



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ  
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № ..... 91-00-106 .....

София, ..... 22.02. .... 2017г.

ДО

**ОБЩИНИТЕ**  
**ОБЛАСТНИТЕ УПРАВИТЕЛИ**

Във връзка с възникнали въпроси относно отразяването на прехвърлянето на активи-публична държавна/общинска собственост от В и К операторите на общини и областни администрации, както и на отчитането на операциите между В и К операторите и съответните общини/областни администрации и свързаните с тях разчети въз основа на договори, сключени по съответния ред на Закона за водите (ЗВ) и Закона за концесиите (ЗК), Ви уведомяваме за следното:

**I. Прехвърляне на активи-публична държавна/общинска собственост**

1. Прехвърлянето на активи-публична собственост от В и К операторите към общините/областните администрации представлява форма на реорганизиране на активи, а не трансакция, поради което съответната бюджетна организация следва да заведе в баланса съответните дълготрайни активи в кореспонденция със *сметка 7672* (ако В и К операторът е предприятие, включено в сектор „Държавно управление“) или със *сметка 7692* (ако В и К операторът не е включен в сектор „Държавно управление“).

2. Прехвърлените към общината/областната администрация *инфраструктурни обекти* (канализационни и водоснабдителни устройства, системи и съоръжения, както и свързани с тях покриващи и предпазващи конструкции и други подобни обекти) и прилежащи към тях *земи*, се завеждат в отчетна група (стопанска област) *Други сметки и дейности (ДСД)* по сметка 2202, респективно – *сметка 2201*, в кореспонденция със съответната сметка по т. 1.

3. Останалите прехвърлени активи, които не представляват инфраструктурни обекти или прилежащи към тях земи, се завеждат по съответните счетоводни сметки от *група 20* в отчетна група (стопанска област) *БЮДЖЕТ* също в кореспонденция със *сметка 7672* (или ако е приложимо - *сметка 7692*).

4. В случаите, когато върху даден обособен терен са разположени както обекти, подлежащи на отчитане в ДСД, така и активи, които да бъдат отразени в БЮДЖЕТ, се допуска приблизителна оценка на разпределението на стойността на земята между БЮДЖЕТ и ДСД (между сметки 2010 и 2201) на база на стойността на активите (или на база на друг показател, ако по-точно отразява това разпределение). В случаите, когато стойността на сгради и други обекти, трайно прикрепени към земята, подлежащи на отчитане в БЮДЖЕТ, е несъществуваща спрямо подлежащите на завеждане в ДСД инфраструктурни обекти се допуска стойността на обособения терен да се заведе изцяло в ДСД.

5. Тъй като прехвърлянето на активите от В и К оператора на съответната община/областна администрация представлява конкретна форма на реорганизиране на активи, а не трансакция, за включването в баланса на бюджетната организация на инфраструктурните обекти и земите (включително и земите, подлежащи на отчитане по сметка 2010, ако има такива) не може да се ползват съответните сметки от подгрупа 607. Напомняме, че сметки от подгрупа 607 се използват за отразяване на придобиването (прираста) на съответните активи само в резултат на трансакции (например чрез закупуване, изграждане, реновиране, основен ремонт, дарения). За завеждането на такива активи, които не са в резултат на трансакции (например установени при инвентаризация неотчетени земи по сметки 2010 или 2201), както и за прехвърлянето им между бюджетни организации не се използват сметки от подгрупа 607, а съответните сметки от групи 76 и 79.

6. По отношение на активите, които в приемо-предавателния протокол присъстват с нулеви или силно занижени нереални стойности, няма пречка за тях да се приложи по аналогия предвидената при прехвърляне на активи и пасиви между бюджетни организации възможност за преоценка, дадена с разпоредбата на т. 20.6.9 от ДДС № 20/2004 г. Напомняме, че за определянето на стойността, по която първоначално да се заведат такива активи, не е задължително ползването на услуги на външен лицензиран оценител, като това може да се извърши на база на експертна оценка, изготвена от вътрешна комисия, в която може да се включи при необходимост и експерт от В и К оператора.

7. Не следва да се завеждат активи, които не са реално налични към датата на прехвърляне. Доколкото за такива липсващи активи са предоставени съответните протоколи от МВР, съставени по повод извършени кражби с неустановен извършител евентуалното вземане със стойността на откраднатите активи се осчетоводява задбалансово като условно вземане от други дебитори по реда на т. 2.6, буква „в“ от ДДС 20/2004 г.

8. При наличие в списъка на активи, които на практика са неизползваеми предвид тяхното състояние (вкл. и такива, които са разрушени) и доколкото практически не може да се определи тяхната стойност, се допуска за целите на контрола да бъдат заведени в балансовата отчетност на съответната община/областна администрация *pro memoria* (с нулева или избрана символична стойност).

9. Бихме искали да напомним, че при отчитането на инфраструктурните обекти може да се възприеме свързани съвкупности от такива активи за отчетни цели да се разглеждат и отчитат като един цял актив или ако е по-подходящо като отделни сборни блокове (сектори) на активи, независимо, че тази съвкупност се състои от елементи, които иначе би следвало да се признаят като отделни активи (подходът на т. 16.15.6 и 16.15.7 от ДДС № 20/2004 г.).

10. Доколкото прехвърлянето на активите е съпроводено с директно намаляване на капитала на В и К оператора, в *БЮДЖЕТ* следва да се отрази намаляването на стойността на дела на бюджетната организация в капитала на дружеството, като се съставя счетоводното записване:

***Дт с/ка 7699 / Кт с/ка 5111***

(доколкото бюджетната организация не е мажоритарен собственик на дружеството се прилагат съответните сметки от подгрупа 511)

## **II. Амортизация на прехвърлените активи-публична собственост**

11. Разпоредбите на *ДДС № 05/2016 г.* се прилагат на общо основание и за тези активи.

12. За амортизируемите активи – обект на прехвърляне от В и К операторите на общините/областните администрации и при наличието на съответните условия е приложима възможността за изготвяне на един амортизационен план за дадена група активи, съгласно разпоредбите на *т. 49.2 и 49.3 от ДДС 05/2016 г.*

13. Аналогично, за отчетените по реда на **т. 23** инвестиции в инфраструктурни обекти под формата на *основен ремонт/реконструкция/реновиране на съществуващи* в баланса на общината/областната администрация активи, може да се възприеме подход на разработване на отделни амортизационни планове за тези суми съгласно *т. 51 от ДДС 05/2016 г.*

## **III. Отразяване на финансовите ефекти в отчетността на общината/областната администрация, произтичащи от договорите с В и К оператора по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ**

14. Финансовите ефекти от предоставянето въз основа на съответните договори по реда на ЗВ и ЗК на стопанисването, поддържането и експлоатацията на В и К инфраструктура–публична общинска/държавна собственост следва да се отразяват в отчетността на общината/областната администрация (икономическия собственик на съответните активи) съгласно приложимата за бюджетните организации счетоводна рамка за признаване на съответните активи, пасиви и техните изменения в съответствие с принципа на предимство на икономическото съдържание пред правната форма. Третирането за отчетни цели е независимо от третирането съгласно данъчното законодателство.

15. Като икономически собственик на В и К инфраструктурата общината/областната администрация следва да признае приход, доколкото по същество е налице възмездно предоставяне на съответния В и К оператор на право за стопанисване, поддържане и експлоатация (право на ползване) на тази инфраструктура, независимо от формата на престация - чрез заплащане на парични средства или срещу насрещна доставка на активи/услуги (бартер).

16. Отразяването в отчетността на общината/областната администрация на прихода от правото на ползване на В и К инфраструктурата се базира на следните основни изисквания:

**16.1. признаване (разпределение по отчетни периоди):** приходът от правото на ползване на В и К инфраструктурата се признава в съответствие с принципа на текущо начисляване. Тъй като по същество възмездното предоставяне на право за стопанисване, поддържане и експлоатацията на В и К инфраструктура (включително и срещу непарична насрещна престация) от икономическа гледна

точка представлява форма на концесия на тези активи, следва да се прилагат изискванията за признаване на приходи от концесии чрез използването на линейния метод съгласно т. 17.6 и 17.7 от ДДС 20/2004 г.;

**16.2. размер, подлежащ на признаване:** приходът, който следва да бъде признат за целия срок на договора по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ е в размер на общата стойност на предвидените в договора насрещни престации от В и К оператора (в парични средства и/или в доставки на активи/подобрения на активи/услуги);

**16.3. класифициране:** приходът от правото на ползване на В и К инфраструктурата се класифицира като приход от концесии и се отчита по сметка 7124;

**16.4. позициониране:** приходът и съответното вземане се отразяват в **БЮДЖЕТ** (включително и при непарична престация – насрещна доставка от В и К оператора), независимо, че В и К инфраструктурата се отчита в ДСД.

**17.** За начисляването на приход от правото на ползване на В и К инфраструктурата в **БЮДЖЕТ** се съставя записване чрез използването на:

- сметка 4110 (Дт) – с размера на дължимата за периода насрещна престация от В и К оператора съгласно клаузите на договора;

- сметка 7124 (Кт) – със стойността на признатия съгласно линейния метод припадащ се за периода приход;

- сметка 4511 (Кт) - доколкото следва да се начисли ДДС;

- и евентуално сметки 4961 (Дт/Кт) и 4971(Кт/Дт) – с разликите между отчетената по сметка 4110 сума и сбора на отчетените по сметки 7124 и 4511 суми.

**18.** Прилагането на сметка 4961 ще е налице, когато динамиката и/или стойността на насрещната престация (парични средства и/или насрещни доставки) за съответния период не съвпада с графика на равномерното признаване на прихода чрез линейния метод.

**19.** Определянето на очаквания общ размер на прихода за целия срок на договора предполага използването на приблизителни счетоводни оценки въз основа на съответната информация, която може да се извлече от договора или други документи (например инвестиционна програма, бизнес-планове на В и К оператора, прогнози и др.). Предвид на това, периодично (веднъж годишно) следва да се извършва преглед на оценката за очаквания общ размер на приходите и при необходимост да се ревизира. Промяната се отчита, като в текущата година (годината на прегледа) се отразява припадащият се за периода от подписването на договора до текущата година (включително) кумулативен ефект от корекцията.

Така например, ако в края на третата година от действието на десетгодишен договор за стопанисване, поддържане и експлоатация на В и К инфраструктура общината/областната администрация ревизира в посока намаление на очаквания общ размер на приходите със 100 000 лв, в годината на ревизиране се признава еднократно корекция на намаляване приходите за трите изминали години в размер на 30 000 лв, като се съставя записването Дт с/ка 7124 / Кт с/ка 4961 или 4971.

**20.** По принцип в прихода не следва да се включва стойността на инвестициите на В и К оператора в активи, на които той се явява икономически собственик (т.е. активи, които остават в негова собственост след изтичането на договора или които ще се ползват от него за период, покриващ съществена част от икономически полезния срок на актива), както и стойността на стоки и услуги, които не се капитализират в активи на бюджетната организация, включително и ако за данъчни цели тези суми се включват в стойността на фактурата, издавана от В и К оператора на общината/областната администрация като насрещна доставка.

21. Доколкото при определянето на очаквания общ размер на приходите и периодичния му преглед (т. 16.2 и 19) е практически трудно да се идентифицира или да се направи разумна приблизителна оценка на размера на инвестициите на В и К оператора, на които той се явява икономически собственик (т. 20), се допуска очакваният общ размер на приходите да се базира на целия размер на инвестициите на В и К оператора, които е задължен да направи. В последствие, когато е налична съответната информация, се извършва корекция в очаквания общ размер на приходите – при извършването на прегледа по т. 19 или когато В и К операторът е издал съответната фактура за данъчни цели, в която се съдържат суми за инвестиции в активи, на които той се явява икономически собственик (виж записванията по т. 23, както и при грешки по т. 26).

22. Доколкото дължимата от В и К оператора престация за предоставеното му право на стопанисване, поддържане и експлоатация на В и К инфраструктура–публична общинска/държавна собственост е определена в стоки и/или услуги (т.е. бартер), не следва да се извършва компенсиране на приходи с разходи (прираст на активи). Липсата на касов поток по такива насрещни доставки не е пречка за прилагането на основополагащия отчетен принцип за некомпенсиране на приходи и разходи (прираст на активи) и използването на съответните разчетни сметки за вземания и задължения. Още повече, че на практика е вероятно да се получава разминаване в датите на доставките – предоставеното за съответния период право на ползване В и К инфраструктурата и насрещната престация в стоки/услуги от В и К оператора.

23. Придобиването (прирастът) на В и К инфраструктурата и свързани с нея активи от общината/областната администрация в резултат на насрещната престация на В и К оператора представлява трансакция – за отчитането на такава придобиване не може да се използват *сметки 7672* или *7692*, а се прилага общият ред на отчитане за съответните активи, т.е. придобиването се отразява в **БЮДЖЕТ**, а активите, подлежащи на отчитане в **ДСД**, се завеждат в нея чрез използването на *сметка 7609*. По-конкретно, съставят се записванията:

Отчетна група „БЮДЖЕТ”	Отчетна група „ДСД”
<p><i>Дт с/ка 4511</i> (ДС с право на дан. кредит) <i>Дт с/ка 6075, 6076</i> (ВиК инфраструктура) <i>Дт с/ки гр. 20</i> (други активи) <i>Дт с/ка 7124</i> (при прилагане на т. <u>21</u>) <b><i>Кт с/ка 4010</i></b> (Забележка: <i>сметка 7124</i> се дебитираща с посочената във фактурата или в друга придружаваща я информация стойност на идентифицираните инвестиции в активи, на които В и К операторът е <u>икономически</u> собственик)</p>	<p><i>Дт с/ки гр. 22</i> <b><i>Кт с/ка 7609</i></b> (Забележка: за незавършените обекти се дебитираща първоначално сметки от подгрупа 207, като след завършването им те се прехвърлят по сметките от група 22)</p>

24. Доколкото отчетените съгласно т. 17 и 23 насрещни вземания и задължения между общината/областната администрация и В и К оператора могат да се прихващат, в **БЮДЖЕТ** се съставя записването: *Дт с/ка 4010 / Кт с/ка 4110*.

25. Ако впоследствие се установи, че в предходни години погрешно са включени в баланса на общината/областната администрация активи, на които икономически собственик е В и К операторът, те се отписват от баланса от съответната отчетна група (заедно с акумулираната амортизация от предходни години) по общия ред - чрез кореспонденция със сметка 6992, като преди отписването следва да се сторнират начислените за текущата година за тези активи разходи за амортизации (ако има такива).

26. Ако се установи, че в рамките на текущата година погрешно са включени в баланса на общината/областната администрация активи, на които икономически собственик е В и К операторът, тези отчетени в текущата година активи не се отписват чрез кореспонденция със сметка 6992, а чрез сторниране (и/или коригиране) в съответните размери на съответните записвания по т. 23. Доколкото за текущата година са начислени и разходи за амортизации за такива активи, съответните счетоводни записвания също се сторнират.

27. Ползването на сметки 4961 и 4971 при прилагането на линейния метод е обусловено от възникването на времева разлика в динамиката (графика) на начисляването на приходите (вземанията) и в потока на възникналите през съответния период насрещни престации (задължения). Към датата на приключване на договора тази времева разлика изчезва, тъй като по дефиниция признатият за целия период на договора приход съгласно линейния метод в крайна сметка следва да е равен на дължимата престация. Доколкото към определена дата (края на съответния отчетен период) е налице такава разлика, тя отговаря на следните две състояния на разчетите между контрагентите по договора:

- **нето-актив (вземане) срещу В и К оператора:** когато кумулятивният размер на начисления по линейния метод приход от началото на договора до определена дата надвишава кумулативния размер на предоставените от В и К оператора насрещни престации от началото на договора до тази дата. Такова превишение към съответната дата се представя като вземане срещу В и К оператора (вземане от клиенти), тъй като подлежи на уреждане (изравняване) в бъдеще чрез представяне на съответната престация от контрагента;

- **нето-пасив (задължение) към В и К оператора:** когато кумулятивният размер на предоставените от началото на договора до определена дата от В и К оператора насрещни престации надвишава кумулативния размер на начисления по линейния метод приход от началото на договора до тази дата. Такова превишение към съответната дата по същество представлява авансово предоставена престация от страна на В и К оператора, т.е. задължения по аванси от гледна точка на бюджетната организация.

28. В хода на изпълнението на договора и в зависимост от конкретната динамика на насрещните дължими престации прилагането на линейния метод може да наложи използването както на сметка 4961, така и на сметка 4971, в зависимост дали към края на съответния отчетен период е налице нето-актив или нето-пасив по договора. Прилагането на тези две сметки е обвързано със спазването на следните изисквания:

а) сметка 4961 се използва, когато е налице нето-актив (вземане) срещу В и К оператора;

б) сметка 4971 се използва, когато е налице нето-пасив (задължение) към В и К оператора;

**в)** не се допуска към края на даден отчетен период да има едновременно отчетени суми по *сметка 4961* и *сметка 4971*, отнасящи се за един и същи договор с В и К оператор. Ако към края на предходния период е отчетено салдо по едната корективна сметка, а в края на текущия период е формиран нето-разчет, подлежащ на отчитане по другата корективна сметка (т.е. нетната позиция по договора се променя от актив в пасив или обратно – от пасив в актив), салдото на сметката за предходната позиция (състояние) се занулява;

**г)** установяването на нето-разчета по договора за стопанисването, поддържането и експлоатацията (ползването) на В и К инфраструктурата следва да се извършва към края на всяко тримесечие;

**д)** разчетите по *сметки 4110, 4010* и свързаните с тях корективи по сметки *4961* и *4971*, произтичащи от договора с В и К оператора по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ, следва да се водят отделно (чрез обособени аналитични партиди) от съответните разчети (и свързани с тях корективи) с В и К оператора, възникващи за бюджетната организация в качеството ѝ на обичаен потребител на В и К услуги.

(Забележка: тези изисквания произтичат и предвид заложените във файла за оборотната ведомост контроли за недопускане на активи или пасиви с отрицателни стойности, т.е. кредитното салдо на *сметка 4961*, съответно дебитното салдо на *сметка 4971* не може да надвишава дебитното салдо на съответното вземане, респективно – кредитното салдо на съответното задължение)

**29.** При попълването на *Справката за провизии на вземания и корективи на пасиви* във файла за оборотната ведомост и другите отчетни данни, който се представя в МФ (във файла за 2016 г. това е таблица '*Provisions-2016*') салдото по партидата на *сметка 4961*, отнасяща се за договора с В и К оператора по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ следва да се отнася в *шифър 1082* на справката.

**30.** В случай, че към края на отчетната година е формирано кредитно салдо по партидата на *сметка 4971*, отнасяща се за договора с В и К оператора по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ, с оглед представянето му в *годишния* баланс в позиция „3. Получени аванси“ (*шифър 0523*) тази сума се прехвърля от *сметка 4971* по *сметка 4120* (това записване следва да е включено в оборотната ведомост, подлежаща на представяне в МФ, т.е. то се взема преди приключвателните операции). В началото на следващата отчетна година това записване се сторнира (чрез „*червено сторно*“ или обратна счетоводна операция), т.е. по *сметка 4971* (по съответната партида) отново се възстановява кредитното салдо, формирано по тази сметка преди операцията по прехвърлянето му по *сметка 4120*.

**31.** Когато подлежащата на отчитане като задължение по реда на т. **23** насрещна престация на В и К оператора е в *натура* (насрещна доставка под формата на инвестиция в нови активи или подобрения в съществуващи активи), *не* се отразяват суми по задбалансовата отчетност за показателите нови задължения за разходи и поети ангажименти за разходи (сметки от *подгрупи 980* и *986*), тъй като *не* е налице *очакван изходящ паричен поток* (разход) от бюджета, каквото е изискването на съответните дефиниции за тези показатели съгласно § 1, т. 22 и 27 от Закона за публичните финанси.

#### **IV. Други въпроси**

**32.** Редът на отчитане, регламентиран с това писмо се прилага, доколкото не е определено друго с указания на МФ. Този ред на отчитане може да търпи определени модификации, доколкото са налице случаи и ситуации, отклоняващи се от заложените предпоставки, условия и предположения, въз основа на които са базирани съответните изисквания за отчитане.



**33.** Доколкото практически е трудно да се определи очакваният общ размер на приходите съгласно т. **19** към датата на изготвяне и представяне в МФ на оборотната ведомост, се допуска временно отчитането на прихода за 2016 г. по договора с В и К оператора по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ да се отрази в тази оборотна ведомост в размер на съответната дължима престация от В и К оператора за този период или по досегашния прилаган от бюджетната организация ред. Изискването на т. **19** следва да се приложи при окончателното изготвяне на годишния финансов отчет, като припадащият се за 2016 г. приход да се отрази в окончателната оборотна ведомост и годишен финансов отчет по реда на корекциите съгласно т. 67 от ДДС № 09/2016 г. В краен случай се допуска да се възприеме като алтернативен вариант подход за отразяване на разликата между стойността на подлежащия на отчитане приход за 2016 г., определен по реда на т. **19**, и размера на първоначално отразения в предварителната оборотна ведомост приход като операция (корекция) *за 2017 г.*

**34.** Подобен подход може да се приложи и по отношение на завеждането в баланса на бюджетната организация към 31.12.2016 г. на В и К инфраструктурата и свързаните с нея активи – завеждането им може да стане на база приблизителна счетоводна оценка, която да се уточни при окончателното изготвяне на годишния финансов отчет за 2016 г. Този подход допуска и възможността за 2016 г. общата стойност на съответните активи (която може да бъде определена и на база приблизителна счетоводна оценка), отчитани по дадена синтетична сметка, да бъде заведена първоначално по една партида, която през 2017 г. да се сторнира и индивидуалните активи да се заведат по отделни партиди.

**35.** Изискването за записванията по т. **30** може да не се прилага за 2016 г. (съответно – за началото на 2017 г.).

**36.** Доколкото е в съществен размер, в приложението към годишния финансов отчет е уместно да се оповестява съответната информация за:

- размера на признатия приход, произтичащ от договорите по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ, когато е изцяло или частично за сметка на насрещни престации в натура (насрещни доставки);

- придобитите в текущата година от бюджетната организация активи (включително подобрения и основен ремонт на активи), предоставени като насрещна престация от В и К оператора за ползването на В и К инфраструктурата;

- наличните към края на отчетната година вземания/задължения по договорите по чл. 198п, ал. 1 от ЗВ.

**МИНИСТЪР:**

**КИРИЛ АНАНИЕВ**