

МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ ДО

**ДИРЕКЦИЯ
“ДЪРЖАВНО СЪКРОВИЩЕ”**

ДДС № 20/14.12.2004г.

МИНИСТЕРСТВАТА И ВЕДОМСТВАТА
ВИСШИЯ СЪДЕБЕН СЪВЕТ
НАЦИОНАЛНИЯ ОСИГУРИТЕЛЕН ИНСТИТУТ
НАЦИОНАЛНАТА ЗДРАВНО-
ОСИГУРИТЕЛНА КАСА
ДЪРЖАВНИТЕ ВИСШИ УЧИЛИЩА
БЪЛГАРСКАТА АКАДЕМИЯ НА НАУКИТЕ
БЪЛГАРСКАТА НАЦИОНАЛНА ТЕЛЕВИЗИЯ
БЪЛГАРСКОТО НАЦИОНАЛНО РАДИО
ОБЩИННИТЕ
СМЕТНАТА ПАЛАТА

**О т н о с н о: Прилагането на Националните счетоводни стандарти
от бюджетните предприятия**

С настоящите указания се регламентира приложимостта на разпоредбите на **Националните счетоводни стандарти (НСС)**, приети с ПМС № 37/2002 г., в отчетността на бюджетните предприятия, както и някои отчетни схеми и други въпроси, свързани с това. Указанията се издават на основание на § 50, ал. 3 от **Закона за държавния бюджет на Република България за 2004 г. (ЗДБРБ за 2004 г.)**.

А. Приложимост на НСС в отчетността на бюджетните предприятия

I. Прилагане на разпоредби на НСС

1. От **разпоредбите на НСС 1** бюджетните предприятия следва да **прилагат т.т. 4.1–4.7; 6.1, 6.2 (“а” и “г”) и 6.3; 8.1 и 8.2; 9; 10.3, 11.1 и 11.3; 12.1–12.4, 13.3 и 19.1**. Формата и съдържанието на финансовите отчети на бюджетните предприятия са утвърдени със **Заповед № 81/29.01.2002 г. на министъра на финансите**. С указанията за годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия (по нататък в текста – “указанията за годишното приключване”) може да бъдат конкретизирани отделни въпроси, свързани с оповестяването на информацията и изготвянето на финансовите отчети на бюджетните предприятия.

2. **Приложимост на НСС 2** – разпоредбите на стандарта **се прилагат** от бюджетните предприятия, като се има предвид следното:

2.1. Класифицирането на стоково-материалните запаси се извършва съобразно заложената в Сметкоплана на бюджетните предприятия (СБП) и формата на баланса за бюджетните предприятия класификация на материалните запаси.

2.2. Придобиването по стопански начин (собственото производство) на материални запаси и други активи се отчита по реда на **раздел IV** от настоящите указания.

2.3. Преоценката в края на отчетната година се извършва, доколкото не е определено друго в указанията за годишното приключване. При отчитането на преоценки на материалните запаси съгласно НСС 2 се прилагат **сметки 7801 и 7802 от СБП. За 2004 г.** може да не се извършва преоценка по реда на НСС 2.

2.4. Разпоредбите на т. 12, б.б. “в” – “ж” от НСС 2 не са задължителни за бюджетните предприятия, но се препоръчва тяхното прилагане в случаите, когато тези позиции са съществени на ниво консолидираната отчетност в системата на първостепенния разпоредител.

2.5. Предоставените в залог от бюджетните предприятия стоково-материални запаси се отчитат по сметки 9231 и 9233 по справедлива стойност.

2.6. Отчитането на липсите и начетите на материалните запаси и другите активи се извършва, като се има предвид следното:

а) всички липси и брак на материални запаси и други балансово признати активи, независимо от причината (по вина на материално-отговорното лице, при форсмажорни обстоятелства, кражби и др.), се отчитат чрез съответните сметки от **подгрупа 693**, които се дебитират с **цялата отчетна стойност на актива**, срещу кредитиране на съответните сметки от раздели 2, 3 и 5;

б) при липси и брак по вина на материално отговорно или друго лице, при които възниква вземане на бюджетното предприятие от това лице, в допълнение към операцията по б. “а” се взема и следното счетоводно записване:

Дт с/ки 4213, подгрупи 426 или 488 / Кт с/ка 7198;

в) при наличие на кражби с неустановен извършител се взема само счетоводната операция по **буква “а”**, а евентуалното вземане се отразява задбалансово като *условно вземане от други дебитори (сметка 9289)*. При възникване на обстоятелства, даващи достатъчно надеждни основания, че конкретен размер на взема-нето може да се реализира (установен извършител, наличие на реална възможност за плащане или прихващане с насрещно задължение на предприятието и др.), съответната част се отписва от задбалансовата сметка и се завежда балансово, като се съставя счетоводната статия по б. “б”.

2.7. При закупуване на материални запаси и други активи със значителна по размер отстъпка (например на половин цена), която не е обусловена от обичайната търговска политика и практика на доставчика, не произтича от обичайна или извънредна разпродажба на активи и при конкретните обстоятелства и условия може да се разглежда като форма на безвъзмездно предоставени средства от страна на доставчика, активите се завеждат по справедлива стойност, а разликата между нея и действително фактурираната/платената сума се отчита по сметките от група 74 от СБП (сметките за получени трансфери в натура).

2.8. Когато бюджетни предприятия изкупуват продукция и стоки на цени, надвишаващи справедливата им стойност, за целите на регулиране и контрол на производството и търговията, гарантирането на доходите на определени категории производители и др., тези активи се завеждат по справедлива стойност, а разликата се отчита като разход - текущ трансфер, по съответните сметки от група 64 от СБП.

2.9. Безвъзмездното предоставяне от бюджетните предприятия на материални запаси на физически лица и небюджетни предприятия се отчита по отчетна стойност - като разход за текущ трансфер в натура, по съответните сметки от група 64 от СБП, а не като разход за материали.

2.10. В практиката са налице редица случаи, при които материални запаси се предоставят на персонала на бюджетното предприятие. За извършването на коректна преценка, кога при тези случаи използването на материалните запаси следва да се класифицира като разход за материали, разход за възнаграждения за персонала или разход за текущ трансфер за домакинства, при отчитането на тези операции **от 2005 г.** е необходимо да се има предвид следното,

7. **Разпоредбите на *НСС 7 не се прилагат* от бюджетните предприятия.**

7.1. Отчитането на касовите потоци и наличности в бюджетните предприятия се извършва чрез прилагането на **Единната бюджетна класификация (ЕБК)**, утвърждавана от министъра на финансите съгласно **чл. 2, ал. 7 от Закона за устройството на държавния бюджет (ЗУДБ)**.

7.2. За целите на касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове, като паричен поток и парична наличност се дефинират само паричните средства в брой и по текущи и депозитни сметки на бюджетните предприятия (включително чекове в чуждестранна валута, когато се прилагат като законно платежно средство в съответната държава). **В обхвата на паричните средства не се включват паричните еквиваленти по смисъла на дефиницията в НСС 7.** Операциите с парични еквиваленти се третираат съгласно ЕБК като операции с финансови активи.

7.3. Формата и съдържанието на **месечните, тримесечните и годишните отчети за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове** (касовите отчети) се определят от Министерството на финансите (МФ).

7.4. За целите на **касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове** като **паричен поток се считат** и следните операции:

7.4.1. разчетите между първостепенните и подведомствените разпоредители за **плащанията в СЕБРА**, както и сторнировъчните и корективните операции в СЕБРА – отчитат се чрез **§ 66-00 от ЕБК за 2004 г. и с/ка 7500 от СБП**;

7.4.2. **погасяването на временни безлихвени заеми чрез прихващане** с подлежащите за получаване субсидии/трансфери между бюджетните предприятия;

7.4.3. **отпускането на субсидии, трансфери и безлихвени заеми чрез директно превеждане към доставчици и други кредитори** на бюджетното предприятие - получател на тези средства. Бюджетното предприятие - получател на трансферите, субсидиите и безлихвените заеми, отчита такива операции като получен касов трансфер (или безлихвен заем) и извършени касови разходи по съответните параграфи от ЕБК. Бюджетното предприятие – отпуснало средствата, класифицира тези операции като предоставени касови трансфери, субсидии и безлихвени заеми. Този ред се прилага само след като в нормативен акт или писмо на МФ изрично е предвидено такова отчитане;

7.4.4. **отпускането на банкови заеми чрез директно превеждане от банката – кредитор на сумите от заема към доставчици и други кредитори** на бюджетното предприятие (т.е. средствата от заема не преминава през сметката на бюджетното предприятие). Бюджетното предприятие - получател на средствата по заема отчита такива операции като получени заеми и извършени касови разходи по съответните параграфи от ЕБК. Сумите по възстановените капитализирани такси по такива заеми се отразяват в намаление на разходите за банкови такси и комисионни, и като намаление на усвоения заем;

7.4.5. разпоредбите на **т. 7.4.4** се прилагат и когато е възприета **подобна схема на разплащане за средства от дарения и други безвъзмездно предоставени средства** на бюджетното предприятие. Включването на такива суми в касовите отчети на бюджетните предприятия следва да се извърши само въз основа на получено писмено съобщение от съответния донор за извършени от него плащания с тези средства. Тези суми подлежат на включване в отчетите за касовото изпълнение за отчетната година, в която са извършени плащанията;

7.4.6. **операциите по държавни/общински заеми, при които:**
а) **крайни бенефициенти са небюджетни предприятия;**

б) е предвидено касовите потоци по заема и неговото обслужване директно да преминават между сметки на кредитора и крайния бенефициент, без да се засягат банковите сметки на бюджетното предприятие;

в) заемното споразумение е структурирано като два заема – от кредитора за бюджетното предприятие и от бюджетното предприятие за крайния бенефициент.

В тези случаи касовият поток между кредитора и крайния бенефициент за бюджетни и отчетни цели се реструктурира на два потока – един входящ и един изходящ с равни суми (*нулев нетен поток*): между кредитора и бюджетното предприятие и между бюджетното предприятие и крайния бенефициент. Отчитането се извършва при следните правила:

- получените директно от крайните бенефициенти суми от заеми се отразяват от бюджетното предприятие едновременно като получени външни заеми (*входящ* касов поток) и предоставени заеми (възмездно финансиране) на местни лица като *изходящ* касов поток;

- директно извършените от бенефициентите погашения по тези заеми се отразяват от бюджетното предприятие като *входящ* касов поток – получено погашение по предоставени заеми и като *изходящ* касов поток – изплатено погашение по заеми към съответните кредитори;

- платените директно от крайния бенефициент лихви и такси по заема се отразяват в касовите отчети на бюджетното предприятие като *приходи от лихви* от местни лица (*входящ* касов поток) и като *разходи за лихви, такси и комисионни* по заеми (*изходящ* касов поток);

7.4.7. операциите по финансов лизинг, при които бюджетното предприятие е лизингополучател, когато срокът на отделния финансов лизинг е над една година и сумата по него е над 10 000 лв. Придобитите под формата на такъв финансов лизинг дълготрайни активи се отчитат като капиталов разход в годината на придобиване със цялата стойност, намалена с припадащите се разходи за лихви и в увеличение на друго финансиране. Изплащането на лизинговите вноски се отразява като разходи за лихви и намаление на друго финансиране. Този ред се прилага и за *търговски кредити*, при които получател е бюджетното предприятие, когато срокът на търговския кредит е над една година и сумата по него е над 10 000 лв.;

7.4.8. отпускането/възстановяването на парични средства на подотчетни лица. При *отпускане* на средствата, предоставените суми се отчитат по съответния параграф и дейност от ЕБК. В случай, че при отпускане на аванса не може еднозначно да се определи конкретният вид разход, сумата може или приблизително да се разпредели по параграфите и кодовете за дейностите на ЕБК за съответните плащания, които се очаква да бъдат извършени с тези средства, или целият размер да се отнесе изцяло по един параграф. В последствие, след представянето на авансовия отчет или друг подобен документ, изразходваната сума се разпределя по коректните позиции на ЕБК, в случай че са налице *съществени* разлики с предварителното приблизително разпределение. *Възстановените* от подотчетни лица суми се отчитат в намаление на съответния параграф, по който са били отчетени първоначално при отпускането им, като при възстановяване на чуждестранна валута се прилага курса за деня;

7.4.9. съответните операции, предвидени за отчитане по елементите на ЕБК съгласно ДДС № 01/2003 г. при схемата за централизирано разплащане на осигурителните вноски на бюджетните предприятия;

7.4.10. прихващането на надвнесени с дължими публични държавни/общински вземания;

7.4.11. замяна, обратно изкупуване и погасяване на държавни/общински ценни книжа от дадена емисия чрез емитиране на нови държавни/общински ценни книжа. При такива операции като касово плащане следва да се отчетат съответните суми на припадащите се лихви, отстъпки и погашения, и като касови постъпления от емисии – главници, премии над номинала, както и намаление на разходите за лихви и отстъпки (при емисиите от отворен тип);

7.4.12. когато по *бюджетна/извънбюджетна сметка* са постъпили чужди средства (гаранции и др. подобни), които в последствие съгласно тръжните или договорните условия не се възстановяват, а се трансформират като приход за бюджетното предприятие. В отчетността на касова основа тази операция подлежи на отразяване (включително и когато трансформацията се извършва в следваща отчетна година) независимо, че няма ефективен касов поток. Отписването на такова задължение по давност или други извънредни причини не представлява операция по касовото изпълнение. Трансформирането на чужди средства в приход, *когато тези суми са постъпили и се съхраняват по набирателна сметка* на бюджетното предприятие, се отразява в касовите отчети, *само* когато съответната сума е преведена от набирателната сметка по съответната бюджетна/извънбюджетна сметка;

7.4.13. операции, които по силата на закон или друг нормативен акт са приравнени на касови операции за целите на касовото изпълнение;

7.4.14. други случаи, определени от МФ – дирекция “Държавно съкровище”.

7.5. За целите на касовото изпълнение ***не се считат за касов поток*** отписването на вземания и задължения, включително временни безлихвени заеми, отписване на вноски и данъци на бюджетните предприятия, придобити активи под формата на финансов лизинг/търговски кредит *до една година* или на стойност *под 10 000 лв.* за отделния финансов лизинг/търговски кредит (като касов поток се третира последващото заплащане, като сумата се класифицира по съответния параграф от ЕБК за придобиване на активи и външни услуги), секюритизация (преоформяне в ценни книжа) на *съществуващи* вземания и задължения и други некасови трансакции. Не се считат за касов поток плащанията с компенсаторни записи, приватизационни бонове и други подобни непарични платежни инструменти, с изключение когато самите те са обект на покупко-продажба чрез касово плащане (банков превод или в брой).

7.6. Не се отчитат като паричен поток некасовите емисии на държавни/общински ценни книжа за поемане на дългове (ЗУНК и други подобни), както и превалутиране, реструктуриране или отписване на даден заем.

7.7. Не се отчита като паричен поток преоценката на вземанията и задълженията във валута, както и обезценката/преоценката на финансови и нефинансови активи и пасиви, с изключение на преоценките на наличности на парични средства в чуждестранна валута.

7.8. ***Преоценките на наличности на парични средства*** в чуждестранна валута (нереализираните печалби и загуби от преоценка на валутата) се отразяват в отчетите за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове в частта на изменението на паричната наличност. ***Положителната*** преоценка се отразява ***в увеличение*** на § 95-14 и ***със знак “минус”*** по съответните подпараграфи за наличността в чуждестранна валута в края на периода (§§ 95-08, 95-10, 95-12, 95-28 и 95-29). ***Отрицателната*** преоценка се отразява ***в намаление*** на § 95-14 и ***със знак “плюс”*** по съответните подпараграфи за наличността в чуждестранна валута в края на периода (§§ 95-08, 95-10, 95-12, 95-28 и 95-29).

7.9. Реализираните курсови разлики от продажба на валута се отразяват в касовите отчети на бюджетните предприятия като други неданъчни приходи (приходен § 36-01 от ЕБК), като отрицателните курсови разлики се посочват със знак “минус”.

7.10. Касовите плащания за придобиване на активи и външни услуги се класифицират по съответните параграфи от ЕБК. Сумите на *платените* от бюджетното предприятие *ДДС и акцизи, начислени му от съответните доставчици*, също се отразяват по съответните параграфи за отчитане на закупените активи и външни услуги, независимо от това, дали бюджетното предприятие е регистрирано или не по Закона за ДДС и независимо от това, дали платеният на доставчика ДДС е с право на пълен или частичен данъчен кредит, или е без такова право. *Платените от бюджетното предприятие ДДС, акцизи, мита и други митнически сборове при внос се отчитат по разходен § 10-40.*

7.11. Регистрираните по Закона за ДДС бюджетни предприятия отчитат получените парични суми от ДДС по извършени от тях продажби на активи и услуги, превеждането на дължимия ДДС по сметката на данъчната администрация и възстановяването на данъчен кредит, като се има предвид следното:

7.11.1. до края на 2004 г. се запазва досегашният ред на отчитане на тези операции: по *приходен § 37-01* се отчита със знак “плюс” получаването на парични суми от ДДС по извършени продажби на активи и услуги. Преводът на дължимия ДДС по сметката на съответното данъчно подразделение се отразява от бюджетното предприятие *в намаление* на *приходен § 37-01* от ЕБК (посочва се със знак “минус”). Възстановяването на данъчен кредит на ДДС се отчита *в намаление* на *разходен § 10-40* (отчита се със знак “минус”);

7.11.2. считано от 01.01.2005 г. се извършва *промяна в начина на отчитане на събраните и внесените суми за ДДС* от бюджетните предприятия – регистрирани по ЗДДС, както следва:

- *целият размер на постъпилите суми* от облагаеми с ДДС доставки, *включително и преведения от клиента ДДС*, ще се отчита *от 2005 г. по съответния приходен параграф* (респективно *в намаление на съответния разходен параграф* ако касовите постъпления по облагаемата доставка представляват за бюджетното предприятие *възстановен касов разход*);

- по *приходен § 37-01* ще се отчита *само* преведената от бюджетното предприятие дължима сума на ДДС на съответното данъчно подразделение (отчита се със знак “минус”);

- *възстановяването на данъчен кредит на ДДС* ще се отчита, както и досега *в намаление на разходен § 10-40* (отразява се със знак “минус”);

- ако дължимият от бюджетното предприятие ДДС *се прихваща с надвнесено публично държавно вземане*, тази операция се отразява от него *в намаление* на *приходен § 37-01* и в кореспондиращо записване по съответния параграф, по който подлежи на отчитане надвнесеното вземане;

- ако подлежащият на връщане на бюджетното предприятие *данъчен кредит по ДДС се прихваща с дължимо публично държавно вземане*, тази операция се отразява от бюджетното предприятие *в намаление* на *разходен § 10-40* и в кореспондиращо записване по съответния параграф, по който подлежи на отчитане надвнесеното вземане;

7.11.3. редът по т. **7.11.2** ще се прилага от 2005 г. и за акцизите и другите данъци и вноски върху продажбите, извършвани от бюджетното предприятие (за внесените дължими суми от акциз, вноски и други данъци в/у продажбите, без данъка в/у приходите от стопанска дейност, се ползва *приходен § 37-09*).

7.12. Платеният от бюджетните предприятия данък върху приходите от стопанска дейност се отразява *в намаление* на *приходен § 37-02*.

7.13. В случаите на *възстановяване/връщане* на *надвнесени касови приходи* (включително и от минали години), сумите се отразяват *в намаление* на съответния приходен подпараграф от ЕБК (посочва се със *знак “минус”*), по който първоначално са били отчетени постъпилите суми. В случай, че не може еднозначно да се определи подпараграфа, по който първоначално са били отчетени постъпилите средства, възстановените суми се отнасят по този параграф от действащата ЕБК, по който е следвало да се отчете постъпването на тези суми.

7.14. В случаите на *възстановени касови разходи* (включително и от минали години), сумите се отразяват *в намаление* на съответния разходен подпараграф от ЕБК (посочва се със *знак “минус”*) и съответния код на дейност, по който първоначално са били отчетени изплатените суми. В случай, че не може еднозначно да се определи подпараграфа или кода на дейността, по който първоначално са били отчетени изплатените средства, получените суми се отнасят по подпараграфа и дейността от действащата ЕБК, по който е следвало да се отчете извършването на разхода. При практическа невъзможност да се идентифицира естеството на възстановения разход, сумата се отнася по *разходен § 10-98*. **Получените застрахователни обезщетения не представляват възстановяване на разход, а се отчитат като касови приходи по приходни §§ 36-11 и 36-12.**

7.15. За случаите на възстановени постъпления и плащания (включително и от минали години), **представляващи елемент на финансирането по смисъла на раздел IV от ЕБК за 2004 г.**, се прилага редът на т.т. **7.13** и **7.14**, като неидентифицираните суми се отразяват по **§ 93-39** от ЕБК.

7.16. *Плащанията по активирани гаранции*, поети от държавата/общината към купувачите на приватизирани предприятия за *скрити задължения* на приватизираните предприятия се отчитат *в намаление на постъпленията от приватизация*, т.е. като елемент на финансирането, а не като **касов разход**. По своята икономическа същност това плащане представлява корекция на цената по сделката по приватизация – ако скритите задължения, съществуващи към датата на сключване на сделката, бяха известни на купувача, тогава договорената/платената първоначално от него цена, при равни други условия, би била по-ниска с размера на тези задължения. Предвид на това, плащането по такива гаранции следва да се разглежда във взаимовръзка с получените постъпления от приватизацията, т.е. действителната реално получена сума от приватизацията на държавни/общински предприятия представлява нетната сума от тези операции - получените средства като плащане на цената по приватизационната сделка, намалени с плащанията по гаранцията.

7.17. Постъпленията от приватизация, които остават на разположение в съответните предприятия, чиито активи са били обект на приватизация, не се третират като касов поток. Средствата от приватизация, резервирани (блокирани) по доверителни сметки, с които бюджетното предприятие ефективно не може да се разпорежда едностранно, не се включват като касов поток и наличност.

7.18. Касовите постъпления от **ликвидация на държавни предприятия и търговски дружества**, в които държавата/общината имат дялово участие, се отчитат в частта на финансирането като постъпления от дялове, акции и съучастия. Сумите от **ликвидация на “Банковата консолидационна компания” АД** се отчитат като **постъпления от приватизация**.

7.19. При отчитането на **касовите потоци, произтичащи от придобиването и реализирането на ценни книжа** (включително и държавни/общински ценни книжа), *припадащите се приходи от лихви, отстъпки, дивиденди и др.*, включени в цената на ценната книга, се отчитат по съответните **приходни подпараграфи на ЕБК**, доколкото е практически възможно да се идентифицират с разумна точност, а *останалата платена/получена сума* се отразява в частта на **финансирането** (когато страна по сделката е бюджетното предприятие-емитент на ценните книжа, се ползват от него съответните разходни параграфи за лихви и отстъпки). При приватизация на държавни и общински предприятия по реда на **Закона за приватизация и следприватизационен контрол**, целият размер на касовите постъпления се отчита в частта на финансирането. Аналогично, при извършването от централния бюджет на такива операции с финансови активи на други емитенти, цялата нетна сума може да бъде отчетена в частта на финансирането. В отчетността на касова основа не се отразява като касов приход или разход положителната/отрицателната разлика от операции с ценни книжа. Доколкото може да се идентифицират и ако са в съществен размер, платените комисионни и други разходи по тези сделки се отчитат по съответните разходни параграфи от ЕБК.

7.19.1. пример за отчитане на касови операции по придобиване на ценни книжа: Бюджетното предприятие е закупило на вторичния пазар държавни ценни книжа на *брутна цена* (“*мръсна цена*”, “*dirty price*”) за **120 000 лв.**, като в цената е включена натрупаната лихва в размер на **14 000 лв.**, т.е. *чистата цена* (“*clean price*”) е 106 000 лв. От сметката на бюджетното предприятие са платени и **1 000 лв.** комисионни по сделката. В отчетността на касова основа тази операция ще бъде отчетена както следва:

разходен § 10-69	1 000 (+)	(тук знакът “+” означава <i>увеличение</i> на разхода)
приходен § 24-13	14 000 (-)	(тук знакът “-” означава <i>намаление</i> на прихода)
финансиращ § 91-12	106 000 (-)	
		намаление на наличността 121 000 (+)

7.19.2. пример за отчитане на касови операции по продажба на ценни книжа: Бюджетното предприятие е продало на вторичния пазар държавни ценни книжа на *брутна цена* за **135 000 лв.**, като в цената е включена натрупаната лихва в размер на **17 000 лв.** От сметката на бюджетното предприятие са платени и **1 000 лв.** комисионни по сделката. В отчетността на касова основа тази операция ще бъде отчетена както следва:

приходен § 24-13	17 000 (+)	(тук знакът “+” означава <i>увеличение</i> на прихода)
финансиращ § 91-21	118 000 (+)	
разходен § 10-69	1 000 (+)	(тук знакът “+” означава <i>увеличение</i> на разхода)
		увеличение на наличността 134 000 (-)

7.20. За целите на касовото изпълнение, **захранването на акредитивни и други подобни сметки** с бюджетни и извънбюджетни средства се отчита като плащане по съответните позиции от ЕБК, а възстановяването на неусвоените средства от акредитива по бюджетната или извънбюджетната сметка – в намаление на съответните позиции от ЕБК, по които първоначално е било отчетено захранването на акредитива. Начислените лихви по акредитивни сметки, доколкото не се отнасят при начисляването по бюджетна/извънбюджетна сметка, се отразяват за целите на касовото изпълнение едновременно като приходи от лихви и като разходи – частта от лихвите, с която се покриват банковите комисионни и такси по акредитива се отразяват по *разходен § 10-69*, а останалата част - по съответните параграфи, по които е било отчетено

тено захранването на акредитива (т.е. за отчетни цели се приема, че с начислената по акредитива лихва са извършени две касови операции – сумата е преведена по бюджетната/извънбюджетна сметка и с нея незабавно е захранен акредитива).

7.21. Средствата, преведени по акредитив, открит в полза на бюджетното предприятие (т.е. бюджетното предприятие се явява доставчик) се считат за бюджетен/извънбюджетен приход на касова основа, **само след постъпването на тези суми по бюджетната/извънбюджетната сметка.**

7.22. Когато въз основа на нормативен акт или писмо на МФ се допуска извършването на плащане чрез резервиране/превеждане по набирателна сметка на средства от бюджетна/извънбюджетна сметка, касово плащане се отчита съгласно ЕБК в момента на задължаване на съответната бюджетна/извънбюджетна сметка. Възстановяването на неусвоените такива суми (включително и от минали години) обратно в бюджетната/извънбюджетната сметка се отчита в намаление на съответните позиции от ЕБК в момента на заверяването на бюджетната/извънбюджетната сметка.

7.23. За целите на изготвяне на статистическите данни на консолидираната фискална програма, при наличието на съществени суми на консолидирано ниво, които са резервирани/събрани по набирателни или акредитивни сметки и представляват бюджетни/извънбюджетни приходи и разходи, МФ – дирекция “Държавно съкровище” може да отрази тази сума като корекция в съответните агрегирани показатели за касовите приходи и разходи.

7.24. Касовите потоци по закупуването и продажбата на стоки и продукция от дейността на столове, бюфети, почивни бази, помощни стопанства и други подобни дейности се отчитат на нетна база по приходен § 24-04 от ЕБК (закупуването на тези материални запаси се отчита със знак “минус”, а продажбата им – със знак “плюс”). Останалите касови плащания за такива дейности – текущи разходи (заплати, осигурителни вноски, режимни и други разходи) и придобиване на дълготрайни активи, се отчитат по съответните разходни параграфи от ЕБК. Отчитането на начислена основа на разходите и приходите от тези дейности се извършва по общия ред на брутна основа – разходите се отчитат по съответните разходни сметки (отчетната стойност на продадените стоки и продукция се отразява по сметките от подгрупа 611), а приходите от продажбите се отразяват по съответните приходни сметки от СБП. Останалите касови приходи, които подлежат на отразяване по приходен § 24-04, се отчитат на брутна основа.

7.25. Касовите потоци по закупуването и продажбата на запаси от държавния резерв и изкупена продукция се представят в касовите отчети на брутна база – като отделни разходна и приходна позиции. Отчитането на начислена основа на тези операции също се извършва по общия ред – придобиването на активите се отразява по съответните сметки от група 32 от СБП, а продажбата - по съответните сметки от подгрупа 615 (за изписване на отчетната стойност на продадените запаси) и подгрупа 715 (за отразяване на продажната стойност).

7.26. Преводите в процес на сетълмент (преводите на път) се включват в касовите отчети **само** по отношение на **трансферите и временните безлихвени заеми между сметки на бюджетните предприятия** (включително и за преводите от банкови сметки 7311 на данъчната администрация по банкова сметка 7304 на общината). **Отчитането по § 95-13 от ЕБК и сметките от подгрупа 508 от СБП се извършва само от получателя на такъв превод**, когато преводът е иницииран в един отчетен период, а сумата постъпва по сметката на

получателя в следващия отчетен период. Отразяването на сумата в съответните периодични (месечни и тримесечни) и годишни касови отчети се извършва от получателя на превода както следва:

7.26.1. в касовия отчет за *предходния* отчетен период (периодът, в който преводът е *иницииран* от платателя) сумата се отразява от **получателя на превода със знак “плюс”** по съответните параграфи от ЕБК за *трансфери и временни безлихвени заеми* и със знак **“минус”** по § 95-13;

7.26.2. в касовия отчет за *текущия* отчетен период (периодът, в който преводът е *постъпил* по сметката на получателя) сумата се отразява от **получателя на превода със знак “плюс”** по § 95-13 и със знак **“минус”** по съответните подпараграфи на § 95-00 (§§ 95-07, 95-08 или 95-29).

7.27. **Считано от 01.01.2005 г.** премията над номинала при емитиране на държавни/общински ценни книжа се отразяват *в намаление на разходите за лихви*.

7.28. Липси и кражби на касови наличности, включително и по вина на материално-отговорни лица, се отчитат като други разходи, а евентуалното последващо възстановяване на сумите – в намаление на други разходи (сумите над размера на липсата се отразяват като приходи от глоби, санкции и начети). Установените при инвентаризация касови излишъци се отчитат като други приходи.

7.29. Когато бюджетното предприятие - получател на доставки на активи и услуги, превежда суми в съответствие с условията на договора с доставчика, като договорна гаранция по доверителна, депозитна или друга подобна сметка, които остават блокирани до изпълнението на съответните условия, отчитането на касова основа се извършва както следва:

7.29.1. когато **плащането на такава гаранция е част от цената на доставката** на активите и услугите и блокираната по сметката сума при изпълнението на съответните условия остава за доставчика, **преводът по захранването на такава сметка се отнася по съответния параграф от ЕБК, по който следва да се отчетат закупените активи и услуги**. В случай, че сумата се връща обратно на бюджетното предприятие поради неспазване на условията по договора, възстановяването се отчита в намаление на същия параграф от ЕБК.

7.29.2. когато **плащането на такава гаранция не е част от цената на доставката** и блокираната по сметката сума се възстановява на бюджетното предприятие при изпълнението на съответните условия, **преводите по захранването на такава сметка и възстановяването обратно на сумата на бюджетното предприятие се отчитат като друго финансиране** по § 93-39 от ЕБК.

7.30. Когато се извършва или получава дадено плащане, подлежащо на отчитане по няколко елемента от ЕБК (параграфи и дейности), следва да се извърши разпределение на платената сума по съответните позиции от ЕБК. В случай, че това еднозначно не може да се определи, се извършва приблизително разпределение на базата на разумни и обективни преценки и очаквания. При получаване в следствие на допълнителна информация, осигуряваща коректния размер по отделните позиции, първоначалното приблизително разпределение се коригира, когато разликите са съществени, *при условие, че тази корекция може да се отрази най-късно в годишния касов отчет за периода*, в който са осъществени тези касови операции.

7.31. При прехвърлянето на бюджетно предприятие от един първостепенен разпоредител в системата на друг първостепенен разпоредител, когато прехвърлянето *не се извършва със задна дата*, съществуващите на датата на

прехвърлянето парични наличности на бюджетни и извънбюджетни средства се отразяват в касовите отчети и на двата първостепенни разпоредители като трансфери между бюджетни/извънбюджетни сметки - по съответните параграфи от ЕБК за трансфери между сметки на бюджетните предприятия.

7.32. При **прехвърляне със задна дата на бюджетно предприятие от един първостепенен разпоредител в системата на друг първостепенен разпоредител**, отчитането се извършва както следва:

7.32.1. в консолидираната касова отчетност на предишния първостепенен разпоредител:

- всички касови операции *след* датата на прехвърляне, се прекласифицират като операции със средства на разпореждане (§ 88-00 от ЕБК);

- в случай, че се извършват преводи между сметки на двата първостепенни разпоредители по повод уреждането на разчетите по събрани приходи и извършени разходи за сметка на прехвърленото предприятие, тези операции също се отчитат като средства на разпореждане (§ 88-00 от ЕБК) в консолидираната касова отчетност на предишния първостепенен разпоредител;

- **паричните наличности** на бюджетни/извънбюджетни средства на бюджетното предприятие **на датата на прехвърлянето** се отразяват като **предоставени трансфери** между бюджетни/извънбюджетни сметки по съответните параграфи от ЕБК;

7.32.2. в консолидираната касова отчетност на новия първостепенен разпоредител:

- всички касови операции *след* датата на прехвърляне, се отразяват по съответните позиции от ЕБК, включително и преводите между сметки на двата първостепенни разпоредители по повод уреждането на разчетите по събрани приходи и извършени разходи за сметка на прехвърленото предприятие;

- **паричните наличности** на бюджетни/извънбюджетни средства на бюджетното предприятие **на датата на прехвърлянето** му се отразяват като **получени трансфери** между бюджетни/извънбюджетни сметки по съответните параграфи от ЕБК.

7.33. При **преобразуване на бюджетно предприятие в небюджетно** (търговско дружество, държавно предприятие, организация с нестопанска цел и др.), съществуващите на датата на преобразуването наличности на парични средства се отразяват в консолидираната отчетност на касова основа за този период в системата на първостепенния разпоредител като касова операция по придобиване на дялове, акции и съучастия, респективно като капиталов трансфер за организация с нестопанска цел. Всички касови операции, извършени и отчетени в консолидираната отчетност в системата на първостепенния разпоредител *за това предприятие след датата на преобразуване*, се считат като операции с чужди средства (§ 88-00 от ЕБК), извършени за сметка на новосъздаденото небюджетно предприятие и се отчитат в частта на финансирането.

7.34. За целите на изготвяне на статистиката за публичните финанси и отчетите на консолидираната фискална програма, МФ-дирекция “Държавно съкровище” може да прекласифицира данните в съответствие с изискванията за отчетност и статистика на Европейския съюз и МВФ. Така например, идентифицирани съществени суми на касови приходи, отчетени като дивидент, които по същество представляват намаляване на дяловото участие (например извънреден дивидент, изплащан от резервите на предприятието, в размер, многократно надвишаващ текущата печалба), могат да се прекласифицират като постъпления от дялово участие. Аналогично, за целите на статистиката на публичните финанси може да се включат данни за касови операции и наличности на държавни

предприятия, както и на други небюджетни единици, които се третират от статистическите стандарти и методология на Европейския съюз и МВФ като квази-фискални единици и дейности.

7.35. При установени грешки, неравнения и несъответствия в процеса на консолидирането от МФ-дирекция “Държавно съкровище” на периодичните и годишните касови отчети на бюджетните предприятия, се допуска да се правят корекции на ниво консолидирани данни, след уточняване в оперативен порядък със съответния първостепенен разпоредител на естеството на грешките и неравненията, когато практически не е възможно да се коригират грешките на ниво отделните касовите отчети на съответните първостепенни разпоредители. Когато практически е невъзможно да се уточнят в оперативен порядък грешки, неравнения и несъответствия в хода на обработката и консолидирането на данните от касовите отчети (например установено е неравнение между сумите на получени и предоставени трансфери и практически не може да се определи в кой отчет е грешката), МФ-дирекция “Държавно съкровище” извършва съответните корекции на ниво агрегирани данни, като осъществява преценка на база на наличната информация за възможния характер на грешките, естеството на операциите и как би следвало коректно те да се отчетат.

7.36. Корекции в годишните касови отчети след заверката от Сметната палата и изготвянето от МФ на годишния отчет на консолидираната фискална програма не се извършват.

7.37. При установени през текущия отчетен период *грешки в касовите отчети от минали години не се отразява* каквато и да било **корекция** в касовия отчет за текущия период, **освен в случаите по т. 7.38.** В случай, че установената грешка е съществена, в обяснителната записка, придружаваща текущия тримесечен касов отчет се посочват естеството, характерът и размерът на грешката.

7.38. В случаите на установени погрешно отчетени суми по §§ 69-05, 69-06 и 69-07 от ЕБК, **включително и за минали години**, следва **задължително** да се извърши съответното корективно записване, като се има предвид следното:

7.38.1. корективното записване на касова основа се извършва чрез кореспонденция на §§ 69-05, 69-06 и 69-07 от ЕБК със съответните параграфи, като **тази операция се отразява** в отчета за касовото изпълнение за периода, в който е установена и е коригирана грешката;

7.38.2. в случаите по т. **7.38.1**, когато се правят корекции по § 69-05, тези суми следва да се отразят и в **справката за отчетените суми по § 69-05** на съответните позиции за вид осигурителни вноски съгласно класификацията на НОИ;

7.38.3. разпоредбите на т.т. **7.38.1** и **7.38.2** се прилагат и за **компенсиранни грешки между §§ 69-05, 69-06 и 69-07** (например дадена сума погрешно е отчетена по § 69-05 вместо по § 69-06);

7.38.4. пример: През м. април 2004 г. бюджетната организация установява, че за 2003 г. погрешно са отчетени **по-малко суми по § 69-05 – с 1000.00 лв.**, по 69-06 – с 500 лв. и по § 69-07 - с 200 лв. По отношение на § 69-05 и 69-06 грешката е в резултат на неначислени и неотразени осигурителни вноски по разходни § 03-00 и 05-00, а за § 69-07 грешката произтича от неправилно отнасяне на тази сума по § 69-08. В тази връзка, в отчетността на касова основа за м. април 2004 г. се взимат следните записвания: § 03-00 / § 69-05 (+) 1 000 лв; § 05-00 / § 69-06 (+) 500 лв. и § 69-08 (-) / § 69-07 (+) 200 лв.

Аналогично се процедурира и когато грешката е в резултат на отчетени в повече суми по §§ 69-05, 69-06 и 69-07 (сумите се отразяват със знак “минус”);

7.37.5. освен на касова основа, съставят се и съответните корективни записвания на начислена основа.

7.38. За целите на статистиката на публичните финанси, при съществени суми на грешки, последваща промяна в методологията по класифицирането и отчитането на касовите операции и др., МФ-дирекция “Държавно съкровище” може да ревизира статистическите данни на касова основа за публичния сектор за съответните години в съответствие с изискванията на Европейския съюз, Международния валутен фонд и други международни организации.

8. За **въпросите, регламентирани в НСС 8**, се прилагат следните основни принципи, правила и счетоводна рамка:

8.1. Сделките и събитията, влияещи върху нетните активи (собствения капитал) на бюджетното предприятие, се класифицират в четири групи:

– **транзакции и трансфери**, произтичащи от бюджетните, извънбюджетните и други дейности на бюджетните предприятия (включително и вътрешните разчети по прехвърляне на активи, пасиви, приходи и разходи);

- **организационни и структурни промени и смяна на юридическия статут**, в резултат на които се прехвърлят активи и пасиви между бюджетни и небюджетни предприятия, (например трансформиране на бюджетно предприятие в търговско дружество, прехвърляне на бюджетно предприятие към друг първостепенен разпоредител и др.). Тук се включва и прехвърлянето на активи и пасиви между различни отчетни групи (стопански области), както и на някои бюджетни и извънбюджетни операции, третирани в отчетността на касова основа като операции със средства на разпореждане (§ 88-00 от ЕБК), където крайният ефект на начислена основа представлява по същество прехвърляне/поемане на активи и пасиви;

- **други събития, не представляващи транзакции, които водят до промяна в обема на активите и пасивите** (отписване на вземания и задължения, установени липси и излишъци, конфискувани активи и др.);

- **обезценки, преоценки и нереализирани курсови разлики.**

8.2. Разходите, свързани с дейността, се класифицират по икономически елементи и по функционален признак. На настоящия етап, класифицирането на разходите за дейността по функционален признак се прилага задължително само по отношение на отчетността на касова основа (за касовите текущи и капиталови разходи съгласно ЕБК).

8.3. Всички операции и събития, които имат ефект върху нетните активи, се отчитат чрез съответните сметки от раздели 6 и 7 на СБП.

Не се допуска директно отнасяне на какъвто и да било приход или разход, нереализирани и реализирани курсови разлики, прираст или загуби, преоценки, корекция на грешки и др. към който и да е елемент на собствения капитал (сметките от групи 10-13 на СБП).

Единствено изключение представлява периодичното приключване на сметка 4500 от СБП съгласно т. **8.5.**

8.4. Дадена преценка или нереализирана курсова разлика се разглежда като положителна или отрицателна, в зависимост от нейния ефект върху чистите активи (собствения капитал), а не спрямо преценяваната конкретна балансова позиция. В тази връзка, при ползването на сметките от група 78 от СБП да се има предвид следното:

- по сметка **7801** се отчита преоценката, при която е налице **увеличение** в отчетната стойност на **актива** (например при деноминирано в чуждестранна валута вземане при **увеличение** на курса на тази валута спрямо лева);

- по сметка **7802** се отчита преоценката, при която е налице **намаление** в отчетната стойност на **актива** (например при деноминирано в чуждестранна валута вземане при **намаление** на курса на тази валута спрямо лева);

- по сметка **7807** се отчита преоценката, при която е налице **намаление** в отчетната стойност на **пасива** (например при деноминирано в чуждестранна валута задължение при **намаление** на курса на тази валута спрямо лева);

- по сметка **7808** се отчита преоценката, при която е налице **увеличение** в отчетната стойност на **пасива** (например при деноминирано в чуждестранна валута задължение при **увеличение** на курс на тази валута спрямо лева);

- **реализираните** курсови разлики (от покупко-продажба на валута, операции с ценни книжа и др.) не представляват преоценка и се отчитат по сметките от подгрупи 738 и 739.

8.5. За сметка 4500 от СБП може да се прилагат следните варианти на отчитане: *периодично приключване* (в края на отчетната година, началото на следващата година или периодично през отчетната година) или тази сметка *да не се приключва, а да се прехвърля от година на година със салда*. За целта да бъде избран **само един вариант, който да се прилага от всички разпоредители в системата на първостепенния разпоредител**. При избор на варианта за приключване, сметка 4500 следва да се приключва със **сметка 1001** (за отчетни групи “Извънбюджетни сметки и фондове” и “Други сметки и дейности” – съответно със сметки 1002 и 1009). На **консолидирано ниво за системата на първостепенния разпоредител** салдото по **сметка 4500 следва винаги да е на нула**, независимо от конкретния избран вариант. Сметка 4500 може да се ползва и в случаите на преводи за разходи и приходи от един разпоредител за друг в системата на първостепенния разпоредител, *в рамките на една и съща отчетна група (стопанска област)*.

8.6. Възстановените приходи и разходи на начислена основа (включително и за отчетени приходи и разходи от минали години) се отчитат аналогично на посочения в т.т. **7.13** и **7.14** подход по отношение на възстановените *касови* приходи и разходи. Намалението на прихода се отразява като се **дебитира** съответната **приходна счетоводна сметка**, по която първоначално е бил отчетен *прихода*, срещу **кредитиране** на банкова, разчетна или друга сметка. Аналогично, възстановяването на разхода се отчита, като се **кредитира** съответната **разходна счетоводна сметка**, по която първоначално е бил отчетен *разхода* срещу **дебитиране** на банкова, разчетна или друга сметка.

8.7. Промените в приблизителните счетоводни оценки по отношение на приходи и разходи се отчитат по съответните счетоводни сметки от раздели 6 и 7 на СБП, предвидени за съответния вид приход и разход, а не като приходи/разходи от преоценки или от други събития.

8.8. Доколкото не е определено друго от МФ – дирекция “Държавно съкровище”, **промяната в счетоводната политика не се прилага с обратна сила за минали години, не се преизчислява сравнителната информация за предходни периоди и не се изготвят проформа-отчети**. При наличието на промени в счетоводната политика, които оказват съществен ефект върху данните за предходни години на ниво консолидирана отчетност в системата на първостепенния разпоредител и е налице практическа възможност този ефект да се измери с разумна точност, се препоръчва оповестяването на неговото естество и размер в приложението на годишния финансов отчет.

8.9. Грешки, произтичащи от **неотчетени активи и пасиви или от отчетени несъществуващи активи и пасиви**, се отразяват чрез съответните сметки от групи 69 и 79 на СБП.

8.10. Разпоредбите на **т.т. 7.34-7.35** се прилагат и при обобщаването от МФ на данните от оборотните ведомости и изготвянето на консолидираните данни и финансова статистика *на начислена основа* за публичния сектор, съгласно **чл. 33, ал. 3 от Закона за счетоводството**.

8.11. *Корекции в годишните финансови отчети след заверката от Сметната палата и изготвянето от МФ на консолидираните данни на начислена основа за публичния сектор не се извършват.*

8.12. МФ може да ревизира консолидираните данни и финансова статистика за публичния сектор *на начислена основа* за съответните години при установени съществени суми на грешки, последваща промяна в методологията по класифицирането и отчитането на операциите и др., в съответствие с изискванията на Европейския съюз, Международния валутен фонд и други международни организации.

9. Разпоредбите на **НСС 9 не се прилагат** от бюджетните предприятия.

10. **Разпоредбите на НСС 10**, като цяло са приложими за бюджетните предприятия, като е необходимо да се има предвид следното:

10.1. Идентифицирането и установяването на коригиращите и некоригиращите събития се извършва в рамките на съответните срокове за изготвяне и представяне на оборотните ведомости и годишните финансови отчети, заложен в указанията за годишното счетоводно приключване и определените на тази база срокове от съответния разпоредител по отношение на подведомствените му разпоредители.

10.2. Доколкото не са дадени конкретни указания от МФ – дирекция “Държавно съкровище” по отношение на идентифицирането, отчитането и оповестяването на коригиращите и некоригиращите събития, първостепенните разпоредители определят счетоводната политика в тази насока, която следва да се прилага унифицирано от всички подведомствени разпоредители.

10.3. За дата на заверка на годишния финансов отчет по смисъла на НСС 10 се счита датата на заверката от Сметната палата.

10.4. Оповестяванията по НСС 10 се правят, когато са в съществен размер на ниво индивидуален отчет на бюджетното предприятие - отделно юридическо лице. Тези оповестявания се включват в консолидирания отчет на съответния първостепенен разпоредител, когато са съществени поотделно или заедно с оповестяванията на другите разпоредители за тези събития от гледна точка на консолидираната отчетност в системата на първостепенния разпоредител.

10.5. Разпоредбите на **т.т. 5 и 6 от НСС 10 не се прилагат** от бюджетните предприятия.

11. **Разпоредбите на НСС 11 не се прилагат** от бюджетните предприятия. Предвид естеството и характера на бюджетните предприятия в страната е малко вероятно осъществяването на такива дейности в съществен размер. В тази връзка, доколкото са налице такива дейности, отчитането им се извършва по общия ред, приложим за придобиването по стопански начин (производството) и продажбата на активи от бюджетните предприятия.

12. **Разпоредбите на НСС 12 не се прилагат** от бюджетните предприятия.

12.1. Съгласно *чл. 2в* от **Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)** бюджетните предприятия вместо с корпоративен данък върху печалбата се облагат с данък върху приходите от стопанска дейност. В отчетността на касова и начислена основа на бюджетните предприятия този данък се третира като намаление на приход, а не като разход, като за тази цел се използва сметка 7190 от СБП и приходен § 37-02 от ЕБК.

12.2. Отчитането на приходите и разходите от стопанската дейност по смисъла на ЗКПО, както и на операциите по начисляването, разчитането и преотстъпването на данъка върху приходите, се извършва при следната отчетна схема:

12.2.1. приходите и разходите от стопанска дейност **следва да се начисляват по общия ред**, като всеки приход и разход по съответните сметки от **раздели 6 и 7 от СБП**;

12.2.2. в допълнение към операциите по т. **12.2.1**, периодично (но не по-малко от веднъж тримесечно – към края на отчетното тримесечие и година) бюджетното предприятие отнася по задбалансови сметки 9931 и 9939 размера на приходите и разходите от стопанска дейност, като съставя следните счетоводни статии:

Дт с/ка 9931 / Кт с/ка 9981 (за *разходите* за стопанска дейност);
Дт с/ка 9989 / Кт с/ка 9939 (за *приходите* за стопанска дейност);

12.2.3. начислените по т. **12.2.1** приходи и разходи от стопанска дейност по сметките от **раздели 6 и 7** се приключват в края на годината по общия ред на приключване на приходните и разходните сметки, без да се взимат текущо през годината допълнителни счетоводни записвания по отнасяне на тези суми от сметките от раздел 6 и 7 по други сметки;

12.2.4. в случаите на възстановени разходи и приходи от стопанска дейност, сумите се отразяват по съответните сметки за приходи и разходи от раздел 6 и 7 по общия ред на отчитане на възстановени приходи и разходи съгласно т. **8.6** (за *разходите* - по *кредита* на сметки от *раздел 6*, а за *приходите* - по *дебита* на сметките от *раздел 7*). Едновременно с това, тези суми се сторнират (*червено сторно*) от сметките от подгрупа 993 (за *разходите* – сметка 9931, а за *приходите* – сметка 9939) чрез счетоводните статии:

Дт с/ка 9931 / Кт с/ка 9981 *червено сторно*;
Дт с/ка 9989 / Кт с/ка 9939 *червено сторно*;

12.2.5. корекциите на приблизителните счетоводни оценки на приходите и разходите от стопанска дейност се отразяват по съответните сметки от раздели 6 и 7, по общия ред на отчитане на такива корекциите съгласно т. **8.7**, като в допълнение към това се взимат и съответните счетоводни записвания по задбалансовите сметки от подгрупа 993 по т.т. **12.2.2** или **12.2.4**;

12.2.6. В сметките от подгрупа 993 **не следва да се отразяват сумите на данъка по чл. 2в от ЗКПО**;

12.2.7. в края на отчетната година *сметка 9931* се приключва със *сметка 9981*, а *сметка 9939* – със *сметка 9989*, аналогично на приключването на сметките от подгрупи 995 и 996. В началото на следващата отчетна година сметки 9931 и 9939 се откриват с *нулеви салда*. При изготвянето на оборотните ведомости, подлежащи на представяне в МФ, данните за сметки 9931 и 9939 се представят **преди** тази приключвателна счетоводна операция;

12.2.8. бюджетното предприятие поддържа информация по видове приходи и разходи от стопанска дейност;

12.2.9. първостепенният (висшестоящият) разпоредител може да определи унифициран ред и правила за подведомствените си структурни звена по прилагането на т. **12.2.8**;

12.2.10. дължимият данък върху приходите от стопанска дейност следва да се начислява *за периода, за който се отнася*, най-малкото веднъж тримесечно - към края на отчетното тримесечие и година, като се **дебитира сметка 7190** срещу кредитиране на **сметка 4512**;

12.2.11. при възстановяване на надвнесен данък върху приходите от стопанска дейност (включително и от минали години), с установената от данъчната администрация подлежаща на връщане сума, се **дебитира сметка 4512** срещу **кредитиране** на **сметка 7190** (в случай, че сумата се превежда в рамките на същия отчетен период, през който е установена от данъчната администрация, може директно да се дебитира съответната сметка от група 50);

12.2.12. за отчитането на прихващането на дължим/надвнесен данък върху приходите от стопанска дейност с други надвнесени/дължими публични вземания, сумите - обект на прихващането, следва да са начислени по съответните разчетни сметки. При извършване на прихващането се съставя съответната счетоводна статия, като се дебитира/кредитира сметка 4512 в кореспонденция със съответната разчетна сметка за насрещното публично държавно вземане;

12.2.13. при превеждането на данъка, бюджетното предприятие – платец дебитира сметка 4512 срещу кредитиране на съответната сметка от група 50 или сметка 7500 (ако плащането е извършено от подведомствен разпоредител чрез СЕБРА);

12.2.14. **считано от 2004 г.** ефектът от преотстъпването на данъка върху приходите от стопанска дейност се третира като неразделна част от начисляването, т.е. за отчетни цели **данъкът върху приходите от стопанска дейност** се начислява по сметки 7190 и 4512 в **ефективния му дължим размер**, определен на база на **номиналната ставка на данъка, намалена с процента на преотстъпването**. Едновременно с това, се съставя и втора счетоводна статия за отразяване на сумата на преотстъпването, като с размера на преотстъпения данък се **дебитира сметка 7014** срещу **кредитиране на сметка 7682**;

Например, ако сумата на данъка е 1 200 лв., а преотстъпването му е в размер на 600 лв., счетоводните статии са:

Дт с/ка 7190 / Кт с/ка 4512	600 лв. (1 200 – 600);
Дт с/ка 7014 / Кт с/ка 7682	600 лв.;

12.2.15. извършените от началото на 2004 г. до сега записвания по начисляването и преотстъпването на данъка върху приходите от стопанска дейност, следва да се сторнират, като вместо тях се съставят счетоводните статии по т. **12.2.14**.

12.3. Дължимите от бюджетните предприятия данъци по чл.чл. 35 и 36 от ЗКПО се начисляват като разход по **сметка 6064 от СБП за периода, за който се отнасят**.

12.4. В случай, че бюджетните предприятия подлежат на облагане в страната или чужбина с преки данъци върху печалбата (дохода), подобни на корпоративния данък или на други такива данъци – обект на разглеждане от НСС 12, разходите и разчетите за тези данъци се отчитат по **метода на дължимите данъци** (т.е. не се води отчетност за отсрочени активи и пасиви, произтичащи от данъчни временни разлики и счетоводно не се отчита техният ефект върху разходите за данъка).

13. Разпоредбите на *НСС 13 не се прилагат* от бюджетните предприятия.

13.1. Когато дадено бюджетно предприятие се преобразува/закрива чрез извеждането му от системата на първостепенния разпоредител, прехвърлянето на балансовите активи и пасиви, налични на датата на преобразуване, се отчита чрез съответните сметки от група 76 от СБП, а на задбалансовите активи и пасиви (без задбалансовите сметки по 13.2) - чрез отнасянето им към съответните кореспондиращи задбалансови сметки 9981 и 9989 от СБП.

13.2. Информацията за начислените приходи, разходи и трансфери (сметките от раздели 6 и 7 от СБП), салдата от задбалансовите сметки за отчитане на потоци (сметките, които се приключват годишно – на настоящия етап това са сметките от подгрупи 993, 995 и 996), както и данните на касова основа следва да се запазят и представят до края на отчетната година в консолидираната отчетност на първостепенния разпоредител. В тази връзка би могло да се процедира по два начина:

13.2.1. I-ви вариант (препоръчителен): Данните за сметки от раздели 6 и 7 и информацията на касова основа до края на годината се представят и обобщават самостоятелно, като данни за отделни отчетни единици в системата на съответния първостепенен разпоредител, т.е. както се е процедирадо до преобразуването/закриването на предприятието. Приключването на сметките се извършва в края на годината по общия ред, съгласно указанията на МФ за годишното счетоводно приключване;

13.2.2. II-ри вариант: Прехвърляне на данните за сметки от раздели 6 и 7 на СБП от отчетността на преобразувания/закривания разпоредител в отчетността на първостепенния разпоредител (или на друг разпоредител в системата на първостепенния разпоредител). Прехвърлянето на данните на начислена основа се извършва чрез използването на сметка 4500. След извършването на тази операция, в отчетността на преобразуваното/закриваното бюджетно предприятия тази сметка, както и евентуалните начални салда на сметки от група 11, може да се приключат със съответните сметки от група 10, в резултат на което всички сметки от оборотната ведомост на това предприятие ще бъдат с нулеви крайни салда. За равняването на данните, в консолидираната отчетност на първостепенния разпоредител следва да се отрази с обратна счетоводна операция сумата на приключването на сметка 4500 и гр. 11 със сметки от група 10, отразено в отчетността на преобразуваното/закриваното бюджетно предприятие.

13.3. При коректното прилагане на първия вариант по т. 13.2 и след приключвателните операции съгласно указанията за годишното приключване, в отчетността за такива бюджетни предприятия за съответната отчетна група (стопанска област) ще фигурират само салдата по сметки от групи 10 и 11, като сборът от тези салда (нетното салдо) следва да е равен на нула.

В тази връзка, при прилагане на първия вариант по т. 13.2 и след годишното приключване на сметките от раздели 6 и 7, както и на гр. 12 и 13, следва да се вземат за съответната отчетна група и допълнителни счетоводни статии за приключването на сметки от гр. 10 с тези от гр. 11, при което тези сметки се зануляват. Тези счетоводни операции се извършват за същата отчетна година.

13.4. Независимо от избора на вариант по т. 13.2, в консолидираната отчетност и оборотна ведомост за системата на първостепенния разпоредител следва да се включат данните за началните салда на всички сметки на преобразувания/закривания разпоредител.

13.5. Изготвените приключвателни баланси и свързаните с това придружаващи ги оборотни ведомости на преобразуваните/закриваните бюджетни предприятия следва да отразяват състоянието по сметките **към датата на преобразуване, преди да са взети операциите по т.т. 13.1-13.4** и евентуално на т. **13.8**. Екземпляри от тези баланси и оборотни ведомости следва да се съхраняват и при първостепенния разпоредител на хартиен и технически носител.

13.6. При преобразуването/закриването на бюджетните предприятия, включени в схемата за централизирано заплащане на осигурителните вноски, да се имат предвид и разпоредбите на **т. 88** от **ДДС № 01/2003 г.**

13.7. В случай, че текущо през годината се закрива първостепенен разпоредител (включително и за случаите, когато се трансформира в небюджетно предприятие или преминава в състава на друг първостепенен разпоредител), се процедира по следния начин:

13.7.1. за отчетната информация на подведомствените бюджетни предприятия и единици (включително и централното управление на закривания първостепенен разпоредител) се прилагат разпоредбите на т.т. **13.1-13.6**;

13.7.2. в МФ – дирекция “Държавно съкровище” следва да бъде представена сборна оборотна ведомост за цялата система на закривания първостепенен разпоредител. Тази сборна оборотна ведомост се изготвя и представя в МФ – дирекция “Държавно съкровище” на технически носител със състоянието на сметките след операциите по т. **13.1**, но преди приключвателните операции по т. **13.3**;

13.7.3. в зависимост от конкретните случаи на закриване/преобразуване на първостепенния разпоредител, МФ – дирекция “Държавно съкровище” може да дава допълнителни указания относно реда, начина, сроковете и други въпроси, свързани с отчитането, изготвянето и представянето на такава информация.

13.8. За извършените след датата на преобразуване операции по събиране на приходи и извършване на разходи за сметка на преобразуваното предприятие, следва да се използват съответните разчетни сметки (в случаите, когато бюджетното предприятие преминава в системата на друг първостепенен разпоредител или става отделен първостепенен разпоредител, се ползват сметките от подгрупи 467 и 468 от СБП).

13.9. Когато се преобразува/закрива подведомствен разпоредител и активите и пасивите се прехвърлят на други разпоредители в системата на първостепенния разпоредител в рамките на една и съща отчетна група (например “Бюджет”), за прехвърлянето им се ползва сметка 4500. Доколкото е налице прехвърляне на парични средства, може да се ползват сметки 7501 и 7502.

13.10. Когато се преобразува/закрива подведомствен разпоредител и активите и пасивите се прехвърлят на други разпоредители в системата на първостепенния разпоредител, но между **различни отчетни групи** (например между “Бюджет” и “ИБСФ”), за прехвърлянето им се ползват съответните сметки от група 76 от СБП (за държавните институции в тези случаи се прилагат сметките от подгрупа 762, а за общините – от подгрупа 764). Доколкото е налице прехвърляне на парични средства, се ползват съответните сметки за касови трансфери от група 75 от СБП.

13.11. При преобразуването/закриването на подведомствен разпоредител и при задържане на неговите активи и пасиви в системата на първостепенния разпоредител (случаите по т.т. **13.9** и **13.10**), също важат изискванията за запазване и отразяване в консолидираната отчетност в системата на първостепенния разпоредител на информацията за началните салда, начислените приходи, разходи и трансфе-

ри, данните за задбалансовите сметки за отчитане на потоци, както и отчетните данни на касова основа на преобразуваното/закриваното бюджетно предприятие съгласно т.т. **13.2** и **13.4**.

14. Разпоредбите на *НСС 14* не се прилагат от бюджетните предприятия.

В приложението към годишния финансов отчет на първостепенния разпоредител следва да фигурира информация, даваща обща представа относно структурата и броя на подведомствените разпоредители, основните сфери на дейност, наличие на извънбюджетни сметки и др. В случай, че има подведомствени разпоредители и структурни единици, извършващи дейност в чужбина и ако е в съществен размер, оповестява се информация за общия размер на активите, пасивите, приходите и разходите (без трансферите от/за първостепенния разпоредител).

15. За целите на анализа, управлението и контрола на банковото обслужване на бюджетните предприятия, както и за прилагането на схемата за централизирано разплащане на осигурителните вноски на бюджетните предприятия, всички първостепенни разпоредители (включително и общините), държавните висши училища и БАН е необходимо да поддържат и актуализират своевременно данни за всички техни и на подведомствените им разпоредители и структурни единици: обслужващи банки, БУЛСТАТ, данъчен номер и други идентификационни данни. По-конкретно, следва да се изготвят и поддържат следните файлове:

15.1. Списък на левовите банков бюджетни сметки, както и на други идентификационни данни, съдържащ следната информация:

- име на разпоредителя и местонахождението му;
- банков код и наименование на обслужващия банков клон/офис;
- номер на банковата бюджетна сметка (БИН не се попълва);
- номер на десетразрядния код в СЕБРА (попълва се само от включените в СЕБРА разпоредители без общините);
- БУЛСТАТ на бюджетния разпоредител (ако няма такъв, посочва се БУЛСТАТ на горестоящия разпоредител);
- териториалното поделение на НОИ (РУСО), където се декларират данните на осигуряваните от бюджетното предприятие лица;
- данъчен номер (ако няма такъв, посочва се данъчният номер на съответния горестоящ разпоредител);
- наименование на данъчното подразделение (бюро, изнесено работно място), където се внася удържаният от персонала данък по ЗОДФЛ.

15.2. Списъци на останалите левови и валутни сметки в страната. Изготвят се и се поддържат отделни списъци за валутните бюджетни сметки, извънбюджетните сметки и фондове в лева и валута, набирателни сметки в лева и валута и други сметки в лева и валута (депозити, акредитиви и др.). За валутните сметки се отбелязва и вида на валутата и SWIFT кода на банката.

15.3. Списъци на разпоредители (структурни единици) и техните сметки в чужбина – следва да съдържат данни за наименованието и местонахождението (град и държава) на разпоредителя (структурната единица), номер на банковата сметка, валута, кодове и наименования на обслужващите банки.

15.4. Горепосочените списъци по т.т. **15.1-15.3** се изготвят и поддържат въз основа на предоставен от МФ – дирекция “Държавно съкровище” на съответния разпоредител на **макет на файл (XLS формат)**, придружен от указания за реда, начина и сроковете за първоначално попълване, актуализиране и представяне.

15.5. До предоставянето от МФ – дирекция “Държавно съкровище” на макет на файл, списъците по т.т. **15.1-15.3** се изготвят на **файл-XLS формат** в свободен формат. Първостепенните разпоредители (без общините), държавните висши училища и БАН изготвят и поддържат списъка по т. **15.1** въз основа на досегашния макет на файл, предоставен им от МФ – дирекция “Държавно съкровище”.

15.6. Информацията във файловете следва да се актуализира най-малкото веднъж тримесечно и задължително *към 31 декември* на съответната година, както в окончателния файл към 31 декември следва да се съдържат всички промени, извършени през годината. За всяка година следва да се поддържа отделен файл за съответния списък.

15.7. При поискване, информацията по т.т. **15.1-15.6** се представя на електронен носител на МФ – дирекция “Държавно съкровище” и дирекциите, отговарящи за финансирането и бюджета на съответните първостепенни разпоредители на Сметната палата, Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол, органите на НОИ и данъчната администрация, Националния статистически институт, както и на други оторизирани за това органи.

15.8. При структурни промени, първостепенните разпоредители, включени в схемата за централизирано разплащане на осигурителните вноски, предоставят информация на НОИ за БУЛСТАТ и други идентификационни данни за съответните бюджетни предприятия по реда на съвместно писмо на МФ и НОИ *ДДС № 03/2003 г.*, като използват за тази цел съществуващите макети на двата файла (макетите на тези файлове се намират в Интернет-страницата на МФ на адрес <http://www.minfin.bg/html/docs.php?id=453> към файла на писмо на МФ *ДДС № 11/2004 г.*).

16. **Разпоредбите на НСС 16 като цяло са приложими** за бюджетните предприятия, с изключение на някои текстове и при известна модификация на отчетните процедури, като се спазват следните основни принципи, правила и допълнителни изисквания:

16.1. Предвид разпоредбата на чл. 15, ал. 3 от Закона за счетоводството, **в бюджетните предприятия не се начисляват амортизации** на дълготрайните материални активи (ДМА). В тази връзка, т. 8 от НСС 16 не се прилага.

16.2. Доколкото се извършва *преоценка на ДМА*, тя следва да се отчита по съответните сметки от група 78 на СБП. *Преоценката на ДМА не може да се отнася директно към собствения капитал (сметките от групи 10-13 на СБП)*. В тази връзка, **разпоредбите на т. 7.3 от НСС 16 не се прилагат.**

16.3. Следните ДМА се изписват на разход в момента на тяхното придобиване и се завеждат задбалансово по съответните сметки от подгрупа 990:

- земи, гори и трайни насаждения;
- инфраструктурни обекти;
- ДМА, предназначени за специални дейности по отбраната и сигурността на страната (без ДМА с възможна двойна употреба, които следва да се капитализират);
- ДМА с художествена и историческа стойност, паметници на културата, музейни експонати и други подобни (без сгради);
- книги за библиотеките.

16.4. За ДМА по т. **16.3** се води аналитична отчетност, аналогично на балансово признатите ДМА.

16.5. Когато процесът по придобиване на ДМА по т. **16.3** обхваща повече от една отчетна година, **натрупаните към края на съответната година разходи не се капитализират** по сметките от подгрупа 207, а се отнасят по съответните сметки от раздел 6 на СБП, като се взимат и съответните записвания по задбалансовите сметки от подгрупа 990. В тази връзка, се препоръчва към съответните задбалансови сметки да се водят отделни аналитични сметки за отчитане на незавършеното строителство/производство/доставка на тези активи, които се приключват след завършването на процеса на придобиване със съответната аналитична задбалансова сметка за придобития актив.

16.5. По отношение на първоначалната оценка на ДМА да се имат предвид разпоредбите на **т. 4 от НСС 16**, включително и за ДМА, които се изписват на разход при придобиването им (активите по т. **16.3**). В цената на придобиване не се включват и финансовите разходи. В цената на придобиване се включват изплащаните обезщетения на собственици за отчуждаване на техни активи, освен ако те не се изплащат от друг първостепенен разпоредител. Когато такива обезщетения, свързани с придобиване на инфраструктурни обекти, се изплащат от друг първостепенен разпоредител, този разход се отчита от него по съответните сметки от група 607. Ако се касае за актив, който се признава балансово от придобиващото бюджетно предприятие, другият първостепенен разпоредител отчита обезщетенията по съответните сметки от група 64. В цената на придобиване не се включват разходите за обезщетения, които по същество представляват глоби, санкции или неустойки за виновно причинени загуби и други вреди на трети лица при придобиването на активи.

16.6. Оценката на ДМА, които към края на годината са в процес на придобиване, следва да се основава на база на достигнатия етап на процеса/доставката, а не въз основа на платените авансово суми на доставчика, освен ако те могат да се разглеждат като разумно приближение на разходите по придобиване, съответстващи на достигнатия етап. В тази връзка, **считано от 2005 г.**, за **всички ДМА** (включително и за ДМА по т. **16.3**) с **незавършен процес на придобиване към края на отчетната година**, следва да се направи и осчетоводи оценка на натрупаните разходи по придобиване, като се прилагат следните правила и отчетна схема:

16.6.1. при оценяването на етапа, до който е достигнал процесът на придобиване, се определя и **начислява приблизителна счетоводна оценка на разходите на съответния етап на придобиването, които към края на отчетната година не са осчетоводени** по съответните сметки от подгрупи 207, 607 и 990. В тази връзка, от общия размер на оценените кумулативни разходи от началото на процеса на придобиване до този етап, следва да се приспадат сумите, които вече са били начислени през текущата и предходни години по съответните сметки от подгрупи 207, 607 и 990. В размера на оценката не се включва очакваната сума на ДДС с право на данъчен кредит;

16.6.2. така определената сума на счетоводна оценка на разходите по придобиването се начислява по съответните сметки от подгрупи 207, 607 и 990, за сметка на отчетените до момента суми по аванси към доставчиците (сметки 4020 и 4040). В случай, че счетоводната оценка на разходите по придобиването е по-голяма от салдото по сметките за аванси към *съответните* доставчици (а **не** към целия размер на салдото по сметки 4020 и 4040!), с разликата се кредитират сметки 4967 и 4968:

Дт с/ки 207 (оценката на разходите за ДМА, които се капитализират)

Дт с/ки 607 (оценката на разходите за ДМА, които не се капитализират);

Кт с/ки 4020, 4040 (до размера на отчетените суми към конкретните доставчици);
Кт с/ки 4967, 4968 (при превишение на сумите по с/ки 207 и 607 над размера на отчетените аванси към конкретните доставчици).

По отношение на оценките на разходите за ДМА, които не се капитализират се съставя и счетоводната статия:

Дт с/ки 990 / Кт с/ка 9981 (със сумата, отчетена по сметка 607);

16.6.3. в началото на следващата година записванията по т. **16.6.1** се сторнират **чрез червено сторно** (операцията се отразява в отчетността за *новата* отчетна година!):

Дт с/ки 207 / Кт с/ки 4020, 4040, 4967 и 4968 **червено сторно**;

Дт с/ки 607 / Кт с/ки 4020, 4040, 4967 и 4968 **червено сторно**;

Дт с/ки 990 / Кт с/ка 9981 **червено сторно**;

16.6.4. предвид на това, че начислените за отчетната година суми са приблизителни начислени оценки, а не реално дължими вземания и задължения, препоръчва се при кредитирането на сметки 4020 и 4040, сумите да се отнасят по *отделна аналитична сметка (контра-сметка)*, с оглед при тези операции да не се засягат индивидуалните партии на доставчиците;

16.6.5. за определянето на оценката на достигнатите разходи в процес на придобиване могат да се ползват най-различни източници на информация, които в зависимост от конкретните обстоятелства, практически могат да бъдат използвани и които осигуряват база за разумни и надеждни оценки – фактическо измерване на обема извършена работа, фактуриране в началото на следващата година, калкулации на доставчика, експертни оценки и др.;

16.6.6. за активите в процес на придобиване, които от гледна точка на доставчика попадат в обхвата на прилагане на НСС 11, гореописаната отчетна схема до известна степен може да се разглежда като симетрична на отчетните процедури по НСС 11, прилагани от доставчика на тези активи. В тази връзка, при определянето на приблизителната оценка на разходите по придобиването за съответния етап, е уместно като база да се ползват оценките по НСС 11, извършени от съответния доставчик, доколкото те могат да се приемат за надеждни и практически е възможно доставчикът да предостави подобна информация;

16.6.7. Отчетните процедури по т.т. **16.6.1-16.6.6** може да не се прилагат, когато:

- конкретната доставка на активите в процес на придобиване е в несъществен размер спрямо общия размер на придобитите активи през годината от бюджетното предприятие-отделно юридическо лице;

- са налице разумни очаквания и индикации, че общата сума на тези приблизителни счетоводни оценки ще са в несъществен размер за бюджетното предприятие-отделно юридическо лице;

- близо до края на годината (например 2-3 месеца) е извършено междинно измерване/фактуриране на работата, което е осчетоводено по сметки 207, 607 и 990 и обемът на извършената дейност по придобиването на активите до края на годината е несъществен;

- процесът по придобиването е в начален стадий и сумата е в несъществен размер спрямо целия обем на доставката;

- не може обективно да се направи разумна приблизителна оценка (това обстоятелство се посочва приложението към годишния финансов отчет).

16.7. Придобиването на ДМА по стопански начин се отчита по реда на **раздел IV** от настоящите указания.

16.8. Когато едновременно се придобиват сграда и земя и стойността на земята е несъществена спрямо стойността на сградата, допуска се стойността по сделката да бъде третирана изцяло като придобиване на балансово признат актив – сграда. При това положение, придобиването на земята се отразява директно по задбалансова сметка 9901, без да се ползват сметки 6077 или 6078.

16.9. Когато даден актив, класифициран като материален запас, започне да се използва от бюджетното предприятие като ДМА, този актив се отписва от съответната сметка за материални запаси и се завежда по съответната сметка от група 20 от СБП по *отчетна стойност*.

16.10. Съхраняваните конфискувани и придобити като обезпечение активи, които по своето естество представляват ДМА, се отчитат като материални запаси по сметка 3310 от СБП до момента на тяхното разпределение или продажба. Такива активи, които остават за ползване в бюджетните предприятия, следва да се класифицират от съответното бюджетно предприятие като ДМА по съответните сметки от група 20.

16.11. При отписването или придобиването на ДМА под каквато и да било форма не се допуска директна кореспонденция със сметките за собствения капитал (сметките от групи 10-13 от СБП).

16.12. Когато *на бюджетно предприятия са предоставени от небюджетни предприятия или физически лица ДМА за безвъзмездно ползване*, е необходимо да се имат предвид следните правила и процедури, които следва да се прилагат **считано от 2005 г.**

16.12.1. получените за безвъзмездно временно ползване ДМА се отчитат по справедлива стойност като чужди ДМА по задбалансова сметка 9110, доколкото не са налице условията по т. **16.12.2**. Когато за тези активи са извършени допълнителни разходи и подобрения, които задоволяват изискването за признаване на актив съгласно т. **6.1** от НСС 16, тези разходи се завеждат балансово по сметка 2091. При връщането на актива и в случай, че не се възмездяват, тези разходи се изписват от баланса в кореспонденция със сметките от **група 64** за предоставени капиталови трансфери в натура. В случай, че се възмездяват – отчита се продажба на този ДМА чрез използването на съответните **сметки 6149 и 7149**;

16.12.2. когато **сроктът за безвъзмездно ползване покрива съществена част от очаквания остатъчен икономически живот на актива (над 75 на сто)**, се приема, че на бюджетното предприятие са прехвърлени в съществен размер основните рискове и изгоди, свързани с притежаването на актива. При тези обстоятелства, активът следва да се признае балансово от бюджетното предприятие към момента на получаването му за ползване по справедлива стойност, като се **дебитират съответните сметки от група 20, срещу кредитиране на сметките от група 74** за капиталови трансфери в натура. **При последващо връщане, тези активи** се изписват от баланса по отчетната им стойност към момента на връщането, срещу дебитиране на съответните сметки от **група 74**, използвани при първоначалното балансово признаване на актива;

16.12.3. когато в случаите т. **16.12.2**, очакваният остатъчен икономически живот на актива е **под 25 на сто** от целия полезен срок от създаването му или неговата стойност е несъществена, се прилага т. **16.12.1**;

16.12.4. разпоредбите на т. **16.12.2**, не се прилагат за сградите, както и за ДМА, които се изписват на разход при придобиването им (активите по т. **16.3**);

16.12.5. В случай, че се установят активи, които на 01.01.2005 г. се водят задбалансово и за които са налице условията по т. **16.12.2**, бюджетното пред-

приятие следва да ги изпише от задбалансовата сметка и да ги заведе балансово по справедлива стойност по съответните сметки от група 20, срещу кредитиране на сметка 7990.

16.13. Когато ДМА се предоставят от бюджетно предприятие на небюджетни предприятия или физически лица за безвъзмездно ползване, отчитането на тези операции се извършва, **считано от 2005 г.**, както следва:

16.13.1. предоставените за безвъзмездно временно ползване ДМА продължават да се отчитат по баланса на бюджетното предприятие, доколкото не са налице условията по т. **16.13.2.** Извършените от ползвателя подобрения на тези ДМА подлежат на отчитане от бюджетното предприятие при връщането на актива и при условие, че може практически да се направи от бюджетното предприятие разумна и надеждна оценка (включително и чрез поискване и получаване на информация за това от ползвателя). С направената оценка, при връщането на актива се дебитират съответните сметки от група 20 и 607 (ако се касае за подобрения на актив по т. **16.3**) срещу кредитиране на сметките от група 74 (ако подобренията не се заплащат) или по съответните сметки за разчети или парични средства (ако подобренията подлежат на заплащане). Отчетените по сметка 607 подобрения се отразяват и задбалансово по съответните сметки от подгрупа 990;

16.13.2. когато **сроктът за безвъзмездно ползване покрива съществена част от очаквания остатъчен икономически живот на актива (над 75 на сто)**, за отчетни цели се приема, че бюджетното предприятие е прехвърлило на ползвателя в съществен размер основните рискове и изгоди, свързани с притежаването на актива. При тези обстоятелства, активът следва да се изпише от баланса към момента на предоставянето му за ползване на небюджетното предприятие, като **се дебитират съответните сметки от група 64** за предоставени капиталови трансфери в натура, **срещу кредитиране на сметките от група 20**, като едновременно с това **задължително** се завежда задбалансово по **сметка 9909**. **При последващо връщане**, тези активи се завеждат отново в баланса срещу кредитиране на съответната сметка от група 64, ако е вероятно бюджетното предприятие да получи изгода от последващо използване на актива. Повторното завеждане в баланса при връщане на актива не се извършва, ако предприятието не очаква да получи изгода от използването му или ако остатъчният полезен живот, както и евентуалните изгоди от използването на актива са несъществени;

16.13.3. когато в случаите т. **16.13.2**, очакваният остатъчен икономически живот на актива **е под 25 на сто** от целия полезен срок от създаването му или неговата стойност е несъществена, се прилага т. **16.13.1**;

16.13.4. разпоредбите на т. **16.13.2**, не се прилагат за сградите, за ДМА, които се изписват на разход при придобиването им (активите по т. **16.3**), както и за всички активи, които са *публична* държавна или общинска собственост;

16.13.5. В случай, че се установят активи, които на 01.01.2005 г. се водят балансово и за които са налице условията по т. **16.13.2**, бюджетното предприятие следва да ги изпише от съответните сметки от група 20, срещу дебитиране на сметка 6990 и да ги заведе задбалансово по **сметка 9909**.

16.14. Когато ДМА са предоставени за безвъзмездно ползване от едно бюджетно предприятие на друго се прилагат, **считано от 2005 г.**, следните правила и отчетни процедури:

16.14.1. активи, които са *публична държавна собственост* и са предоставени за безвъзмездно ползване на общини, продължават да се водят по съответните сметки от група 20 или подгрупа 990 на съответната държавна институция;

16.14.2. активи, които са *публична общинска собственост* и са предоставени безвъзмездно от съответната община за ползване на други общини или държавни институции, продължават да се водят по съответните сметки от група 20 или подгрупа 990 на съответната община-собственик на актива;

16.14.3. предоставените за безвъзмездно ползване **сгради и активи по т. 16.3** – *частна общинска собственост*, се отчитат и водят по баланса на съответната община – собственик по реда на т. **16.14.2**;

16.14.4. предоставените за безвъзмездно ползване **сгради и активи по т. 16.3** – *частна държавна собственост* на общини, органи на съдебната власт, НОИ, НЗОК, ДВУ, БАН, БНТ, БНР и други първостепенни разпоредители с автономни бюджети (бюджетите извън републиканския бюджет) не се отчитат по баланса и сметки 990 на ползвателя, а от съответното министерство, ведомство или друг държавен орган.

16.14.5. предоставените от държавата за безвъзмездно ползване **сгради и активи по т. 16.3** на министерства, ведомства и други държавни органи, *чиито бюджети са съставна част от републиканския бюджет*, следва да се отчитат от ползвателя, доколкото не е възприета практиката активът да продължи да се води от друг държавен орган (например при предоставяне на част от сграда, отчитана до момента по баланса на дадено ведомство или когато е предоставена *несъществуваща* част на актива);

16.14.6. разпоредбите на т.т. **16.14.1-16.14.5** не се прилагат, когато със закон или друг нормативен акт е определено друго. Когато тези разпоредби обективно не могат да бъдат приложени (неизяснен юридически статут, липса на информация и др.), това се пояснява в приложението към годишния финансов отчет;

16.14.7. за **останалите ДМА**, които не са публична държавна собственост, не са сгради, отделни помещения или активи **по т. 16.3** (т.е. активите извън обхвата на т.т. **16.14.1-16.14.5**), се прилагат съответните разпоредби на т.т. **16.12** и **16.13** според случая, като вместо сметки 64 и 74 се използват съответните сметки от група 76.

16.15. По отношение прилагането на изискванията на т. **6.1** и т. **6.3** от **НСС 16** е необходимо да се има предвид следното:

16.15.1. разходите за подобрения и основен ремонт на ДМА по т. **16.3** се отчитат по съответните сметки от подгрупа 607, когато са извършени чрез възлагане или по реда на **раздел IV** от настоящите указания, когато са извършени по стопански начин;

16.15.2. стойността на актива не се променя при текуща подмяна на негови компоненти, които не са отчетени като разграничим актив съгласно т. **3.2** от **НСС 16**. Стойността на актива се променя, когато подмяната на компонентите-неразграничими активи, е част от съществена реконструкция, модернизация или основен ремонт на този актив;

16.15.3. при прилагането на т. **6.3** от **НСС 16** отчетната стойност на подменената разграничима част, се изписва на разход по сметка 6932, когато се бракува или се отнася по съответната сметка на група 30, ако се предвижда тя да се използва като материален запас (за продажба или последващо влягане в дейността). Новата част се отчита като придобиване на дълготраен актив. В случай, че подмяната се извършва чрез налични резервни части, отчитани като материални запаси, те се прекласифицират като ДМА с отчетната си стойност;

16.15.4. подмяната на компонент съгласно т. **6.3** от **НСС 16** се отчита като придобиване (основен ремонт) по стопански начин по реда на **раздел IV** от настоящите указания, само когато тя е част от такъв процес, осъществяван от предприятието в съществен размер;

16.15.5. стойността на сградите не следва да се увеличава със стойността на инсталираните в тях ДМА, когато тези активи са разграничими и могат да съществуват и да се подменят самостоятелно, без да се нарушава конструкцията на сградата;

16.15.6. компютърни (комуникационни) мрежи и други подобни свързани съвкупности от активи за отчетни цели могат 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. При това положение, след първоначалното изграждане, мрежата (или съответния обособен блок от нея) може да се заведе като отделен актив по цена на придобиване, формирана от стойността на отделните компоненти. Последващите разходи за текуща подмяна на *отделни* компоненти се отчитат като текущи разходи, независимо от стойността на отделния компонент и не влияят на отчетната стойност на така признатия актив. Стойността на този актив се променя като цяло, в случаите на *съществени* основен ремонт, реконструкция и модернизация, както и при редуция на съществена част от елементите. Евентуални последващи преоценки и обезценки се прилагат спрямо целия актив, а не поединично за отделните компоненти;

16.15.7. когато се прилага подходът по т. **16.15.6**, в отчетността на бюджетното предприятие, за целите на контрола **задължително** следва да се поддържа информация за отделните компоненти на така признатия актив, позволяваща тяхното идентифициране и индивидуализиране (например цена, материално-отговорно лице, фабричен и инвентарен номер и др.);

16.15.8. в обхвата на активите по т. **16.15.6** не се включват компютри, принтери, скенери, сървъри и други относително обособени компоненти на мрежата, които се използват от крайни потребители и системни администратори. Тези активи следва да се заведат и отчитат самостоятелно.

16.16. По отношение определянето на **стойностния праг на същественост за признаване на ДМА** се прилагат следните принципи и правила:

16.16.1. в системата на първостепенния разпоредител следва да се прилага унифицирана политика по отношение на прага на същественост;

16.16.2. за признаването като ДМА на активи, които попадат в обхвата на дефиницията по т. 2 от НСС 16 се прилагат два прага – минимален и максимален. **Минималният праг е в размер на 500 лв., а максималният – 1 000 лв.;**

16.16.3. активите, които попадат в обхвата на дефиницията по т. 2 от НСС 16, но са със стойност **по-ниска от 500 лв.**, **задължително** се третираат и отчитат като *краткотрайни активи* (материални запаси);

16.16.4. активите, които попадат в обхвата на дефиницията по т. 2 от НСС 16 и са със стойност **по-голяма от 1 000 лв.**, **задължително** се класифицират като ДМА;

16.16.5. за активите, които попадат в обхвата на дефиницията по т. 2 от НСС 16 и са със стойност **между 500 лв. и 1 000 лв.**, класифицирането им като ДМА или краткотрайни активи се определя със счетоводната политика на бюджетното предприятие, която следва да се прилага систематично и последователно;

16.16.6. по отношение на **компютърната конфигурация и други подобни взаимосвързани активи**, когато стойността на цялата конфигурация **надвишава минималния праг на същественост от 500 лв.**, **съществените елементи (компютър и монитор)** се завеждат като ДМА, независимо, че тяхната индивидуална стойност може да е под минималния праг. При това положение цялата стойност на конфигурацията се разпределя между тях. С разходите за последващата подмяна

на стойностно несъществените елементи (клавиатура и мишка) не се променя стойността на вече признатите активи (т.е. отчитат се като текущи разходи). За тези случаи е допустимо да се приложи и подход, аналогичен на т. **16.15.6**, (т.е. компютърната конфигурация да се разглежда като един актив). За системата на първостепенния разпоредител обаче следва да се прилага само един й същи подход;

16.16.7. при прилагането на праговете за същественост не следва да се взема предвид ефектът върху отчетната стойност на актива от признаването или непризнаването на данъчен кредит по ДДС и други данъци, т.е. за целите на праговете на същественост в стойността на актива не се включват ДДС и другите данъци;

16.16.8. при незначителни или временни промени в цените на дадени активи, се запазва избраният подход на класифициране, при тяхното последващо придобиване, независимо, че сумите може да се отклоняват от праговете;

16.16.9. при трайни и съществени промени в стойността на дадени активи, водещи до нарушаване на съответните прагове, следва да се промени класифицирането на активите в следствие на новите условия, като промяната следва да се приложи най-късно от началото на отчетната година, следваща периода, в който е установена необходимостта от промяна. Промяната следва да се приложи и спрямо съществуващите активи, като за целта следва да се вземат съответните записвания между сметките от група 20 и раздел 3. В случай, че даден краткотраен актив вече е изписан на разход, не се налага прекласифициране в ДМА и не се сторнира този разход;

16.16.10. до края на 2005 г. бюджетните предприятия да извършат промяна в счетоводната си политика по отношение на праговете на същественост и да започнат да прилагат гореизложените изисквания.

16.17. Разпоредбите на **т.т. 5.2, 11.2 - 6.6. "б" и "г", както и на т. 11.4 от НСС 16 не се прилагат**. Всички замени на ДМА с други активи се отчитат като придобиване на активи и постъпления от продажба на ДМА, чрез използването на съответните сметки от подгрупи 614 и 714 (за активите по т. **16.3** сметки от подгрупа 713).

16.18. Замяната се оценява по справедливата стойност на заменяния или придобивания актив - която от двете е по-ясно определима.

16.19. Когато бюджетното предприятие прави апортна вноска с ДМА в търговско дружество, операцията се третира като придобиване на финансов актив и като продажба на ДМА. Счетоводните записвания са (без да се взема предвид евентуалното начисляване на ДДС):

Дт с/ки 511, 512 / Кт с/ки гр. 713, 714 (за отразяване на придобитото дялово участие)

Дт с/ка гр. 614 / Кт с/ка гр. 20 (за отписване на балансово признат ДМА)

Дт с/ка 9981 / Кт с/ка гр. 990 (за отписване на актив по т. **16.3**).

Придобитото дялово участие чрез апорт не се измерва за отчетни цели нито по номиналната стойност на акциите (дяловете), нито по балансовата стойност на апортирания актив, а да се прилага справедливата стойност на дълготрайния актив. Оценката на вещите лица по **чл. 72, ал. 2 от Търговския закон** може да се използва като база за оценяване, доколкото представлява надеждна индикация за справедливата стойност на актива.

16.20. Когато е налице очевидно неравностойна замяна на активи между бюджетно предприятие и небюджетно предприятие или физическо лице, съответната разлика под/над справедливата стойност на заменяния актив се отчита като капиталов/текущ трансфер в натура по сметките от групи 64 или 74.

16.21. До края на 2005 г. бюджетните предприятия да извършат преглед на съществуващите счетоводни оценки на ДМА и да коригират стойността им в

случаите на очевидно нереално занижени или завишени отчетни стойности, по които в момента се водят тези активи. Извършената корекция да се осчетоводи като преоценка по съответните сметки от група 78.

16.22. При прилагането на процедурите по т. **16.21** да се извърши и преглед за ДМА, които не попадат в праговете на същественост съгласно т. **16.16**. Такива активи, въведени в употреба от бюджетното предприятие, да се изпишат на разход по реда на т. **2.13**, а в случай, че още не са в употреба, те се завеждат по съответните сметки за материални запаси от раздел 3 *по отчетна стойност*, като се изписват от съответната сметка на група 20.

16.23. По отношение на оценките след първоначално признаване на ДМА, са приложими разпоредбите на **т.т. 7.1 и 7.2 на НСС 16**. В рамките на бюджетното предприятие могат да се използват и двата подхода, като за даден клас активи следва да се прилага само един от тях. В системата на първостепенния разпоредител следва да се прилага унифицирана политика по тези въпроси.

16.24. **Считано от 2005 г.** бюджетните предприятия следва да извършват *най-малкото веднъж на две години* преглед на ДМА за обезценка по реда на т. **36** от настоящите указания, доколкото не е определен от МФ- дирекция “Държавно съкровище” по-кратък срок. При извършването на прегледа за обезценка, отчетната стойност на актива се съпоставя с текущата възстановима стойност, съответстваща на оставащия полезен срок и потенциал на икономическа изгода на актива. Ако отчетната стойност е по-висока, тя се коригира до размера на текущата възстановима стойност чрез използването на сметка 7802. Доколкото практически е възможно, извършва се и обезценка на активите, отчитани по сметките от подгрупа 990 (с изключение на сметка 9909).

16.25. За 2004 г. може да не се извършва преоценка и обезценка на ДМА.

16.26. В приложението към годишния финансов отчет се оповестява стойността на ДМА в чужбина по отделни видове активи.

17. **Разпоредбите на НСС 17 като цяло са приложими** за бюджетните предприятия, с известна модификация на отчетните процедури, като се спазват следните основни принципи, правила и допълнителни изисквания:

17.1. Разпоредбата на **т. 4.3, б. “в” от НСС 17 не се прилага**. Тази разлика се третира в отчетността на бюджетните предприятия като коректив на брутната (номинална) стойност на задълженията по финансовия лизинг и се отнася по сметки 1917 и 1918 от СБП.

17.2. Аналогично, **не се прилага и изискването по т. 4.4 от НСС 17 за счетоводно третиране като приход за бъдещ период** на разликата между общата сума на договорените наемни плащания и справедливата стойност. Тази разлика се третира в отчетността на бюджетните предприятия като коректив на брутната (номинална) стойност на вземанията по финансовия лизинг. В тази връзка, брутният размер на вземанията по предоставен финансов лизинг от бюджетни предприятия на небюджетни предприятия или физически лица се отчита по съответните сметки на подгрупи 531, 581 и 582 от СБП, а разликата се отразява като коректив по сметките от подгрупи 539 и 589 от СБП. За отчитането на разликата следва да се използват отделни аналитични сметки към сметки 539 и 589, с оглед тези суми да не се смесват със сумите по провизиране за несъбираемост на вземанията от заеми. При отчитането на финансов лизинг, бюджетното предприятие-наемодател отписва актива и отразява неговата справедлива стойност чрез използването на съответните сметки от групи 61 и 71.

17.3. Амортизирането на сумите по т.т. **17.1** и **17.2** от настоящите указания и представянето им като текущ лихвен разход/приход се извършва чрез прилагането на **метода на ефективния лихвен процент**. Линеиният метод и методът, посочен в т. 4.3, б "г" и т. 4.4, б. "в" от НСС 17 се използват, само когато сумите са *несъществуващи* или когато дават резултати, сходни на тези при прилагането на метода на ефективния лихвен процент. За отчитането на разходите/приходите за лихви по финансов лизинг се използват сметки от подгрупа 624 (за разходите), респективно подгрупа 724 (за приходите), които се прилагат при начисляването на сумите в кореспонденция със съответните корективни сметки (сметки 1917 и 1918 - за задълженията и сметки 539 и 589 - за вземанията по финансов лизинг).

17.4. При случаите на продажба с обратен *финансов лизинг не се отчита продажба и не се използват съответните сметки от групи 61 и 71 от СБП*. Съответният актив - обект на продажбата с обратен лизинг, следва да продължи да се отчита по досегашната си стойност, освен ако тази сделка показва индикация, че е налице обезценка. Когато резултатът от продажбата е положителен (случаят, посочен в т. **6.2** от НСС 17), той се отразява по сметка 1917 или 1918 и се амортизира и отчита като намален разход за лихви по финансов лизинг по реда на т. **17.3** от настоящите указания. Когато резултатът от продажбата е загуба и тя може да се разглежда като доказателство за обезценка на актива, тази сума се отразява по сметка 7802 като отрицателна преоценка на актива, а в случаите, когато тази загуба ще се компенсира с по-нисък размер на бъдещите наемни плащания – тя се отнася като коректив по сметка 1917 или 1918.

17.5. При случаите на продажба с обратен *експлоатационен лизинг се отчита продажба и съответният актив се изписва от баланса, като се използват съответните сметки от групи 61 и 71 от СБП* (ако се касае за актив от подгрупа 990, той се отписва от съответната задбалансова сметка). Продажбата се отчита по справедлива стойност, като разликата между нея и продажната цена се третира както следва:

17.5.1. превишението на продажната цена над справедливата стойност по т. **6.3** от НСС 17 се третира като коректив на задължението по експлоатационния лизинг и се отнася по сметки 4967 или 4968. Тази сума се амортизира през периода на наема, пропорционално на начислявания разход за наем и се отразява *в намаление* на този разход по съответната сметка от подгрупа 607, по която се отчита този разход за наем;

17.5.2. ако продажната цена е по-ниска от справедливата стойност и тази разлика компенсира бъдещи лизингови плащания под пазарната цена, тази сума също се третира като коректив на задължението по експлоатационния лизинг и се отнася по сметки 4967 или 4968. Тази сума се амортизира през периода, пропорционално на начислявания разход за наем и се отразява *в увеличение* на този разход по съответната сметка от подгрупа 607, по която се отчита този разход за наем.

17.6. Приходите и разходите от експлоатационен лизинг се начисляват чрез прилагането на линеиния метод, а не на база на заложения в съответния договор график на плащанията. Разликата между начисления по този начин приход/разход и сумите по вземанията/задълженията се отчита по съответните сметки от подгрупа 496 (4961 и 4962 за приходите и 4967 и 4968 за разходите). Към края на годината следва да се начисли припадащата се част на прихода/разхода от последното начисляване през годината до края на отчетната година по реда на **раздел III** от настоящите указания.

17.7. Приходите от концесии се отчитат по реда на т. **17.6**.

17.8. Когато бюджетното предприятие придобива при условията на финансов лизинг актив по т. **16.3** от настоящите указания, придобиването се отразява по съответните сметки от подгрупи 607 и 990.

17.9. В случаите на предоставени от бюджетното предприятие активи под формата на финансов лизинг, изписаните активи следва да се заведат задбалансово по справедлива стойност - по сметка 9909.

17.10. Когато бюджетното предприятие предоставя правото за ползване на активи – публична държавна собственост, земи, гори и трайни насаждения, инфраструктурни обекти и активи с историческа и художествена стойност под формата на лизинг, тези операции се отчитат като експлоатационен лизинг, *независимо* от условията на лизинга.

17.11. Когато бюджетното предприятие предоставя правото за ползване на **сгради - частна държавна или общинска собственост** под формата на лизинг (включително и отделни помещения и части от тях), се прилагат следните правила за отчитане:

17.11.1. предоставянето на други лица на правото за ползване на **сгради – частна държавна или общинска собственост**, под формата на лизинг се отчита като експлоатационен лизинг, освен когато се прехвърля правото на собственост към края на лизинговия период. Когато се прехвърля собствеността на сградата, класифицирането на лизинга като финансов или експлоатационен зависи от това, дали обект на лизинга са и прилежащите към сградата земи (гори, трайни насаждения);

17.11.2. когато обект на лизинга е само сградата и собствеността се прехвърля към края на лизинговия период, се прилагат правилата на отчитане на финансов лизинг;

17.11.3. когато обект на лизинга са сградата и прилежащите към нея земи (гори, трайни насаждения), **но се прехвърля само собствеността на сградата**, за припадащите се на сградата лизингови плащанията се прилагат правилата за отчитане на финансов лизинг, а лизинговите плащания на земята се отчитат като експлоатационен лизинг;

17.11.4. когато обект на лизинга са сградата и прилежащите към нея земи (гори, трайни насаждения), и в края на лизинговия период се **прехвърля собствеността на сградата и земята**, отчитането зависи от относителния дял на стойността на сградата, като се прилагат следните правила:

- когато справедливата стойност на сградата е *над 25 на сто* от общата справедлива стойност на тези активи, за припадащите се на сградата лизингови плащанията се прилагат правилата за финансов лизинг, а за земята – правилата за отчитане на експлоатационен лизинг;

- когато справедливата стойност на сградата е *под 25 на сто* от общата справедлива стойност на сградата и земята, за целия размер на лизинговите плащания се прилагат правилата за отчитане на експлоатационен лизинг.

17.12. Редът по т.т. **17.10** и **17.11** за класифицирането на лизинга се прилага и когато бюджетното предприятие получава правото за ползване на такива активи под формата на лизинг.

17.13. Когато бюджетно предприятие *предоставя* право за ползване на актив под формата на експлоатационен наем на небюджетно предприятие или физическо лице и **сумата на наема е съществено занижена** в сравнение с пазарната цена, **считано от 2005 г.** разликата се отчита едновременно като *приписан разход-текущ трансфер* и като *приписан приход* при начисляването на

прихода от наем. За целта, в допълнение към счетоводната статия, която се съставя за начисляването на договорения приход от наем или еднократно към края на годината, се взима и следното счетоводно записване:

Дт с/ки от гр. 64 (сметките за приписани текущи трансфери) / Кт с/ка 7189.

17.14. Когато бюджетно предприятие *получава* право за ползване на актив под формата на експлоатационен наем от небюджетно предприятие или физическо лице и **сумата на наема е съществено занижена** в сравнение с пазарната цена, **считано от 2005 г.** разликата се отчита едновременно като *приписан разход за наем* и като *приписан приход от текущ трансфер*. За целта, в допълнение към счетоводната статия, която се съставя за начисляването на договорения разход за наем или еднократно към края на годината, се взима и следното счетоводно записване:

Дт с/ка 6087 / Кт с/ки от гр. 74 (сметките за приписани текущи трансфери).

17.15. Когато **между бюджетни предприятия се предоставят активи за безвъзмездно право на ползване** (например в случаите на чл. 2, ал. 6 и § 29 от ЗДБРБ за 2004 г.), **считано от 2005 г.**, се прилага подходът на приписаните приходи и разходи по т.т. **17.13** и **17.14**, като се има предвид следното:

17.15.1. подходът се прилага за **всички случаи, посочени в т. 16.14**, когато активът *остава по баланса на собственика* и може да се определи **разумна оценка на справедливата стойност на наема**;

17.15.2. начисляването на тези приписани приходи и разходи се извършва *еднократно* към края на отчетната година;

17.15.3. начисляването на приписаните приходи и разходи следва да се извърши в един същи размер и в двете бюджетни предприятия;

17.15.4. сумата, която следва да се начисли като приписан приход/разход се определя от бюджетното предприятие-собственик на актива (или неговия първостепенен/висшестоящ разпоредител), като за целта то следва писмено да уведоми бюджетното предприятие-ползвател (или неговия първостепенен разпоредител) за сумата, която следва да се начисли. Допуска се бюджетното предприятие-ползвател предварително да уведоми бюджетното предприятие-собственик на актива за неговата оценка на приписания наем, която бюджетното предприятие-собственик на актива може да приеме или да отхвърли, за което следва също писмено да уведоми ползвателя. При разминаване на оценките, за водеща се приема оценката на бюджетното предприятие-собственик на актива. Уведомяванията между двете бюджетни предприятия следва да се извършват в такива срокове, че да позволят записването на счетоводните операции и при двете бюджетни предприятия да се извърши за отчетната година, за която се отнасят;

17.15.5. в случаите, когато бюджетното предприятие-ползвател не е получило уведомление за сумата по т. **17.15.4**, то определя и начислява размера на приписания разход на база на собствена оценка, за което своевременно уведомява бюджетното предприятие-собственик на актива;

17.15.6. при предоставено **от държавни институции на общини безвъзмездно право на ползване на активи-държавна собственост**, счетоводните записвания за установените суми на приписани разходи, приходи и трансфери са както следва:

- в общината-ползвател на актива – Дт с/ка 6087 / Кт с/ка 7682;

- в съответната държавна институция - Дт с/ка 7684 / Кт с/ка 7189;

17.15.7. при предоставено **от общини на държавни институции безвъзмездно право на ползване на общински активи**, счетоводните записвания

за установените суми на приписани разходи, приходи и трансфери са както следва:

- в общината-собственик на актива – Дт с/ка 7682 / Кт с/ка 7189;

- в държавната институция-ползвател - Дт с/ка 6087 / Кт с/ка 7684;

17.15.8. при предоставено *от държавни институции на държавни институции безвъзмездно право на ползване на активи-държавна собственост*, счетоводните записвания за установените суми на приписани разходи, приходи и трансфери са както следва:

- в държавната институция-ползвател – Дт с/ка 6087 / Кт с/ка 7682;

- в държавната институция-собственик - Дт с/ка 7682 / Кт с/ка 7189;

17.15.7. при предоставено *от общини на други общини безвъзмездно право на ползване на общински активи*, счетоводните записвания за установените суми на приписани разходи, приходи и трансфери са както следва:

- в общината-собственик на актива – Дт с/ка 7684 / Кт с/ка 7189;

- в общината-ползвател - Дт с/ка 6087 / Кт с/ка 7684;

17.15.8. за целите на тази точка “бюджетно предприятие-собственик на актива” е бюджетното предприятие, в чийто баланс се води актива или на което е възложено да осъществява функции по управление и стопанисване на това имущество. Счетоводните записвания следва да се вземат в отчетността на бюджетното предприятие, от чието име се управлява имуществото и в чийто баланс фигурира този актив, а ако това обстоятелство не може да се определи – счетоводните записвания се взимат в отчетността на бюджетното предприятие, осъществяващо управлението и стопанисването на това имущество;

17.15.9. разпоредбите на тази точка не се прилагат, когато ползвателят и собственикът на актива са бюджетни предприятия в системата на първостепенния разпоредител и тези операции подлежат на отчитане в една й съща отчетна група (стопанска област) и от двете страни.

17.16. Разпоредбите на т. **17.15** се прилагат и когато правото на ползване се заплаща в съществено занижен размер спрямо пазарната цена на наема.

17.17. Когато бюджетното предприятие придобива и отчита актив под формата на финансов лизинг, съдържащ грант-елемент в съществен размер (сегашната стойност на лизинговите плащания е съществено по-ниска в сравнение с обичайните условия), придобитият актив се отчита по справедлива стойност, а разликата се отразява към момента на придобиване на актива по съответните сметки за капиталови трансфери в натура от група 74 (когато насрещната страна е бюджетно предприятие, ползват се сметките от подгрупа 768).

17.18. Когато бюджетното предприятие предоставя актив под формата на финансов лизинг, съдържащ грант-елемент в съществен размер (сегашната стойност на лизинговите плащания е съществено по-ниска в сравнение със справедливата стойност на актива), разликата се отразява към момента на отписване на актива като предоставен капиталов трансфер в натура по сметките от група 64 (когато насрещната страна е бюджетно предприятие, ползват се сметките от подгрупа 768), срещу кредитиране на съответните сметки от група 71.

17.19. Когато бюджетното предприятие заплаща наем за ползване на имущество от негов персонал, тези операции се третират като лизингови или като разходи за персонал, в съответствие с критериите за класифициране, посочени в т. **19**, от настоящите указания.

18. Разпоредбите на НСС 18 като цяло са приложими за бюджетните предприятия, като се спазват следните основни принципи, правила и допълнителни указания:

18.1. Приходите от данъци, мита и такси с данъчен характер се отчитат на касова основа. Приходите от осигурителни вноски също се отчитат на касова основа, модифицирана с ефекта от начислените вземания по начети.

18.2 Приходите от такси и лицензии могат да се отчитат на касова основа, когато резултатите от прилагането на този подход няма да се различават съществено от тези при отчитането на начислена основа.

18.3. Възникващите за сметка на централния бюджет публични и частни държавни вземания, в резултат на дейността на Агенцията за приватизация, Агенцията за следприватизационен контрол, Агенцията за държавни вземания, Главна данъчна дирекция, Агенция “Митници” и други бюджетни организации, не се включват в отчетните данни на начислена основа за тези бюджетни организации. До преминаването към отчитане на начислена основа на операциите и наличностите на централния бюджет, регистрирането на тези данни от тези бюджетни организации може да се извършва по извънсчетоводен път или чрез задбалансово отчитане. Подлежат на отчитане от тези организации разчетите им с централния бюджет по повод на събрани *по техни банкови сметки* в негова полза парични средства, като за целта се ползва сметка 4671, както и придобитите от тях конфискувани или по друг принудителен ред активи и операциите с тях в полза на държавата.

18.4 Сумите на приходите и разходите за глоби, неустойки, наказателни и други лихви не се включват в съответната приходна/разходна позиция, а се отчитат отделно по предвидените за това съответни счетоводни сметки.

18.5. Отчитането на **приходите от административни глоби и санкции**, които бюджетните предприятия налагат **в качеството им на държавни (общински) органи, по силата на нормативни актове**, се отразява по **сметка 7090**. За отчитането на приходите от неустойки, начети, глоби, обезщетения и други подобни санкции, *произтичащи от договорни и други взаимоотношения (търговски, трудови, облигационни и др.)* се използва **сметка 7198**.

18.6. Приходите от застраховки се отчитат на брутна основа и не се компенсират със стойността на застрахованите активи или извършените разходи.

18.7. Не се допуска компенсиране на приходи с разходи, освен когато това е предвидено в съответните счетоводни стандарти за бюджетните предприятия или указания на МФ-дирекция “Държавно съкровище”.

18.8. Сумата по **т. 5.3 от НСС 18** се третира като провизия за трудно събираеми и несъбираеми вземания, като за целта се използват съответните сметки от подгрупи 491, 671 и 672 от СБП.

18.9. По отношение на **ценовите разлики по липси и начети** се прилага редът за отчитане съгласно **т. 2.6** от настоящите указания, а не посоченият в приложението на НСС 18 начин на признаване на тези приходи.

19. Разпоредбите на НСС 19 като цяло са приложими за бюджетните предприятия, с изключение на някои текстове, като се спазват следните основни принципи, правила и допълнителни изисквания:

19.1. Изхождайки от приложимите за доходите на персонала в публичния сектор разпоредби на трудовото, осигурителното и пенсионното законодателст-

во се налага изводът, че на настоящия етап е малко вероятно персоналът на бюджетните предприятия да бъде обхванат в съществен размер от програми (пензионни схеми) с определени доходи. В тази връзка, **не се прилагат разпоредбите на НСС 19, регламентиращи въпросите на отчетността, свързани с програмите с определени доходи.** Доколкото са налице такива инцидентни случаи, вноските се начисляват за текущия период, за който се отнасят, в размер на *текущо дължимата сума*. Аналогично, **не се прилагат и разпоредбите на този стандарт по отношение компенсирането на служители с акции.**

19.2. Отчитането на вноските за държавно обществено осигуряване, здравно-осигурителните вноски и вноските за допълнително задължително пенсионно осигуряване на включените в схемата за централизирано разплащане бюджетни предприятия съгласно § 26 и 27 от ЗДБРБ за 2004 г. се извършва съгласно писмо на МФ ДДС № 01/2003 г. и т. **7.38** от настоящите указания.

19.3. В практиката са налице редица случаи, при които персоналът получава/консумира активи и услуги, заплащани от бюджетното предприятие. За извършването на коректна преценка, кога при тези случаи използването на активите и потребяването на външни услуги следва да се класифицира като разход за материали, външни услуги, възнаграждения за персонала или **разход за текущ трансфер за домакинства**, при отчитането на тези операции **от 2005 г.** е необходимо да се има предвид следното:

19.3.1. като общо правило, използваните от персонала стоки и услуги, придобити/заплащани от бюджетните предприятия, се отчитат като разходи за възнаграждения на персонала *в натура*, когато стоките и услугите се потребяват от служителя/работника или неговото домакинство по негово усмотрение и желание за лични нужди, несвързани с дейността на предприятието и когато те са предоставени за извършена работа;

19.3.2. аналогично, когато такива стоки и услуги се използват от персонала за целите на дейността на бюджетното предприятие (работно облекло, храна за работа при вредни условия и други подобни случаи), тези разходи се класифицират като разходи за издръжка (материали, външни услуги, командировки, наеми и др.);

19.3.3. по отношение на предоставяните на персонала материални запаси се прилагат правилата и процедурите, регламентиращи в т. **2.10** от настоящите указания;

19.3.4. възстановяването/реимбурсирането от предприятието на извършени от персонала разходи за активи и услуги, които се използват в дейността на предприятието, се отчита като текущи разходи по съответните сметки за дадения вид разход (материали, външни услуги, командировки, наеми и др.);

19.3.5. предоставените към възнагражденията средства за СБКО, облекло и други подобни се отчитат като разходи за *парични* възнаграждения за персонал. Когато със средствата за СБКО се придобиват дълготрайни активи, които остават в предприятието за ползване от персонала, тези активи се отчитат по общия ред, като активи на предприятието. Когато със средствата за СБКО се извършват разходи за допълнително доброволно осигуряване за сметка на работодателя, сумите се отчитат като разход по съответната сметка от подгрупа 605. В случаите, когато със средства на СБКО се закупуват стоки и услуги, които се потребяват директно от персонала (например абонамент за медицинско обслужване), разходите се отчитат като разходи за персонал *в натура*;

19.3.6. заплащаният от предприятието наем за жилището на служителя, което може да се използва и от неговото домакинство, се отчита като разход за персонал *в натура*. Заплащането на наем и разходите по настаняване на персонала при изпълнение на служебни задължения (пътуване, командировка и др.) и съот-

ветното помещение не може да се ползва от домакинството, се отчита като текущ разход за издръжка;

19.3.7. плащанията на външен превозвач за транспорт на персонала до местоработата и обратно (включително и закупени абонаментни карти за пътуване), се отчитат като разходи за персонал *в натура*, а когато превозването се организира от собствен транспорт, тези разходи се отчитат по сметките за съответния вид разход (материали и др.);

19.3.8. предоставените ваучери за храна и други подобни бонуси, се отчитат като разходи за персонал *в натура*;

19.3.9. класифицирането на разходите по тази точка не води до промяна в начина на бюджетиране и отчитане на касова основа на тези позиции, нито променя начина на отчитане на съответните данъци (включително данъчни кредити), такси и осигурителни вноски, произтичащи от тези разходи.

19.4. В контекста на изложеното в т. **19.3**, при начисляването на обезщетенията по Кодекса на труда, Закона за държавния служител и други закони и нормативни актове, следва да се прави разграничение, кога тези обезщетения са с характер на разходи за персонал и кога следва да се разглеждат като санкция за работодателя-бюджетното предприятие. В тази връзка, всички обезщетения, които са свързани с *положен труд*, включително и обезщетенията при освобождаване и пенсиониране, се отчитат като разходи за персонал по съответните сметки от група 604. Дължимите от бюджетното предприятие обезщетения на персонала поради неправомерни действия и за причинени щети по вина на предприятието, се начисляват и отчитат като разход по сметки 6095 и 6096.

19.5. В контекста на изложеното в т. **19.3**, разходите за дългосрочни командировки, изплащани по реда на **НАРЕДБАТА за условията и реда за дългосрочно командироване в чужбина на служители в дипломатическите и консулските представителства на Република България и на служители в други бюджетни организации**, следва да се анализират, с оглед определянето и отчитането като разход за персонал на частта от тези суми, която по своя характер представлява възнаграждение за персонал. В тази връзка, отчитането на тези суми, **считано от 2005 г.**, се извършва при спазването на следните процедури:

19.5.1. първоначално, целият размер на тези суми се начислява и отчита по сметка 6094;

19.5.2. въз основа на извършен анализ и определянето на частта от тези разходи, която представлява по същество разход за персонал, така определената сума се сторнира от сметка 6094 и се отнася по съответната сметка от подгрупа 604. Тази отчетна процедура следва да се прилага най-малкото веднъж тримесечно – към края на отчетния период;

19.5.3. за извършването на операцията по т. **19.3.2** следва да се открие отделна аналитична сметка към сметка 6094. Тази аналитична сметка ще бъде с кредитно салдо до края на годината и тя ще се приключва по общия ред на приключване на синтетичната сметка 6094;

19.5.4. бюджетното предприятие следва да документира анализа, изводите и основанията за определянето на сумата на този разход за персонала;

19.5.5. отчетните процедури по тази точка не водят до промяна в начина на бюджетиране и отчитане на касова основа на дългосрочните командировки.

19.6. Обезщетенията за освобождаване от работа и при пенсиониране, дължими от бюджетните предприятия, се начисляват като разход за персонал по съответните сметки от подгрупа 604 съгласно т. **4.3** от НСС 19.

19.7. Разходите за провизии за персонал (компенсируеми отпуски и други подобни) се начисляват и отчитат, като се има предвид следното:

19.7.1. начисляване - разходите за провизии за персонал се начисляват **само в края на отчетната година**, като се **дебитуира сметка 6047** срещу **кредитиране** на сметка 4230;

19.7.2. обхват на отпуските – анализът, оценката и начисляването на тези суми следва да се приложи по отношение на неизползваните към края на годината отпуски, за които персоналетът има право на ползване през следващата година;

19.7.3. равнище на заплати и период на ползване на отпуските – оценява се очакваното равнище на заплатите за следващата година, през която ще се ползват отпуските. При оценката може да се вземе за база равнището за **месец декември на отчетната година**, което да се коригира с предвидените увеличения на заплатите в бюджетната сфера за следващата година. От значение е и периода на годината, когато ще се ползват тези отпуски, тъй като това оказва влияние върху равнището на заплатите и начисляването на тези провизии за персонала (Например, ако се предвиждат няколко увеличения на заплатите в бюджетната сфера, оценката на разходите ще бъде повлияна от очакванията за периода, през който ще бъде упражнено правото на отпуск);

19.7.4. структура на персонала – необходимо е да се вземе предвид структурата на длъжностите. В тази връзка, определянето и начисляването на разходите може да се извърши спрямо отделните категории и длъжности на персонала;

19.7.5. очакван брой дни и персонал – оценка на *очаквания брой дни (а не пълния брой дни!)* на натрупващите се отпуски (независимо за коя година се отнасят) и брой на лицата, които ще ги ползват *през следващата година* (виж т. 3.3.3 от НСС 19);

19.7.6. размер и структура на провизиите за персонал – подлежащата на начисляване сума включва **два компонента: очаквани разходи за отпуските** и припадащите се върху тях **вноски за ДОО, допълнително задължително осигуряване и здравно осигуряване** за сметка на работодателя (бюджетното предприятие) на база на размерите и съотношенията, **приложими през следващата година**, съгласно годишния закон за бюджета на ДОО или друг закон. За сумата на припадащите се осигурителни вноски се съставя същата счетоводна статия (Дт с-ка 6047 / Кт с-ка 4230).

19.7.7. други – вземат се предвид и други фактори и условия, които имат съществено значение при определянето на размера на тези разходи, доколкото практически е възможно да се оцени техният ефект (например, ако се начисляват за сметка на работодателя доброволни осигурителни и здравни осигуровки или вноски за чуждестранни пенсионни схеми);

19.7.8. начислената по реда на т. **19.7.1** сума се сторнира (черно сторно) от бюджетното предприятие в началото на следващата отчетна година **изцяло и наведнъж**, като се съставя счетоводната статия: **Дт с-ка 4230 / Кт с-ка 6048**;

19.7.9. с указанията за годишното приключване МФ може даде допълнителни насоки по тези въпроси.

19.8. В редица случаи на договори с физически лица за извършване на дейности и услуги практически е трудно да се прецени, как да се класифицира този разход – като възнаграждения по извънтрудови правоотношения (граждански договори) или външна услуга. В тази връзка, както и предвид прилагането на схемата за централизирано разплащане на осигурителните вноски, когато при

такива договори бюджетното предприятие се явява осигурител и е длъжно да подаде в НОИ декларация за осигурителния доход и други осигурителни данни на лицето, разходът за възнаграждението на лицето се класифицира като разход за персонал по сметка 6044. В случаите, когато бюджетното предприятие няма задължение да подава декларация в НОИ за осигурителните данни на лицето (например контрагентът е едноличен търговец или самоосигуряващ се), разходът се класифицира като външна услуга.

20. Разпоредбите на *НСС 20* не се прилагат от бюджетните предприятия.

20.1. Всички приходи от дарения, помощи и други безвъзмездно получени суми се отчитат като приход в момента на получаването им. Когато се налага възстановяването на тези суми поради неусвояване или неспазване на клаузите за дарения, връщането на тези суми се отчита в намаление на прихода (включително и за даренията и други безвъзмездно получени суми от минали години).

20.2. Когато бюджетното предприятие се явява по същество посредник и разпределител на помощи, дарения и други подобни безвъзмездно предоставени активи в натура, *предназначени за други лица*, получаването и разпределянето на такива активи не се отчита като приход и разход. Получените при такива случаи ДМА и материални запаси се завеждат задбалансово до момента на тяхното разпределение.

20.3. Получените в натура активи от помощи, дарения и други подобни безвъзмездни средства, предназначени за други лица, се отчитат като приход и разход по сметки 74 и 64, когато при разходването/разпределянето им бюджетното предприятие осъществява *съществена* преценка (в рамките на правилата и процедурите, определени от съответния донор) и селектира крайните бенефициенти (например получени от чужбина активи, предназначени за пострадали при стихийни бедствия лица от даден регион на страната).

20.4. Не винаги е възможно при конкретните обстоятелства и условия на безвъзмездно получаване на активи в натура еднозначно да се определи коректният начин на отчитане (като приходи и разходи или като задбалансови чужди активи). При тези случаи се препоръчва тези операции да бъдат отчетени като приход и разход, и ако такива суми са съществени, това да се оповести в годишния финансов отчет.

20.5. Получените и разходвани *парични* средства от помощи и дарения и други подобни, се отчитат като приходи и разходи, освен когато изрично са посочени *конкретни* лица-крайни бенефициенти на помощта и бюджетното предприятие *не извършва никакви действия по своя преценка* при предоставянето на средствата на крайния бенефициент (при тези случаи те се отчитат като чужди средства). Получените и разходваните чрез банковата сметка на бюджетното предприятие суми от благотворителни кампании, организирани съвместно с други институции, се отчитат като чужди средства, когато бюджетното предприятие по същество се явява посредник по управлението и отчитането на средствата.

20.6. Когато безвъзмездно се прехвърлят активи и пасиви между бюджетни предприятия на различни първостепенни разпоредители, при отчитането на тези операции по съответните сметки от група 76 е необходимо да се има предвид следното:

20.6.1. отчетените по съответните сметки от група 76 суми на прехвърлените/поетите балансово признати активи и пасиви, както при прехвърлителя, така и при получателя, следва да са в *равен размер*;

20.6.2. за целта, получателят следва да бъде уведомен от прехвърлителя за стойността на прехвърлените активи и пасиви, отчетени по сметки 76 от прехвърлителя. С тази стойност получателят първоначално вписва в неговата отчетност получените/поетите активи и пасиви, в кореспонденция със сметки 76;

20.6.3. прехвърлените задбалансови активи и пасиви се отписват от прехвърлителя чрез използването на съответните задбалансови кореспондиращи сметки от подгрупа 998. Въз основа на предоставена от прехвърлителя информация, получените задбалансови активи и пасиви се завеждат от получателя задбалансово по съответните задбалансови сметки, в кореспонденция със сметките от подгрупа 998, с изключение на задбалансовите активи, които подлежат на балансово признаване в отчетността на получателя;

20.6.4. в случаите, когато обект на прехвърлянето са *балансирано признавани активи, които вече са изписани на разход* от прехвърлителя (например активи, отчитани задбалансово по сметка 9909), за които получателят е възприел счетоводна политика на балансово признаване, тези активи се завеждат балансово от него по справедлива стойност, а при практическа невъзможност тя да се определи – по отчетната стойност, посочена в информацията по т. **20.6.3**, в кореспонденция със сметка 7990, а не със сметки 76;

20.6.5. в случаите, когато обект на прехвърлянето са *балансирано признати активи* от прехвърлителя, които съобразно счетоводната политика на получателя подлежат на изписване на разход, тези активи първоначално се завеждат балансово от получателя по реда на т. **20.6.2**, в кореспонденция със съответните сметки 76. След тази операция, активът се изписва от получателя в кореспонденция със сметка 6990, като при необходимост този актив се завежда задбалансово;

20.6.6. когато обект на прехвърляне са активи или пасиви с неустановена стойност (например активи по доставки, които още не са фактурирани), тези активи се изписват и отразяват по сметки 76 от прехвърлителя и получателя по определена от прехвърлителя стойност, която следва да се приближава в максимално възможна степен до справедливата стойност на актива;

20.6.7. прехвърлянето следва да бъде отчетено от прехвърлителя и получателя в рамките на един и същи отчетен период (тримесечие). Допуска се в краен случай, когато възникналото в даден отчетен период прехвърляне не може по обективни причини да бъде отчетено едновременно от двете предприятия в рамките на сроковете за изготвяне на съответните периодични или годишни отчети и оборотни ведомости, това да се извърши от двете страни след съгласуване между тях, най-късно в следващия отчетен период;

20.6.8. прехвърлителят следва своевременно да предостави на получателя необходимата информация за отчитането на прехвърлянето, с оглед отразяването на тези операции от получателя в рамките на технологичните срокове за изготвяне и представяне на съответните отчети и оборотни ведомости;

20.6.9. получателят може да извърши преценка на активи и пасиви, които е получил, чрез използването на сметки 78 след тяхното завеждане и отразяване по сметки 76;

20.6.10. при коректното прилагане на гореизложените изисквания, прехвърлянето на активи и пасиви ще бъде отчетено от прехвърлителя и получателя по сметки 76 в един и същи отчетен период и с равни суми, при което на консолидирано ниво салдото по сметките от подгрупи 761, 762 и 764 ще бъде нулево.

21. Разпоредбите на НСС 21 като цяло са приложими за бюджетните предприятия, с изключение на някои текстове, като се спазват следните основни принципи, правила и допълнителни изисквания:

21.1. *Реализираните* курсови разлики от продажба на валута се отчитат по сметките от подгрупа 739, а *преоценките* (нереализираните курсови разлики) – по група 78.

21.2. Разликите от преизчисляване на отчетните данни за активите и пасивите на бюджетните предприятия в чужбина също се третират и отчитат като преоценки по сметките от група 78. **Не се допуска такива разлики да се отнасят директно към собствения капитал** на бюджетните предприятия (сметките от групи 10-13 от СБП).

21.3. Преоценката на парични средства в чуждестранна валута се извършва задължително към края на всеки месец. Препоръчва се такава преоценка да се прави и към датите, когато има извършени операции по валутните сметки и касови наличности.

21.4. Вземанията и задълженията в чуждестранна валута се преоценяват най-малкото веднъж месечно - към края на всеки месец.

21.5. Като цяло, естеството и характерът на извършваните от бюджетните предприятия операции в чужбина и начинът на тяхното финансиране предопределят тяхното класифициране като “дейност в чужбина”, съгласно дефиницията в т. 2 на НСС 21. В тази връзка, по отношение на отчетните данни за дейностите в чужбина е приложим подходът по т. 5 от НСС 21, като се допуска ползването на среднопретеглен курс за съответния период, когато не е практически възможно използването на ежедневните валутни курсове. При невъзможност за прилагане на този подход, която следва да се обоснове от първостепенния разпоредител, в краен случай може да се използват и правилата на НСС 21 за преизчисляване на отчетните данни на “предприятие в чужбина” (т. 6.1, б.б. “а” и “б” и т.т. 6.2-6.4 от НСС 21).

21.6. Доколкото са налице случаи, попадащи в дефиницията на “предприятие в чужбина” съгласно т. 2 на НСС 21, се прилагат разпоредбите на т.т. 6.1, б.б. “а” и “б” и 6.2-6.4 от НСС 21. Възникващите разлики от преизчисления на данните се отчитат по съответните сметки от група 78.

21.7. При определени обстоятелства (неконвертируеми валути, липса на котировки от БНБ и др.) би било по-уместно, по-надеждно и практически оправдано първоначално отчетените в дадена валута данни първо, да се преизчислят в друга широко разпространена конвертируема валута, след което така получените данни да се преобразуват в легова равностойност, въз основа на съответните курсове на лева към тази конвертируема валута. В тази връзка, при такива случаи се препоръчва да се използва евро, щатски долар или друга конвертируема валута, в зависимост от това, при конкретните обстоятелства коя от конвертируемите валути би била по-подходяща.

21.8. За 2004 г. отчетните данни в чуждестранна валута на бюджетните предприятия и дейности в чужбина се преобразуват в легова равностойност по досега прилагания от тях ред.

21.9. Разпоредбите на т.т. 4.4, 4.5 и 8 на НСС 21, както и б. “в” на т. 6.1 от този стандарт **не се прилагат**. В приложението към годишния финансов отчет на първостепенните разпоредители, които имат съществени дейности в чужбина се осигурява обобщена информация за активите, пасивите, приходите и разходите в чужбина, както и преоценките, които са в съществен размер.

21.10. Като валутно вземане/задължение се третира и вземане/задължение, чието погасяване е определено в левова равностойност към курса на дадена чуждестранна валута на датата на погасяването или на някаква друга дата след възникването му. Когато при такива вземания/задължения референтният курс на чуждестранната валута е към дата *преди* датата на погасяването, след датата на референтния курс вземането/задължението престава да се третира като валутно.

22. **Разпоредбите на НСС 22 не се прилагат от бюджетните предприятия, с изключение на т.т. 3.4, 3.6, 4.1-4.3, 5.1 и 5.2 (без б.б. “ж” и “з”) от стандарта.**

22.1. Предвид регламентирания в т. **27** обхват на консолидация, прилаган за отчетността на бюджетните предприятия, не е налице възможност за отчитането на репутацията като *самостоятелна* позиция в консолидираните отчети на бюджетните предприятия при придобиванията със запазване на юридическия статут на придобиваното предприятия.

22.2. Посочените по-горе разпоредби на НСС 22 биха имали отношение най-вече при възмездното придобиване от бюджетното предприятие на даден комплекс от активи и пасиви, които могат да бъдат разглеждани като действащо предприятие (т.е. като взаимнообвързана съвкупност от права, задължения и фактически отношения съгласно дефиницията за предприятие в Търговския закон). Такива случаи са например, когато бюджетното предприятие придобива по възмезден начин даден клон (сегмент, поделение) на дадено търговско дружество. При такива ситуации следва да се спазват в максимално възможна степен изискванията на стандарта по отношение на първоначалното оценяване на придобитите активи и пасиви, като **възникващата разлика между цената на придобиване и стойността на нетните активи се отразява като предоставен/получен капиталов трансфер по съответните сметки от група 64 (когато тази разлика е положителна) или група 74 (когато тази разлика е отрицателна).**

22.3. Придобиваните от бюджетните предприятия дялове и акции се отчитат в индивидуалните им отчети като финансови активи по реда на съответните разпоредби на т.т. **27, 28, 31, 32 и 36** от настоящите указания.

23. Реорганизирането на бюджетни предприятия в търговски дружества/държавни (общински) предприятия и обратно се третира като прехвърляне/поемане на активи и пасиви между публичния сектор (бюджетните предприятия) и останалите сектори на икономиката, а *не* като **транзакция**, като за тази цел се използват съответните сметки от подгрупа 769, както следва:

23.1. Стойността на поетите/прехвърлените балансово признати активи и пасиви се завежда/изписва от съответните сметки за активи и пасиви в кореспонденция със сметки 7691, 7692, 7697 и 7698. В допълнение към това се съставя и допълнителна счетоводна статия, при която сметка 7699 се кредитира (дебитира) при придобиване (закриване) на дялово участие, срещу дебитиране (кредитиране) на съответните сметки от подгрупа 511, с отчетната стойност на нетните активи.

23.2 Този начин на отчитане *не се използва* в случаите на придобиване/ликвидиране на дялово участие чрез парична или апортна вноска, покупко-продажба, замяна, друго възмездно или безвъзмездно прехвърляне.

23.3 Този начин на отчитане *се използва* и когато е налице насрещно прехвърляне на ресурси на стойност, несъизмерима с нетните активи-обект на прехвърляне/поемане от бюджетното предприятие. При тези случаи, насрещното прехвърляне на тези ресурси се третира като отделна транзакция, несвързана

с прехвърлянето/поемането на нетните активи и се отчита като трансфер по съответните сметки от групи 64 или 74, а не по сметките от подгрупа 769.

24. Разпоредбите на НСС 24 като цяло са приложими за бюджетните предприятия.

24.1. Оповестяванията за свързани лица се правят в годишния финансов на първостепенния разпоредител по отношение на следните свързани лица – търговски дружества, държавни предприятия, както и за организациите с нестопанска цел.

24.2. По отношение на свързаните лица – търговски дружества и държавни предприятия, в годишните финансови отчети *за и след 2005 г.* се оповестява следната информация:

24.2.1. данни за пряко контролираните лица: наименование, правна форма, седалище и процент на дялово участие (за държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон се посочва 100 %);

24.2.2. данни за индиректно контролираните лица – търговски дружества: наименование, правна форма, седалище и процент на дялово участие. Тази информация се представя по начин, показващ чрез кое свързано лице е контролирано дадено предприятие (например тези данни да се представят непосредствено под данните на пряко контролираното свързано лице);

24.2.3. данни за смесени предприятия - наименование, правна форма, седалище на предприятието, процент на дялово участие и същите данни за останалите съдружници в това предприятие;

24.2.4. данни за асоциирани предприятия (търговски дружества, в които се упражнява пряко или индиректно значително влияние): наименование, правна форма, седалище и процент на дялово участие. При индиректно значително влияние, осъществявано чрез контролирано лице, тази информация се представя по начин, показващ чрез кое свързано лице се упражнява влияние;

24.2.5. други дялови участия (включително чрез контролирани лица) - наименование, правна форма, седалище и процент на дялово участие. Тази информация се представя по начин, показващ чрез кое свързано лице е контролирано дадено предприятие (например тези данни да се представят непосредствено под данните на пряко контролираното свързано лице);

24.2.6. описание на естеството и сумата на прехвърлянето на ресурси между първостепенния разпоредител и тези свързани лица, ако са в съществен размер;

24.2.7. друга информация, която се смята за важна – например внесен дивидент в полза на държавата (общината), състояние на приватизационните процедури, значителни промени в броя на свързаните лица през годината, наличие на държавни/общински гаранции по заеми на тези предприятия и др.

24.3. По отношение на свързаните лица – организации с нестопанска цел се оповестява следната информация:

24.3.1. общ брой на контролираните такива лица. В случай, че е малък, може да се опишат наименованието, седалището и естеството на дейност;

24.3.2. описание на естеството на сделките между първостепенния разпоредител и тези свързани лица - размер на субсидиране и други форми на подпомагане, както и прехвърляне на значителен обем ресурси между първостепенния разпоредител и тях;

24.3.3. други важни обстоятелства, които биха били уместни за тези лица.

24.4. По отношение на търговските дружества с държавно участие и държавните предприятия, информацията се представя във финансовите отчети на

първостепенните разпоредители, упражняващи правата на собственик и в чийто ресор попадат тези предприятия. Аналогично се процедира и за организациите с нестопанска цел, контролирани/финансирани от държавни институции. Доколкото е налице неяснота, МФ определя кой първостепенен разпоредител да представи такава информация.

24.5. По отношение на подведомствените разпоредители, във финансовия отчет на бюджетното предприятие се посочва техния общ брой, както информация за настъпилите структурни промени (новосъздадени, закрити, преобразувани разпоредители и др.). Препоръчва се оповестяването на допълнителна информация, разкриваща естеството, характера и обема на дейността на подведомствените разпоредители.

24.6. За отчитането на дяловото участие и акции в *контролирани лица* – търговски дружества и държавни предприятия (“*дъщерни компании*” по дефиницията на НСС 27) се използват сметки 5111 и 5121. Сметки 5112 и 5122 се прилагат за отчитането на дела в смесено предприятие (“*съвместно контролирана стопанска единица*” съгласно дефиницията на НСС 31), а за дяловете и акциите в търговски дружества, в които се упражнява значително влияние (“*асоциирани предприятия*” по дефиницията на НСС 28) – сметки 5113 и 5123.

24.7. Оповестяването на информацията за свързаните лица съгласно гореизложените изисквания в годишните финансови отчети за 2004 г. е препоръчително.

25. Предвид регламентирания в т. **27** обхват на консолидация, прилаган за отчетността на бюджетните предприятия, невключващ контролираните търговски дружества, държавни предприятия и организации с нестопанска цел, както и различната счетоводна рамка за бюджетните и небюджетните предприятия, практически е неприложимо изготвянето на пълни консолидирани отчети на бюджетните предприятия. В тази връзка, първостепенните разпоредители изготвят **сборни отчети за активите, пасивите, промените в собствения капитал, приходите, разходите и касовите потоци на контролираните свързани лица-небюджетни предприятия**, при следните основни изисквания:

25.1. Сборните отчети включват: баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал, отчет за касовите потоци и приложение;

25.2. Сборните отчети се изготвят от първостепенните разпоредители по определена от МФ – дирекция “Държавно съкровище” форма на електронен носител (*файл - XLS формат*). Файлът и придружаващите го указания за попълване ще бъде предоставен допълнително;

25.3. За попълването на сборните отчети се използват *консолидираните отчети* на пряко контролираните лица;

25.4. Изготвя се един сборен отчет за контролираните търговски дружества и държавни предприятия, един сборен отчет за контролирани лица – банки и други финансови институции и един сборен отчет за контролираните лица – организации с нестопанска цел. При наличие на единици, функциониращи в чужбина, тази информация се посочва отделно в съответния сборен отчет;

25.5. Приложението към сборния отчет включва справка за общия размер на активите, пасивите, приходите и разходите по отделни предприятия и процентът на дяловото участие;

25.6. Сборните отчети се изготвят *веднъж годишно* за съответната финансова година и се представят в МФ – дирекция “Държавно съкровище” и Сметната палата. Конкретните срокове за изготвяне и представяне ще се определят с указания на МФ;

25.7. Предвижда се *за пръв път* такива сборни отчети да се изготвят и представят за **финансовата 2005 г.**

26. Разпоредбите на ***НСС 26 не се прилагат*** от бюджетните предприятия.

27. Разпоредбите на ***НСС 27 не се прилагат*** от бюджетните предприятия.

27.1. В обхвата на консолидация попадат **само бюджетните предприятия** съгласно дефиницията на § 1, т. 1 от допълнителната разпоредба на **Закона за счетоводството**.

27.2. Не подлежат на консолидиране отчетите на контролираните от държавата/общината предприятия и търговски дружества. Също така, извън обхвата на консолидация остават и субсидираните от държавата/общината нестопански организации, фондации и други подобни институции.

27.3. Процесът на консолидация на отчетните данни на бюджетните предприятия, освен на йерархично и организационно ниво (от нижестоящи разпоредители към висшестоящи и първостепенни разпоредители), протича и **по отделни отчетни групи (стопански области)**.

27.4. В процеса на консолидация по принцип подлежат на елиминиране операциите и разчетите между бюджетните предприятия и отчетни групи в съответния обхват (ниво) на консолидация.

27.5. В процеса на консолидиране на отчетните данни на бюджетните предприятия **не подлежат на елиминиране разходите за задължителните осигурителни вноски за ДОО, Учителския пенсионен фонд и НЗОК** с реципрочните им приходи от тези вноски, отчетени в НОИ и НЗОК. Това важи както за най-високото ниво на консолидация – целия публичен сектор, така и за самите осигурителни фондове, по отношение на начислените от тях суми на разходи и реципрочните им приходи от осигурителните вноски за техния персонал, когато те постъпват по техния бюджет.

27.6. В редица случаи (например касовите трансфери), заложената структура от сметки в СБП позволява директното идентифициране и елиминиране на суми при обобщаването на отчетните данни на начислена основа. За други случаи тази информация не може директно да се извлече от салдата по сметките, поради което е необходимо нейното допълнително идентифициране.

27.7. Пълното и всеобхватно прилагане на процедурите по елиминиране в процеса на консолидиране на отчетните данни на начислена основа на бюджетните предприятия на настоящия етап е трудно приложимо. В тази връзка, обхватът на подлежащите на елиминиране операции на начислена и касова основа, както редът, условията, техническите изисквания и сроковете ще се определят допълнително от МФ.

27.8. Оценката, преоценката и обезценката на дяловете, акциите и съучастията в търговски дружества и държавни предприятия-контролирани лица се извършва съгласно **т.т. 28 и 36** от настоящите указания.

27.9. Предоставените активи и финансиране на организации с нестопанска цел, които са контролирани от държавата/общината (например читалищата) се отчитат по съответните сметки от подгрупа 645, а не като дялово участие.

28. Разпоредбите на ***НСС 28 се прилагат*** от бюджетните предприятия при следните уточнения и модификации:

28.1. Първостепенните разпоредители следва да включват в своя баланс всички свои дялови участия, акции и съучастия в търговски дружества и дър-

жавни предприятия. В случай, че са установени неотчетени такива финансови активи, те се завеждат през 2005 г. в отчетността на бюджетното предприятие в стопанска област "Бюджет" по съответните сметки от група 51, в кореспонденция със сметка 7990, по справедлива стойност (например наличие на представителни борсови цени), а ако тя практически не може да се определи, по отчетната стойност на собствения капитал, съответстващ на дела на бюджетното предприятие, въз основа на данните от финансовия отчет на дружеството/държавното предприятие за 2004 г.

28.2. През 2005 г. еднократно да се извърши преоценка на отчитаните дялови участия, акции и съучастия на първостепенния разпоредител в свързаните лица – търговски дружества и държавни предприятия. Преоценката да се извърши, като процентът на дялово участие се приложи към балансовата стойност на принадлежащата се за дадения вид акции и съучастия част от собствения капитал към 31.12.2004 г. Разликата между така определената стойност и досегашната стойност на дяловото участие се отнася по съответните сметки от група 78.

28.3. Себестойностният метод съгласно т. 5.1 от НСС 28 се прилага за годишните финансови отчети за 2004 г. За случаите по т. 5.2 от стандарта, получените от бюджетното предприятие суми се отразяват в намаление на отчетната стойност на съответните дялови участия, акции и съучастия.

28.4. **Считано от 2005 г.**, отчитането на дяловите участия и акции в търговски дружества и държавни предприятия-свързани лица се извършва чрез прилагането на метода на собствения капитал, както следва:

28.4.1. разпоредбите на **т. 4.6 от НСС 28 не се прилагат**;

28.4.2. предвид различната счетоводна рамка за отчетността на бюджетните предприятия и търговските дружества, изискването съгласно **т. 4.9 от НСС 28** за преизчисляване на съответните отчети **не се прилага**;

28.4.3. отразяването на промените в дела на инвестицията на бюджетното предприятие се извършва въз основа на годишните финансови отчети на свързаните лица, в които бюджетното предприятие има пряко участие, като съответните счетоводни записвания се взимат от бюджетното предприятие за същата отчетна година, за която се отнасят отчетите на свързаните лица;

28.4.4. предвид сроковете за изготвяне и заверка на годишните финансови отчети на бюджетните предприятия и свързаните лица, окончателната отчетна информация (заверен годишен финансов отчет на свързаното лице), необходима за осчетоводяване от бюджетното предприятие в същата отчетна година, практически е малко вероятно да бъде налична. В тази връзка се процедира по следния начин:

- бюджетните предприятия изискват изготвен незаверен годишен финансов отчет в рамките на сроковете за годишното приключване на бюджетните предприятия;

- в случай, че не може да се получи предварителен финансов отчет, първостепенният разпоредител изисква необходимата информация от съответното търговско дружество/държавно предприятие. Когато тази информация не е окончателна, може да се изиска дружеството да направи приблизителна оценка;

- въз основа на получената информация, бюджетното предприятие взема необходимите счетоводни записвания, в рамките на сроковете за годишно приключване за съответната година;

- след получаването на окончателните заверени годишни финансови отчети на свързаните лица, бюджетното предприятие съпоставя тази информация с по-рано получените данни. При наличието на разлики, те се отразяват в рамките на

сроковете за годишното приключване на бюджетното предприятие, ако това е практически възможно. **В противен случай, тези разлики се осчетоводяват за новата финансова година и се третират като промяна в приблизителната счетоводна оценка;**

28.4.5. въз основа на получената информация за годишния финансов резултат на свързаното лице, принадлежащият се на бюджетното предприятие дял в годишния финансов резултат на свързаното лице се отразява със следните счетоводни статии:

- при печалба **Дт с/ки 511, 512 (без 5114 и 5124) / Кт с/ки 717 (без 7170, 7177, 7178 и 7179);**

- при загуба **Дт с/ки 717 (без 7170, 7177, 7178 и 7179) / Кт с/ки 511, 512 (без 5114 и 5124);**

При изчисляването на дела във финансовия резултат следва да се вземе предвид капиталовата структура на дружеството, като при необходимост и практическа възможност финансовият резултат се преизчислява за привилегировани дивиденди за акции, притежавани от други лица;

28.4.6. въз основа на получената информация за изменението на собствения капитал на свързаното лице, се идентифицират *промените в собствения капитал, които се дължат на преизчисления, преоценки и други подобни корекции, неотразени във финансовия резултат* и непроизтичащи от реално влагане/изтегляне на ресурси. Такива промени се третират като *преоценки*, и принадлежащият се дял в тези промени се осчетоводява, както следва:

- при **положителни промени:**

Дт с/ки 511, 512 (без 5114 и 5124) / Кт с/ка 7801;

- при **отрицателни промени:**

Дт с/ка 7802 / Кт с/ки 511, 512 (без 5114 и 5124);

28.4.7. в случай на корекция след получаване на окончателните данни, се съставят посочените в т.т. **28.4.5** и **28.4.6** или обратни на тях счетоводни статии, в зависимост от естеството на корекцията. Когато тази информация се получава след сроковете за годишното приключване на бюджетните предприятия, корекцията се отразява в за новата финансова година;

28.4.8. при последващо получаване на дивидент или изтегляне на инвестицията се съставя счетоводната статия:

Дт с/ки гр. 50 / Кт с/ки 511, 512 (без 5114 и 5124);

28.4.9. в случаите, когато дивидентът постъпва касово в приход на централния бюджет или в системата на друг първостепенен разпоредител, вместо записването по т. **28.4.8**, бюджетното предприятие, отчитащо дяловете и акциите на съответното дружество, съставя счетоводната статия:

Дт с/ки 7177, 7178 / Кт с/ки 511, 512 (без 5114 и 5124).

При такива случаи, бюджетното предприятие-получател на дивидента, принадлежащ на дялове и акции, отчитани от друго бюджетно предприятие, съставя счетоводната статия:

Дт с/ки гр. 50 / Кт с/ки 7177 и 7178;

28.4.10. при приватизация на търговски дружества с държавно участие чрез продажба на дялови участия и акции (включително и за миноритарно държавно/общинско участие):

а) бюджетното предприятие, отчитащо дяловете и акциите на съответното дружество, съставя счетоводната статия:

Дт с/ка 7319 / Кт с/ки 511, 512;

независимо от това, дали постъпленията от приватизация постъпват в приход на това бюджетно предприятие или в централния бюджет или в друг първостепенен разпоредител. В случай, че практически е възможно, към датата на приватиза-

ция или близка до нея дата се прилагат гореизложените процедури за отразяване на промените в дела на собствения капитал;

б) бюджетното предприятие, получаващо касовите постъпления от приватизация на дялове и акции (включително и за миноритарно държавно/общинско участие), съставя счетоводната статия:

Дт с/ки гр. 50 / Кт с/ки 7311,

независимо от това, дали приватизираните дялове и акции са отчитани от него или от други бюджетни предприятия;

28.4.11. редът по т. **28.4.10** се прилага и при ликвидация на търговско дружество или държавно предприятие, като вместо сметки от подгрупа 731 се използват съответните сметки от подгрупи 761, 762 и 764;

28.4.12. в случаите, когато търговско дружество/държавно предприятие дължи вноса за превишението на приходите над разходите, са приложими разпоредбите на т.т. **28.4.5** и **28.4.7-28.4.9**;

28.4.13. при отрицателни изменения на дела в счетоводната (балансовата) стойност на собствения капитал, надвишаващи отчетната стойност на инвестицията, се процедурира по реда на т. **4.4 от НСС 28**;

28.4.14. за първоначалното прилагане на гореизложените разпоредби, първостепенните разпоредители, след получаване на заверените годишни финансови отчети за 2004 г. на търговските дружества и държавни предприятия-свързани лица, да извършат **еднократна преоценка на тези дялове и акции**. Еднократната преоценка се отразява за 2005 г. чрез съпоставяне на дела в счетоводната (балансовата) стойност на собствения капитал на съответното търговско дружество и досегашната отчетна стойност, като разликата се отчита по сметки 7801 (при *превишение* на дела в собствения капитал над досегашната отчетна стойност на инвестицията) или 7802 (при *превишение* на досегашната отчетна стойност на инвестицията над дела на собствения капитал). Еднократната преоценка следва да се извърши до края на 2005 г.;

28.4.15. в случаите на т. **4.5 от НСС 28**, отчетната стойност на дяловете и акциите се прехвърля за отчитане по сметки 5114 и 5124 и се прекратява прилагането на метода на собствения капитал.

28.5. Получените суми от ликвидация на дялово участие в дадено предприятие се отчитат в намаление на съответното дялово участие.

28.6. Получени суми от контролирани/финансирани организации с нестопанска цел се отразяват в намаление на разхода по сметките от подгрупа 645, ако тези получени суми могат да се разглеждат като възстановяване на средства, първоначално предоставени от бюджетното предприятие на организацията, в противен случай, тези суми се отразяват по сметките от подгрупа 745.

28.7. Когато се предоставят средства на търговски дружества и държавни предприятия под формата на дялово участие, с цел покриване на текущи или акумулирани загуби или компенсиране на негативен касов поток от дейността, в отчетността на бюджетното предприятие тази транзакция следва да се отчете като текущ или капиталов трансфер на парични средства и други активи по сметки от подгрупа 644, а не като придобиване на дялово участие, тъй като по същество този трансфер представлява субсидия. Доколкото при тази операция е налице новопридобито дялово участие, то се завежда по съответната сметка от група 511 с нулева стойност и в последствие се преоценява по общите правила за тези финансови активи.

29. Разпоредбите на **НСС 29 не се прилагат** от бюджетните предприятия.

30. Разпоредбите на НСС 30 не се прилагат от бюджетните предприятия.

31. Разпоредбите на НСС 31 като цяло са приложими за бюджетните предприятия, с някои изключения и модификации, като е необходимо да се има предвид следното:

31.1. за отчитането на дела на бюджетното предприятие-съдружник в съвместно контролирана стопанска единица (съвместно предприятие) се прилага *само* методът на собствения капитал, като за тази цел се използват сметки 5112 и 5122 и се прилага редът за отчитане съгласно т. **28.4**. Предоставянето на нефинансови активи като апортна вноска в съвместното предприятие се извършва по реда на т. **16.19**.

31.2. Разпоредбите на **т.т. 8.1-8.3 от НСС 31 не се прилагат**. В контекста на счетоводната рамка за отчетността и статистиката за бюджетните предприятия такива сделки се разглеждат като транзакции с други сектори на икономиката, поради което *следва да се признава всяка печалба или загуба от тези сделки*.

31.3. Отчитането на възмездни и безвъзмездни сделки и операции между бюджетното предприятие и съвместното предприятие (продажби на активи, наеми, трансфери и др.) се подчинява на общите правила за отразяването им в отчетността на бюджетните предприятия.

31.4. Когато бюджетното предприятие, в качеството си на съдружник или инвеститор, предоставя средства на смесеното предприятие под формата на дялово участие с цел покриване на текущи или акумулирани загуби, или компенсиране на негативен касов поток от дейността, тази операция се отчита по реда на **28.7**.

32. Разпоредбите на НСС 32 са частично приложими за бюджетните предприятия, при следните ограничения, уточнения и модификации:

32.1. Не се прилага заложената в стандарта класификация на финансовите активи и пасиви (**т.т. 2.1-3.4.6 от НСС 32**).

32.2. Не се прилагат разпоредбите на НСС 32 за хеджиране.

32.3. Не се прилагат разпоредбите на НСС 32 по отношение на отчитането на последващите преоценки и обезценки (нереализирани печалби и загуби) за сметка на резерва от преоценка. Всички преоценки и обезценки на финансови активи се отчитат по съответните сметки от група 78. Не се допуска директно отнасяне на такива суми към елементите на собствения капитал (сметките от групи 10-13 от СБП).

32.4. Емитираните заеми и дългови ценни книжа се отчитат по амортизируема стойност.

32.5. Номиналният размер на вземанията и задълженията по търговски кредит над една година се сконтира със заложения в съответния договор лихвен процент. Когато не е заложен такъв или заложеният лихвен процент е нереалистичен, се използва пазарният лихвен процент, приложим при такива сделки.

32.6. Притежаваните като актив държавни/общински ценни книжа се оценяват по справедлива стойност, като всяка разлика между номиналната и отчетната стойност се отразява по сметките от подгрупа 522.

32.7. Притежаваните миноритарни дялове и акции се оценяват по справедлива стойност, а при липса на надеждна оценка за това – по себестойност. Дяловете, съучастията и акциите в търговски дружества-свързани лица се отчитат по реда на т. **28**.

32.8. Притежаваните дългови ценни книжа на предприятия, организации и други държави се отчитат по справедлива стойност. Ако не може да се определи надеждно тази стойност, тези финансови активи се водят по амортизируема стойност, а ако остатъчният падеж е под две години или предприятието няма намерение да ги задържи до падежа, се допуска отчитането им по цена на придобиване.

32.9. Разходите по придобиването и последващо обслужване на финансови активи или емитирането на дълг (комисионни и др.) се отчитат като текущи разходи. Плащанията на такси-ангажимент и други подобни разходи/приходи, които могат да се разглеждат по същество като елемент на ефективния лихвен процент, се отчитат като лихвени разходи/приходи.

32.10. При репо-сделки и други подобни операции с финансови активи, където по същество сделката представлява заемообразно предоставяне на средства чрез обезпечение на финансовия актив, не се отчита покупко-продажба, а операцията се отразява като получен/предоставен заем.

32.11. По отношение на финансовите активи, в цената на придобиване и справедливата стойност не се включват сумите на припадащите се лихви/дивиденди (т.е. оценяват се по "чиста цена"), които се отразяват като разчет при придобиването на тези активи. При последващо лихвено или дивидентно плащане в рамките на същата година, получената сума първоначално се отнася за сметка на разчета, а остатъкът се отразява като приход от лихва/дивидент. При последваща продажба на финансов актив припадащата се лихва/дивидент за периода се отчита като приход, след което остатъкът на сумата по продажбата се съпоставя с отчетната стойност и така се измерва реализираната курсова разлика от операции с ценни книжа (използват се сметките от подгрупа 738, а при продажбата на дялове и акции по реда на приватизацията – използват се сметки 731). За отчитането на такива операции с дялове, съучастия и акции в търговски дружества-свързани лица се прилага редът на т. **28.4**.

32.12. При извършване на операции по обратно изкупуване и препродажба преди падежа на емитиран от бюджетното предприятие дълг, като разход се отчита припадащата се лихва за периода (при препродажба на обратно изкупен дълг – в намаление на разхода за лихви).

32.13. В съответствие с принципа на текущото начисляване, към края на годината се осчетоводяват, по реда на **раздел III** от настоящите указания, припадащите се приходи и разходи за лихви за периода от последното олихвяване през годината или датата на придобиване на актива, което от двете е по-късно възникнало във времето. Този ред е приложим и по отношение на дивидентите върху привилегирани акции при условие, че е налице голяма вероятност за тяхното получаване, размерът им е определен и не зависи от други условия.

32.14. В случаите на опрощаване или отписване на дълг на бюджетното предприятие, към датата на опрощаване/отписване се отчита като разход натрупаната лихва от последното олихвяване, след което се взимат съответните операции по отписването/опрощаването на дълга и начислената лихва.

32.15. Когато в резултат на реструктуриране на дълг на бюджетното предприятие настоящата стойност на плащанията става по ниска от досегашната отчетна стойност, настоящата стойност се приема за новата отчетна стойност на дълга и се амортизира чрез ефективния лихвен процент, определен при новите условия. Тази разлика се признава като приход към момента на реструктурирането на дълга (или ако практически не е възможно - към датата, на която са ста-

нали известни условията по реструктурирането) и се отчита по съответните сметки за капиталови трансфери от група 74.

32.16. Когато бюджетното предприятие предоставя безлихвени или нисколихвени заеми/временна финансова помощ, отклоняващи се от обичайните пазарни условия, се отчита ефектът от *грант-елемента* по тези заеми, при спазване на следните изисквания и отчетни процедури:

32.16.1. за счетоводното отчитане на грант-елемента могат да се прилагат два подхода:

а) препоръчителен подход на *незабавно* признаване и класифициране на грант-елемента като *капиталов* трансфер;

б) допустим алтернативен подход на *последващо периодично* признаване и класифициране на грант-елемента като *текущ* трансфер;

32.16.2. при **препоръчителния** подход:

- определя се настоящата стойност на плащанията по заема, чрез използването на приложимия за съответния длъжник и условия рисков коригиран лихвен процент. При значителен брой такива длъжници се допуска определянето на лихвения процент да става за определени категории заемополучатели, групирани според сходни рискови характеристики и профили;

- при отпускането на заема, разликата между номиналната стойност и настоящата стойност се отчита като разход за *приписан капиталов* трансфер по съответните сметки от група 64. Счетоводните статии са: *Дт с/ки 531, 581 / Кт с/ки 50* (с номиналната стойност на заема) и *Дт гр. 64 / Кт с/ки 539, 589* (с разликата между номиналната и настоящата стойност);

- отчетената по сметки 539 и 589 разлика се амортизира периодично и задължително към края на всяка година за срока на заема, чрез прилагането на метода на ефективния лихвен процент и се отчита текущо като приписан приход от лихви по сметка 7282;

- процедурите по начисляване на провизии за несъбираемост на вземането от заема се прилагат по общия ред спрямо така определената отчетна стойност;

- За отчитането на разликата между номиналната и настоящата стойност следва да се използват отделни аналитични сметки към сметки 539 и 589, с оглед тези суми да не се смесват със сумите по провизиране за несъбираемост на вземанията от заеми;

32.16.3. при **алтернативния** подход:

- при отпускането, заемът се отчита по номинална стойност по съответните сметки от **подгрупи 531 и 581**;

- периодично (най-малкото веднъж годишно) се определя оценка за възможния приложим за съответния длъжник и условия рисков коригиран лихвен процент. При значителен брой такива длъжници се допуска определянето на лихвения процент да става за определени категории заемополучатели, групирани според сходни рискови характеристики и профили;

- периодично (задължително към края на всяка година), с така определения лихвен процент се определя сумата на разхода за *приписан текущ* трансфер и приписан приход от лихви, като се съставя счетоводната статия *Дт с/ки гр. 64 / Кт с/ка 7282*;

- процедурите по начисляване на провизии за несъбираемост на вземането от заема се прилагат по общия ред спрямо отчетната стойност;

32.16.4. За всички такива заеми бюджетното предприятие следва да прилага последователно и постоянно само един от двата подхода. Промяна се допуска само при преминаване от алтернативния към препоръчителния подход, като при този случай номиналната стойност на вземането се преизчислява до настоящата му стойност и разликата се отразява като отрицателна преоценка по сметка 7802. Веднъж избран, препоръчителният подход не може да се променя.

32.17. Разпоредбите на т. **32.16** от настоящите указания *не се прилагат* за заемите и разчетите *между* бюджетните предприятия, които се отчитат по номинална стойност по съответните сметки от групи 45 и 46.

32.18. Не се отчита приписан приход и разход, когато в резултат от предоставяне на държавна/общинска гаранция дадено предприятие получава заем при по-благоприятни лихвени и други условия, съответстващи на по-ниския риск по гарантирания заем.

32.19. *Опростените* вземания от лихви и главници по заеми и дългове се отчитат като разходи за *текущ* (за лихвите) и *капиталов* (за главниците) трансфер по съответните сметки от група 64. Аналогично, *опростените задължения за лихви и главници* по заеми и дългове се отчитат като приходи от *текущ* (за лихвите) и *капиталов* (за главниците) трансфер по съответните сметки от група 74.

32.20. *Отписаните* вземания от лихви и главници по заеми и дългове се отчитат като разходи по съответните сметки от подгрупа 691. Аналогично, *отписаните задължения за лихви и главници* по заеми и дългове се отчитат като приходи по съответните сметки от подгрупа 791.

32.21. Когато бюджетното предприятие при извършването на продажба на държавно/общинско имущество получава компенсаторни инструменти, които след това се погасяват и обезсилват по реда на **чл. 13 от Закона за сделките с компенсаторни инструменти**, от гледна точка на бюджетното предприятие е налице приписан приход и разход. В тази връзка с размера на *номиналната* стойност на приетите и погасени при тези сделки компенсаторни инструменти се съставя счетоводната статия **Дт с/ки гр. 64 / Кт с/ки подгрупа 718**. Доколкото законово е допустимо бюджетно предприятие да извършва покупко-продажба на вторичния пазар на тези инструменти, тези активи се отчитат по справедлива стойност.

32.22. За финансовите активи, измервани по справедлива стойност, се прави преоценка най-малкото веднъж годишно - към края на финансовата година, като се следват насоките и изискванията на стандарта за определяне на справедливата стойност на финансови инструменти при последващото им отчитане.

32.23. За финансовите активи, които не се отчитат по справедлива стойност, се прави преглед за обезценка по реда на т. **36** най-малкото веднъж годишно – към края на финансовата година.

32.24. Доколкото практически е възможно, задбалансовите финансови активи и пасиви се отчитат по справедлива стойност.

32.25. Разпоредбите на **т.т. 32.1-32.24 се прилагат за 2005 г.** По отношение на гореизложените въпроси, свързани с приложимостта на НСС 32, бюджетните предприятия за 2004 г. могат да прилагат досегашната си счетоводна политика.

33. Разпоредбите на **НСС 33 не се прилагат** от бюджетните предприятия.

34. Разпоредбите на *НСС 34 не се прилагат* от бюджетните предприятия.

Редът, начинът и сроковете за изготвянето и представянето на периодичните (междинните) финансови и касови отчети, както и на оборотните ведомости и друга отчетна информация за тези периоди се определят от МФ.

35. Разпоредбите на *НСС 35 не се прилагат* от бюджетните предприятия.

36. Разпоредбите на *НСС 36 не се прилагат* от бюджетните предприятия.

Принципите и концепциите на стандарта са фокусирани върху измерването на касовия поток, който се очаква да бъде генериран от съответните активи. Предвид естеството и характера на бюджетните предприятия, буквалното прилагане на стандарта по отношение отчетността на бюджетните предприятия би имало малка практическа стойност, освен в някои случаи. Така например, основната част от нефинансовите дълготрайни активи в публичния сектор не генерират преки касови потоци, тъй като се използват за предоставянето на публични стоки и услуги, а съществената част от приходите в публичния сектор се генерира от данъци. От друга страна, за отчетността на бюджетните предприятия също следва да важи общоприложимият принцип, активите да не се оценяват на стойности, които не могат да бъдат възстановими (реализирани). В тази връзка, по отношение на обезценката на активите за бюджетните предприятия, **считано от 2005 г.**, се прилагат следните изисквания:

36.1. За нефинансовите дълготрайни активи се извършва преглед за обезценка **веднъж на две години**, доколкото МФ – дирекция “Държавно съкровище” не е определило по-кратък срок, при спазване на следните отчетни процедури:

36.1.1. при прегледа се съпоставя отчетната стойност с текущата възстановима стойност. За текуща възстановима стойност на тези активи се приема справедливата им стойност, като за нейна индикация може да се ползва и текущата покупна цена на сходен актив със същия потенциал на икономическа изгода. За уникални активи, които нямат пазарен аналог, може да се извърши експертна оценка на очаквания размер на разходите по придобиване, ако такъв актив би бил придобит към датата на прегледа за обезценка (например, като изходен ориентир могат да се ползват разходите за основен ремонт на актива, които да се коригират при тази оценка);

36.1.2. при прегледа за обезценка на нефинансовите дълготрайни активи обезценка се отчита, когато е налице траен спад в цените на съответните активи. Временни спадове и флуктуации в цените не се вземат предвид. При прегледа за обезценка на сгради се вземат предвид освен пазарните цени за жилища в съответния район, но и текущата оценка на подобренията;

36.1.3. предвид двегодишния период, допуска се стъпаловидно прилагане на процедурите за обезценка на нефинансовите дълготрайни активи. Например през първата година да бъдат подложени на тест за обезценка някои класове активи, а през следващата година – останалите. При избор на такъв подход, той следва да се прилага последователно за отделните класове активи;

36.1.4. доколкото практически е възможно, извършва се и обезценка на активите, отчитани по сметките от подгрупа 990 (с изключение на сметка 9909);

36.1.5. не се извършва тест за обезценка на активи, които са в процес на придобиване/строителство със срок под една година;

36.1.6. ако отчетната стойност на балансово признат нефинансов дълготраен актив е по-висока, тя се коригира до размера на текущата възстановима стойност, чрез използването на сметка 7802. При извършване на обезценка на задбалансов нефинансов актив, сумата се отразява по кредита на съответната задбалансова сметка срещу дебитиране на сметка 9981.

36.2. Вземанията от директно предоставени от бюджетните предприятия заеми, аванси, продажби и други разчети подлежат на провизиране за несъбираемост при следните правила:

36.2.1. по отношение на провизирането е възможно да се прилагат два подхода:

- а)** определяне на индивидуална провизия за всяко отделно вземане;
- б)** определяне на обща провизия като цяло за група вземания;

36.2.2. подходът на индивидуалната провизия е подходящ по отношение отделни вземания, които не произтичат от регулярни продажби, както и при отпускани заеми на незначителен брой лица и предприятието има капацитет да извърши индивидуална оценка на кредитоспособността на дебитора;

36.2.3. подходът на общата провизия е подходящ за вземания от регулярни продажби на значителен брой клиенти, за които може да се изведе тенденция и натрупа исторически опит. При тези случаи, начисляването на провизията може да се определя на базата на процент от продажбите или в процент от общата стойност;

36.2.4. двата подхода могат да се използват едновременно, при условие, че се прилагат последователно и систематично спрямо съответните вземания;

36.2.5. в системата на първостепенния разпоредител следва да се прилага в максимално възможна степен унифицирана счетоводна политика за провизирането на вземанията;

36.2.6. *не се извършва провизиране и обезценка на вземания от бюджетни предприятия, БНБ, утвърдени международни организации, както и на държави от списъка-приложение № 1 към чл. 12, ал. 1, т. 3 от Наредба № 8 на БНБ за капиталовата адекватност на банките;*

36.2.7. провизирането на публични държавни вземания от данъци, мита и осигурителни вноски ще се извършва само по допълнително определен ред от МФ;

36.2.8. за начисляването на провизиите на вземанията се използват съответните сметки от подгрупи 491, 539 и 589 (като коректив на отчетната стойност), 671 и 672 (като разход и сторниран разход). Последваща промяна в оценката на провизиите на вземанията се отчита като промяна в приблизителните счетоводни оценки и се отразява по сметките от подгрупи 671 и 672;

36.2.9. когато се отписва провизирано вземане, отчетената като коректив сума по сметки 491, 539 и 589 се отписва като сторниран разход на провизия по съответните сметки от подгрупа 672, след което отчетната (номиналната) стойност на вземането се отписва като разход по съответната сметка от подгрупа 691. Аналогично се процедира при опрощаване на вземането, като вместо по сметките от подгрупа 691, отчетната (номиналната) стойност на вземането се изписва на разход чрез съответната сметка от група 64.

36.3. Не се извършва тест за обезценка на финансовите активи, отчитани по справедлива стойност, както и за дяловете, съучастията и акциите в свързани лица съгласно **т.т. 28** и **31**.

36.4. За дяловете, съучастията и акциите, отчитани по себестойност и за които не може да се определи практически тяхната справедлива стойност, тестът за обезценка се извършва *веднъж* годишно, като се съпоставя досегашната отчетна стойност с припадащия се дял в *счетоводната* (балансовата) стойност на собствения капитал, въз основа на данните от годишния финансов отчет на предприятието за същия отчетен период. В случай, че тази информация се получава след сроковете за годишното приключване на бюджетното предприятие, евентуалната обезценка се осчетоводява в следващата отчетна година. При невъзможност да се получат такива данни, в резултат на което не може да се извърши тест за обезцен-

ка, това обстоятелство се оповестява. Отчетената при такива случаи обезценка се отразява по сметка 7802.

36.5. За активите в дългови ценни книжа, отчитани по амортизируема стойност, не се извършва обезценка, освен ако са налице обстоятелства, пораждащи основания да се смята с голяма степен на сигурност, че отчетната стойност на актива няма да може да бъде възстановена към датата на падежа – например при обявяване в неплатежоспособност на емитента и при други събития, при които се пораждат основателни съмнения за това, че емитентът е способен да продължи да функционира като действащо предприятие. При тези ситуации, въз основа на цялата налична към края на годината информация, включително котировки и оценки на финансови институции и рейтингови агенции за тези ценни книжа, следва да се изчисли и осчетоводи по сметка 7802 ефектът от обезценката. При практическа невъзможност да се извърши обезценка на такива дългови ценни книжа, този факт се оповестява в приложението към годишния финансов отчет, заедно с кратко описание на обстоятелствата, пораждащи съмнения за възстановимостта на тази инвестиция. Не се извършва обезценка на активи в дългови ценни книжа, *държани до падеж и отчитани по амортизируема стойност*, при спад в цената на дълга поради ръст на лихвените проценти.

37. **Разпоредбите на НСС 37 като цяло са приложими** за бюджетните предприятия, с някои изключения и модификации, като е необходимо да се има предвид следното:

37.1. При реструктуриране на бюджетно предприятие не се начислява провизия и не се прилагат съответните разпоредби на стандарта;

37.2. Не се начисляват провизии за бъдещи разходи за пенсии, социални помощи и обезщетения, здравноосигурителни плащания и други подобни случаи на трансферни плащания, които произтичат от администрирани от държавата всеобхватни схеми за социално осигуряване и подпомагане;

37.3. Не се начисляват провизии за обжалваните по административен и съдебен ред публични държавни и общински вземания;

37.4. Провизиите за персонал се отчитат по реда на т. **19.7**;

37.5. Оценката на сумите за гаранционно обслужване на продадени от бюджетното предприятие стоки и услуги се третира като провизия и се начислява като разход към момента на продажбата на съответните активи и услуги.

37.6. Ежегодно към края на годината се извършва преглед на начислените провизии, като при необходимост, тяхната оценка се коригира, а възникналата разлика се отчита като промяна в приблизителни счетоводни оценки, а не като като преоценка. За провизиите, отчитани по настояща стойност, прирастът на задължението, дължащ се само на времеви фактор, не се отчита като преоценка, а като разход за провизии. В тази връзка, за провизиите, отчитани по настояща стойност, към края на годината задължително следва да се осчетоводи този прираст, след което да се приложат процедурите за преглед на оценката.

37.7. Когато е начислена провизия, чиято стойност участва във формирането на отчетната стойност (цената на придобиване) на актив, последващата корекция на размера на провизията *не* се отразява в отчетната стойност на актива, освен ако корекцията се извършва в рамките на годината на придобиване на актива и той е наличен към края на годината.

37.8. Когато естеството, характерът и размерът на разхода, за който е начислена провизията, станат определени, провизията се сторнира и се начислява разход по съответните сметки за икономически елементи (включително и за слу-

чаите на провизия, чиято стойност участва във формирането на цената на придобиване на актив).

37.9. За отчитането на провизиите за задължения (без провизиите за персонал) се използват балансова сметка 4940 и разходни сметки от подгрупа 679 чрез прилагането на следната отчетна схема:

37.9.1. при **начисляване** на провизия за задължения се съставят счетоводните статии:

- а) **Дт с/ка 6791 / Кт с/ка 4940** - за провизия, начислена като **текущ разход**;
- б) **Дт с/ки р-л 2, 3 / Кт с/ка 4940** - начислена провизия в цената на придобиване на балансово признат актив;
- в) **Дт с/ки 607 / Кт с/ка 4940** - начислена провизия в цената на придобиване на актив, изписван на разход при придобиването му (активите по т. **16.3**);
Дт с/ки 990 / Кт с/ка 9981

37.9.2. за начисляване към края на отчетния период прираства поради времевия фактор на провизии, *отчитани по настояща стойност*:

Дт с/ки 6791 / Кт с/ка 4940;

37.9.3. когато се **увеличава стойността на провизията** в резултат на прегледа на нейната оценка в края на годината, се съставя счетоводното записване по б. "а" на т. **37.9.1**, а само за случаите по т. **37.7** – записванията по б.б. "б" и "в" на т. **37.9.1**;

37.9.4. когато се **намалява стойността на провизията** в резултат на прегледа на нейната оценка в края на годината, се съставя статията **Дт с/ка 4940 / Кт с/ка 6799**, а само за случаите по т. **37.7** се взимат записвания, обратни на тези по б.б. "б" и "в" на т. **37.9.1**;

37.9.5. когато се **сторнира провизия и се начислява съответният вид разход**, се съставят счетоводните статии:

Дт с/ка 4940 / Кт с/ка 6799 - с *отчетната* стойност на провизията;

Дт с/ки раздел 6 / Кт с/ки раздел 4 с *определения* размер на разхода;

37.9.6. при **отписване** на провизия се съставя счетоводната статия:

Дт с/ка 4940 / Кт с/ка 6799;

37.9.7. последващото отчитане на провизията, начислена в отчетната стойност на актив, освен в ситуациите по т. **37.7**, не се влияе от последващото отчитане на актива – провизията и активът се отчитат и оценяват независимо един от друг. В тази връзка, при отписване на такъв актив, провизията продължава да се отчита и нейната стойност не се променя, освен ако самото отписване на актива не води до елиминиране на задължението, за което е начислена провизията, като в този случай нейното отписване се отчита по реда на т. **37.9.6** (т.е. не се извършва компенсиране на разхода от отписването на актива с прихода от отписването на провизията). Аналогично, при отписването на провизия, съществуващият към датата на отписване актив продължава да се отчита и неговата отчетна стойност не се променя в резултат на отписването.

37.10. В приложението към годишния финансов отчет се оповестява размерът на провизията и кратко описание на нейното естество. Останалите оповестявания по **НСС 37** в приложението са препоръчителни.

38. **Разпоредбите на НСС 38 като цяло са приложими** за бюджетните предприятия, с изключение на някои текстове и при известна модификация на отчетните процедури, като се спазват следните основни принципи, правила и допълнителни изисквания:

38.1. За отчитането на нематериалните дълготрайни активи (НМДА) се прилагат разпоредбите на **т. 16** от настоящите указания, при съобразяване с естеството, характерът и спецификата на НМДА. Съответните разпоредби на **НСС 38** са приложими, доколкото не противоречат на принципите и правилата на очертаната в **т. 16** от настоящите указания счетоводна рамка за ДМА. Така например не се прилагат разпоредбите за отчитането на преоценката като елемент на собствения капитал, не се начисляват амортизации на НМДА и др.

38.2. За класифицирането и признаването на НМДА важат същите прагове на същественост и правила, посочени в **т. 16.16** от настоящите указания, като се има предвид и следните допълнителни указания:

38.2.1. програмните продукти се признават балансово като НМДА, независимо от стойността, на която те се придобиват;

38.2.2. по отношение на патенти, лицензионни права за излъчване и други подобни НМДА, след изтичането на съответния срок, те се изписват на разход, освен ако срокът не е подновен. В случай, че такъв актив представлява сбор от компоненти с различен срок, след изтичането на срока за даден компонент той се изписва на разход;

38.2.3. за радио- и телевизионни продукции и други подобни активи, които стават собственост на БНТ и БНР, се допуска та да се изписват на разход при придобиването им, чрез използването на сметка 6079 и последващото им задбалансово завеждане по сметка 9903;

38.2.4. нематериалните активи, които попадат под стойностния праг на същественост, се изписват на разход към момента на тяхното придобиване;

38.2.5. текущо изплащаните суми за поддръжка на патенти, лицензии и други подобни се отчитат като текущ разход.

38.3. НМДА, които са в процес на придобиване, се отчитат по сметка 2109. След приключването на процеса, те се завеждат по съответните сметки от група 21.

38.4. Преглед за обезценка на НМДА се извършва *веднъж на две години* по реда на **т. 36** от настоящите указания.

38.5. Съответните оповестявания в приложението към годишния финансов отчет съгласно **т. 10 от НСС 38** се посочват от бюджетното предприятие, ако са в съществен размер.

39. Бюджетните предприятия отчитат процеса на вътрешно създаване на НМДА (придобиване по стопански начин) по реда на **раздел IV** от настоящите указания.

40. Разпоредбите на **НСС 40** *не се прилагат* от бюджетните предприятия.

41. Прилагането на разпоредбите на **НСС 41** е препоръчително. Предвид естеството и характера на бюджетните предприятия, извършването на дейностите – обект на стандарта в съществен размер е налице за ограничен брой единици.

41.1. Доколкото са налице такива дейности, бюджетните предприятия могат да прилагат разпоредбите на стандарта, при съобразяване със счетоводната рамка, принципите и правилата на отчетността за бюджетните предприятия.

41.2. Трайните насаждения се отчитат на разход при придобиването им.

41.3. За отчитането на процеса по придобиване по стопански начин (собствено производство) на биологични активи и селскостопанска продукция се прилага редът на **раздел IV** от настоящите указания.

II. Други въпроси, свързани с приложимостта на НСС

42. Разпоредбите на **Ръководството по прилагане на сметкоплана на бюджетните предприятия**, публикувано в изданието на МФ – списание **“Бюджетът” – бр. 3/2001 г.**, и издадените от МФ – дирекция “Бюджет и държавно съкровище” (до 31.05.2003 г.) и дирекция “Държавно съкровище” (след 31.05.2003 г.) писма и указания по отделни въпроси, свързани с отчетността на бюджетните предприятия, продължават да се прилагат, доколкото не противоречат на настоящите указания. Всеки един от тези документи, заедно със СБП, ЕБК и настоящите указания, следва да се разглежда като част от счетоводната рамка за отчетността на бюджетните предприятия.

43. Дефинициите и понятията в **Общите разпоредби на НСС** и приложимите за бюджетните предприятия отделни стандарти, както и приложимостта на въпроси от НСС, които изрично не са разгледани и уточнени в **раздел I** от настоящите указания, следва да се преценяват и използват в контекста на счетоводната рамка на отчетността за бюджетните предприятия.

44. Ако са налице обстоятелства и ситуации, при които е очевидно, че прилагането на общия ред на отчитане би довело до подвеждащо и невярно представяне на информацията на начислена и касова основа в съществени размери, МФ – дирекция “Държавно съкровище” може да определи конкретен начин на отчитане, съобразен с тези обстоятелства.

45. Класифицирането и начина на отчитане на *начислена основа* на транзакциите и събитията следва да се преценява и да зависи единствено от техния характер, естество и приложимите принципи и правила за отчитане на начислена основа, *независимо* от начина на третиране, възприет за целите на бюджетиране и касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове.

46. Операциите и наличностите на централния бюджет продължават да се отчитат на касова основа.

47. За целите на прилагане на настоящите указания, държавните висши училища (ДВУ) и БАН се разглеждат като първостепенни разпоредители, независимо, че техните отчети и оборотни ведомости се обобщават от Министерството на образованието и науката (МОН) и Министерството на отбраната (МО). В тази връзка, БАН и отделните ДВУ разработват самостоятелна счетоводна политика, която следва да се прилага унифицирано от техните подведомствени разпоредители. Препоръчва се отделните ДВУ и БАН, чрез МОН и МО да осъществят процес на координиране и съгласуване в максимално възможна степен на избраните от тях счетоводни политики.

Б. Отчетни схеми, промени в СБП и други въпроси

III. Начисляване на приходи и разходи в края на отчетната година

48. Последователното прилагане на принципа на текущо начисляване изисква да бъдат начислени приходите и разходите, натрупани и отнасящи се за съответния период, независимо, че съответният първичен документ за операцията (фактура и др.) може да се издаде/получи в следващ отчетен период.

49. Така например, за съответната година следва да се начислят разходите за отопление, ел.енергия, вода, телефон, наеми и др., независимо, че фактурите от доставчиците са издадени с дата - следващата отчетна година. Аналогично, следва да се отнесат като приходи, сумите, припадащи се за отчетната година (например приходи от наеми за м. декември, платими през м. януари). В тази връзка, отчитането на тези разходи и приходи за двете отчетни години се извършва по следния начин:

49.1. Счетоводни операции за отчетната година:

49.1.1. за начислени разходи:

Дт с/ка 4961 Коректив по вземания от местни лица (за ДДС с право на данъчен кредит)
Дт с/ки раздел 6 (гр. 60 и евентуално и други групи)
Кт с/ки 4967, 4968

49.1.2. за начислени приходи:

Дт с/ки 4961, 4962
Кт с/ки раздел 7
Кт с/ка 4967 Коректив по задължения към местни лица
(за припадащия се ДДС, ако бюджетното предприятие е регистрирано по ЗДДС).

49.2. Счетоводни операции за следващата отчетна година:

49.2.1. за сторниране в новата отчетна година на начислените разходи по т. **49.1.1** (червено сторно) се съставя същата счетоводна статия със същия размер:

Дт с/ка 4961 червено сторно
Дт с/ки раздел 6 червено сторно
Кт с/ки 4967, 4968 червено сторно

49.2.2. за сторниране в новата отчетна година на начислените приходи по т. **49.1.2** (червено сторно) се съставя същата счетоводна статия със същия размер:

Дт с/ки 4961, 4962 червено сторно
Кт с/ки р-ел 7 червено сторно
Кт с/ка 4967 червено сторно

49.2.3. за отнасяне на сумите по т. **49.2.1** за новата отчетна година по съответните разчетни сметки, според естеството и вида на доставчика (кредитора):

Дт с/ка 4511 Разчети за данък добавена стойност (за ДДС с право на данъчен кредит, ако бюджетното предприятие е регистрирано по Закона за ДДС)
Дт с/ки раздел 6
Кт с/ки 401 или др. сметки за кредитори от раздел 4

49.2.4. За отнасяне на сумите по т. **49.2.2** за новата отчетна година по съответните разчетни сметки, според естеството и вида на клиента (дебитора):

Дт с/ки 411 или др. сметки за дебитори от раздел 4

Кт с/ки раздел 7

Кт с/ки 4511 Разчети за данък добавена стойност (ако бюджетното предприятие е регистрирано по Закона за ДДС)

49.2.5. Като алтернативен вариант на записванията по т.т. **49.2.1–49.2.4** вместо сторнирането и повторното начисляване на сумите, може начислените съгласно т.т. **49.1.1** и **49.1.2** суми по сметки 4961, 4962 и 4967, 4968 за отчетната година да се отнесат през новата отчетна година по съответните сметки за разчети: 401, 411, 4511 и др. (с черна счетоводна статия), без да се сторнира и повторно начислява сумата на разхода (респ. прихода) по сметки от раздели 6 и 7.

49.3. В случай, че такива фактури съдържат данни, покриващи два отчетни периода (например дни от декември и дни от януари), следва да се направи оценка и разпределение на разхода между двата отчетни периода.

49.4. В случай, че бюджетното предприятие не може да получи от неговия контрагент такива фактури и други първични документи за такива разходи в съответните срокове на изготвяне на годишните финансови отчети, следва да се направи оценка и начисли провизия за отчетната година, която се сторнира в следващата при получаване на съответната информация.

49.5. Помощи и обезщетения, отнасящи се за отчетната година, подлежат на начисляване като разходи и задължения за същата отчетна година, *независимо* че стават дължими за плащане от бюджетното предприятие през следващата година.

IV. Придобиване на активи, основен и текущ ремонт по стопански начин (собствено производство)

50. За отчитане на придобиването и основен ремонт по стопански начин (т.е. тези производствени дейности се осъществяват от самото бюджетно предприятие, а не чрез възлагане на външен доставчик) на балансово признати активи се използват **сметки 6501, 6502, 6503 и 6507**, както следва:

50.1. Разходите, свързани с придобиването и основен ремонт по стопански начин на балансово признати активи първоначално се начисляват по съответните разходни сметки от група **60**.

50.2. Периодично, в съответствие с осъществявания производствен процес, бюджетното предприятие идентифицира разходите по т. **50.1** за придобиване и основен ремонт по стопански начин на балансово признати активи, установява себестойността и отнася сумите по съответните сметки за активи, незавършено производство (строителство, основен ремонт) от раздели 2 и 3, както се съставят счетоводните статии:

Дт с/ки раздел 2 и 3 / Кт с/ки 6501, 6502, 6503 или 6507.

50.3. Процедурите по т. **50.2** *задължително* се прилагат към края на всяко тримесечие и в края на годината, като при наличие на незавършено производство (строителство, основен ремонт) по стопански начин *се дебитират* сметки 3010 (респективно сметка 2071 или 2109).

50.4. При наличие на незавършено производство (строителство, основен ремонт) от предходен отчетен период (тримесечие), салдата по сметка 3010 (сметка 2071) *не се отнасят* обратно по група 65 или други разходни сметки, а при завършване на процеса на придобиване по стопански начин (производство,

строителство, основен ремонт) и формиране на себестойността на придобития актив, се прехвърлят по сметките за съответните активи от раздели 2 и 3.

50.5. Бюджетното предприятие поддържа информация за структурата на себестойността на придобиваните по стопански начин активи.

50.6. При извършени текущо през годината операции по сметки **6501, 6502, 6503 и 6507** по реда на тази точка, **към края на отчетната година** тези сметки ще имат **кредитно салдо преди** приключването на сметките от раздел 6 и 7. Това състояние на тези сметки се посочва в оборотната ведомост за съответната година, подлежаща на представяне в МФ - дирекция “Държавно скровище” и Сметната палата по реда на **чл. 33, ал. 3 от Закона за счетоводството**.

50.7. След осигуряване на информацията за оборотната ведомост съгласно т. **50.6**, сметки **6501, 6502, 6503 и 6507** ще се приключват **в края на отчетната година** със съответните сметки от **група 12**, аналогично на реда на приключване на сметките от групи 60, 61, 62 и 64.

51. Отчитането на разходите за изграждане и основен ремонт по стопански начин на инфраструктурни обекти, както и на разходите за текущ ремонт по стопански начин (т.е. тези производствени дейности, се осъществяват от самото бюджетно предприятие, а не чрез възлагане на външен доставчик) се извършва чрез използването на сметки **6504, 6506 и 6508**, както следва:

51.1. Разходите, свързани с **изграждането и основен ремонт на инфраструктурни обекти по стопански начин и текущ ремонт на активи по стопански начин**, първоначално се начисляват по съответните разходни сметки от **група 60**.

51.2. Периодично, в съответствие с осъществявания производствен процес, бюджетното предприятие идентифицира разходите за изграждане и основен ремонт по стопански начин на инфраструктурни обекти и на разходите за текущ ремонт по стопански начин, и установява себестойността на тези дейности.

51.3. Установената по т. **51.2** сума, след като е начислена по сметките от група 60, се отнася по *дебита* и *кредита* на съответната сметка 6504, 6506 или 6508:

Дт с/ка 6504 / Кт с/ка 6504;

Дт с/ка 6506 / Кт с/ка 6506;

Дт с/ка 6508 / Кт с/ка 6508.

51.4. Така сметки **6504, 6506 и 6508 във всеки един момент** ще са с **нулево салдо** и с **равни дебитни и кредитни обороти**, които ще отразяват общия размер на разходите по стопански начин за тези дейности.

51.5. Процедурите по т.т. **51.2** и **51.3 задължително** се извършват към края на всяко тримесечие и година.

51.6. Бюджетното предприятие поддържа информация за структурата на разходите по стопански начин за тези дейности.

51.7. Сметки **6504, 6506 и 6508** ще се посочват в оборотната ведомост, подлежаща на представяне в МФ – дирекция “Държавно скровище” и Сметната палата по реда на **чл. 33, ал. 3 от Закона за счетоводството**, със сумата на натрупания през годината дебитен и кредитен оборот.

51.8. след осигуряване на информацията за оборотната ведомост съгласно т. **51.7**, сметки **6504, 6506 и 6508** се откриват **в новата отчетна година с нулеви салда**.

V. Отчитане на операции в СЕБРА и преводи от/за “транзитни сметки” и “сметки за наличности”

52. Отчитането по счетоводни сметки от СБП и параграфи от ЕБК на операциите в Системата за Електронни Бюджетни РАЗплащания (СЕБРА) от първостепенния разпоредител и подведомствените му структурни единици, както и преводите от/за “транзитните сметки” и “сметките за наличности” се извършва, както следва:

52.1. При **иницииране на бюджетно платежно нареждане** и представянето му в обслужващата банка, както и **при залагане и актуализиране на лимити** в СЕБРА, **не се съставя счетоводно записване**, тъй като още **не е налице извършено плащане**.

52.2. За **извършените плащания от самия първостепенен разпоредител**, инициирани от него - с бюджетно платежно нареждане, с друг платежен документ, както и при незабавно инкасо, счетоводните записвания са:

52.2.1. за плащания за разходи, доставки на активи, възстановяване на приходи, превеждане на чужди средства и средства на разпореждане, закупуване на валута за плащане на заеми и др.:

Дт с/ки раздели 6 и 7, групи 40, 45, 46, 48, 16-19 и др. / Кт с/ка 5001;

Тези операции се отразяват като плащане по съответните параграфи от ЕБК и в намаление на наличността на банковата сметка (по § 95-07 със знак “+”!);

52.2.2. за изтеглени суми в брой от сметката:

- счетоводна статия по СБП: **Дт с/ка 5011 / Кт с/ка 5001;**

- ЕБК записване по сметката: **§ 98-10 (-) / § 95-07 (+);**

- ЕБК записване в касата: **§ 95-11 (-) / § 98-10 (+);**

52.3. За **извършените плащания от подведомствен разпоредител**, инициирани от него с бюджетно платежно нареждане (без захранването на “сметки за наличности”):

52.3.1. предвид на това, че одобрените плащания, инициирани с бюджетно платежно нареждане от подведомствения разпоредител, се извършват от сметката на първостепенния разпоредител, **в отговорността на първостепенния разпоредител** се взимат записвания, както следва:

- счетоводна статия по СБП: **Дт с/ка 7500 / Кт с/ка 5001;**

- ЕБК записване по сметката: **§ 66-01 (-) / § 95-07 (+);**

52.3.2. **в отговорността на подведомствения разпоредител** се взимат записванията:

- счетоводна статия: **Дт с/ки р-л 6 и 7, гр. 40,45,46,48,16-19 и др. / Кт с/ка 7500;**

- ЕБК записване: **§§ от ЕБК за вида плащане / § 66-02 (+);**

52.4. По отношение захранването на “сметката за наличности” е необходимо да се има предвид следното:

52.4.1. Както всички индивидуални операции, преминали през банковата сметка, захранването на “сметката за наличности” чрез СЕБРА също подлежи на регистриране от счетоводната система и класифициране съгласно ЕБК. Аналогично, както всяко друго плащане, извършено от подведомствения разпоредител чрез процедурите на СЕБРА, тази операция също подлежи на регистриране и класифициране като *индивидуална* транзакция, *отразена* по сметка 7500. От гледна точка на процедурите в СЕБРА, операцията по захранването на “сметката за наличности” се третира идентично на плащанията към външни доставчици. В тази връзка, по принцип, при захранването чрез бюджетно платежно нареждане на “сметката за наличности” на подведомствения разпоредител,

от него следва да се съставят счетоводните записвания:

- счетоводна статия: **Дт с/ки 5013 (5001) / Кт с/ка 7500**;
(Забележка: с/ка 5001 се използва, ако подведомствения разпоредител се обслужва в БНБ).
- записване по ЕБК: **§ 95-07 (-) / § 66-02 (+)**;

52.4.2. В зависимост от възприетия от бюджетното предприятие начин на организация на отчитане на касовите потоци съгласно ЕБК, може да се наложи използването на **§ 98-50**. Необходимостта от него се явява, когато чрез счетоводната система на бюджетното предприятие класифицирането на касовите операции съгласно ЕБК се извършва *поотделно* и *независимо* за всяка банкова сметка, депозит, каса и сметка 7500. **§ 98-50 се прилага само от подведомствени разпоредители и не се използва** от първостепенния разпоредител, тъй като той по принцип няма **“сметка за наличности”**, която да се запазва чрез процедурата на бюджетно платежно нареждане (освен в случаите, когато за даден вид операции е открита такава сметка и е присвоен отделен код в СЕБРА, които се администрират от първостепенния разпоредител).

52.4.3. Така, за отчитане запазването на “сметката за наличности”, **§ 98-50** се използва по начин, аналогичен на останалите подпараграфи на **§ 98-00**:

а) в отчетността по ЕБК за с/ка 5013 (5001)	§ 95-07 (-) / § 98-50 (+)
б) в отчетността по ЕБК за сметка 7500	§ 98-50 (-) / § 66-02 (+)

Така, във всеки един момент, **сумарно § 98-50 следва да е равен на нула**.

52.5. По отношение на **подведомствените разпоредители**, сметка 7500 по същество може да се разглежда по начин, аналогичен на третирането на операциите по банковата сметка за целите на отчетността на касова основа съгласно ЕБК – индивидуалните трансакции по сметка 7500 се класифицират по отделните параграфи от ЕБК, в зависимост от естеството и характера на плащането, а салдото на сметката към края на периода се отразява по § 66-02 (долупосочената схема показва начина на отразяване на операциите по ЕБК по сметки 5013/5001 и 7500, взаимовръзката между тях и участието на § 98-50 в този отчетен процес).

Сметки 5013 (5001)

Сметка 7500

Начално Салдо = § 95 – 01 (+)

Начално Салдо = 0

Операции за периода (+/-)

Операции за периода – плащания (-)

Постъпления (+) :

- приходи;
- възстановени разходи;
- получени средства по § 88-00;
- **запазване на “сметката за наличности” чрез СЕБРА: § 98-50;**
- други постъпления.

Плащания (-) :

- разходи;
- възстановени приходи;
- изплатени средства по § 88-00;
- **запазване на “сметката за наличности” чрез СЕБРА: § 98-50;**
- други плащания.

Плащания (-) :

- разходи;
- възстановени приходи;
- изплатени средства по § 88-00;
- други плащания.

сторно на плащания в СЕБРА (+)

Крайно Салдо = § 95 – 07 (-)

Крайно Салдо = § 66 – 02 (+)

СУМАРНО за сметки 5013 (5001) и 7500: § 98 – 50 = 0

52.6. Видно от гореизложеното, *крайните* салда на сметки **5013 (5001)** и **7500** се включват в отчета за касовото изпълнение на подведомствения разпоредител и следва да бъдат равни на сумите на § 95-07, съответно § 66-02. От друга страна, *индивидуалните транзакции – входящите и изходящите парични потоци, влияещи върху салдото на тези сметки*, подлежат на класифициране в отчетността на касова основа по съответните параграфи, отразяващи естеството на паричния поток (приходи, разходи, трансфери, заеми, погашения и др.). Така, отчетната информация за тези счетоводни сметки участва *двойко* в отчета за касовото изпълнение на бюджета: *индивидуално* – транзакция по транзакция, и *обобщено* – чрез цялостното изменение на наличността за периода.

52.7. Одобрените от оторизиран за работа в СЕБРА второстепенен разпоредител плащания на негови подведомствени разпоредители не се осчетоводяват от него. Независимо, че процесът по одобряване на бюджетните платежните нареждания се администрира и управлява от него, плащането се извършва от сметката на първостепенния разпоредител.

52.8. Процедурата на *“червено сторно”* на плащанията в СЕБРА се осчетоводява от първостепенния и подведомствените му разпоредители, както следва:

52.8.1. отчитане от първостепенния разпоредител:

- | |
|---|
| а) счетоводна статия: Дт с/ка 5001 червено сторно / Кт с/ка 5001 червено сторно ;
(за отразяване на сторното по дебитния и кредитен оборот на банковата сметка) |
| б) счетоводна статия: Дт с/ка 7500 червено сторно / Кт с/ка 7501 червено сторно ;
(за разпределение на червеното сторно в СЕБРА) (вместо с/ка 7501 може да се ползва с/ка 4500) |
| в) записване по ЕБК за отразяване на червеното сторно: § 61-09 (-) / § 66-01 (+); |

52.8.2. отчитане от подведомствения разпоредител:

- | |
|---|
| а) счетоводна статия: Дт с/ка 7501 червено сторно / Кт с/ка 7500 червено сторно ;
(за разпределеното червено сторно в СЕБРА) (вместо с/ка 7501 може да се ползва с/ка 4500) |
| б) записване по ЕБК за отразяване на червеното сторно: § 66-02 (-) / § 61-09 (+); |

Това отчитане от второстепенния разпоредител е необходимо с оглед осигуряване на *равнение на отчетността (счетоводните записвания)* за сметка 7500 и § 66-02 с данните от банковите извлечения за плащанията в СЕБРА по съответния десетразряден код на разпоредителя.

52.9. За случаите на разпределение в СЕБРА на т. нар. *“черни операции”*, при отчитането им по сметки 7500, 7501 и §§ 61-09, 66-01 и 66-02 се взимат същите счетоводни статии по б. *“б”* на т. **52.8.1** и б. *“а”* на т. **52.8.2**, но с *“черни суми”* и се съставят записвания по ЕБК, обратни на посочените в тези точки.

52.10. В случаите, когато преведена чрез *бюджетно платежно нареждане*, иницирано от *подведомствен разпоредител*, сума се връща обратно по сметката на първостепенния разпоредител от банката-получател на превода (случаите по т. 53 от съвместно писмо на МФ и БНБ *БДС № 11/2001 г.*), осчетоводяването на тези преводи е както следва:

52.10.1. отчитане от първостепенния разпоредител:

- | |
|--|
| а) счетоводна статия: Дт с/ка 5001 / Кт с/ка 7501 (4500);
(за отразяване на върнатата обратно сума по сметката на първостепенния разпоредител) |
| б) записване по ЕБК: § 95-07 (-) / § 61-09 (+);
(за отнасянето на сумата към съответния подведомствен разпоредител, иницирал плащането). |
| в) за полученото плащане първостепенния разпоредител следва да уведоми съответния подведомствен разпоредител, който е иницирал върнатото плащането. |

52.10.2. отчитане от подведомствения разпоредител:

след като бъде уведомен от първостепенния разпоредител за върнатата сума, подведомственият разпоредител взема следните счетоводни записвания:

а) счетоводна статия: **Дт с/ка 7501 (4500) / Кт с/ки раздел 4, 6 и др.;**

(за отразяване на върнатата обратно сума по сметката на първостепенния разпоредител)

б) счетоводна статия: Дт с/ки р-л 4, 6 и др. **червено сторно** / Кт с/ки р-л 4, 6 и др. **червено сторно**;

(тази статия не е задължителна)

в) записване по ЕБК: **§ 61-09 (-) / §§ други параграфи от ЕБК (+).**

(Забележка: в това записване “+” означава постъпили суми. Когато се касае за възстановени разходи, операцията се отразява в намаление на разходния параграф, т.е. показва се със знак “-“ в съответния разходен параграф).

52.10.3. В случай, че при превода от банката не е спазено изискването на *т. 53 от БДС № 11/2002 г.* за посочване на десетразрядния код, чрез който първоначално е иницирано и одобрено върнатото плащане, тогава сумата може временно да бъде отчетена като неуточнен превод (касово може да се отрази при първостепенния разпоредител като чужди средства по § 93-10 от ЕБК, а счетоводно – по сметките от *подгрупа 489*). След уточняването на превода и получаването на информацията, идентифицираща конкретния подведомствен разпоредител, първоначално отчетената сума по неуточнения превод се отписва и се отнася по съответните сметки и параграфи, като се процедира по реда, посочен по-горе.

52.11. Когато обслужващата банка, при въвеждането на данните, вместо десетразрядния код на разпоредителя, представил бюджетното платежно нареждане, попълва кода на *друг* обслужван от нея разпоредител от системата на *един и същ* първостепенен разпоредител и така иницираното плащане е одобрено, плащането на даден разпоредител в крайна сметка ще бъде отчетно в СЕБРА като плащане на друг разпоредител. За коригирането на такива грешки е необходимо в последствие да се коригират сумите на усвоения лимит на двата разпоредителя чрез следната процедура, извършена от първостепенния разпоредител:

52.11.1. въз основа на информацията за такава грешка се прилага общият ред на процедурите на **червено сторно**;

52.11.2. със същата сума, се взема операцията по дебитиране и кредитиране на банковата сметка на първостепенния разпоредител (в БНБ се представя от първостепенния разпоредител платежно нареждане, одобрено от МФ – дирекция “Държавно съкровище”) и се съставя “**черна**” счетоводна статия **Дт 5001 / Кт 5001**);

52.11.3. в **СЕБРА**, чрез функцията “**Прецизиране на плащания**”, сумата на **червено сторно** се отнася по кода на разпоредителя, по който **погрешно** е отчетено плащането, а “**черната сума**” – по кода на разпоредителя, **по който е следвало да се отчете плащането**;

52.11.4. по отношение на отчетността на двата засегнати подведомствени разпоредители, погрешно отразеното плащане може да се отчете чрез използването на с/ка 4500 или с/ка 4679:

- при **разпоредителя, по чийто код погрешно е отчетено плащането** ще се **дебитира с/ка 4500 (с/ка 4679)** срещу **кредитиране на с/ка 7500 (§ 66-02)**;

- при **разпоредителя, по чийто код е следвало да се отчете плащането**, тъй като в крайна сметка то е извършено (макар и чрез друг код), ще се **дебитира сметката, съответстваща на естеството на плащането (раздели 4, 6 и др.)** срещу **кредитиране на с/ка 4500 (с/ка 4679)**;

52.11.5. за целите на касовото изпълнение на бюджета, операцията може да бъде отразена чрез използването от двата подведомствени разпоредителя на § 88-02 от ЕБК;

52.11.6. като алтернативен вариант, *вместо* сметки 4500 или 4679 (§ 88-02), би могло да се използва с/ка 7501 (§ 61-09). **Един ѝ същи вариант следва да се приложи и от двата разпоредителя.**

52.12. Когато обслужващата банка при въвеждането на данните, вместо десетразрядния код на разпоредителя, представил документа, попълва кода на *друг* обслужван от нея разпоредител от системата на *друг* първостепенен разпоредител, процедурите по сторниране и отнасяне по банковата сметка на първостепенния разпоредител и в СЕБРА са сходни на тези, описани в т. **52.11**, но търпят модификация, тъй като трябва да се засегнат сметките в БНБ на *два* първостепенни разпоредителя. В тази връзка, процедурите по сторниране и отнасяне сумата на разхода по правилния код биха били следните:

52.12.1. процедурата на **червено сторно** се прилага по сметката на първостепенния разпоредител, **откъдето е извършено плащането**, поради погрешното посочване от обслужващата банка на кода на подведомствения му разпоредител;

52.12.2. със същата сума, от **банковата сметка** на първостепенния разпоредител, **откъдето е следвало да се извърши плащането** (чрез кода на подведомствения разпоредител, иницирал бюджетното платежно нареждане), се превежда сумата по сметката на първостепенния разпоредител, откъдето погрешно е извършено плащането (в БНБ се представя от първостепенния разпоредител платежно нареждане, одобрено от МФ – дирекция “Държавно съкровище”);

52.12.3. в **СЕБРА**, функцията **“Прецизиране на плащания”** се използва, както и в т. **52.11.3**:

а) сумата на **червено сторно** се отнася по кода на разпоредителя, по който **погрешно** е отчетено плащането (тази процедура се извършва от първостепенния разпоредител, по чиято сметка е взета операцията на **“червеното сторно”**);

б) сумата на **превода между сметките** на първостепенните разпоредители се отнася по **кода** на разпоредителя, **по който е следвало да се отчете плащането** (тази процедура се извършва от първостепенния разпоредител, от чиято сметка се превежда сумата);

52.12.4. по отношение на отчетността на двата засегнати подведомствени разпоредители към различни първостепенни разпоредители, погрешно отразеното плащане се отчита чрез използването на с/ка 4679 (§ 88-02):

- при **разпоредителя, по чийто код погрешно е отчетено плащането** ще се **дебитира с/ка 4679 (§ 88-02)** срещу **кредитиране на с/ка 7500 (§ 66-02)**;

- при **разпоредителя, по чийто код е следвало да се отчете плащането**, тъй като в крайна сметка то е извършено (макар и чрез друг код), ще се **дебитира сметката, съответстваща на естеството на плащането (съответния параграф от ЕБК)** срещу **кредитиране на с/ка 4679 (§ 88-02)**.

52.12.5. преводът между сметките на първостепенните разпоредители ще се отчете от тях чрез използването на сметка 4679 (§ 88-02);

52.12.6. в случай на подобна грешка, засягаща код в СЕБРА за субсидии/временни безлихвени заеми от централния бюджет за общините, преводите се уреждат между общината и първостепенния разпоредител (или негова подведомствена единица, засегната от грешката), и евентуално централния бюджет, като насрещните на общината и ЦБ разпоредители използват с/ка 4674 (§ 88-02), съответно 4671 (§ 88-01).

52.13. Ако обслужващата банка иницира съобщение 312 (електронното съобщение, което банката предава за СЕБРА), без да е иницирано бюджетно платежно нареждане от даден разпоредител (например, поради операторска грешка банката въвежда повторно дадено бюджетно платежно нареждане) и плащането е извършено, отчитането зависи от начина на коригиране на грешката. Така например, възстановяването на средствата би могло да се иницира от обслужващата банка, като сумата се отнесе по “транзитната сметка” на разпоредителя, от чийто код погрешно е извършено плащането. Също така, възстановяването на средствата би могло да се извърши по инициатива на титуляра на насрещната сметка, където погрешно са били преведени или от неговата банка. В този случай, сумата ще постъпи по сметката на първостепенния разпоредител, като при превода ѝ би следвало да се приложи разпоредбата на *т. 53* от *БДС № 11/2001 г.* Схемата на отчетния процес при такова възстановяване ще бъде аналогична на тази, посочена в *т. 52.10*. **При всички случаи, до възстановяването на средствата, погрешно преведената сума следва да се отчете по разчетна сметка, например сметка 4887 и да се отрази като касово плащане по § 93-39 (-) от ЕБК.**

52.14. Доколкото биха били възможни други видове грешки на преводи в СЕБРА или начини на уреждането им, горепосочените схеми на отчитане могат да претърпят модификация, в зависимост от естеството на грешката и начина на нейното уреждане. При всички случаи е необходимо да се следват гореописаните принципи на отчитане и равнения и между сметки и параграфи.

52.15. Преводите от “транзитните сметки” към съответната сметка в БНБ на първостепенния разпоредител се отчитат по сметка 7501 и § 61-09, както от първостепенния разпоредител, така и от подведомствената му структурна единица, **независимо от естеството на централизираните суми.** Постъпилите по “транзитни сметки” суми се отчитат по съответните сметки от СБП и параграфи от ЕБК, в зависимост от естеството и характера на тези средства.

52.16. В случаите, когато поради грешка на банката, към сметката на първостепенния разпоредител е централизирана сума, в по-голям размер от салдото на “транзитната сметка”, респективно “сметката за наличности” (например при дублирани преводи), начинът на отчитане зависи от конкретните обстоятелства:

52.16.1. така например, към датата на получаване на такъв превод първостепенния разпоредител трудно би могъл сам да идентифицира грешката, освен ако не е уведомен незабавно от търговската банка или неговия подведомствен разпоредител. Така, ако даден грешен превод не е идентифициран като такъв към датата на осчетоводяването му от първостепенния разпоредител, той ще бъде отчетен по общия ред по сметка 7501 и § 61-09;

52.16.2. в случаите на дублирани преводи по централизация на средствата от “транзитните сметки” и “сметките за наличности”, когато дублираният превод **не е засегнал** тези сметки и е извършен от банката за нейна сметка, дублираната сума не може да бъде видяна в банковото извлечение на подведомствения разпоредител, поради което той не взема счетоводни записвания за такава грешка. След идентифицирането на тази грешка, първостепенният разпоредител (обикновено въз основа на уведомление на търговската банка или след засичането и равняването на сумите по преводите от “транзитните сметки” и “сметките за наличности”) с размера на грешката ще *дебитира сметка 7501* (тъй като първоначално е отчетена там), срещу *кредитиране на сметка 4897* (в касовия отчет сумата ще се отрази в *намаление на § 61-09* и *увеличение на § 93-10*). При последващо връщане на грешния превод *сметка 4897* се дебитира, а връщаната сума се отразява в *намаление на § 93-10*;

52.16.3. в случаите на дублирани преводи по централизация на средствата от “транзитните сметки” и “сметките за наличности”, когато дублираният превод *е засегнал* тези сметки, тази сума се отразява от титуляра на сметката по дебита на *сметка 7501* (в намаление на § 61-09) и по кредита на *сметка 4897* (в касовия отчет сумата ще се отрази в *намаление на § 61-09* и *увеличение на § 93-10*). Тъй като същата сума е централизирана по сметката на първостепенния разпоредител ще е налице равенство на данните за сметки 7501 и § 6109 в двата разпоредителя. Ако сумата се върне на банката **директно от първостепенния разпоредител**, тогава този превод се отчита при него по дебита на *сметка 4500* и в *намаление на § 93-10*, а в **подведомствения разпоредител** ще се вземе само записване на начислена основа - *Дт с/ка 4897 / Кт с/ка 4500*. В случай, че сумата се връща от подведомствения разпоредител с бюджетно платежно нареждане чрез СЕБРА, се взимат съответните счетоводни записвания на касова и начислена основа по реда на **т. 52.3**;

52.16.4. Доколкото биха били възможни други видове грешки на преводите по централизацията на средства от “транзитните сметки” и “сметките за наличности” или начини на уреждането им, горепосочените схеми на отчитане могат да претърпят модификация, в зависимост от естеството на грешката и начина на нейното уреждане. При всички случаи е необходимо да се следват горепосочените принципи на отчитане и равенства в данните между съответните сметки и параграфи между първостепенния и подведомствените му разпоредители.

52.17. По отношение на включените в СЕБРА БАН и ДВУ, приложимите за първостепенните разпоредители горезложени платежни процедури и счетоводни записвания за операциите в СЕБРА, централизирането на “транзитните сметки” и “сметките за наличности” и корекциите на грешки при тези операции, се прилагат от централните структури на съответното ДВУ и БАН (висшестоящия разпоредител).

53. Предвид на това, че към настоящия етап **общините** са включени в СЕБРА само по отношение на получаването на субсидии и трансфери от централния бюджет, разпоредбите на **т. 52** от настоящите указания, като цяло не са приложими, освен **т. 52.1** и евентуално, при наличие на случаи по **т. 52.12.6**. В тази връзка, **отчитането от общините на операциите в СЕБРА** по получаването на субсидиите и трансферите от централния бюджет търпи известна модификация, както следва:

53.1. При **иницииране на бюджетно платежно нареждане** и представянето му в обслужващата банка, както и при **залагане и актуализиране на лимити** в СЕБРА **не се съставя счетоводно записване**, тъй като още **не е налице извършено плащане**.

53.2. При извършено плащане по **захранване на сметката на общината** със съответния вид субсидия и трансфер от централния бюджет се съставят счетоводните записвания:

а) счетоводна статия: **Дт с/ка 5013 / Кт с/ка 7511**;

б) записване по ЕБК: **§ 95-07 (-) / §§ 31-11, 31-12, 31-13 и 31-19 (+)**.

53.3. При извършено **директно плащане** към доставчици на общината чрез СЕБРА от **кода за капиталова субсидия 444 xxx 001-х**, отчитането се извършва както следва:

а) счетоводна статия: **Дт с/ки групи 20, 40, 48, 60 и др. / Кт с/ка 7511**;

б) записване по ЕБК: **разходни §§ 50-59 (+) / §§ 31-13 (+)**.

53.4. Сметка 7500 и § 66-00 от ЕБК не се прилагат от общините за отчитането на плащанията в СЕБРА на субсидиите от централния бюджет.

53.5. При възстановяване на неусвоени субсидии на централния бюджет, отчитането при общините е:

а) счетоводна статия: Дт с/ка 7511 / Кт с/ка 5013;

б) записване по ЕБК: §§ 31-11, 31-12, 31-13 (-) / § 95-07 (+).

VI. Отчитане на банкови сметки 6301 на първостепенните разпоредители

54. Предвид начина на включване в системата на единна сметка на банковите сметки 6301 в БНБ на първостепенните разпоредители (разпоредителите, чиито бюджети са съставна част от републиканския бюджет) и процедурите по залагането на лимит за плащания, салдото по сметка/БИН 6301 30 xxx-х показва бюджетното взаимоотношение (субсидия/вноска) на съответния първостепенен разпоредител с централния бюджет (ЦБ). Поради това, към края на отчетния период, това салдо следва да се отрази от първостепенния разпоредител по сметка 7511 от СБП, тъй като бюджетното взаимоотношение с централния бюджет на съответния първостепенен разпоредител се формира индиректно, в резултат на операциите по сметка 6301, а не чрез директни преводи между ЦБ и разпоредителя.

55. Предвид на това, за отразяването на тази специфика се прилагат следните отчетни процедури:

55.1. Операциите по банкова сметка/БИН 6301 30 xxx-х се отчитат от първостепенния разпоредител по досегашния ред, чрез сметка 5001 от СБП;

55.2. Към сметка 5001 от СБП първостепенния разпоредител открива отделна аналитична сметка, която се използва само за целите на прехвърляне на салдото на сметка 5001 към сметка 7511;

55.3. Периодично, но не по малко от веднъж тримесечно – към края на съответния отчетен период, следва да се прехвърля салдото на банкова сметка 6301 (салдото на счетоводна сметка 5001 по т. 55.1) към сметка 7511;

55.4. Прехвърлянето се извършва чрез използване на сметката по т. 55.2, в размер на установеното за периода изменение на салдото на банкова сметка 6301, както следва:

55.4.1. в случай, че изменението за периода е положително (постъпленията надвишават плащанията на банкова сметка 6301), се съставя счетоводното записване: Дт с/ка 7511 / Кт с/ка 5001 (сметката по т. 55.2);

55.4.2. в случай, че изменението за периода е отрицателно (плащанията надвишават постъпленията на банкова сметка 6301), се съставя счетоводното записване: Дт с/ка 5001 (сметката по т. 55.2) / Кт с/ка 7511;

55.4.3. като алтернатива на гореизложените записвания се допуска след прехвърляне на салдото за първия отчетен период за годината (в този случай прехвърлянето се извършва в размер на салдото към края на първия период), в началото на втория междинен период тази счетоводна статия се сторнира чрез “червено сторно” в същия размер. По този начин, към края на втория междинен период, операцията по прехвърлянето към сметка 7511 ще се вземе с размера на салдото към края на този период. Аналогично се процедира за следващите междинни периоди;

55.4.4. при коректно прилагане на това отчитане, двете сметки 5001 (сметките по т.т. 55.1 и 55.2) ще имат равни, но противоположни салда към края на периода;

55.4.5. в края на отчетната година, *след* изготвянето на оборотната ведомост за МФ – дирекция “Държавно съкровище” и Сметната палата, двете сметки 5001 се приключват една с друга, при което те остават с нулеви салда;

55.4.6. в отчетността на касова основа салдото по банкова сметка 6301 към края на отчетния период се отразява от първостепенния разпоредител по съответните подпараграфи към § 31-00 от ЕБК.

VII. Оборотни ведомости и годишно приключване

56. Текущо през годината *не се извършват* процедури по *приключване* на приходните и разходните сметки от **раздели 6 и 7 от СБП**, както и на **задбалансовите сметки за отчитане на потоци**. **Приключването им се осъществява само към края на отчетната година след изготвяне на оборотните ведомости за МФ.**

57. За всяка отчетна група (стопанска област) – “Бюджети”, “Извънбюджетни сметки и фондове”(“ИБСФ”) и “Други сметки и дейности” (“ДСД”) се изготвят отделни оборотни ведомости.

58. Оборотните ведомости, подлежащи на представяне в МФ и Сметната палата съгласно **чл. 33, ал. 3 от Закона за счетоводството** се изготвят с данни за състоянието по сметките *преди* операциите по *приключването* им по т. **59**.

59. Годишното приключване на сметките от **раздели 6 и 7 от СБП**, както и на **задбалансовите сметки за отчитане на потоци**, се извършва от бюджетното предприятие след като е осигурена информацията за изготвяне на оборотната ведомост и другата отчетна информация за представяне в МФ – дирекция “Държавно съкровище” и Сметната палата.

59.1. Сметките от раздел 6 се приключват както следва:

59.1.1. **групи 60, 61, 62 и 64**, както и **сметки 6501, 6502, 6503 и 6507**, в зависимост от това, в коя отчетна група се водят, се приключват както следва:

- със **с/ка 1201** – за тези сметки, водени в отчетна група **“Бюджети”**;
- със **с/ка 1202** – за тези сметки, водени в отчетна група **“ИБСФ”**;
- със **с/ка 1209** – за тези сметки, водени в отчетна група **“Други сметки и дейности”** **“ДСД”**);

59.1.2. сметките от група 65 - **6504, 6506 и 6508** при извършването на процедурите по приключването, следва да са с равни дебитни и кредитни обороти и нулеви салда (виж. т. **51.4**);

59.1.3. **групи 67 и 69** се приключват и в трите отчетни групи (стопански области) със **сметка 1309**.

59.2. Сметките от раздел 7 се приключват както следва:

59.2.1. **групи 70, 71, 72, 73, 74 и 75**, в зависимост от това, в коя отчетна група (стопанска област) се водят, се приключват както следва:

- със **с/ка 1201** – за тези сметки, водени в отчетна група **“Бюджети”**;
- със **с/ка 1202** – за тези сметки, водени в отчетна група **“ИБСФ”**;
- със **с/ка 1209** – за тези сметки, водени в отчетна група **“ДСД”**;

59.2.2. **група 76** се приключва и в трите отчетни групи със **сметка 1309**;

59.2.3. **група 78** се приключва и в трите отчетни групи със **сметка 1301**;

59.2.4. **група 79** се приключва и в трите отчетни групи със **сметка 1309**.

59.3. Задбалансовите сметки от **подгрупа 993** се приключват както следва:

59.3.1. **сметка 9931** – със **сметка 9981**;

59.3.2. **сметка 9939** – със **сметка 9989**.

59.4. Задбалансовите сметки от **подгрупа 995** се приключват със **сметка 9981**, а тези от **подгрупа 996** – със **сметка 9989**.

59.5. След извършване на горепосочените процедури по приключване на сметките от раздели 6 и 7 и подгрупи 993, 995 и 996, сумите по сметки от **група 12** се приключват както следва:

31.1. **с/ка 1201** се приключва със **с/ка 1101**;

31.2. **с/ка 1202** се приключва със **с/ка 1102**;

31.3. **с/ка 1209** се приключва със **с/ка 1108**.

59.6. Сметките от **група 13** се приключват със **сметка 1109**.

59.7. Когато са **закрити** извънбюджетни сметки и фондове или са **закрити**, или **изведени** подведомствени разпоредители от системата на даден **първостепенен разпоредител**, след приключвателните операции по т.т. **59.1-59.6** в отчетността за такива сметки и бюджетни предприятия в съответната отчетна група ще фигурират само салдата по сметки от гр. 10 и 11, като сбора от тези салда (нетното салдо) следва да е равен на нула.

В тази връзка, **при наличието на такива случаи и след** операциите по т.т. **59.1-59.6**, следва да се вземат за съответната отчетна група и **допълнителни счетоводни статии** за **приключването** на сметки от **гр. 10** с тези от **гр. 11**, при което тези сметки **се зануляват**.

59.8. Първостепенните разпоредители – титуляри на банкова сметка 6301, приключват двете сметки 5001 в стопанска област “Бюджети” по реда на т. **55.4.5**.

59.9. Операциите по т.т. **59.1-59.8** се извършват **за същата отчетна година**. Сметките от **групи 12, 13 и раздел 6 и 7**, както и задбалансовите сметки от **подгрупи 993, 995 и 996**, след извършването на операциите по този раздел, се откриват **за новата отчетна година с нулеви салда**.

59.10. Конкретните ред, начин и срокове на изготвяне и представяне в МФ – дирекция “Държавно съкровище” и Сметната палата на годишните оборотни ведомости на бюджетните предприятия, както и евентуална промяна в схемата на приключване на сметките, се определят с указанията на МФ за годишното счетоводно приключване за съответната година.

VIII. Промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия

60. В СБП се правят следните **промени**, които се прилагат **от 2005 г.**:

60.1. Сметка 4512 се **пренаименова** на сметка 4512 “Разчети за данък върху приходите от стопанска дейност”.

60.2. В наименованието на подгрупи 539 и 589 и съответните им **счетоводни сметки** след думите “... несъбираеми вземания ...” се **добавя** текста “... и други корективи по ...” и **се заличава** думата “от”.

60.3. В подгрупа 604 **се създава сметка 6049** “Разходи за възнаграждения на персонал в натура”:

60.3.1. сметка 6049 се използва за отчитане на разходите за възнаграждения в натура на персонал (местни и чуждестранни лица) съгласно правилата за отчитане на такива операции, посочени в т.т. **2.10** и **19.3** от настоящите указания;

60.3.2. във връзка с тази промяна, всички *парични* възнаграждения, включително и средства за СБКО, за облекло и др., които се предоставят към заплатата на персонала, се отчитат *считано от 01.01.2005 г. само* по сметки **6041-6046**.

60.4. Сметка 7500 се *пренаименова* на сметка **7500 “Разчети за плащания в СЕБРА”**.

IX. Други въпроси

61. Първостепенните разпоредители следва да осигурят необходимите предпоставки за прилагането на настоящите указания, както и да организират процеса по разработване и съгласуване на унифицирана счетоводна политика в рамките на цялата си система от подведомствени разпоредители. Организирането на този процес за ДВУ и БАН се извършва съгласно т. **47** от настоящите указания.

62. Писмени запитвания по въпроси, свързани с отчетността на касова и начислена основа, касовото изпълнение на бюджета, банковото обслужване и платежните процедури в СЕБРА и единната сметка могат да се отправят до МФ *само* от първостепенните разпоредители. Второстепенните и другите подведомствени разпоредители отправят такива запитвания до съответния им първостепенен/висшестоящ разпоредител, който следва да отговори на тях. В МФ се изпращат писма по тези въпроси от първостепенните разпоредители, само в краен случай, когато те не са в състояние да отговорят на отправените от подведомствените им разпоредители запитвания.

63. За годишните финансови отчети и отчетите за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове *за 2004 г.* се прилагат досегашните форми на тези отчети.

64. Във връзка с направените последни промени в Закона за счетоводството (промените са публикувани в ДВ, бр. 96 от 2004 г.), МФ - дирекция “Държавно съкровище” разработва и актуализира:

- счетоводните стандарти, сметкоплана и методическите указания за бюджетните предприятия съгласно **чл. 5а, ал. 2 и 3** от закона;
- условията и реда на документиране, формата и реквизитите на счетоводните документи за определени стопански операции съгласно **чл. 7, ал. 3** от закона;
- формата и съдържанието на междинните и годишните отчети по **чл. 32, ал. 5** от закона;
- указанията за определянето на реда, начина и сроковете за изготвяне и представяне на отчети, оборотни ведомости и друга отчетна информация съгласно **чл. 33, ал. 3** и **чл. 37, ал. 4** от закона;
- проекти на нормативни актове и разпоредби (включително и изменения на съществуващи такива), свързани с отчетността на бюджетните предприятия.

МИНИСТЪР :