

## НАСОКИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ИНФРАСТРУКТУРНИТЕ ОБЕКТИ, ЗЕМЯТА, АКТИВИТЕ С ХУДОЖЕСТВЕНА И ИСТОРИЧЕСКА СТОЙНОСТ В БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Докт. Петя Гутева, СА „Д.А. Ценов” - Свищов

*Резюме:* Инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност са специфични отчетни обекти в бюджетните организации. През последните години се прилагат два коренно различни подхода при тяхното счетоводно отчитане. В настоящата разработка е направен опит да се изследват предимства и недостатъците на всеки от тях. На основата на направения анализ се представят насоки за усъвършенстване счетоводното интерпретиране на тези отчетни обекти.

*Ключови думи:* бюджетна организация, инфраструктурни обекти, земя, счетоводно отчитане

**1. Въведение** Бюджетните организации са създадени, за да изпълняват определени държавни функции в интерес на обществото. За осъществяването на тези функции те разходват парични средства, предоставени от финансиращия бюджет. Поради специфичния си начин на финансиране и различния предмет на дейност бюджетните организации притежават редица особености, които ги отличават от небюджетните предприятия. Тези особености оказват влияние върху процеса на счетоводно отчитане, като предпоставят възникването на специфични отчетни обекти. Такива отчетни обекти са инфраструктурните обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност. През последните години методическите указания на Министерство на финансите за тяхното счетоводно отчитане са твърде противоречиви.

Настоящата разработка има за цел да изследва подходите за счетоводно отчитане на инфраструктурните обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност и да представи насоки за усъвършенстване на тяхната счетоводна интерпретация, с оглед постига-

не на вярно представяне на имущественото и финансовото състояние на съответната бюджетна организация.

За реализирането на поставената цел се решават последователно следните задачи:

- Извършване на критичен анализ на задбалансовия подход за счетоводно отчитане на инфраструктурните обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност, който беше въведен с ДДС №20/14.12.2004;

- Извършване на критичен анализ на подхода на балансово признаване на тези активи в отчетна група „Други сметки и дейности” (ДСД), който се въведе с ДДС 14/30.12.2013 г.;

- Извеждане на възможности за усъвършенстване счетоводно отчитане на инфраструктурните обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност в бюджетните организации.

## **2. Задбалансов подход за счетоводно отчитане на инфраструктурните обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност**

С утвърждаването Сметкоплана на бюджетните предприятия (СБП) през 2002 г. се възприема подход, при който придобиването на инфраструктурни обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност се отчита незабавно като разход по с/ка от подгр. 607 *Наеми и некапитализирани разходи за инфраструктурни обекти, земя и активи с художествена и историческа стойност*<sup>1</sup>, а за самите активи се води отчетност по задбалансови сметки<sup>2</sup>. По-важните мотиви за възприемането на този подход са<sup>3</sup>:

- от гледна точка на бюджетното предприятие, в повечето случаи липсва извличане на изгода и контрол върху тези активи, а по-скоро предприятието упражнява функции по тяхното съхраняване и поддържане, без да има право свободно да се разпорежда с тях;

- практическа трудност, както и липса на административен капацитет от съответното бюджетно предприятие за извършване на надеждна счетоводна оценка и преоценка;

- редица от тези обекти, като паркове, пътища, паметници и др., имат характер на публични блага, за които са характерни неограничен достъп на обществото до тях и съществува практическа невъзможност

<sup>1</sup> Това е наименованието на сметка по СБП.

<sup>2</sup> Вж. ДДС 20/14.12.2004 относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия, т. 16.3.

<sup>3</sup> Методическо ръководство по прилагане на СБП, 2003 с. 8.

за налагане на контрол върху достъпа и ползването на свързаните с тях изгоди;

- включването на тези позиции в баланса на бюджетното предприятие би могло да подведе потребителите на информацията по отношение на действително разполагаемите и подлежащите на използване ресурси за осъществяване на дейност му;

- за изготвяне на данните за статистиката на публичния сектор и финансите на консолидирано ниво информация за тези активи може да се получи от съответни регистри и други информационни източници.

Прилагането на подхода на задбалансово отчитане на тези активи на практика води до това, че от притежаването на активи, които не са признати балансово се генерира икономическа изгода под формата на аренда, наеми, концесионни плащания и други. Това всъщност са реални активи на бюджетната организация, в които често се инвестират значителни бюджетни средства и като такива би следвало да са част от балансово признатите активи.

### **3. Подход на балансово признаване на инфраструктурните обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност в отчетна група ДСД**

С приемането на Сметкоплана на бюджетните организации (СБО) през 2013 се възприема нов подход при отчитането на посочените активи. Пристъпва се към тяхното капитализиране (балансирано признаване).<sup>4</sup> Първоначално разходите за тях се отразяват по дебита на сметка от подгрупа 607 *Наеми и разходи за инфраструктурни обекти, земя и други активи и активи с художествена и историческа стойност* в отчетна група „Бюджет” или „Сметки за средства от Европейския съюз” (СЕС). Следващият етап е свързан с капитализирането на тези активи в отчетна група ДСД по съответната сметка от гр. 22 *Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности”*<sup>5</sup>.

При възприемането на този подход може да се получи така, че активи, от които не се очаква бъдеща икономическа изгода и/или които не могат да се оценят надеждно се признават балансово.

<sup>4</sup> Вж. ДДС 14/30.12.2013г. относно Сметкоплана на бюджетните организации, раздел IV.

<sup>5</sup> Изключение прави прилежащата към сгради и съоръжения земя, която се отчита по дебита на с/ка 2010 Прилежащи към сгради и съоръжения земи в отчетна група „Бюджет” или СЕС.

#### **4. Насоки за усъвършенстване счетоводното отчитане на инфраструктурните обекти, земята, активите с художествена и историческа стойност**

От изложеното дотук става ясно, че в рамките на няколко години се прилагат два коренно различни подхода за счетоводно отчитане на инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност. Затова и някои автори подчертават, че „такава позиция на законодателя трудно би могла да се прецени като последователна и разумна”.<sup>6</sup>

Съгласно Националните счетоводни стандарти активът се определя като „ресурс, контролиран от предприятието в резултат на минали събития, от който се очаква в предприятието да постъпят бъдещи икономически ползи.”<sup>7</sup> Това дава основание да се заключи, че и двата подхода противоречат на икономическата логика и на дефиницията за актив.

Възниква въпросът по какъв начин е целесъобразно да се отчитат инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност в бюджетните организации. В специализираната литература се срещат различни авторови виждания за това. И. Андреев предлага тези активи да се отчитат по балансов път чрез сметки от раздел 2 *Сметки за дълготрайни материални активи*<sup>8</sup>. Предложението се основава на факта, че това са реални активи и за тяхното придобиване се инвестират значителни бюджетни средства. Следва да се подчертае обаче, че инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност не винаги носят бъдеща икономическа полза за бюджетната организация, която ги притежава. Също така стойността на част от тези активи трудно може да бъде надеждно оценена. В резултат, на което балансовото признаване на инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност може да подведе потребителите на информация от годишните финансови отчети за имущественото състояние на бюджетната организация.

---

<sup>6</sup> Баташки, Г. Транспониране регламентите на МССПС в националното счетоводно законодателство за публичния сектор, Практико-приложни аспекти на счетоводството в условията на съвременните изменения на световната икономика в България и Русия, Свищов, 2015, с. 92.

<sup>7</sup> Национални счетоводни стандарти - общи разпоредби, обн. ДВ. бр. 30/ 07.04.05 г., ..., изм. ДВ. бр. 3/12.01.2016 г. <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135501599> (посл. посещение 26.09.2016 г.).

<sup>8</sup> Вж. Андреев, Иван, Усъвършенстване на счетоводството в бюджетното предприятие / Годишник Стопанска академия „Д. А. Ценов”, Свищов, 2009, с. 202.

Г. Баташки пък извежда принципът „за извличане на икономическата изгода” като основен при счетоводното третиране на дълготрайните активи съответно като балансово признати и балансово непризнати.<sup>9</sup> Това предложение има за цел да предостави възможност на бюджетните организации, въз основа на извършен от тях анализ за ползите от собствеността, сами да избират подхода за счетоводно отчитане на дълготрайните активи, в т.ч. и на инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност. Това предложение отразява икономическата същност на активите. Създава се възможност за реална оценка на имущественото състояние на бюджетна организация, както и за размера на нетните активи. Следва обаче да се има предвид, че за да се признае един актив като такъв е необходимо още неговата стойност да може да бъде оценена надеждно.

В резултат на изложеното може да се направи следният извод: подходът за счетоводно отчитане на инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност трябва да бъде разработен въз основа на принципа „икономическа изгода”, но и да създава условия за определяне на надеждна оценка на стойността на тези активи. С възприемането на подобен подход се преодоляват несъответствията с критериите за признаване на актив, регламентирани в международните счетоводни стандарти за публичния сектор.<sup>10</sup>

В тази връзка е целесъобразно за инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност, от които не се получава и не се очаква получаването на икономическа изгода от тяхното притежаване и стойността им не може да се оцени надеждно, да се прилага задбалансовия подход. При този подход активите следва да се отразява като текущ разход по дебита на с/ки от подгр. 607 *Наемни и разходи за придобиване на инфраструктурни обекти, земя и други активи и активи с художествена и историческа стойност* още при тяхното придобиване. Паралелно с това за нуждите на отчетността и контрола на материално отговорното лице същите активи следва

<sup>9</sup> Вж. **Баташки**, Г., Транспониране регламентите на МССПС в националното счетоводно законодателство за публичния сектор, Практико-приложни аспекти на счетоводството в условията на съвременните изменения на световната икономика в България и Русия, Свищов, 2015, с. 92-93.

<sup>10</sup> Надеждната оценка на стойността на актива е критерий за признаването му в баланса, който е регламентиран, както в МССПС, така и в общите разпоредби на Националните счетоводни стандарти. Вж. International Federation of Accountants, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2016 edition, volume 1, p. 541, IPSAS 17 Property, plant and equipment ,§14; НСС - общи разпоредби, обн. ДВ бр.30/07.04.05г., ..., изм. ДВ. бр.3/12.01.2016г. <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135501599> (посл. посещение 26.09.2016 г.).

да се завеждат и задбалансово по сметки от група 990 *Активи в употреба, изписани като разход*.

По отношение на активите, от които се извличат икономически ползи и стойността им може да бъде надеждно оценена е подходящо да се прилага подхода на балансово признаване. Това означава, че още при придобиването тези активи следва да се отразяват по дебита на сметки от раздел 2 *Сметки за дълготрайните активи* на СБО, без да е необходимо преди това да се отразяват като текущ разход по с/ки от подгрупа 607 *Наеми и разходи за инфраструктурни обекти, земя и други активи и активи с художествена и историческа стойност*.

### **Заклучение**

Инфраструктурните обекти, земята и активите с художествена и историческа стойност са специфичен отчетен обект в бюджетните организации. Разработването и прилагането на подход за тяхното счетоводно отчитане на основа на принципа на икономическата изгода и възможността за определяне на надеждна оценка са предпоставки за вярно и точно представяне на имущественото и финансовото състояние на съответната бюджетна организация.

### **ЛИТЕРАТУРА**

1. Андреев, Иван. Усъвършенстване на счетоводството в бюджетното предприятие // Годишник СА „Д. А. Ценов”, Свищов, 2009, с. 177-208.
2. Баташки, Г., Транспониране регламентите на МССПС в националното счетоводно законодателство за публичния сектор, Практико-приложни аспекти на счетоводството в условията на съвременните изменения на световната икономика в България и Русия, Свищов, 2015, с. 89-96.
3. ДДС 14/30.12.2013г. относно Сметкоплана на бюджетните организации.
4. Методологическо ръководство по прилагане на Сметкоплана на бюджетните предприятия, Министерство на финансите, 2003, с. 28
5. Национални счетоводни стандарти - общи разпоредби, обн. ДВ. бр. 30/07.04.05г., ..., изм. ДВ. бр.3/12.01.2016г.
6. International Federation of Accountants, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2016 edition, volume 1, p. 1021.