготрайни активи в тези отчетно-обособени звена. С приемането на ДДС № 05/30.09.2016 г. тази практика при отчитането на активите в бюджетните организации вече се преустановява. Настоящият доклад разглежда особеностите при начисляването на амортизация на нефинансовите дълготрайни активи в бюджетните организации, регламентирани с посоченото указание на МФ.

Ключови думи: амортизация, нефинансови дълготрайни активи, бюджетни организации.

1. Въведение

Съгласно чл. 65 от Закона за счетоводството¹ амортизации в бюджетните организации се начисляват на основание акт на Министерския съвет. В ДДС № 20/2004 г. на МФ се посочва, че „в бюджетните предприятия не се начислява амортизация на ДМА и следователно за тези предприятия не се прилагат разпоредбите на т. 8 от НСС 16”. Д. Фесчиян подчертава, че „липсата на такова изискване лишава предприятията от публичния сектор от възможността икономическите ползи, възплътени в ДМА и усвоени в хода на дейността на предприятието, да се отразят като разход и коректив на балансовата стойност на актива”². Неначисляването на амортизация в бюджетните организации води и до отклонение от редица фундаментални счетоводни принципи като предпазливост, текущо начисляване и съпоставимост на

¹ Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр. 95/2015 г., изм. ДВ. бр. 74/2016 г.

² Фесчиян, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, София, 2013, с. 140.

приходите и разходите. Като цяло това води до изкривяване на резултата от функционирането на съответната бюджетната организация.

Министерският съвет, с ПМС № 380 от 29.12.2015 г. за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г.³, чл. 67 ал. 1, постанови бюджетните организации да предприемат необходимите мерки и действия за преминаване към отчитане на начисляването на амортизации на нефинансовите дълготрайни активи. Изискването е в годишни оборотни ведомости и финансови отчети за 2017 г. да бъде отразена такава информация. На основание цитираното постановление, МФ издаде ДДС № 05/30.09.2016 г. за начисляването на амортизации на нефинансовите дълготрайни активи от бюджетните организации. Настоящият доклад има за цел да представи спецификите при отчитане на амортизациите в тези звена.

2. Специфики при отчитането на амортизациите в бюджетните организации

Въпреки че в публичния сектор използването на активите не е ориентирано към печалба и са налице специфики по отношение на някои нефинансови дълготрайни активи, като например публичната инфраструктура, въведената с ДДС № 05/2016 г. регламентацията относно начисляването на амортизациите от бюджетните организации се основава на общоприложимата национална и международна практика в тази отчетна сфера, като предвижда използването, с известна модификация, на принципи, основни положения, методи и дефиниции, залегнали в *СС 4 - Отчитане на амортизациите*.

Съгласно дефиниция, дадена в т. 9 на ДДС № 05/2016 г., амортизацията в бюджетните организации е „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”. Тази дефиниция се различава от аналогичната дефиниция, дадена в *СС 4*⁴, което е обусловено от спецификата на функционирането на бюджетните организации. Дефинициите за останалите понятия, използвани във връзка с начисляването на амортизации, като „метод на амортизация”, „амортизируем актив”, „разход за амортизация”, „акумулирана амортизация”, „срок на годност”, „амортизируема стойност”, „амортизационна квота”, „амортизационна норма”, „отчетна стойност”, „остатъчна стойност” и „балан-

³ ПМС № 380 от 29.12.2015 г., ДВ. бр. 3/2016 г.

⁴ *СС 4* определя амортизацията като „разхода, признат за отчетния период, получен в резултат на разсрочване на амортизируемата стойност на даден актив през предполагаемия му срок на годност”, обн. ДВ. бр. 30/2005 г., изм. ДВ. бр. 86/2007 г., т. 2.

сова стойност” по същество съответстват на определенията за съответните понятия, дадени в СС 4, като представляват техни адаптирани варианти.

За отчитане на амортизациите в Сметкоплана на бюджетните организации са предвидени сметки от подгрупа 603 „Разходи за амортизации” и сметки от група 24 „Амортизация на дълготрайни активи” за отчитане на коректива на отчетната стойност на съответните активи. В структурно отношение сметки от група 24 съответстват еднозначно на балансовите позиции за съответните нефинансови дълготрайни активи. Това позволява данните от съответната сметка от група 24 да бъдат автоматично отнесени в баланса като намаление на отчетната стойност за съответната балансова позиция, без да е необходимо допълнителна идентификация на аналитично ниво. В отчета за приходите и разходите е предвидена само една позиция за разходите за амортизации и по нея следва да се отнесат салдата (преди приключвателните операции) на всички сметки от подгрупа 603. Сметките от тази подгрупа се приключват в края на годината, след изготвяне на оборотната ведомост за МФ, със сметка 1201 „Изменение на нетните активи за периода”.

Разходът за амортизации следва да се начислява в отчетната група (стопанската област), където се води активът към датата на започване начисляването на амортизациите. Доколкото в отчетна група „Сметки за средства от Европейския съюз” отчитането на нефинансовите дълготрайни активи - обект на проекти по програми на ЕС, както и по други международни договори и програми, е ограничено до процесите на тяхното придобиване, временно съхраняване и разпределение, респ. прехвърляне, то в тази отчетна група не се начисляват амортизации. Начисляването на амортизации на тези активи се отразява в отчетни групи „БЮДЖЕТ” и „Други сметки и дейности”, където, след приключване на процеса на тяхното придобиване, активите се завеждат трайно.

В случаите на прехвърляне на амортизируеми активи между бюджетни организации в рамките на системата на първостепенния разпоредител, ДВУ или БАН за завеждането на актива в бюджетната организация-получател могат да се прилагат два подхода:

- препоръчителен подход – подход на брутно отразяване на отчетната стойност и акумулираната амортизация. При този подход, по сметките от групи 20, 21 и 22 се отразява досегашната отчетна стойност на актива, а по съответната сметка от група 24 – акумулираната до момента амортизация. Прехвърлянето на балансовата стойност се отразява по дебита на сметки 4500 или 7600, в зависимост от възприетата счетоводна политика.

- алтернативен подход - подход на директно завеждане на актива по нетна (балансова) стойност по съответната сметка от групи 20, 21 и 22.

Следва да се подчертае, че в случаи на прехвърляния на амортизируеми активи между бюджетни организации от различни първостепенни системи, респ. ДВУ или БАН, бюджетната организация-получател не може да завежда актива чрез прилагането на подхода на брутно отразяване, а следва да прилага подхода на директно завеждане на актива по нетна (балансова) стойност.

Съгласно т. 23 от ДДС № 05/2016 г. от обхвата на подлежащите на амортизиране нефинансови дълготрайни активи се изключват: земи, гори и трайни насаждения; активи с историческа и художествена стойност; книги в библиотеките; активи в процес на придобиване; придобити и временно съхранявани нефинансови дълготрайни активи, включително такива, които са конфискувани, отнети и изоставени в полза на държавата/общината; активи, които са в процес на реализация; трайно неупотребявани в дейността на бюджетната организация нефинансови дълготрайни активи; активи, за които с указание на МФ изрично е определено да не се амортизират, а да се прилага само обезценка; напълно амортизираните (до остатъчна стойност) активи, други нефинансови дълготрайни активи, определени със стандартите и/или указанията съгласно чл. 164, ал. 1 и 3 от ЗПФ.

Разпоредбите на СС 4 относно амортизационната политика се прилагат и от бюджетните организации, като с оглед изискването на ДДС № 20/2004 г. за разработване и съгласуване на унифицирана счетоводна политика в рамките на цялата система на първостепенния разпоредител, респ. ДВУ и БАН е целесъобразно постигането в максимално възможна степен на унифицираност и съгласуваност и по основните въпроси на амортизационната политика. По отношение определянето на срока на годност на амортизируемите активи, за целите на начисляването на амортизациите и разработването на амортизационните планове, се следват насоките на т. 3 от СС 4. За определени активи МФ може да определя минимални или максимални срокове на годност.

ДДС № 05/2016 г., в т. 30 дава възможност на първостепенния разпоредител с бюджет, респ. ДВУ или БАН да възприеме за амортизируемите активи с първоначална отчетна стойност в интервала от възприетия стойностен праг на същественост до 1500 лв. да се амортизират за две години, без оглед на това, че техният очакван реален срок на годност е по-голям. За тези активи може да не се определя остатъчна стойност. Указанието на МФ изключва възможността двегодишният срок за амортизиране да се прилага за компютърните конфигурации, освен в случаите когато техният очакван реален срок на годност е две години.

В случаите на безсрочно предоставени на бюджетната организация амортизируеми активи за управление от държавата или общините, които са заведени по баланса ѝ, амортизациите се начисляват от бюджетната организация-получател, като срокът на годност за тези активи и капитализираните разходи за основен ремонт и реконструкция се определят по общия ред.

С т. 34. от ДДС № 05/2016 г. е определено, че капитализираните разходи за основен ремонт и реконструкция по задбалансово отчитани от бюджетната организация наети, респ. предоставени ѝ за ползване за определен срок амортизируеми активи, следва да се амортизират за по-краткия от двата срока: очакваният икономически полезен живот на капитализираните разходи и остатъчният срок на наема, респ. ползването на актива.

Във връзка със стартирането, подновяването и прекратяването на начисляването на амортизации, в бюджетните организации се прилагат следните основни положения:

- начисляването на амортизация започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба и се преустановява от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е изведен от употреба;

- при възприемането в системата на първостепенния разпоредител, респ. ДВУ или БАН на подход на тримесечно разпределение на годишната амортизационна квота се допуска стартирането и прекратяването на начисляването на амортизациите да започва от началото на тримесечието, следващо тримесечието, в което е възникнало основанието за това;

- за всички амортизируеми активи, придобити, респ. въведени в употреба през последното тримесечие на отчетния период, се допуска в системата на първостепенния разпоредител/ДВУ/БАН начисляването на амортизация да стартира от месец януари на следващата година.

За целите на начисляването на амортизациите и разработването на амортизационните планове, определянето на остатъчната стойност на амортизируемите активи се извършва от бюджетната организация, като се следват насоките на т. 4.1 и 4.2 от СС 4. Първостепенният разпоредител с бюджет, респ. ДВУ или БАН може да определи унифицирани изисквания в тази насока.

Изборът на конкретен метод на амортизация за даден актив се извършва в съответствие с т. 5.1-5.4 от СС 4. Естеството на дейността на бюджетните организации предопределя като най-подходящ линейният метод на амортизация. В конкретни случаи бюджетната организация може да сметне за по-удачно да използва друг метод, който по-точно да отразява модела на потребление на икономическите изгоди и потенциал

на актива. Например за транспортните средства се оказва по-подходящо амортизирането им на база на очакван пробег.

В съответствие с т. 8.1-8.3 от СС 4 за всеки амортизируем актив бюджетната организация следва да разработи и утвърди амортизационен план. С т. 49 от ДДС№ 05/2016 г. се допуска да се разработва един амортизационен план за следните амортизируеми активи: компютърни конфигурации; компютърни/комуникационни мрежи и други подобни свързани съвкупности или отделни сборни блокове от тях; групи еднородни по вид и еднакви по стойност амортизируеми активи, придобити/въведени в употреба в рамките на месеца/тримесечието; други конфигурации от активи, определени със стандартите и/или указанията по чл. 164, ал. 1 и 3 от ЗПФ. По отношение амортизирането на инфраструктурни обекти като пътища и мостове, може да се възприеме разработването на отделен амортизационен план на извършените и капитализирани разходи за основен ремонт/реконструкция за годината на съответния актив.

Заключение (Изводи)

В заключение следва да се подчертае, че начисляването на амортизации в отчетността на бюджетните организации ще подобри качеството на създаваната счетоводната информация и ще допринесе за постигане на вярно и честно представяне във финансовите отчети на имуществото на тези отчетно-обособени звена. Начисляването на амортизации ще подобри значително и качеството на отчетността и статистиката на публичните финанси, доколкото обхващането на разходите за амортизации в счетоводните системи на бюджетните организации води до по-правилно и по-точно измерване на разходите на публичните услуги и дейности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Фесчиян, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчетване на дълготрайните материални активи в публичния сектор, София, 2013. ISBN 978-954-644-478-3.
2. Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр.95/2015г., изм. бр.74/2016г.
3. СС № 4 – Отчитане на амортизациите, обн. ДВ. бр. 30/2005 г., изм. ДВ. бр. 86/2007 г.
4. ДДС № 05/2016 г. относно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации.