

**КОМЕНТАРИ ПО
МЕТОДОЛОГИЧЕСКИ
ВЪПРОСИ**

Съдържание

ТЕМА 1: Отчетност на бюджетните организации - контрагенти по заемни споразумения за кредити/заеми, представляващи по своята икономическа същност държавни/общински инвестиционни заеми, предоставени директно на крайни бенефициенти - небюджетни предприятия	2
ТЕМА 2: Отчетност при прилагането на § 15г от преходните и заключителни разпоредби (ПЗР) на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), както и на § 5 от ПЗР на Закона за допълнение на ЗДДС (ДВ, бр. 41 от 2015 г.).....	3
ТЕМА 3: Годишна инвентаризация и бракуване на нефинансови активи	5
ТЕМА 4: Отчетност при операции с компенсаторни инструменти	8
ТЕМА 5: Отчетност на бюджетните организации при сключени договори за финансов лизинг	10
ТЕМА 6: Отчетност на бюджетните организации при условията на сключени договори с гарантиран резултат (ЕСКО-договори)	13

ТЕМА 1: Отчетност на бюджетните организации - контрагенти по заемни споразумения за кредити/заеми, представляващи по своята икономическа същност държавни/общински инвестиционни заеми, предоставени директно на крайни бенефициенти - небюджетни предприятия

В съответствие с т. 7.4.6 от ДДС № 20/2004 г. относно операциите по държавни/общински инвестиционни заеми, отчитането на получените *директно* от крайния бенефициент (небюджетно предприятие) суми от заеми се отразяват в отчетността на бюджетната организация едновременно като получени външни заеми (входящ касов поток) и предоставени заеми (възмездно финансиране) на местни лица като изходящ касов поток, което на начислена основа се отразява със счетоводната операция: Дт сметка от гр. 53 / Кт сметка от гр. 16. Съответно, директно извършените от крайния бенефициент погашения по тези заеми се отразяват от бюджетната организация като входящ касов поток - получено погашение по предоставените заеми и като изходящ касов поток - изплатено погашение по заеми към съответните кредитори, като на начислена основа се отразява със счетоводната операция: Дт сметка от гр. 16 / Кт сметка от гр. 53. Платените директно от крайния бенефициент лихви и такси по заема се отразяват в отчетността на бюджетната организация като приходи от лихви от местни лица (входящ касов поток) и като разходи за лихви, такси и комисионни по заеми (изходящ касов поток).

Например, кредитор - банка или финансова институция от чужбина съгласно сключено с държавата заемно споразумение/договор за заем предоставя държавен инвестиционен заем (ДИЗ) директно на краен бенефициент - небюджетно предприятие за 30 години, като през първите 10 години крайният бенефициент извършва плащания към кредитора само за годишна лихва и такса ангажимент по заема. В отчетността на съответната бюджетна организация главницата по отпуснатия ДИЗ от чуждестранната финансова институция се отразява едновременно по кредита на сметка 1664 „Дългосрочен заем от банки и финансови институции от чужбина“ и по дебита на сметка 5314 „Предоставени дългосрочни заеми и временна финансова помощ на предприятия“. Дължимите лихви от крайния бенефициент се отразяват на начислена основа по дебита на сметка 5381 „Разчети за лихви по предоставени заеми и временна финансова помощ на предприятия“ и по кредита на сметка 7221 „Приходи от лихви по заеми на нефинансови предприятия“, а дължимите лихви от бюджетната организация към финансовата институция се отразяват на начислена основа по дебита на сметка 6227 „Разходи за лихви по заеми от банки и финансови институции от чужбина“ и по кредита на сметка 1688 „Задължения за лихви по заеми от банки и финансови институции от чужбина“. Тъй като крайният бенефициент извършва директно към финансовата институция плащанията на лихвата и такса ангажимент по заема, въз основа на получената от него информация за извършеното плащане, бюджетната организация отразява в отчетността си на касова основа сумата на платената лихва едновременно като приходи от лихви от местни лица по § 24-10 „Приходи от лихви от предоставени заеми в страната и чужбина“ и като разходи за лихви по § 27-00 „Разходи за лихви по заеми от банки и други финансови институции от чужбина“, а на начислена основа за погасяване на начислените разчети (вземането и задължението) за лихви се съставя счетоводната операция: Дт сметка 1688 / Кт сметка 5381. В примера, тъй като е налице 10-годишен гратисен период, след изтичане на този период, сумата на дължимата част от главницата на дългосрочния заем, съответно вземането от предоставения дългосрочен заем за съответната година, се прехвърля като текущ дял по

кредита на сметка 1667 и по дебита на сметка 5318, като при постъпила информация за извършено плащане от страна на бенефициента, в бюджетната организация се съставя операцията: Дт сметка 1667 / Кт сметка 5318.

Предвид факта, че лихвите по дълга (вкл. по гарантирания от държавата и общините дълг) са изключени от обхвата както на „поети ангажименти за разходи“, така и на „нови задължения за разходи“ по смисъла на т. 27 и т. 22 от § 1 на допълнителните разпоредби на Закона за публичните финанси, ангажиментите и произтичащите от тях задължения и плащания за лихви по получени заеми не са обект на отчитане на показателя „поети ангажименти за разходи“. В обхвата на „поетите ангажименти за разходи“ обаче се включват разходите за такси-ангажимент по банкови заеми, които в съответствие с т. 8 от ДДС № 13/2013 г. се третираат като ангажименти с незабавна реализация по смисъла на ДДС № 04/2010 г.

• • •

ТЕМА 2: Отчетност при прилагането на § 15г от преходните и заключителни разпоредби (ПЗР) на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), както и на § 5 от ПЗР на Закона за допълнение на ЗДДС (ДВ, бр. 41 от 2015 г.)

Съгласно § 15г от ПЗР на ЗДДС общини, регистрирани по този закон, които не са упражнили правото си на приспадане на данъчен кредит в срока по чл. 72 за начислен след 1 януари 2007 г. данък върху добавената стойност за получени от тях доставки на стоки или услуги за изграждане на ВиК системи и съоръжения в изпълнение на водни проекти, включително по Приоритетна ос 1 на Оперативна програма "Околна среда 2007 – 2013", могат да упражнят право на данъчен кредит за тези доставки.

В съответствие с § 5 от ПЗР на Закона за допълнение на ЗДДС Министерство на околната среда и водите (МОСВ) предоставя информация в НАП по общини за размера на подлежащите за връщане средства, изплатени от ОП „Околна среда 2007 – 2013“ за финансиране на данък добавена стойност, като посочва и банковата сметка, по която трябва да се превеждат подлежащите на връщане средства. До размера на сумата, посочена от МОСВ, подлежащият на възстановяване данък върху добавената стойност, се възстановява на общината чрез превод по банковата сметка, посочена от МОСВ, а остатъкът от данъка за възстановяване, ако има такъв, се възстановява на общината по реда на чл. 128 – 129 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Начинът на отчитане на разчетите по ДДС за получени от общината доставки на стоки или услуги се определя първо, от това, дали данъкът е с право на данъчен кредит или не, и второ, в коя отчетна група (стопанска област) е отразен първоначално разчетът по ДДС с право на данъчен кредит.

Инвестиционни проекти, финансирани с различни източници на националния (държавен и общински) бюджет:

Доколкото в резултат на отразени в отчетна група „БЮДЖЕТ“ доставки по придобиване на активи и извършване на разходи се формира ДДС с право на

приспадане на данъчен кредит, съответната сума на ДДС следва да се начисли първоначално в отчетна група „БЮДЖЕТ“ по сметка 4511 в кореспонденция със съответните сметки за придобиване на активи, начисляване на разходи и разчети с доставчици.

Тъй като съответните разходи/придобиване на активи са отчетени в отчетна група „БЮДЖЕТ“, произтичащите от тях разчети по сметка 4511 остават в тази отчетна група, независимо, че съответните активи са прехвърлени и заведени на основание ДДС № 14/2013 г. по сметки от група 22 в отчетна група „ДСД“.

В случай, че общината първоначално не е отчела като вземане по сметка 4511 данъчен кредит и впоследствие по силата на законодателството е придобила такова право, тя може да начисли това вземане по сметка 4511 в отчетна група „БЮДЖЕТ“ срещу кредитиране на сметка 7994, доколкото не е определено друго с указание на МФ. В случай, че по баланса на общината фигурират нефинансови активи, в чиято стойност е включена сума, която впоследствие е призната като данъчен кредит, общината може да намали отчетната стойност на нефинансовия актив със сумата на признатия данъчен кредит чрез дебитиране на сметката за преоценка на нефинансовия актив (сметка 7801 или 7802) срещу кредитиране на сметката за актива (раздел 2 или 3) в съответната отчетна група (стопанска област).

За възстановените от НАП суми на ДДС по бюджета на общината, в отчетна група „БЮДЖЕТ“ се съставя операцията Дт с/ка 5013 / Кт с/ка 4511, а на касова основа това постъпление се отразява по бюджета на общината по разходен § 19-01 (със знак „минус“).

Доколкото припадащите се суми на възстановеното ДДС по проекти, финансирани с целеви субсидии от държавния бюджет и от други бюджетни организации по същество може да се разглеждат като неусвоени целеви средства, те би следвало да се възстановят на съответния бюджет. По отношение на възстановяването на неусвоени целеви трансфери от държавния бюджет се прилагат съответните разпоредби на чл. 129 от Закона за публичните финанси.

1. Проекти, финансирани със средства по ОП „Околна среда 2007-2013 г.“:

Доколкото в резултат на отразени в отчетна група „СЕС“ доставки по придобиване на активи и извършване на разходи се формира ДДС с право на приспадане на данъчен кредит, съответната сума на ДДС следва да се начисли първоначално в отчетна група „СЕС“ по сметка 4511 в кореспонденция със съответните сметки за придобиване на активи, начисляване на разходи и разчети с доставчици.

Предвид на това, че разчитането на данъка се извършва чрез бюджета на общината, начислените по сметка 4511 в отчетна група „СЕС“ суми се прехвърлят по бюджета на общината в отчетна група „БЮДЖЕТ“ чрез взимането на съответните огледални записвания в тези две отчетни групи в кореспонденция със сметка 7601. Тъй като в случая се касае за прехвърляне на дебитно салдо на сметка 4511, в отчетна група „СЕС“ записването е Дт с/ка 7601 / Кт с/ка 4511, а в отчетна група „БЮДЖЕТ“ – Дт с/ка 4511 / Кт с/ка 7601. При това прехвърляне не се взима записване на касова основа.

Ако общината първоначално не е отчела като вземане по сметка 4511 данъчен кредит и впоследствие по силата на законодателството е придобила такова право, тя може да начисли това вземане по сметка 4511 в отчетна група „БЮДЖЕТ“ срещу

кредитиране на сметка 7994, доколкото не е определено друго с указание на МФ. Ако по баланса на общината фигурират нефинансови активи, в чиято стойност е включена сума, която впоследствие е призната като данъчен кредит, общината може да намали отчетната стойност на нефинансовия актив със сумата на признатия данъчен кредит чрез дебитиране на сметката за преценка на нефинансовия актив (сметка 7801 или 7802) срещу кредитиране на сметката за актива (раздел 2 или 3) в съответната отчетна група (стопанска област).

За преведените от НАП суми от възстановен ДДС директно по посочената от МОСВ сметка, в отчетна група „БЮДЖЕТ“ на общината се съставя операцията Дт с/ка 7534 / Кт с/ка 4511, като за целите на касовото изпълнение сумата на този превод се приравнява на касов поток и се отразява по бюджета на общината като възстановен данъчен кредит и като предоставен трансфер на отчетна група „СЕС“ със съставяне на операцията § 62-02 (-) / § 19-01 (-). Едновременно с това в отчетна група „СЕС“ на общината със сумата на възстановения ДДС на начислена основа се съставя операцията Дт с/ка 7532 / Кт с/ка 7524, а на касова основа - § 63-01 (-) / § 62-01 (+).

Съответно, при превода на сумите по сметката на МОСВ, на касова основа това постъпление се отразява от МОСВ по § 63-01 (+).

За целите на равнението на данните на консолидирано ниво, счетоводните операции в общината и в МОСВ, свързани с преведената от НАП сума на възстановен ДДС по сметката на МОСВ, в качеството на УО на ОПОС, следва да се извършват в рамките на един и същи отчетен период и с равни суми.

За целите на задбалансовата отчетност по сметки 994 съгласно изискванията на раздел XI от указание на МФ ДДС № 14/2013 г. и доколкото не е определено друго с указания на МФ, сумата на ДДС, която се счита за недопустим разход за финансиране по ОП „Околна среда“, може да се отчита по сметка 9940 или 9949 от СБО.

• • •

ТЕМА 3: Годишна инвентаризация и бракуване на нефинансови активи

Съгласно действащото счетоводно законодателство (чл. 28 от Закона за счетоводството) инвентаризацията на активите и пасивите се извършва най-малко веднъж годишно с цел достоверното им представяне в годишния финансов отчет, т. е. извършването на годишна инвентаризация е определено нормативно като задължение за предприятието.

За бюджетните предприятия с чл. 66 от Закона за счетоводството (ЗСч) е регламентирано, че министърът на финансите може да определи срокове за извършване на инвентаризацията, различни от посочените в този закон. С т. 38 от указание на министъра на финансите - ДДС № 16/2015 г. е определено, че за целите на чл. 66 от ЗСч продължават да се прилагат за бюджетните организации досегашните срокове за извършване на инвентаризация, а именно както сроковете, действащи до отмяната на чл. 21 от ЗСч (отм.), така и по-кратки срокове, определени по решение на съответното ръководство съгласно регламентираната възможност с т. 37 от ДДС № 14/2007 г., т. 32 от ДДС № 04/2011 г. и т. 44 от ДДС № 11/ 2011 г.

В съответствие с така определената възможност, бюджетните организации при инвентаризация на активите и пасивите могат да прилагат действащите до отмяната на чл. 21 от ЗСч (отм.) срокове:

- дълготрайните материални и нематериални активи - най-малко веднъж на две години;
- материалните запаси - най-малко веднъж в годината;
- книгите в библиотеките - най-малко веднъж на пет години;
- останалите активи и пасиви - преди съставянето на годишния финансов отчет.

Бюджетните организации могат да възприемат и подход за прилагане на по-кратки от посочените по-горе срокове за инвентаризация на активите и пасивите, определени по решение на съответното ръководство.

С оглед на горното е необходимо конкретните срокове за инвентаризация на активите и пасивите да се унифицират чрез счетоводната политика, прилагана в системата на първостепенния разпоредител с бюджет. В тази връзка, доколкото със счетоводната политика на съответния първостепенен разпоредител са възприети конкретните срокове за инвентаризация на дълготрайните нефинансови активи и на книгите в библиотеките, които са различни от определения в чл. 28 на ЗСч срок, в съответствие с т. 38 от ДДС № 16/2015 г. тези така определени срокове за извършване на инвентаризацията продължават да се прилагат.

С т. 5, от § 1 от допълнителните разпоредби на ЗСч инвентаризацията е определена като „процес на подготовка и фактическа проверка чрез различни способы на натуралните и стойностните параметри на активите и пасивите на предприятието към точно определена дата, съпоставяне на получените резултати със счетоводните данни и установяване на евентуални разлики“.

С оглед вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние на предприятието в годишния финансов отчет, инвентаризация, извършена в съответствие с определените със счетоводната политика на първостепенния разпоредител с бюджет срокове за конкретни активи и пасиви, е задължителна за бюджетните организации в годишен аспект - към датата на изготвяне на годишния финансов отчет.

В съответствие със законовото изискване инвентаризацията да се извършва по ред и начин, определен от ръководителя на предприятието (чл. 16, ал. 1, т. 7 от ЗСч), извършването на инвентаризации, в т. ч. и на бюджетните организации, е обект на вътрешна регламентация – правилник (вътрешни правила), наредба, счетоводна политика, заповед и пр., определена от ръководителя на бюджетната организация – първостепенен разпоредител с бюджет. Утвърденият от ръководителя вътрешен акт за инвентаризация следва да конкретизира както реда, начина, сроковете и обхвата на провеждане на инвентаризация, вкл. и на годишна инвентаризация, така и използваните конкретни способы на фактическа проверка на подлежащите на инвентаризация активи и пасиви при съблюдаване и отразяване на всички техни специфики и особености, съобразени с естеството на дейността на съответната бюджетна организация.

За разлика от инвентаризацията, дефинирането на процеса по бракуване, както и условията, реда, начина, сроковете и процедурите по извършване на бракуването на нефинансовите активи в предприятията се определя от самата бюджетна организация

със съответен вътрешен акт – вътрешни правила, счетоводна политика, заповед и пр., утвърден от ръководителя на бюджетната организация.

По преценка на съответния първостепенен разпоредител с бюджет вътрешните правила за извършване на инвентаризация на активите и пасивите и тези за процедурите на бракуване на нефинансови активи могат да бъдат утвърдени като отделни вътрешни документи или обединени в един общ документ/вътрешен акт. И в двата случая, в съответния вътрешен акт следва да е регламентирано, че инвентаризацията се извършва от назначена със заповед на съответния ръководител инвентаризационна комисия, а бракуването се извършва от комисия, определена с отделна заповед на съответния ръководител. Това е продиктувано както от различните цели и задачи, вкл. и компетентности, които имат двете комисии, така и от различните документи (протоколи), които се изготвят и подписват от съответните комисии, т. е. тяхната работа приключва със съставянето на различни протоколи (вътрешно съставени първични счетоводни документи), основание за вземане на съответните счетоводни записвания за отразяване на конкретни стопански операции и факти. При инвентаризация на нефинансовите активи въз основа на изготвената сравнителна ведомост се съставят съответните протоколи за установените липси и/или излишъци, а при бракуването - протокол/акт за брак на нефинансовите активи.

С вътрешните правила за извършване на инвентаризация на активите и пасивите, както при утвърдените като отделен документ, така и при тези, които са съчетани с процедурите на бракуване, е възможно в случаите, когато в процеса на инвентаризация на нефинансови активи са открити негодни за употреба активи, инвентаризационната комисия да изготви списъци (описи) с предложения за бракуване на съответните активи. Изготвените списъци, обаче, имат индикативен характер за ръководителя на бюджетната организация, който утвърждава само протоколираните резултати от инвентаризацията, подлежащи на осчетоводяване и отразяване в годишния финансов отчет. Предназначението на тези списъци е да информират ръководството за наличието на такива активи и съответно да подпомогнат комисията за брак при идентифицирането на негодните активи. Въз основа на предоставената информация от списъците с предложения за брак, ръководителят назначава с отделна заповед комисия, която след приключване на съответните процедури съставя протокол за установените излишни или негодни за употреба – физически и/или морално остарели активи, от използването на които не се очаква бъдеща икономическа изгода, съдържащ мотивирано предложение за начина на разпореждане с тях – възмездно чрез продажба (с провеждане на търг), безвъзмездно чрез предоставяне на други бюджетни организации или бракуване.

За да се извърши бракуване, в предложението на комисията следва да се включи обосновка за невъзможността активите да бъдат продадени на търг, както и доказателства, че няма постъпили искания от ведомства и други организации на бюджетна издръжка за безвъзмездното им предоставяне. Чрез обосновката се доказва, че за освобождаването от подобен род негодни (физически и/или морално изхабени) за използване активи, бюджетната организация би извършила повече разходи за осъществяване на търгове по реда на Наредба № 7 от 1997 г. за продажба на движими вещи – частна държавна собственост, издадена на основание чл. 66, ал 1 и чл. 64, ал. 2 от Закона за държавната собственост (или практическа невъзможност те да бъдат продадени), отколкото получаване на приходи от евентуалните им продажби. Така практически с протокола/акта за брак следва по неоспорим начин да се доказва невъзможност за реализация на бъдеща икономическа изгода при използването на

активите, както и невъзможност за реализацията им при сделка за продажба. В акта за брак следва да се регламентира начина на бракуване (ликвидация) на активите, като напр. - чрез разкомплектоване и продажба на части или заприходяване на използваеми материални запаси, чрез предаване на вторични суровини, чрез физическо унищожаване (начупване, изгаряне и пр.), чрез и др. начини, както и сроковете за извършване на процедурите по бракуване. Протоколът/актът за брак се утвърждава от ръководителя на бюджетната организация, след като комисията по брак е изготвила мотивирано заключение по отношение състоянието на активите, подлежащи на бракуване. На основание на протокола за брак съответните активи се отписват от баланса и се унищожават по ред, начин и срокове, регламентирани с утвърдените вътрешни правила. При наличие на използваеми материални запаси от бракуваните активи, същите се заприходяват с изготвения за целта счетоводен документ (складова разписка), чийто номер се вписва в протокола. Съответно, при продажба на части и/или предаване на вторични суровини, както и при ликвидиране чрез унищожаване или при използване на друг начин на бракуване, към протокола за брак следва да бъде прикрепено копие от документа, удостоверяващ осъществяването на определения/утвърдения в него конкретен начин на извършване на бракуване/ликвидация на активите.

Процедурата по извършване на брак изисква технологично време, което в много случаи прави невъзможно приключването на процеса на бракуване и ликвидация по време на годишната инвентаризация, поради което не е предвидено нормативно този процес и резултатите от него да се включват и отчитат едновременно с резултатите от инвентаризацията.

Доколкото процесът на годишната инвентаризация приключва с осчетоводяване на резултатите от нея, в случаите, когато процесът по бракуване не е финализиран, представените описи/предложения за брак от комисиите по извършване на инвентаризацията не се осчетоводяват към датата на нейното приключване (31 декември), което не оказва влияние върху достоверността на представянето на активите в годишния финансов отчет.

• • •

ТЕМА 4: Отчетност при операции с компенсаторни инструменти

Компенсаторните инструменти в съответствие с чл. 2 от Закона за сделките с компенсаторни инструменти (ЗСКИ) са компенсаторните записи и жилищните компенсаторни записи по Закона за обезщетяване на собственици на одържавени имоти, както и поименните компенсационни бонове по Закона за собствеността и ползването на земеделските земи и по Закона за възстановяване на собствеността върху горите и земите от горския фонд. Съгласно чл. 3 от ЗСКИ компенсаторните инструменти са безналични и поименни, като издаването, сделките и плащанията с тях се регистрират в Централния депозитар (ЦД).

Съгласно чл. 13, ал.1 от ЗСКИ, когато компенсаторните инструменти са използвани за плащане в допустимите от закона случаи, те се погасяват, а ЦД ги заличава по сметката на техния притежател въз основа на негово нареждане, придружено с уведомление от органа, който е приел плащането с тях.

На практика компенсаторните инструменти (компенсаторни записи и бонове) представляват непарични платежни средства, т. е. парични еквиваленти, с които притежателят им може да се разплаща в допустимите от закона случаи.

В отчетността на бюджетните организации най-често срещаните случаи на отчитане на операции с компенсаторни инструменти са следните:

А. Отчитане на придобити от бюджетната организация компенсаторни инструменти (поименни компенсационни бонове), получени като обезщетение за невъзстановени земи по Закона за собствеността и ползване на земеделските земи или за невъзстановени гори и земи от горския фонд по Закона за възстановяване на собствеността върху горите и земите.

В този случай, тъй като бюджетната организация е получила поименни компенсационни бонове като обезщетение от държавата, тя може да извършва с тях само допустими съгласно ЗСКИ операции. Доколкото тези компенсаторни инструменти не подлежат на погасяване и заличаване въз основа на чл. 13, ал. 1 от ЗСКИ, бюджетната организация може да ги заведе задбалансово по сметка 9978 Други задбалансови активи от Сметкоплана на бюджетните организации (СБО). Тези инструменти не се завеждат по сметки от подгрупа 521 Придобити държавни и общински ценни книжа, тъй като от гледна точка на съответния емитент те не се водят като балансов пасив (понеже не е налице задължение за погасяване). В случай, че бюджетната организация смята да ги реализира в обозримо бъдеще като паричен еквивалент (включително чрез продажба на вторичния пазар), тогава би могло получените компенсаторни бонове да се заведат по сметка 5091 Чекове и други парични еквиваленти в левове от СБО.

Б. Отчитане на договори за продажба на държавно и общинско имущество, когато част от стойността им се урежда с компенсаторни инструменти (непарични платежни средства).

1. При продажба на имущество (движимо и недвижимо) - частна държавна или общинска собственост, съответната бюджетна организация отписва от баланса си продадените активи, като в зависимост от това дали конкретните активи, обект на продажбата, са отчитани в отчетна група „БЮДЖЕТ“ или отчетна група „Други сметки и дейности“ (ДСД), се съставят следните счетоводни операции:

- в случай на продажба на отчитани в „БЮДЖЕТ“ активи от гр. 20, активите се отписват като се дебитират сметки от подгр. 614 Отчетна стойност на продадени дълготрайни активи и се кредитират сметки от гр. 20 Дълготрайни материални активи;

- в случай на продажба на отчитани в „ДСД“ активи от гр. 22 и сметки 207 и 2099, активите се отписват от „ДСД“ като се дебитира сметка 7602 и се кредитират сметки от гр. 22 Дълготрайни активи, капитализирани в отчетна група „Други сметки и дейности“ и/или сметки 207 и 2099, а в отчетна група „БЮДЖЕТ“ се прехвърля отчетната стойност на продадените активи от ДСД чрез сметка 7602 като се дебитират сметки от подгр. 613 Отчетна стойност на продадени активи, капитализирани в ДЕС и/или сметки 6147 Отчетна стойност на продадено незавършено строителство и 6149 Отчетна стойност на продадени други материални дълготрайни активи и се кредитира сметка 7602.

2. Начисленият приход за парични средства, които ще се получат от тези продажби, се отчитат във всички случаи в отчетна група „БЮДЖЕТ“, където в зависимост от конкретния случай записванията са:

Дт с/ки от подгр. 411, 488, гр. 50 и др. / Кт с/ки от подгр. 713 и 714.

3. С номиналната стойност на получените компенсаторни инструменти по повод осъществена сделка по продажбата в зависимост от конкретния случай (конкретния юридическия статут на купувача, който се явява притежател на компенсаторни инструменти и платец по сделката) се съставя счетоводната статия:

Дт с/ка 6425 Капиталови трансфери и обезщетения за домакинства
или Дт с/ка 6445 Капиталови трансфери за нефинансови предприятия
или Дт с/ка 6455 Капиталови трансфери за нестопански организации
Кт сметка 7182 Приписани приходи от продажби на активи.

4. За приетите/получените компенсаторни инструменти в резултат на осъществени сделки по договори за продажби на държавно и общинско имущество бюджетните организации задължително писмено уведомяват Централния депозитар по реда на чл. 13, ал. 1 от ЗСКИ с оглед тяхното погасяване и заличаване. На основание на чл. 13, ал. 3 от ЗСКИ Централният депозитар извършва заличаването и уведомява за това органа, приел плащането, и Централния регистър на компенсаторните инструменти.

На практика компенсаторните инструменти се използват еднократно за уреждане на сделки по такива договори, като след използването им, те остават при органите (в случая - съответните бюджетни организации), които са осъществили сделките. В тази връзка, останалите в бюджетните организации използвани и вече заличени (погасени) по законовия ред компенсаторни инструменти не следва да намират отражение в тяхната отчетност, т. е. не се осчетоводяват. Съответно, бюджетните организации не се овъзмездяват със сумата на получените при тях компенсаторни инструменти в резултат на осъществени сделки за продажби на държавно/общинско имущество.

• • •

ТЕМА 5: Отчетност на бюджетните организации при сключени договори за финансов лизинг

При отчитане на операциите, произтичащи от сключен договор за финансов лизинг, разпоредбите на НСС 17 Лизинг, като цяло са приложими за бюджетните организации, с известна модификация на отчетните процедури, при спазване на основни принципи, правила и допълнителни изисквания съгласно т. 17 от указание на МФ ДДС № 20/2004 г. Финансовият лизинг е определен като лизингов договор, при който наемодателят (лизингодател) прехвърля на наемателя (лизингополучател) в значителна степен всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху актива.

В съответствие с т. 7.4.7 от ДДС № 20/2004 г. операциите по договор за финансов лизинг, при който бюджетната организация е лизингополучател, когато срокът на отделния финансов лизинг е над една година и сумата по него е над 10 000 лв., за целите на касовото изпълнение на бюджета се считат за касови потоци и се отчитат както следва:

- на касова основа придобитите под формата на финансов лизинг дълготрайни активи се отчитат като капиталов разход в годината на придобиване по съответния разходен параграф от Раздел III, Б) „Придобиване на нефинансови активи“ от Единната бюджетна класификация (ЕБК) с цялата стойност на договора, намалена с припадащите се разходи за лихви, и едновременно със същата сума като друго финансиране - в увеличение на § 93-17 „Задължения по финансов лизинг и търговски кредит (+)“. Вноските по договора за финансов лизинг, които се извършват разсрочено в съответствие с определените в него условия и срок за погасяване, се отразяват в намаление на друго финансиране - съответно плащанията на главницата се отразяват по § 93-18 „Погашение по финансов лизинг и търговски кредит (-)“ от ЕБК, а тези за лихвата се отразяват като разходи за лихви по § 29-10 „Платени лихви по финансов лизинг и търговски кредит“ от ЕБК.

- на начислена основа счетоводното отчитане на операциите по финансов лизинг се осъществява при спазване на правилата на т. 4.3 от НСС 17, с изключение на т. 4.3, буква „в“, която съгласно т. 17.1 от ДДС 20/2004 г. не се прилага.

Придобитите от бюджетната организация-лизингополучател дълготрайни активи по договор за финансов лизинг се завеждат по баланса към датата на тяхната доставка на база съответния приемо-предавателен протокол с цялата стойност на договора, намалена с припадащите се разходи за лихви, независимо, че плащането по договора се извършва разсрочено. В отчетността на бюджетната организация се дебитира съответната сметка от Раздел 2 Сметки за дълготрайни материални и нематериални активи от Сметкоплана на бюджетните организации (СБО), и се кредитира съответната сметка за задължения за финансов лизинг - сметки 1911 Задължения по финансов лизинг към местни лица или 1912 Задължения по финансов лизинг към чуждестранни лица от СБО.

За отразяване частта на подлежащите на погасяване в рамките на една година от края на отчетния период главници от дългосрочното задължение на финансов лизинг се използват сметките за текущ дял по задължения по финансов лизинг - сметки 1913 Текущ дял по задължения по финансов лизинг към местни лица или 1914 Текущ дял по задължения по финансов лизинг към чуждестранни лица от СБО. Трансформирането на частта от дългосрочното задължение по финансов лизинг в краткосрочно (текущ дял по задължение по финансов лизинг) се извършва в годината, в която то е дължимо, т. е. счетоводната операция за прехвърлянето на частта от дългосрочното задължение, отразено по сметка 1911 (респ. сметка 1912), по кредита на сметка 1913 (респ. сметка 1914), се съставя в годината, в която текущият дял на задължението ще се погасява.

В съответствие с разпоредбата на т. 17.1 от ДДС № 20/2004 г. разликата между определената в договора обща сума на плащанията, която на практика се явява дългосрочното задължение на бюджетната организация по договора за финансов лизинг и справедливата стойност, по която придобитият актив се записва по неговия баланс, се третира в отчетността на бюджетните организации като коректив на брутната (номинална) стойност на задълженията по финансовия лизинг и се отчита по дебита на сметки 1917 Коректив на номиналната стойност на задължения по финансов лизинг към местни лица или 1918 Коректив на номиналната стойност на задължения по финансов лизинг към чуждестранни лица от СБО. Съгласно т. 17.3 от ДДС 20/2004 г. амортизирането на сумите, отчетени по т. 17.1 като коректив на номиналната стойност на задължения по финансов лизинг и представянето им като текущ разход за лихви се извършва чрез прилагането на метода на ефективния лихвен процент. За отчитането на

разходите за лихви се използват сметките от подгрупа 624 Разходи за лихви по финансов лизинг от СБО, които се прилагат при начисляването на сумите за лихви в кореспонденция със съответните корективни сметки на задължения по финансов лизинг - сметки 1917 или 1918 от СБО.

Посоченият ред на отчитане на операциите по финансов лизинг се прилага и за търговски кредити, при които получател е бюджетната организация, когато срокът на търговския кредит е над една година и сумата по него е над 10 000 лв., като за целта се използват съответните сметки от подгрупа 192 Задължения по дългосрочен търговски кредит от СБО.

Отчитането на гореизложените операции при отразяване на договор за финансов лизинг за дълготраен материален актив (ДМА), например придобиване на транспортно средство под формата на финансов лизинг - лек автомобил, при който бюджетната организация е лизингополучател, може да се илюстрира със счетоводни записвания на начислена и на касова основа така:

1) записвания за завеждане на придобития ДМА на датата на доставката и отразяване като дългосрочно задължение на определената в договора обща сума на плащанията:

1 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 2051 - по справедливата стойност

Дт с/ка 1917 (или с/ка 1918) - припадащите се разходи за лихви

Кт с/ка 1911 (или с/ка 1912) - общата сума на плащанията по договор

1 - б) Записване по ЕБК

§ 52-04 (-) / § 93-17 (+) - общата сума по договора, намалена с припадащата се лихва

2) записвания за прехвърлянето на частта от дългосрочното задължение по финансов лизинг в краткосрочно задължение - в текущ дял по задължение по финансов лизинг в годината, в която частта е дължима:

2 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 1911 (или с/ка 1912)

Кт с/ка 1913 (или с/ка 1914)

2 - б) Записване по ЕБК

Не се взема записване по ЕБК

3) начисляване на разходи за лихви за съответния отчетен (месец, тримесечие или година) период в съответствие с графика за плащане на лихви и главница:

3 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 6241 (или с/ка 6242) - с припадащата се лихва за съответния отчетен период

Кт с/ка 1917 (или с/ка 1918)

3 - б) Записване по ЕБК

Не се взема записване по ЕБК

4) погасяване на задължения по финансов лизинг - плащания на лизингови вноски (припадащите се за периода съгласно графика за плащане главница и лихви):

4 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 1913 (или с/ка 1914)

Кт с/ка от гр. 50

4 - б) Записване по ЕБК

*§ 93-18 (-) / § 95-07 (+)
§ 29-10 (-)*

Във връзка с коректното отразяване на операциите по финансов лизинг в отчетите за касово изпълнение, следва да се има предвид, че в случаите на договори по финансов лизинг, предвиждащи авансово плащане на вноски по договора, преди доставката на дълготрайния актив, платената авансова вноска следва да бъде отразена по съответния разходен параграф за капиталов разход за придобиване на съответния актив от ЕБК, като разликата до стойността на актива (без лихвите) следва да се отчете при неговата доставка. Едновременно с това, при доставката на актива, следва да се отчете задължението по финансов лизинг (без платената авансова вноска и без лихвите) по § 93-17 „Задължения по финансов лизинг и търговски кредит (+)“ от ЕБК, а изплащането на лизинговите вноски (главница и лихва), отнасящи се за съответния отчетен период в съответствие с погасителния план, се отразява по § 93-18 „Погашение по финансов лизинг и търговски кредит (-)“ от ЕБК (за главницата), и по разходен параграф § 29-10 „Платени лихви по финансов лизинг и търговски кредит“ от ЕБК (за лихвата).

• • •

ТЕМА 6: Отчетност на бюджетните организации при условията на сключени договори с гарантиран резултат (ЕСКО-договори)

Договорите с гарантиран резултат (ЕСКО договори) са определени в чл. 72, ал. 1 от Закона за енергийна ефективност като договори, които имат за предмет изпълнението на мерки за повишаване на енергийната ефективност в сгради, предприятия, промишлени системи и системи за външно изкуствено осветление, като възстановяването на направените инвестиции и изплащането на дължимото на изпълнителя възнаграждение се извършват за сметка на реализираните икономии на енергия.

По своята икономическа същност ESCO договорите, като цяло, имат характер на договори за търговски кредит, тъй като плащанията за направената инвестиция от

бюджетната организация към съответния контрагент - изпълнител на договора, се извършват разсрочено – в повечето случаи над една година.

В съответствие с т. 7.4.7 от указание на МФ ДДС № 20/2004 г. търговски кредити, при които получател е бюджетна организация, когато срокът на търговския кредит е над една година и сумата по него е над 10 000 лв., се третират и отчитат на касова основа по същия начин, както се отчитат и операциите по финансов лизинг със сума над 10 000 лв. и срок на плащане над една година, т. е. извършените разходи по ESCO договор се отразяват като капиталов разход в годината на тяхното извършване с цялата стойност на съответния договор, намалена с компонента на лихвата, и като друго финансиране със същата сума, както следва:

- На касова основа стойността на ESCO договора, намалена с припадащите се разходи за лихви, се отчита едновременно като капиталов разход по § 51-00 „Основен ремонт на дълготрайни материални активи“ от Единната бюджетна класификация (ЕБК) и в увеличение на друго финансиране със същата сума - по § 93-17 „Задължения по финансов лизинг и търговски кредит (+)“ от ЕБК. Последващите в годините плащания по ESCO договорите, които се извършват разсрочено, съобразно определените в договорите условия и срок за погасяване, се отразяват в намаление на друго финансиране - съответно плащанията на главницата се отразяват по § 93-18 „Погашение по финансов лизинг и търговски кредит (-)“ от ЕБК, а тези за лихвата се отразяват като разходи за лихви по § 29-10 „Платени лихви по финансов лизинг и търговски кредит“ от ЕБК.

- На начислена основа извършените от доставчика по ESCO договора строително-монтажни работи (СМР) се отчитат като последващи капиталови разходи, свързани със съществуващия дълготраен материален актив (сграда), доколкото с тяхното извършване се очаква бюджетната организация да има бъдеща икономическа изгода над тази от първоначално определената стандартна ефективност на този актив. В този смисъл, разходите по ESCO договора се капитализират в стойността на сградата към момента на тяхното приемане от доставчика по ESCO договора на базата на съответния приемо-предавателен протокол за извършеното СМР с цялата стойност на договора, намалена с припадащите се разходи за лихви, независимо, че плащането по договора се извършва разсрочено.

С размера на тези капиталови разходи директно се увеличава стойността на актива, заведен по баланса на бюджетната организация, като се дебитира съответната сметка от подгрупа 203 „Сгради“ от Сметкоплана на бюджетните организации (СБО), или първоначално те се натрупват по дебита на отделна аналитична сметка 2071 „Незавършено строителство, производство и основен ремонт“ от СБО (когато процесът на извършване на СМР обхваща повече от един отчетен период), като след приключване на съответните строителни дейности салдото по тази сметка се прехвърля по дебита на съответната сметка от подгрупа 203 от СБО.

За отчитане на определената в съответния ESCO договор обща сума като дългосрочно задължение се кредитира съответната сметка за задължения по дългосрочен търговски кредит - сметки 1921 „Задължения по дългосрочен търговски кредит към местни лица“ или 1922 „Задължения по дългосрочен търговски кредит към чуждестранни лица“ от СБО.

За отразяване частта от подлежащата на погасяване главница по дългосрочното задължение по търговски кредит в рамките на една година от края на отчетния период

се използват сметките за текущ дял по задължения по дългосрочен търговски кредит - сметка 1923 „Текущ дял по задължения по дългосрочен търговски кредит към местни лица“ или сметка 1924 „Текущ дял по задължения по дългосрочен търговски кредит към чуждестранни лица“ от СБО. Отчитането на частта от дългосрочното задължение по търговския кредит като краткосрочно задължение - трансформирането в текущ дял по задължение по търговския кредит се извършва в годината, в която задължението е дължимо, като частта от дългосрочното задължение по сметка 1921 (респ. сметка 1922), се прехвърля по кредита на сметка 1923 (респ. сметка 1924).

Аналогично на договорите за финансов лизинг, в съответствие с изискванията на т. 17.1 от ДДС № 20/2004 г. разликата между определената в ESCO договора обща сума на плащанията на дългосрочното задължение по договора за търговски кредит и справедливата стойност на инвестицията, с която се увеличава стойността на съществуващия актив (сграда), се третира в отчетността на бюджетните организации като коректив на brutната (номинална) стойност на задълженията по търговски кредит и се отчита по дебита на съответните сметки за коректив на номиналната стойност на задължения по дългосрочен търговски кредит - сметки 1927 „Коректив на номиналната стойност/задължения за лихви по дългосрочен търговски кредит към местни лица“ или 1928 „Коректив на номиналната стойност/задължения за лихви по дългосрочен търговски кредит към чуждестранни лица“ от СБО. Съгласно т. 17.3 от ДДС № 20/2004 г. амортизирането на сумите, отчетени по т. 17.1 като коректив на номиналната стойност на задължения по търговски кредит и представянето им като текущ разход за лихви, се извършва чрез прилагането на метода на ефективния лихвен процент. За отчитането на разходите за лихви се използват сметките от подгрупа 623 „Разходи за лихви по търговски кредит“ от СБО, които се прилагат при начисляването на сумите за лихви, в кореспонденция със съответните корективни сметки за задълженията по търговски кредит - сметки 1927 или 1928 от СБО.

Отчитането на гореизложените операции при отразяване на ESCO договор като форма на договор за дългосрочен търговски кредит (например - извършени от доставчик по ESCO договор строително-монтажни дейности/работи, свързани с изпълнение на мерки за повишаване на енергийната ефективност на административна сграда на бюджетната организация - получател по договора), може да се илюстрира със счетоводни записвания на начислена и на касова основа така:

1) записвания за капитализиране на разходите в стойността на съществуващия ДМА към датата на доставката (приемане на СМР, извършено от доставчика) и отразяване като дългосрочно задължение на определената в договора обща сума на плащанията:

1 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 2031 (или с/ка 2071) - по справедлива стойност

Дт с/ка 1927 (или с/ка 1928) - припадащите се разходи за лихви

Кт с/ка 1921 (или с/ка 1922) - обща сума на плащанията по договор

1 - б) Записване по ЕБК

§ 51-00 (-) / § 93-17 (+) - обща сума по договора, намалена с припадащата се лихва

2) записвания за прехвърлянето на частта от дългосрочното задължение по търговски кредит в краткосрочно задължение - в текущ дял по задължение по дългосрочен търговски кредит, в годината, в която частта е дължима:

2 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 1921 (или с/ка 1922)

Кт с/ка 1923 (или с/ка 1924)

2 - б) Записване по ЕБК

Не се взема записване по ЕБК

3) начисляване на разходи за лихви за съответния отчетен (месец, тримесечие или година) период в съответствие с графика за плащане на задължението (лихви и главница) по договор:

3 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 6231 (или с/ка 6232) - с припадащата се лихва за съответния отчетен период

Кт с/ка 1927 (или с/ка 1928)

3 - б) Записване по ЕБК

Не се взема записване по ЕБК

4) погасяване на задължения по договор за дългосрочен търговски кредит - плащания на припадащите се за периода вноски (главница и лихви):

4 - а) Записване по СБО

Дт с/ка 1923 (или с/ка 1924)

Кт с/ка от гр. 50

4 - б) Записване по ЕБК

*§ 93-18 (-) / § 95-07 (+)
§ 29-10 (-)*