

Особености на организацията на годишното счетоводно приключване в бюджетните организации

Румяна Маринова

Features of the Organization of the Annual Closing of Accounts in the Budget Organizations

Rumyana Marinova

Abstract

The process of annual closing of accounts in the budget organizations is subject to specific rules established for accountability in the public sector. Subject to the requirements set forth in the applicable basis for preparation of financial statements, budget organizations during the annual closing of accounts should carry out a number of activities related to the review of the current reporting, the completeness of the required documents with an analysis of the estimated relationship analysis ties with the funding body, devaluations and revaluations of assets, etc. The complexity of procedures requires each budget organization has developed internal rules, including the stages of the annual closure deadlines for their implementation and those responsible for their implementation. Therefore shares the view that through proper organization of the process of annual closing of accounts created prerequisites for achieving completeness and quality of the procedures on the one hand and opportunities to detect possible gaps and weaknesses of the other.

Keywords: budget organizations, closing accounts, stages, procedures

Въведение

По своята същност годишното счетоводно приключване представлява специфичен процес на обобщаване и преобразуване на счетоводната информация, получена от текущото счетоводно отчитане с цел получаване на обобщени показатели за осъществяваната от предприятието дейност през отчетния период. Годишното счетоводно приключване се явява заключителен етап от отчетната дейност за съответната година и е свързано с извършването на определени действия и процедури, чиято крайна цел е подготовката и съставянето на годишния финансов отчет на предприятието. Процесът на годишно счетоводно приключване при бюджетните организации е подчинен на създадените специфични правила за отчетност в публичния сектор. Бюджетните организации трябва да спазват както основните принципи и правила, които са регламентирани в действащото счетоводно законодателство, така и специфичните разпоредби, които министърът на финансите издава под формата на указания, касаещи тяхната отчетност.

Целта на настоящата статия е да се разгледат и изяснят специфичните особености при организацията на процеса на годишното счетоводно приключване в бюджетните организации като специфична сфера на счетоводно регламентиране и отчитане.

Нормативно регламентиране на годишното счетоводно приключване в бюджетните организации.

Базата за изготвяне на финансовите отчети на бюджетните организации са Националните счетоводни стандарти¹ (НСС), които са адаптирани за прилагане в предприятията от публичния сектор със специално писмо - ДДС № 20 от 14.12.2004 г.² За бюджетните организации е въведено изискване, което произтича от чл. 64 на Закона за счетоводството³, според което освен с изискванията на счетоводните стандарти те следва да осъществяват счетоводството си и в съответствие с изискванията на глава 15 от Закона за

¹ НАЦИОНАЛНИ счетоводни стандарти, обн. ДВ, бр. 30 от 2005 г., посл.изм. ДВ, бр. 3 от 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.

² ДДС № 20/14.12.2004 г. относно *Прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.*

³ ЗАКОН за счетоводството, обн. ДВ, бр. 95 от 2015 г., посл. изм. ДВ, бр. 74 от 2016 г.

публичните финанси⁴. Според чл. 164 от Закона за публичните финанси министърът на финансите утвърждава счетоводните стандарти и сметкоплан и дава указания за начина на формиране и отчитане на отделните обекти (активи, пасиви, приходи, разходи) на бюджетните организации. Специфичните промени, касаещи отчетността в бюджетните организации, налагат ежегодно издаване на указания във връзка с годишното счетоводно приключване в тези предприятия за съответната година⁵.

При спазване на изискванията, заложи в приложимата база за изготвяне на финансовите си отчети, бюджетните организации в процеса на годишното счетоводно приключване следва да извършат редица дейности, свързани с преглед на текущото отчитане, на пълнотата на изискуемите документи, с анализ на разчетните взаимоотношения, анализ на връзките с финансиращия орган, обезценки и преоценки на активите и т.н. Това от своя страна показва, че годишното счетоводно приключване представлява продължителен процес, състоящ се от отделни етапи, свързани помежду си, които протичат в определена последователност. Всеки етап се явява логично продължение на предходния, като получената информация се използва за реализирането на следващия етап. Тези обстоятелства предполагат всяка бюджетна организация да има разработен вътрешен график, включващ етапите на годишното приключване, сроковете за осъществяването им и лицата, отговорни за изпълнението им. Графикът трябва да бъде съобразен със спецификата на дейността на отделната бюджетна организация.

Етапи на годишното счетоводно приключване в бюджетните организации.

Според различни автори⁶, етапите на годишното счетоводно приключване в предприятията от публичния сектор са различни като брой и наименования, но по същество обхващат едно и също съдържание от дейности, които следва да бъдат извършени. Считаме, че основните етапи могат да се обособят по следния начин⁷:

- Предварителен (подготвителен) етап;
- Изготвяне и представяне на предварителни оборотни ведомости;

⁴ ЗАКОН за публичните финанси, обн. ДВ, бр.15 от 2013 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр.43 от 2016 г.

⁵ БДС № 05/19.03.2002г. относно *Годишно счетоводно приключване за 2001 г., отчитане на определени операции за 2002 г. и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*; БДС № 05/19.03.2003г. относно *Годишно счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2002 г., отчитане на определени операции през 2003 г. и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*; ДДС № 10/22.03.2004г. относно *Годишното счетоводно приключване за 2003 г., отчитане на определени операции и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*; ДДС № 02/26.01.2005г. относно *Годишно счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2004 г., отчитане на определени операции и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*; ДДС № 15/22.12.2006г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2006 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2007 г.*; ДДС № 4/21.12.2007г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2007 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2008 г.*; ДДС № 20/20.12.2008г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2008 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2009 г.*; ДДС № 15/16.12.200 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2009 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2010 г.*; ДДС № 12/29.12.2010г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2010 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2011 г.*; ДДС № 13/29.12.2011г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2011 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2012 г.*; ДДС № 14/21.12.2012г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2012 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2013 г.*; ДДС № 12/18.12.2013г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2013 г. и някои въпроси, свързани с отчетността през 2014 г.*; ДДС № 16/13.12.2014г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните организации за 2014 г. и някои въпроси, свързани с отчетността през 2015 г.*

⁶ Меразчиев, В. и др. *Бюджетно счетоводство*. Свишов, Академично издателство „Ценов”, 2013, с. 241., Захариев, П. *Бюджетно счетоводство*, Варна, ИК „Геа принт”, 2009, с. 304., Мермерска, Л. и др. *Годишно счетоводно приключване в бюджетните предприятия*, ИК „Труд и право”, София, 2014, с. 784., Попова-Йосифова, Н. *Годишно счетоводно приключване в бюджетните организации за 2014 г.*, Сп. „Наръчник на икономиста”, изд. „Плутон-1”, бр.1/2015, с. 63-72. Стоянов, Ст. и др. *Счетоводство в публичния сектор, УИ „Стопанство”, София, 2009, с. 158-168.*

⁷ Захариев, П. *Цит. съч.*, с. 304.

- Приключване на счетоводните сметки;
- Изготвяне на окончателни оборотни ведомости;
- Изготвяне и представяне на елементите на годишния финансов отчет;
- Консолидация на отчетните данни в публичния сектор.

- **Предварителен (подготвителен) етап**

При предварителния етап се реализират определени счетоводни процедури, които имат за цел установяването на пълна и точна информация за всички отчетни обекти. Част от тези процедури са характерни за всички предприятия, но имат и някои специфични особености по отношение на предприятията от публичния сектор:

а) Отразяване на приходи и разходи в резултат на стопански операции, отнасящи се за текущата година

Тук се включват и такива приходи и разходи, за които първичните документи са издадени през следващата година, но касаят сделки от предходната. Последователното прилагане на принципа на начисляване изисква да бъдат начислени приходите и разходите, натрупани и отнасящи се за съответния период, независимо, че съответният първичен документ за операцията може да бъде издаден/получен в следващ отчетен период.

Такъв тип операции често са свързани с начислени разходи за консумирана електроенергия, консумирана вода, различни комуникационни услуги и др. Аналогично, като приходи следва да се отнесат сумите, принадлежащи се за отчетната година (например приходи от наеми за м. декември 200x г., платими през м. януари 200x+1 г.).

По отношение на тях приложение намират разпоредбите на т. 48 и т. 49 от ДДС № 20/2004 г. За отчитане на начислените разходи към 31.12 на съответната година се съставят следните счетоводни статии:

Д-т с/ки р-л 6	<i>Сметки за разходи</i>	
Д-т с/ка 4961	<i>Коректив за вземания от местни лица</i>	За ДДС, който е с право на данъчен кредит
К-т с/ки подгр. 497	<i>Корективи за задължения</i>	

По отношение на начислените приходи към 31.12 на съответната година се съставя статията:

Д-т с/ка 4961	<i>Коректив за вземания от местни лица</i>	
К-т с/ки р-л 7	<i>Сметки за приходи и трансфери</i>	
К-т с/ки подгр. 497	<i>Корективи за задължения</i>	със съотв. ДДС

През следващата отчетна година корективните сметки следва да бъдат приключени отново по реда, упоменат в т. 49.2. от ДДС № 20/2004 г.

б) Признаване на отсрочени приходи и разходи от предходни периоди, които се отнасят за текущия отчетен период. С промените в Сметкоплана на бюджетните организации за 2014 г., които бяха направени с ДДС № 14/2013 г. в процеса на годишното счетоводно приключване на бюджетните организации отпадна една типична счетоводна процедура, касаеща признаването на разсрочени разходи и приходи във всяко предприятие. Това се постигна с премахването на сметките за разходи и приходи за бъдещи периоди, които бяха с шифър 4991 *Разходи за бъдещи периоди* и 4999 *Приходи за бъдещи периоди*. След отпадане използването на тези сметки, при наличие на начални остатъци по тях, сметките трябва да бъдат приключени чрез отнасянето на сумите по тях като текущи приходи, разходи или разчети, ако остават суми за разсрочване. При възникване на случаи на авансово предоставени/получени суми те следва да се отчитат като вземания/задължения по аванси при спазване на приложимата за бюджетните организации счетоводна рамка.

в) Извършване на годишната инвентаризация на активите и пасивите на бюджетната

организация. Нормативното регламентиране на изискванията за провеждане на инвентаризация е дадено в чл. 28 от Закона за счетоводството, който изисква предприятията да извършват инвентаризация на активите и пасивите най-малко веднъж годишно с цел достоверното им представяне във финансовите отчети. За бюджетните организации е предвидена възможността министърът на финансите да определя и други срокове за извършване на инвентаризацията. Процесът на инвентаризация е продължителен и може да бъде разгледан като съвкупност от няколко подетапа:

- *Планиране и подготовка;*
- *Провеждане на самата инвентаризация;*
- *Документиране на резултатите от инвентаризацията;*
- *Счетоводно отчитане на резултатите от инвентаризацията – излишъци или липси на активи.*

Откритите при инвентаризация незаприходени дълготрайни активи се оценяват по справедлива стойност към момента на извършване на инвентаризацията. Съставя се следната счетоводна статия:

Д-т с/ки гр. 20 *Дълготрайни материални активи*

Д-т с/ки гр. 21 *Нематериални дълготрайни активи*

К-т с/ка 7992 *Увеличение на нефинансови дълготрайни активи от други събития*

Ако при инвентаризация бъдат открити материални запаси в излишък, то с тяхната справедлива стойност ще се състави статията:

Д-т с/ки гр. 30 *Материали, продукция и стоки*

К-т с/ка 7993 *Увеличение на материални запаси от други събития*

За откритите при инвентаризация парични средства в излишък ще се състави следната счетоводна статия:

Д-т с/ки гр. 50 *Парични средства*

К-т с/ка 7996 *Увеличение на парични средства от други събития*

При установени липси или брак на активи активът трябва да бъде отписан, независимо от причината за това – липса, кражба, стихийно бедствие, вина на материално-отговорно лице и др. В зависимост от вида на липсващите активи ще се състави една от следните счетоводни статии:

Д-т с/ка 6992 *Намаление на нефинансови дълготрайни активи от други събития*

К-т с/ки гр. 20 *Дълготрайни материални активи*

или

Д-т с/ка 6993 *Намаление на материални запаси от други събития*

К-т с/ки гр. 30 *Материали, продукция и стоки*

или

Д-т с/ка 6996 *Намаление на парични средства от други събития*

К-т с/ки гр. 50 *Парични средства*

В случаите, в които има установена вина на материално-отговорно лице се отразява вземане със справедливата стойност на липсващия актив, а именно:

Д-т с/ка 4213 *Вземания от работници, служители и друг персонал*

К-т с/ка 7198 *Приходи от неустойки, начети и обезщетения*

Специфична особеност при бюджетните организации е отчитането на липсата и брака за сметка на разходите, без значение дали са по или без вина на материално-отговорното лице и в следствие признаването на приход с размера на справедливата стойност на липсващия актив, а не само отчитане на ценова разлика.

При извършена инвентаризация и установени различия в стойността на разчетните взаимоотношения на база справка чрез насрещни потвърдителни писма се съставя една от следните статии:

Д-т с/ка 6997 *Увеличение на пасиви от други събития*
К-т с/ка 4010 *Задължения към доставчици в страната*
(при доначисляване на задължение към доставчик в страната)
или

Д-т с/ка 4010 *Задължения към доставчици в страната*
К-т с/ка 7997 *Намаление на пасиви (приходно-разходни позиции)*
от други събития

(за коригиране на задължение към доставчик в страната)

Подобен подход следва да се прилага и по отношение на другите разчетни взаимоотношения.

При анализа на просрочените и/или несъбрани вземания следва да се извърши преценка на давностните срокове за тяхното отписване. За тази цел е удачно да бъдат групирани вземанията (респ. задълженията) според давностните срокове, заложиени в чл. 110 и чл. 111 от Закона за задълженията и договорите⁸. В този случай в счетоводната политика на бюджетната организация трябва да е заложиена нормата на чл. 120 от този закон, според която погасителната давност не се прилага служебно. Това налага индивидуална преценка на отделните разчети, независимо от определените давностни срокове, преди тяхното отписване от счетоводните сметки.

Първостепенните разпоредители следва да включват в своя баланс всички свои дялови участия, акции и съучастия в търговски дружества и държавни предприятия. Това от своя страна означава, че тези активи също подлежат на инвентаризиране. В случаите на проведена инвентаризация и установени неотчетени такива финансови активи, те се завеждат в отчетността на бюджетната организация в стопанска област "Бюджет" по съответните сметки от група 51 *Ценни книжа*, в кореспонденция със сметка 7995 *Увеличения на финансови активи от други събития*, по справедлива стойност, а ако тя практически не може да се определи - по отчетната стойност на собствения капитал, съответстващ на дела на бюджетното предприятие.⁹

г) Начисляване на приписани приходи и разходи. В бюджетните организации те са следствие от сключени договори за експлоатационен лизинг (наем), при които бюджетната организация предоставя правото на ползване на определен актив на небюджетно предприятие или физическо лице, като наемната цена е съществено занижена спрямо пазарните цени. В този случай с разликата между договорената и пазарната цена се съставя следната статия:

Д-т с/ка 6444 *Приписани трансфери за нефинансови предприятия*
или др. с/ки за приписани текущи трансфери от гр. 64
К-т с/ка 7189 *Приписани други приходи*

Някои автори посочват, че е удачно да се използва и сметка 7181 *Приписани приходи от наеми и концесии*.¹⁰

В случаите, когато бюджетната организация е в качеството си на наемател и получава правото на ползване на определен актив по цени, които са съществено занижени спрямо пазарните от физически лица или небюджетни организации, следва да се състави счетоводната статия:

Д-т с/ка 6087 *Приписани разходи за наем*
К-т с/ка 7419 *Приписани помощи и дарения от страната*

Когато между две бюджетни организации се предоставят за ползване активи безвъзмездно или по цена, съществено занижена спрямо пазарната, също следва да бъдат начислени приписани приходи/разходи. В този случай има значение вида на бюджетните организации в сделката. Може да има предоставени активи от държавни институции на общини или обратното, от една община на друга община или от една държавна институция

⁸ ЗАКОН за задълженията и договорите, обн. ДВ, бр.275 от 1950 г., посл. изм. ДВ, бр.50 от 2008 г.

⁹ Виж т. 28.1 от ДДС № 20/2004 г.

¹⁰ Попова-Йосифова, Н. *Цит.съч.*, с. 64-65.

на друга държавна институция. В този случай сумите, които двете бюджетни организации начисляват, следва да бъдат уточнени между тях. Организацията-собственик на актива следва да определи сумата на приписания приход/разход и *писмено*¹¹ да уведоми организацията-ползвател в срокове, които да позволят сумите да бъдат записани за годината, за която се отнасят.

В бюджетната организация-собственик на актива се съставя следната счетоводна статия:

Д-т с/ки подгр. 768 *Приписани трансфери между бюджетни организации и други предприятия от сектор „Държавно управление“*

К-т с/ка 7189 *Приписани други приходи*

Когато бюджетната организация се явява ползвател (наемател) със сумата на приписания разход се съставя статията:

Д-т с/ка 6087 *Приписани разходи за наем*

К-т с/ки подгр. 768 *Приписани трансфери между бюджетни организации и други предприятия от сектор „Държавно управление“*

д) Начисляване на амортизации на амортизируемите нефинансови дълготрайни активи. Начисляването на амортизации в бюджетните организации е нов момент, който е въведен с ДДС № 05 от 30.09.2016 г.¹² За бюджетните организации е въведено задължително изискване за прилагане на разпоредбите на НСС 4 – *Отчитане на амортизацията* по отношение на всички нефинансови дълготрайни активи, които подлежат на амортизиране. В тази връзка бюджетните организации следва да имат разработен амортизационен план като част от амортизационната им политика, чието основно предназначение е да отрази вярно и точно по систематичен начин потреблението на икономическите изгоди от използването на съответния нефинансов дълготраен актив. Всичко това изисква в края на отчетния период бюджетните организации да извършат преглед на наличните активи в амортизационните им планове с тези отчетени по сметките за дълготрайни активи с цел отстраняване на пропуски, свързани с невключването на активи в амортизационния план за периода, отписване на напълно амортизирани активи и др. Освен това при наличието на определени събития, които водят до промяна в някои от параметрите в амортизационните планове, които следва да се третираат като промяна в приблизителните оценки, те трябва да намерят отражение в текущия отчетен период и в съответните бъдещи периоди по отношение на амортизацията на засегнатите активи.

е) Последващи оценки (преоценки и обезценки) на активи и пасиви. В съответствие с основните принципи, заложи в НСС към края на отчетния период бюджетните организации следва да извършат преглед на някои категории активи и пасиви с цел спазване на принципите за предпазливост и вярно и често представяне във финансовите отчети. Този преглед трябва да бъде извършен по отношение на стоково-материалните запаси, дълготрайните материални активи, вземания, задължения и парични средства във валута и финансовите активи.

Стоково-материалните запаси трябва да бъдат преоценявани по реда на СС 2 *Стоково-материални запаси*, както е определено в т. 2.3. от ДДС 20/2004 г. Това означава материалните запаси да бъдат представени по по-ниската между отчетната им стойност и нетната реализируема стойност. За отчитане на възникнали разлики следва да бъде използвана сметка 7802 *Преценка на материални запаси*. В случаите, в които нетната реализируема стойност е по-ниска от отчетната стойност, с разликата се съставя статията:

¹¹ Билбилева, Ел. *Годишно счетоводно приключване на 2014 г. в бюджетните предприятия*. Сп. „Данъчна практика“, бр 10, 2014 г. с. 20.

¹² ДДС № 05 от 30.09.2016 г. относно *Начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи в бюджетните организации*.

Д-т с/ка 7802 *Преоценки на материални запаси*

К-т с/ки гр. 30 *Материали, продукция, стоки*

В съответствие с изискванията на СС 16 *Дълготрайни материални активи* и ДДС № 20/2004 г. всяка бюджетна организация следва да извърши преглед за обезценка на притежаваните **дълготрайни материални активи**, като периодът, който е заложен по реда на т. 36 от ДДС № 20/2004г. е две години. При извършването на прегледа за обезценка следва да се съпостави отчетната стойност на актива с текущата възстановима стойност, съответстваща на оставащия полезен срок и икономическата изгода, която ще се получава от актива. Считаме, че извършването на тест за обезценка следва да бъде подчинено на реални признаци за такава, основани на външни и вътрешни източници на информация за бюджетната организация, а не на нормативно определен срок. При липса на данни за настъпило значително намаляване на пазарната стойност на активите, за настъпили значителни промени с негативен ефект върху бюджетната организация, данни за морално изхабяване или физическо увреждане на актива или др. считаме, че е безполезно тестването за обезценка предвид факта, че самата тя представлява твърде сложен и свързан с множество изчислителни процедури процес. Това налага виждането, че е възможно да бъдат извършвани частични тестове, обхващащи отделна група активи, отделни дейности и т.н. от бюджетната организация, за които има данни, че е възможно занижаване на пазарната им стойност. От друга страна, в случай на събитията, водещо до рязко обезценяване на даден дълготраен материален актив или група дълготрайни материални активи, за които вече е извършвана обезценка през предходния отчетен период, считаме, че следва да се извърши отново преглед за обезценка и през текущата година с цел във финансовия отчет на бюджетната организация да не се представят активи със силно надценена стойност.

Вземанията, задължения и парични средства във валута се оценяват и представят във финансовия отчет на бюджетните организации като се прилага централния курс на БНБ към 31.12 на съответната година. При възникване на евентуални разлики те се отчитат по сметки от подгрупа 780 *Увеличение/намаляване на нетните активи от преоценка*.

Финансовите активи, които предприятието притежава, отчитани по справедлива стойност, се преоценяват задължително към края на отчетния период, а онези финансови активи, които се отчитат чрез използване на модела „цена на придобиване” се тестват за обезценка към края на отчетния период. Във връзка с преоценката на финансовите активи се използват сметки 7803 *Преоценка на финансови активи (приходно-разходни позиции)* и 7804 *Преоценка на финансови активи (финансиращи позиции)*.

ж) Начисляване на провизии. Разходите за начислени провизии могат да бъдат свързани с компенсируеми отпуски на персонала, провизиране на задължения, провизии за вземания и др. провизии.

Разходите за **провизии, свързани с компенсируеми отпуски на персонала**, следва да бъдат начислени към 31.12 на съответната година, за която се отнасят неизползваните отпуски, като е необходимо да се имат предвид обхвата на компенсируемите отпуски, които не са използвани към края на годината, структурата на персонала по длъжности, очаквания брой дни от тези отпуски, които ще се използват през следващата година, както и да бъде взето предвид нивото на заплащане през следващата година. Със сумата на начислените разходи за компенсируеми отпуски и съответстващите им осигурителни вноски, които са за сметка на работодателя, се съставя счетоводната статия:

Д-т с/ка 6047 *Разходи за провизии за персонал*

К-т с/ка 4230 *Провизии за бъдещи плащания към персонала*

В началото на следващата година начислената сума се сторнира чрез следната счетоводна статия:

Д-т с/ка 4230 *Провизии за бъдещи плащания към персонала*

К-т с/ка 6048 *Сторнирани разходи за провизии за персонал*

Към края на всяка бюджетна година на **провизиране за несъбираемост** подлежат

вземанията, свързани с директно предоставени от бюджетните организации аванси, заеми, вземания по продажби и др. Всяка бюджетна организация може да осъществи провизирането посредством два подхода: чрез определяне на индивидуална провизия за всяко отделно вземане или чрез определяне на обща провизия за група вземания. Възможно е прилагането и на двата подхода, но следва да се има предвид, че в системата на първостепенния разпоредител трябва да се прилага унифицирана счетоводна политика по отношение провизирането на вземанията. Провизирането на публични държавни вземания от данъци, мита и осигурителни вноски следва да се извършва само по допълнително определен от Министерството на финансите ред. Не следва да се провизират и обезценяват вземания от бюджетни организации, БНБ, утвърдени международни организации и др.¹³ Счетоводните статии, които се съставят са следните:

Д-т с/ки подгр. 671 *Разходи за провизии за вземания*

К-т с/ки подгр. 491 *Провизии за вземания*

или

К-т с/ки подгр. 539 *Провизии за предоставени заеми и временна финансова помощ в страната*

или

К-т с/ки подгр. 589 *Провизии за предоставени заеми в чужбина*

При отписване на провизираното вземане следва да бъде отписана и провизията, която е създадена за него:

Д-т с/ки подгр. 491 *Провизии за вземания*

или

Д-т с/ки подгр. 539 *Провизии за предоставени заеми и временна финансова помощ в страната*

или

Д-т с/ки подгр. 589 *Провизии за предоставени заеми в чужбина*

К-т с/ка 672 *Сторнирани (възстановени) провизии за вземания*

В края на всеки период в съответствие с изискванията на СС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* и изискванията на ДДС № 20/2004 г. (т. 37.1-37.9) начислените провизии подлежат на ежегодно преразглеждане и актуализиране при необходимост. Важно е да се отбележи, че начислените разлики се представят като промяна на приблизителните стойности, а не като преоценка. Провизиите, които се отчитат по настояща стойност, се актуализират чрез доначисляване на разликата, дължаща се само на времевия фактор, която се доначислява като разход за провизия. Съставя се счетоводната статия:

Д-т с/ка 6791 *Разходи за провизии за други задължения*

К-т с/ка 4940 *Провизии за други задължения*

За намаляване на стойността на провизията в резултат на извършен преглед на стойността на поетите задължения:

Д-т с/ка 4940 *Провизии за други задължения*

К-т с/ка 6799 *Сторнирани провизии за други задължения*

з) Отчитане на корективи за вземания и задължения във връзка с помощи и дарения. За първи път през 2014 г. са приложени изискванията на ДДС №14/2013 г.¹⁴, които допълват ДДС №20/2004 г. и същевременно въвеждат нов подход за счетоводно отчитане. Въведен е нов процедурен ред при отчитането на помощи и дарения в края на годината, като след извършване на анализ на получените помощи и дарения през годината и на неусвоените такива със сумата на неусвоените средства от дарения се съставя счетоводната статия:

Д-т с/ка подгр. 740 *Коректив на приходите от помощи и дарения*

К-т с/ка 4989 *Коректив за неусвоени помощи и дарения*

В началото на следващия отчетен период се съставя сторнировъчна статия

¹³ За повече подробности Виж т. 36.2.7 от ДДС № 20/2004 г.

¹⁴ ДДС № 14 от 30.12.2013 г. относно *Сметкоплан на бюджетните организации*.

посредством способа на „червеното сторно”.

Подобен е и редът, който се прилага в случаите, когато към края на отчетната година бюджетната организация-бенефициент е извършила за своя сметка разходи и придобиване на активи, подлежащи на финансиране със средства от съответните помощи и дарения (т.е. към края на годината не е получила средствата от съответния донор). В тези случаи бюджетната организация, на база на стойността на извършените разходи и придобити активи за своя сметка, извършва оценка на средствата, които тя очаква да получи.

Със сумата на очакваното вземане се съставя счетоводната статия:

Д-т с/ка 4980 *Коректив за вземания за помощи и дарения*

К-т с/ки подгр. 740 *Коректив на приходите от помощи и дарения*

Аналогично към 01.01. на следващата година се съставя сторнировъчна статия посредством „червено сторно”. Това се налага от обстоятелството, че сметки от подгр. 498 *Корективи за получени помощи и дарения* и 740 *Коректив на приходите от помощи и дарения* задължително се водят с чисти обороти, с оглед по дебитния оборот на *сметки 740* (респективно по кредитния оборот на *сметка 4989*) да се отразяват само корекциите за неусвоени помощи и дарения, а по кредитния оборот на *сметка 740* (респективно по дебитния оборот на *сметка 4980*) – само корекциите за вземания за помощи и дарения. С въвеждането на новия подход по същество се отменя задбалансовото отчитане, което беше възприето чрез използването на *сметка 9201 Неусвоени суми от получени дарения, помощи и други безвъзмездно отпуснати средства от страната* и *сметка 9202 Неусвоени суми от получени дарения, помощи и други безвъзмездно отпуснати средства от чужбина*.¹⁵

и) Отразяване на събития, възникнали по време на съставянето на финансовия отчет. По същество тази процедура се извършва при спазване на правилата на СС 10 *Събития, настъпили след датата на годишния финансов отчет*, както и при спазване на препоръките на Международен счетоводен стандарт за публичния сектор 14 *Събития след датата на съставяне на отчета*.¹⁶ Оповестяванията според СС 10 следва да бъдат извършвани когато са съществени на ниво индивидуален отчет на бюджетната организация. В консолидирания отчет могат да се включат когато са съществени поотделно или взети заедно с другите разпоредители.

Специфична особеност при бюджетните организации е, че промените в счетоводната им политика не се прилагат ретроспективно, не следва да се преизчислява сравнителна информация за предходни периоди, както и да се изготвят сравнителни проформа-отчети.

- **Изготвяне и представяне на предварителни оборотни ведомости**

За целите на консолидиране в Министерството на финансите на счетоводната информация за активите, пасивите, приходите и разходите на бюджетните организации съгласно чл. 167 от Закона за публичните финанси следва да се изготвят оборотни ведомости поотделно за трите отчетни групи (стопански области) – „Бюджет”, „Сметки за средства от Европейския съюз” и „Други сметки и дейности” с данни за състоянието по счетоводните сметки *преди* операциите по приключването на приходните, разходните и задбалансовите сметки. Освен сборните оборотни ведомости на изготвяне и представяне в Министерството на финансите подлежат и следните справки:¹⁷

- ❖ справка, съдържаща информация за структурата на себестойността на дейностите, отчитани по сметки от група 65 *Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин*. Тази справка се изготвя по отделни отчетни групи (стопански области);

- ❖ справка за провизии и корективи на определени вземания и задължения;

- ❖ данни за салдата по сметки от гр. 10 *Разполагам капитал* и гр. 11 *Акумулирано изменение на нетните активи* и нетното салдо на сметките от раздели 6 *Сметки за разходи* и 7 *Сметки за приходи и трансфери* към 31.12. г. *преди* приключвателните операции за

¹⁵ Виж т.24 от ДДС №14/2013 г.

¹⁶ Захариев, П. *Бюджетно счетоводство*. с. 306.

¹⁷ Виж т. 10 от ДДС №16/2014 г.

съответната година.

Сборните оборотни ведомости и справките подлежат на представяне от първостепенните разпоредители в определен срок и ред.

- **Приключване на счетоводните сметки и изготвяне на окончателни оборотни ведомости**

Текущо през годината счетоводните сметки се водят с натрупване и не се приключват. Приключването на сметките се извършва от бюджетните организации след като е осигурена информацията за изготвяне на оборотните ведомости и справките.

Сметките от раздел 6 *Сметки за разходи* и раздел 7 *Сметки за приходи, трансфери и преоценки* се приключват едва след като бъде съставена годишната оборотна ведомост и бъде изпратена в горестоящия разпоредител с бюджети и в Министерството на финансите. Сметките от тези два раздела от Сметкоплана на бюджетните организации и в трите отчетни групи (стопански области) се приключват със сметка 1201 *Изменение на нетните активи за периода*.

Следваща част от процедурата е приключването на сметка 1201 *Изменение на нетните активи за периода*. Тя следва да се приключи и в трите отчетни групи (стопански области) със сметка 1101 *Акумулирано изменение на нетните активи*.

Сметките от подгрупи 980 *Поети ангажименти за разходи-потоци*, 986 *Нови задължения за разходи-потоци* и 994 *Статистика за финансиране на разходи за сметка на бенефициенти, Европейския съюз и други донори* се приключват и в трите отчетни групи (стопански области) със сметка 9989 *Кореспондираща сметка за задбалансови пасиви*.

След приключване на сметките се съставя нова оборотна ведомост, която е основа за изготвяне на годишния финансов отчет на бюджетната организация за съответната година. При поискване от Сметната палата се представя и оборотна ведомост след приключвателните операции.

- **Съставяне и представяне на годишния финансов отчет**

Нормативното основание за **обхвата** на годишния финансов отчет на бюджетните организации е указано със Заповед № ЗМФ-60 от 20.01.2005 г. на министъра на финансите. Съгласно тази заповед бюджетните организации изготвят Годишен финансов отчет, включващ следните елементи:

- Счетоводен баланс;
- Годишни отчети за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чужди средства;
- Приложение.

Бюджетните организации не изготвят и не представят отчет за приходите и разходите, отчет за паричните потоци и отчет за измененията в собствения (за тях - разполагам) капитал. Независимо, че бюджетните организации могат да осъществяват стопанска дейност, за която са данъчно-задължени лица по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане¹⁸, при подаването на данъчна декларация не се налага изготвянето на отчет за приходите и разходите поради спецификата при определяне на данъчната основа за облагане.

Отчетът за паричните потоци в предприятията от публичния сектор е заменен с отчет за касовото изпълнение на бюджета.

Формата и съдържанието на **счетоводния баланс** на бюджетните организации са определени в приложение към Заповед № 81 от 29.01.2002 г.

Годишните отчети за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чужди средства са много съществена и специфична съставна част от годишния финансов отчет на бюджетните организации. В указания на Министерството на финансите са определени изискванията относно изготвянето

¹⁸ ЗАКОН за корпоративното подоходно облагане, обн. ДВ, бр. 105 от 2006 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 75 от 2016 г.

и представянето на тези отчети¹⁹.

Приложението към финансовите отчети на предприятията от публичния сектор съдържа:

✓ обяснителна записка за изпълнението на бюджета, на сметките за средствата от Европейския съюз и на сметките за чужди средства. Тя трябва да съдържа анализ на изпълнението на приходите, разходите, извършените корекции по бюджета и причините за тях. При извършване на анализа следва да се акцентира върху вътрешните и външни фактори, оказали влияние върху размера на събраните приходи и върху резултатите, постигнати с извършените разходи.

✓ прилаганата от бюджетната организация счетоводна политика;

✓ информация за състоянието и изменението на активи, пасиви, приходи и разходи.

Всички елементи на приложението се изготвят в свободен текст и формат.

Съгласно чл. 20 от Закона за статистиката²⁰ бюджетните организации съставят и представят в срок до 31 март на следващата година и различни статистически справки.

Последният, завършващ етап на годишното счетоводно приключване е свързан с **консолидация на отчетните данни в публичния сектор**

Отчетните данни за активите, пасивите, приходите, разходите и операциите на всички бюджетни организации и на предприятията се консолидират от Министерството на финансите въз основа на представени от тях оборотни ведомости и друга информация при условия, в срокове, периодичност и по ред, определени от министъра на финансите.²¹

Процесът на обобщаване на отчетните данни се извършва освен на йерархическо и организационно ниво от всички нисшестоящи към всички висшестоящи и първостепенни разпоредители, но и по отделни отчетни групи (стопански области.). Първостепенният разпоредител обобщава оборотните ведомости на второстепенните разпоредители, изготвя сборна оборотна ведомост и я представя в определените срокове на Министерството на финансите и на Сметна палата за заверка. След представяне на годишните оборотна ведомости преди приключвателните операции, второстепенните разпоредители представят и оборотни ведомости след приключване на сметки от раздели 6 *Сметки за разходи* и 7 *Сметки за приходи трансфери и преоценки* и копие от счетоводната справка със счетоводните записвания за приключване на горепосочените сметки.

Заклучение

В заключение се налага изводът, че организацията на годишното счетоводно приключване е процес от изключителна важност за бюджетните организации. Той включва определени етапи и процедури, които в значителна степен като логика и наименование са подобни на тези в нефинансовите предприятия, но в съдържателно отношение са свързани с изпълнението на различни процедури, произтичащи от публичния характер на средствата в бюджетните организации и въведените специфични правила при осъществяване на счетоводството в тях. Тези особености изискват спазването на специфични правила, чрез които да се създаде навременна, пълна и всеобхватна организацията на годишното приключване, което да бъде гаранция за успешното изпълнение на задачите на счетоводството като информационна и контролна система, осигуряваща вярна, честна и прозрачна информация за ефективността от използването на публичните ресурси.

¹⁹ Например за 2014 г. са издадени следните указания: ДДС № 14/12.12.2014 г. относно *Изготвянето и представянето на отчетите за касовото изпълнение на бюджетите, на сметките за средства от Европейския съюз и на сметките за чужди средства към 31.12.2014 г., както и на оборотните ведомости за 2014 г. на първостепенните разпоредители с бюджет по Държавния НОИ, НЗОК, ДВУ, БАН, БНР, БНТ, БТА, и бюджетните организации по чл. 13 ал. 4 от Закона за публичните финанси* и ДДС № 15/12.12.2014 г. относно *Изготвянето и представянето на отчетите за касовото изпълнение на бюджетите, на сметките за средствата от Европейския съюз и на сметките за чужди средства към 31.12.2014 г. на общините.*

²⁰ ЗАКОН за статистиката, обн. ДВ, бр. 57 от 1999 г., посл. изм. ДВ, бр. 58 от 2012 г., доп. ДВ, бр. 15 от 2013 г.

²¹ Виж чл. 167 от Закон за публичните финанси.

Използвана литература

1. Захариев, П. *Бюджетно счетоводство*, Варна, ИК „Геа принт”, 2009.
2. Меразчиев, В. и др. *Бюджетно счетоводство*. Свищов, Академично издателство „Ценов”, 2013.
3. Мермерска, Л. и др. *Годишно счетоводно приключване в бюджетните предприятия*, ИК „Труд и право”, София, 2014.
4. Стоянов, Ст. и др. *Счетоводство в публичния сектор*, УИ ”Стопанство”, София, 2009.
5. Билбилева, Ел. *Годишно счетоводно приключване на 2014 г. в бюджетните предприятия*. Сп. „Данъчна практика”, бр 10, 2014 г.
6. Попова-Йосифова, Н. *Годишно счетоводно приключване в бюджетните организации за 2014 г.*, Сп. „Наръчник на икономиста”, изд. „Плутон-1”, бр.1/2015.
7. БДС № 05/19.03.2002 г. относно *Годишно счетоводно приключване за 2001 г., отчитане на определени операции за 2002 г. и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*.
8. БДС № 05/19.03.2003 г. относно *Годишно счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2002 г., отчитане на определени операции през 2003 г. и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*.
9. ДДС № 10/22.03.2004 г. относно *Годишното счетоводно приключване за 2003 г., отчитане на определени операции и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*.
10. ДДС № 20/14.12.2004 г. относно *Прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия*.
11. ДДС № 02/26.01.2005 г. относно *Годишно счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2004 г., отчитане на определени операции и промени в Сметкоплана на бюджетните предприятия*.
12. ДДС № 14/21.12.2007 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2007 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2008 г.*
13. ДДС № 20/20.12.2008 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2008 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2009 г.*
14. ДДС № 15/16.12.2009 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2009 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2010 г.*
15. ДДС № 12/29.12.2010 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2010 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2011 г.*
16. ДДС № 13/29.12.2011 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2011 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2012 г.*
17. ДДС № 14/21.12.2012 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2012 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2013 г.*
18. ДДС № 12/18.12.2013 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2013 г. и някои въпроси, свързани с отчетността през 2014 г.*
19. ДДС № 14/30.12.2013 г. относно *Сметкоплан на бюджетните организации*.
20. ДДС № 14/12.12.2014 г. относно *Изготвянето и представянето на отчетите за касовото изпълнение на бюджетите, на сметките за средства от ЕС и на сметките за чужди средства към 31.12.2014 г., както и на оборотните ведомости за 2014 г. на първостепенните разпоредители с бюджет по Държавния НОИ, НЗОК, ДВУ, БАН, БНР, БНТ, БТА, и бюджетните организации по чл. 13 ал. 4 от Закона за публичните финанси*.
21. ДДС № 15/12.12.2014 г. относно *Изготвянето и представянето на отчетите за касовото изпълнение на бюджетите, на сметките за средствата от ЕС и на сметките за чужди средства към 31.12.2014 г. на общините*.
22. ДДС № 16/13.12.2014 г. относно *Годишното счетоводно приключване на бюджетните организации за 2014 г. и някои въпроси, свързани с отчетността през 2015 г.*
23. ЗАКОН за задълженията и договорите, обн. ДВ, бр. 275 от 1950 г., посл.изм. ДВ,

бр.50 от 2008 г.

24. ЗАКОН за корпоративното подоходно облагане, обн. ДВ, бр. 105 от 2006 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 75 от 2016 г.

25. ЗАКОН за публичните финанси, обн. ДВ, бр.15 от 2013 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр.43 от 2016 г.

26. ЗАКОН за статистиката, обн. ДВ, бр. 57 от 1999 г., посл. изм. ДВ, бр. 58 от 2012 г., доп. ДВ, бр. 15 от 2013 г.

27. ЗАКОН за счетоводството, обн. ДВ, бр. 95 от 2015 г., посл. изм. ДВ, бр. 74 от 2016 г.

28. НАЦИОНАЛНИ счетоводни стандарти, обн. ДВ бр. 30 от 2005 г., посл.изм. ДВ, бр. 3 от 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.

За контакти

гл. ас. д-р Румяна Маринова

Икономически университет - Варна

r_marinova@ue-varna.bg