

http://journal.ue-varna.bg

DZI^jZ Kq_lh\h^gZ hlq_lghkl Bdhghf... mgtte\Zjkhyl: l (ivan.apostolov@ue-varna.bg

JEL M41

Kq_lh\h^gZIZ hlq_lghkl \ [x^_lgbl_hj]ZgbaZ j_eZf_glbjZgZ b_g_ iha\hey\Z ijbeZ]Zg_lh g hlqblZg_lh gZ hl^_egbl_klhiZgkdb hi_jZpbbZ aZgbyFgZbkl_jkl\h gZ nbgZgkbl_ dZd lhqgh hljZa_gh \kydh klhiZgkdh kt[blb_ \k_iZd ka ebqby LZdt\ _kemqZyl k hlqblZg_lh gZ bg\ ihke_^\ZsZIZ ebd\b^Zpby gZ ^te]hljZgbl_>f: ltc dZlh l_ogheh]bylZ gZ baItjr\Zg_lh bf fz ij^_ijbylbylZ hl j_Zegby k_dlhj hl j_e^gZ lhz g_ _l\tj^_jZaebqgZ Lh\Z k_ \b^AZ hl baItjr \ L_jblhjZegZ ^bj_dpby L_e gZgZ]GZpbyh gZ G:l]jZ^ ;mj]Zk hnbkgZfjZm qgZIZ ebl_jZlmj gZIZ iheblbdZ gZ j_ ^bpZ h[sbgg b ^jm]b jZab fblb hl dt^ lh k_ihjZ^AZ gm^AZIZ hl ih^h[_g P_elZ gZ lZab klZbyme^Zk_jj_ ^eh_ gby k\g lZjbaZpbylZ [jZdZ b ebd\b^ZpbylZ gZ >F: ^ gb aZ \kbqdb [x^_lgbl_hj]ZgbaZpbb gZ fbgbb gZgkbl_ [boZ fh]eb ^Z ihemqZl ghifZlb\gh j_ lhab gZqbg k\fhklZ gZ]_g_jbjZgZIZ kq_lh\h

bg_glZjbaZp gheh]by gZ ij ^Zg_gZ bg\Z pbyjZdm\Zgd_ \b^Zpby [x^_ hj]ZgbaZpbb

Í"4239 " ó

PblZI :ihklheh\ (2017) HlqblZg_gZ bg_glZjbaZpbylZ [jZdm\Zg_lh b ^te]hljZcgb_l_fZl_jbZegb ZdIb\b \ [x^_lgbl_klhiZgkdb hi_jZpbbZ Bdhghf q_kdb mgb_l_#kZ]gZ (1- 85-99.

;x^_lgbl_hj]ZgbaZpbb ke_^\ZI kljh]h j_eZf_glbjZgZ lbdZ dhylh ke_^\Z ^Z [t^_jZajZ[hl_gZ \ kthl_lkl\b_ k \Zshlh kq_lh\h^gh aZdhgh^ZI_ekl\h Kf_l dhieZgtl gZ [x^_

(СБО), Указанията на Министерство на финансите (УМФ), регламентиращи общите въпроси, свързани със сметкоплана на бюджетните организации, промените в структурата на сметките, съответните преходни периоди и процедури, ДДС №20/14.12.2004 г., ДДС № 14/21.12.2007 г., ДДС №14/30.12.2013 г., ДДС №08/16.09.2014 г., ДДС №16/23.12.2015 г., ДДС №05/30.09.2016 г. и други нормативни документи, вътрешни указания и процедури, свързани с финансово-счетоводната дейност и при спазване на основните принципи на счетоводството. С други думи, тя следва да е еднаква за всички бюджетни организации. Нещо повече, главните счетоводители, като ръководители на счетоводни звена в тази сфера, не са в състояние да моделират счетоводната политика на конкретна бюджетна организация, а по-скоро приемат вече разработената такава, спусната от по-горестоящ разпоредител.

Основният нормативен документ, който регламентира прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните организации, е ДДС №20/14.12.2004 г. „относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия“. В т. 16 на ДДС 20/14.12.2004 г. е записано, че „разпоредбите на НСС 16 като цяло са приложими за бюджетните предприятия, с изключение на някои текстове и при известна модификация на отчетните процедури“. В ДДС 20/14.12.2004 г. подробно са представени счетоводните записвания при придобиване и размяна на ДМА и последващата им оценка, но липсва информация за стопанските операции, които следват инвентаризацията, бракуването и последващата ликвидация. Дори и с публикуването на ДДС №14/30.12.2013 г. „относно приемане на сметкоплан на бюджетните организации“, с което бе отменен подходът на задбалансово отчитане на дълготрайните материални активи, въпросите, касаещи отчитането на инвентаризацията, бракуването и ликвидацията на ДМА не се засягат. Това продължава да е така и в следващите, по-горе посочени УМФ. Ето защо, както посочва и Фесчиян (2013), регулирането на счетоводната система в предприятията от публичния сектор с допълнителни, вътрешни заповеди, писма и указания, не е решение, а по-скоро въвежда хаос и различно третиране на едни и същи отчетни обекти в отделните предприятия, водещо до влошаване на качеството на счетоводната информация и нарушаване на съпоставимостта (Фесчиян, 2013). Освен това, констатира се липса на научни публикации, засягащи посочените въпроси, а оскъдната информация в учебници и учебни пособия е противоречива, което провокира това изследване, чийто изследователски задачи се свеждат до анализ, както на самите процедури по инвентаризация, бракуване и ликвидация на ДМА, но така също и на счетоводните записвания, които ги следват.

1. Инвентаризация, бракуване, ликвидация на ДМА

Съгласно т. 38 от ДДС 16/23.12.2015 г. „относно годишното счетоводно приключване на бюджетните организации за 2015 г. и някои въпроси, свързани с отчетността през 2016 г.“, за бюджетните организации се прилагат срокове за извършване на инвентаризация, съгласно т. 37 от ДДС 14/21.12.2007 г. „относно годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2007 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2008 г.“, а именно: за дълготрайните материални и нематериални активи – най-малко веднъж на две години. Същевременно, в чл. 66 от Закона за счетоводството (ЗСч) е посочена възможността министърът на финансите (МФ) да определи и други срокове за извършване на инвентаризация на бюджетните организации.

Процесът на инвентаризацията започва с издаване на заповед от Изпълнителния директор на НАП София, отнасяща се за всички териториални дирекции на НАП, при спазване изискванията на чл. 28 и чл. 66 от Закона за счетоводство и План-график за провеждане на годишни инвентаризации. В заповедта се посочват конкретни срокове и обекти, подлежащи на инвентаризация. На база на тази заповед, директорът на съответната ТД на НАП (в конкретния случай ТД на НАП Бургас) издава заповед, в която се посочват: основанийето за издаване, датата, към която се инвентаризират активите, видът, обхватът, обектът, редът за провеждане, датата на започване, срокът за приключване и осчетоводяване на резултатите, образци на инвентаризационни документи, съставът на инвентаризационните комисии, както и други конкретни изисквания. След издаване на заповед и назначаване на комисии за извършване на инвентаризация, чийто числен състав е винаги нечетно число, в Централно управление и Териториалните дирекции на НАП започва същинската дейност по осъществяване на инвентаризацията. Тя се извършва по класове, което се отнася и за активите, които са заведени по задбалансови сметки.

Служител от отдел „Бюджет и финанси“ изготвя Акт за проверка (Приложение № 49) от Правилника за документооборота. Комисията попълва данните за фактически намерените количества в Инвентаризационен опис (Приложение №50) от Правилника за Документооборота, като на всяка страница се подписват всички членове на комисията и материалноотговорното лице (МОЛ).

След съпоставяне на фактическите наличности в количествени и стойностни измерители със счетоводните данни се установяват евентуални разлики – липси и/или излишъци. Във връзка с това е важно да се отбележи, че за дълготрайните активи, които по време на фактическата проверка са на склад в други

организации, предадени за ремонт или на отговорно пазене, инвентаризацията се осъществява чрез изпращане на писма до съответните организации с приложена справка за установяване фактичката наличност на актива. Ако не може да се докаже, комисията констатира липса.

При инвентаризацията е възможно и да бъдат установени съществуващи активи, които не са осчетоводени по счетоводни сметки, при което комисията изисква от МОЛ документи за доказване произхода на имуществото. Ако няма такива документи, комисията констатира излишък. Възникването на подобна ситуация е почти невъзможно, но ако все пак е допусната грешка възникват редица въпроси, касаещи не само достоверността на представените в предходния/те отчет/и информация, но и определянето на стойността, по която намерените ДМА трябва да бъдат заприходени в съответния клас активи, и как да бъде определен техният срок на годност и евентуално тяхната остатъчна стойност. Разбира се, вариантите са различни и инвентаризационната комисия трябва да намери, правилното решение в конкретната ситуация. Ако се констатира, например наличието на ползван актив, който счетоводно не е бил отразен по счетоводните сметки, тогава комисията би могла да сравни актива с тези от неговия клас, да установи дали са от една партида/серия, дали параметрите им са еднакви/сходни, кога са били въведени в експлоатация и ако са еднакви/сходни биха могли да предложат стойност, близка или същата като тази на активите от същия клас. По този начин ще бъде осигурена съпоставимост между намерения актив и вече употребяваните, както и между него и същия/подобния актив в друга бюджетна организация, тъй като нека не забравяме, че тяхната настояща стойност следва да отразява не само физическото им, но и морално остаряване към този момент. Дори и активът да не е бил ползван, неговата стойност във времето намалява и той морално и физически (макар и в по-малка степен) остарява, което, като разлика между покупната (ако се установи каква е била) и справедливата му стойност към този момент, се явява загуба за бюджетната организация. Независимо дали съпоставянето ще се извърши спрямо активи от същия клас с или без начислена към момента амортизация, то тяхната балансова/отчетна стойност трябва да е равна на справедливата им стойност (виж т. 36.1.1 от ДДС 20/14.12.2004 г.). Ако има индикации, че тяхната балансова/отчетна стойност е различна от текущата им възстановима стойност, първо трябва да се тестват за обезценка и след това да се пристъпи към оценка на новооткрития актив.

Ако различията са твърде големи и е невъзможно по този начин да бъде определена стойността на намерения актив и членовете на комисията не притежават необходимите квалификации да определят справедливата му стойност, то

би могло да се съберат три оферти от контрагентите на бюджетната организация или да се ползват услугите на лицензиран оценител. Предполага се, че така посочената стойност ще отразява процесите на морално и физическо остаряване и, ако не са еднакви, то поне ще са сходни с тази на вече ползваните/наличните активи от същия клас.

При определяне срока на годност и остатъчната стойност на активите следва да се съблюдават насоките в СС 4 „Отчитане на амортизациите“ и ДДС 05/30.09.2016 г. „относно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации“. Нашето мнение по тези въпроси е отново в духа на изложеното към момента, а именно техният срок на годност и остатъчната им стойност, ако има такава (вж. т. 30 от ДДС 05/30.09.2016 г.), да бъдат уеднаквени с тези на активите от техния клас.

При провеждането на инвентаризацията на ДМА е важно не само да бъдат констатирани липси или излишъци на активи, но и да бъде извършен детайлен преглед и на тяхното състояние, при което може да бъде констатирано и наличието на повредени и негодни за употреба активи, както и на здрави и годни, но от употребата на които предприятието да не очаква икономическа изгода (вж. т. 9 и 11.1 от СС 16 „Дълготрайни материални активи“), поради което те да подлежат на бракуване. Това, от своя страна, следва да се извършва при спазване на следните условия: активите да са физически износени и да бъдат негодни за по-нататъшно използване; да са морално остарели и използването им да е икономически неизгодно; при отпаднала необходимост от използване и невъзможност да бъдат предоставени на друга организация (чл. 48, ал. 1 от Счетоводна политика на НАП, утвърдена със Заповед ЗЦУ-1583/28.12.2015 г. на изпълнителния директор на НАП).

Дълготрайните материални активи се предлагат за бракуване по предложение на инвентаризационните комисии, МОЛ или ръководителите на съответните звена, с предложение за начина на ликвидиране, наличието на вина и други. Бракуването на активи се извършва при спазване на утвърдени Правила за документооборота на финансово-счетоводния процес в НАП и Указания за управление и ползване на имоти и вещи от структурите на НАП. Инвентаризационната комисия изготвя Протокол за установени негодни ДА/МЗ – Приложение 29а от Правилника за Документооборота и подготвя Протокол за брак на ДА (Приложение 30) за всеки актив отделно. В протокола за брак се вписват пояснителни записки за причините, довели съответния актив до състояние на негодност за използване по предназначение. Към протокола за брак се прилага и Техническа обосновка от предприятието, което поддържа активите, с която да се доказва, че

активите са негодни за употреба или възстановяването им е икономически негодно. В протокола за брак следва да се регламентира и начинът на ликвидация – чрез продажба в цялостен вид или на части (разкомплектоване), чрез предаване на лицензиран пункт за изкупуване на вторични суровини или чрез физическо унищожаване (накъсване, нарязване, натрошаване и пр.). Така окомплектовани протоколите за брак се обобщават в протокол, който се изпраща за утвърждаване от Изпълнителния директор на НАП София. След неговото подписване и получаване обратно в съответната териториална дирекция или офис, комисията пристъпва към изпълнение. Комисията се подписва в протокола за ликвидация, който е част от протокола за брак, че в нейно присъствие активът е натрошен, изгорен, накъсан, разкомплектован, предаден на лицензиран пункт за изкупуване на вторични суровини и т.н. След това активът се отписва счетоводно. Следва да добавим, че пунктът за изкупуване на вторични суровини се избира при спазване на изискванията на Наредба 7/14.11.1997 г. на Министерство на финансите и Закона за държавната собственост – чл. 64, ал. 1. Събират се три оферти и активът или остатъците се предават впоследствие на лицензиран пункт, дал най-висока цена. За целта се съставят протокол и фактура.

От проведеното фактическо проучване се констатира, че дори МОЛ да установи негодност на даден ДМА през отчетния период, който подлежи на бракуване, действия в тази посока няма да бъдат предприети до момента на извършване на инвентаризация, която се провежда веднъж на две години, при което негодните за употреба активи се трупат в склада на бюджетната организация и продължават да съществуват счетоводно по съответните сметки. Считаме, че по този начин се нарушава принципът на вярно и честно представяне, тъй като в предварителната и окончателната оборотна ведомост и отчета на организацията продължава да присъства дадения актив, а той е негоден за употреба и това ще продължи да е така, докато не се извърши съответната инвентаризация, което, при спазване на двегодишния срок, води до грешно представяне и намаляване качеството и полезността на генерираната счетоводна информация. За сравнение, при друга бюджетна организация инвентаризация на ДМА се извършва всяка година и при нужда се бракуват съответните активи (част II, т. 5 от Счетоводна политика на Икономически университет – Варна, 2015 г.). Ето защо, за да бъде постигнато вярно и честно представяне на наличните дълготрайни активи, носители на икономическа изгода, инвентаризация следва да се извършва всяка година, а не веднъж на две години.

Независимо от възприетия метод на ликвидация на ДМА от страна на предприятието, може да се наложи извършването на допълнителни разходи,

свързани с този процес. Тези разходи следва много внимателно да бъдат отразени и калкулирани по счетоводните сметки, за да бъдат съпоставени с приходите, които биха се получили от процеса на ликвидация на ДМА под формата най-вече на резервни части и приходи от предаване/продажба на метални и други остатъци на пункт за изкупуване на вторични суровини. Така с би се формирал резултатът от процеса на ликвидация на ДМА. Ето защо в предприятията от реалния сектор се прилагат операционно-резултатните сметки от група 70 „Приходи от продажби“ (най-често 705 „Приходи от продажба на дълготрайни активи“). При бюджетните организации процедурата е твърде различна. Това провокира и нуждата от критичен анализ на счетоводните записвания, поставяйки акцента върху тези, касаещи бракуването чрез ликвидация на ДМА.

2. Счетоводно отчитане

Резултатите от проведените инвентаризации се осчетоводяват задължително за текущата година. Отчитането на липсите на активи и начетите се извършва съгласно т. 2.6. от ДДС 20/14.12.2004 г., прилагана в контекста на Сметкоплана на бюджетните организации. Ето защо разходите за брак се отчитат в периода, когато бракът е констатиран и документиран, независимо, че поради обективни причини самото унищожаване на бракуваните активи може да се извърши в следващ отчетен период. Ако ДМА се водят балансово, независимо от причината се отписват чрез дебитирането на с/ка 6992 „Намаление на нефинансови дълготрайни активи от други събития“ с отчетната/балансовата стойност на липсващия актив, съставяйки записването:

Дебит с/ка гр. 24 „Амортизация на дълготрайни активи“ – с акумулираната амортизация, ако има такава

Дебит с/ка 6992 „Намаление на нефинансови дълготрайни активи от други събития“ – с балансовата стойност, ако активът е амортизируем, съгласно ДДС 05/30.09.2016 г.

Кредит с/ки от гр. 20 „Дълготрайни материални активи“ – с отчетната стойност на актива

Ако ДМА се водят задбалансово, записването през текущата година ще бъде:

Дебит с/ка 9981 „Кореспондираща задбалансова сметка за задбалансови активи“

Кредит с/ка от група 91 „Чужди дълготрайни активи, материални запаси и финансови активи“, или с/ка 9909 „Други активи в употреба, изписани като разход“.⁴

Внимание заслужават въведените с т. 106 от ДДС 14/30.12.2013 г. промени, при което са премахнати подгрупи 693 „Липси на активи и установени неотчетени пасиви“ и 793 „Излишъци на активи“ и бяха заменени с подгрупи 699 „Намаление на нетните активи от други събития“ и 799 „Увеличение на нетните активи от други събития“. Недоумението ни се корени във факта, че бюджетният сметкоплан е изключително богат на сметки, които са създавани и предназначени за отразяването на конкретни факти, явления и процеси, които могат или биха възникнали в дадена бюджетна организация, а в подгрупа 693 съществуваше конкретна сметка с шифър 6932 „Липси и брак на дълготрайни активи“, която като наименование не е пресъздадена в подгрупа 699. С други думи, тя е била създадена с точно това свое предназначение, а след промяната следва да се ползва 6992 „Намаление на нефинансови дълготрайни активи от други събития“, в която отражение намират и други събития. Разбира се, съгласно т. 6 от ЗДДС 14/30.12.2013 г. „бюджетните организации могат към всяка синтетична сметка (сметката с четирицифрен шифър) да откриват подсметки, с оглед техните специфични потребности и изисквания, освен тогава, когато за дадени сметки са определени от УМФ задължителни за прилагане подсметки“, но считаме, че това само би утежило допълнително отчетността на бюджетните организации.

Преди посочените промени, счетоводните статии за отписване на бракуваните дълготрайни активи и получените от процеса на бракуване полезни материални запаси имаха следния вид:

- за отразяване намалението на активите:

Дебит с/ка 6932 „Липси и брак на дълготрайни активи“

Кредит с/ка от група 20 „Дълготрайни материални активи“

- при придобиване на използвани резервни части или вторични суровини в резултат на ликвидация на ДМА:

Дебит с/ка от подгрупа 302 „Материали“

Кредит с/ка 7933 „Излишъци на материални запаси“ (вж. също Голвина,²⁰¹⁰)

След вземането на решение за бракуване на актива, процесът на ликвидация следва да продължи, като извършените последващи разходи във връзка с ликвидацията на активите се отчитат по с/ки от гр. 60 „Разходи по икономически елементи“, които директно се приключват със сметка 1201 „Изменение на нетните активи за периода“. В сметкоплана на бюджетните организации няма калкулационна сметка, по дебита на която да се натрупват/калкулират разходите за ликвидация на ДМА, каквато е сметка 616 „Разходи за ликвидация на

ДМА“ за предприятията от реалния сектор, което считаме за слабост, тъй като за един ръководител тази информация би била полезна. Липсва и кореспонденция между сметките от група 60 и 61, което е и логично, предвид наименованията им („Разходи по икономически елементи“ и „Отчетна стойност на продадени запаси, дълготрайни активи и конфискувано и придобито от залог имущество“). Освен това, липсват операционно-резултатни сметки, тъй като е приета технология на формиране на резултата от дадена сделка или процес директно в сметка 1201 „Изменение на нетните активи за периода“, просто защото сметките трябва да бъдат приключени и да се формира един общ резултат за периода, а не с идеята за създаване на информационен източник за резултата от всяка операция или събитие, въпреки специфичния и различен начин на облагане с данък върху приходите от дейността на бюджетните организации. В случай на ликвидация на дълготрайни активи Захариев (2015) предлага резултатът „да бъде установен във вторичния счетоводен документ Сметка на резултатите от ликвидация на дълготрайни активи“ (Захариев и др., с. 211), тоест по извънсчетоводен способ, което намираме за неприемливо, тъй като за ръководителя на съответната бюджетна организация и контрольорите (вътрешни и външни) би било от много по-голямо значение и улеснение директно по счетоводните сметки, с изградена за целта подходяща аналитичност, да се формира съответният резултат.

Внимание заслужава и възприетият подход в сметкоплана на бюджетните организации, при който по сметките от подгрупа 714 „Приходи от продажби на дълготрайни активи“ се отчитат приходите от продажба, а чрез огледалната, но вече в раздел 6, подгрупа 614 „Отчетна стойност на продадени дълготрайни активи“ се изписват отчетните стойности на продаваните дълготрайни активи. По същия начин е подходено и при констатираните при инвентаризация липси на ДМА, отчитани по дебита на сметка 6992 „Намаление на нефинансови дълготрайни активи от други събития“, и съответно при излишъци, заприходени по справедливата им стойност, които се отразяват по кредита на сметка 7992 „Увеличение на нефинансови дълготрайни активи от други събития“. Такъв бе и подходът преди промените, които наложи ДДС 14/30.12.2013 г.

В проучената практика, научни литературни източници и счетоводните политики на бюджетни организации се констатира оскъдност на информация по поставените въпроси, а там, където я има се наблюдава разминаване от гледна точка на счетоводни записвания.

Според Захариев (2015), „за отчитане на приходите от ликвидацията, в т.ч. под формата на постъпили непарични активи (резервни части, строителни материали и други подобни)“ се съставя статията:

Дебит с/ка 3020 Материали **или**
Дебит с/ки гр. 50 „Парични средства“

Кредит с/ки гр. 71 „Приходи от продажби на активи и услуги и доходи от дялово участие“ (Захариев и др., с. 212)

Подобно е мнението на Меразчиев, Баташки и Ималова (2013) и Дерменджиева, Иванов и Проданов (2012), които предлагат в кредита на счетоводната статия подсметка 711 „Приходи от продажби на услуги, стоки и продукция“ (Меразчиев, Баташки и Ималова, 2013, с. 132; Дерменджиева, Иванов и Проданов, 2012, с. 65). Ималова, Кънева и Вечев (2012) надграждат предложението на посочените автори, като в кредита поставят сметка 7112 „Приходи от продажба на материали“ (Ималова, Кънева и Вечев, 2012, с. 78).

Мнението на Стоянов, Фесчиан и Симеонова (2005) и това на Косев (2008) е малко по-различно, като те посочват в кредита подсметка 714 „Приходи от продажби на дълготрайни активи“ (Стойнов, Фесчиан и Симеонова, 2005, с. 33; Косев, 2008, с. 76), може би водейки се от логиката от предприятията в реалния сектор, при които е прието да се ползва сметка 705 „Приходи от продажба на дълготрайни активи“.

С тези счетоводни записвания не бихме могли да се съгласим, тъй като сметките от група 71 „Приходи от продажби на активи и услуги и доходи от дялово участие“ са предназначени за отчитане на приходите при продажба, но не и при първоначалното заприходяване на извлечените полезни материали. Така представени от цитираните автори счетоводни записвания не са логични, защото не е възможно едновременно да бъде отчетен приход от продажба на даден материал по сметките от група 71 „Приходи от продажби на активи и услуги и доходи от дялово участие“ и той същевременно да бъде заприходен в склада на бюджетната организация. Спазвайки логиката на СБО би било логично да отразим прихода по кредита на сметка 7993 „Увеличение на материалните запаси от други събития“.

Коренно различен е случаят който описва Иванова (2009), уточнявайки „че в случаите, когато ликвидацията на бракувания актив се извършва чрез продажба“ приходът следва да бъде отчетен по кредита на сметка 7149 „Приходи от продажба на други ДМА (Иванова, 2009, с. 59). В този случай вече имаме основание да отчетем приход по група 71 „Приходи от продажби на активи и услуги и доходи от дялово участие“, но изразяваме своята подкрепа за предложената от Бакърджиева, Мушкаров и Петкова (2017) сметка 7199 „Други приходи“ (Бакърджиева, Мушкаров и Петкова, 2017, с. 97), която намираме за по-подходяща в случая.

Предвид изложеното към момента, в зависимост от начина на ликвидиране на ДМА и водейки се от нашето виждане за конкретни счетоводни записвания, отправяме следните предложения:

А) При бракуване чрез ликвидация, при което се предава целият ДМА или части от него след процеса на разкомплектоване, при което се получават приходи от вторични суровини – те се отразяват на касова основа като собствен приход по подпараграф 36-19 „Други неданъчни приходи“ (вж. Единната бюджетна класификация (ЕБК)) и на начислена основа по счетоводна сметка 7199 „Други приходи“. В случаите, когато получателят по сделката е регистрирано лице за целите на Закона за данък добавена стойност (ЗДДС), за приходите от вторични суровини счетоводният отдел на НАП издава фактура, в която изрично се посочва основание за неначисляване на данък добавена стойност (ДДС) от НАП (чл.163а, ал.2 от ЗДДС). Фактурата се включва в дневника за продажби в колона „Данъчна основа на облагаемите продажби със ставка 20%“. В случаите, когато получателят по сделката не е регистрирано лице за целите на ЗДДС, за прихода НАП издава фактура с начислен ДДС в размер на 20% (чл. 19, ал. 8 от Счетоводна политика на НАП).

Предаването на пункт за изкупуване на вторични суровини се осчетоводява със счетоводна операция:

Дебит с/ка 4110 „Вземания от клиенти от страната“

Кредит с/ка 7199 „Други приходи“

Това счетоводно записване ще бъде съставено и в случаите, когато целият актив бъде продаден на търг на външно за бюджетната организация физическо или юридическо лице, като в кредита допълнително ще присъства сметка 4511 „Разчети за данък добавена стойност“.

Б) При получаване на полезен отпадък от разкомплектоване – възли, агрегати, резервни части, строителни материали и други, те се заприходяват по справедлива (пазарна) стойност по сметки 3020 „Материали“ и 7993 „Увеличение на материалните запаси от други събития“, съставяйки статията:

Дебит с/ка 3020 „Материали“

Кредит с/ка 7993 „Увеличение на материалните запаси от други събития“

Това счетоводно записване е в унисон със СБО, тъй като в подгрупа 699 „Намаление на нетните активи от други събития“ намира отражение отписването на ДМА, а по огледалната подгрупа, но вече в раздел 7 – 799 „Увеличение на нетните активи от други събития“ намира отражение заприходяването на наме-

рените полезни материали, произлизащи именно от процеса на ликвидация на конкретния ДМА. Разбира се, към посочените счетоводни сметки би било полезно създаването на подходяща аналитичност, чрез която бюджетната организация да конкретизира, че намерените полезни материали са именно от процес на ликвидация на ДМА.

В) При продажба на тези материали приходите се отразяват по кредита на сметка 7112 „Приходи от продажби на материали“. Материалите се отписват срещу дебитиране на сметка 6112 „Отчетна стойност на продадени материали“. Предлагаме следните счетоводни записвания:

Дебит с/ка 4110 „Вземания от клиенти от страната“
Кредит с/ка 7112 „Приходи от продажби на материали“
Кредит с/ка 4511 „Разчети за данък добавена стойност“
Дебит с/ка 6112 „Отчетна стойност на продадени материали“
Кредит с/ка 3020 „Материали“⁵

Заклучение

В статията бе направен опит да се формулират конкретни предложения, свързани с инвентаризацията, бракуването и ликвидацията на ДМА и свързаните с тях счетоводни записвания. В действащата нормативна уредба не се съдържат конкретни указания, а прегледът на научната литература и счетоводната политика на различни бюджетни организации показва наличие на недостатъчни или изцяло липсващи данни по въпросите, касаещи намерени при инвентаризацията активи и счетоводното отчитане на тези, които подлежат на бракуване и последваща ликвидация. Предложените от други автори счетоводни записвания засягат неподходящи за целта раздели, групи, подгрупи и синтетични сметки, което налага приемането на общовалидни за всички бюджетни организации правила и процедури, подобрявайки по този начин съпоставимостта на генерираната счетоводна информация. Това, както се разбира, касае не само предложения начин на отчитане, но и честотата на провеждане на инвентаризация на ДМА, която следва да бъде извършвана всяка година и при нужда от бракуване на съответните активи. Този подход намираме за по-точен, тъй като в годишния финансов отчет няма да фигурират данни за активи, които се очаква да не носят икономическа изгода. Нещо повече, рискът от неотразяване в счетоводството на активи ще бъде минимизиран.

Бележки

- ¹ Счетоводната политика в цялата структура на НАП е еднаква и се състои от едни и същи счетоводни процедури.
- ² Изследвани са бюджетни организации, в чийто счетоводни политики е оповестено счетоводното третиране на процеса на инвентаризация, бракуване и ликвидация на ДМА. Такива са например: Община Варна, Пловдив, Садово, Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“, Държавна агенция „Държавен резерв и военновременни запаси“ и други.
- ³ Съгласно чл. 132 от ДДС 14/30.12.2013 г., използваният в статията термин „бюджетна организация“ и прилаганото досега в УМФ понятие „бюджетно предприятие“ следва да се разглеждат като равнозначни понятия, предвид дефинициите по § 1, т. 5 от Закона за публичните финанси и § 1, т. 1 от Закона за счетоводството.
- ⁴ Когато за брака има виновно лице се съставя допълнителна статия за отчитане на вземането на бюджетната организация от виновното лице по високата от двете стойност – балансовата стойност на бракуваните активи или справедливата им стойност
- ⁵ Разходът при изписването на ДМА и приходът от получените полезни материали/отпадъци от процеса на ликвидация не намират отражение по параграфи от ЕБК, а при съставянето на счетоводните записвания се избира т.нар. „фиктивна финансова позиция“, тъй като не се генерират или разходват парични средства от/за бюджета

Литература

I. Литературни източници

1. БАКЪРДЖИЕВА, Т., МУШКАРОВ, Г., ПЕТКОВА, А. (2017) Универсална книга за бюджетния счетоводители. Български законник.
2. ГОЛОВИНА, М. (2010) Отчитане на ДМА от бюджетни предприятия при брак, липси или кражби. Експерт. 2.
3. ДЕРМЕНДЖИЕВА, З., ИВАНОВ, М. и ПРОДАНОВ, Г. (2012) Наръчник по бюджетно счетоводство. Нова звезда.
4. ЗАХАРИЕВ, П. и др. (2015) Бюджетно счетоводство. ИК „Гей-Принт“.
5. ИВАНОВА, З. (2009) Бюджетно счетоводство. Нова звезда.
6. ИМАЛОВА, Д., КЪНЕВА, Т. и ВЕЧЕВ, В. (2012) Бюджетно счетоводство (учебно-методическо пособие). Свищов.

7. КОСЕВ, Д. (2008) Курс по счетоводство на бюджетното предприятие – трето основно преработено и допълнено издание. Ромина.
8. МЕРАЗЧИЕВ, В., БАТАШКИ, Г. и ИМАЛОВА, Д. (2013) Бюджетно счетоводство. Свищов.
9. СТОЯНОВ, С., ФЕСЧИЯН, Д. и СИМЕОНОВА, К. (2005) Бюджетно счетоводство. ФорКом.
10. ФЕСЧИЯН, Д. (2013) Стандартизиран модел за последващо оценяване на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор. Диалог. 4. с. 27-38.

II. Нормативни актове

1. ДДС №05/30.09.2016 г. относно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации.
2. ДДС №14/21.12.2007 г. относно годишното счетоводно приключване на бюджетните предприятия за 2007 г. и изготвяне на оборотни ведомости през 2008 г.
3. ДДС №14/30.12.2013 г. относно сметкоплан на бюджетните организации.
4. ДДС №16/23.12.2015 г. относно годишното счетоводно приключване на бюджетните организации за 2015 г. и някои въпроси, свързани с отчетността през 2016 г.
5. ДДС №20/14.12.2004 г. относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.
6. Единна бюджетна класификация за 2017 г.
7. Закон за данък върху добавената стойност, изм. и доп. ДВ. бр.97 от 06.12.2016 г.
8. Закон за държавната собственост, изм. и доп. ДВ. бр. 13 от 07.02.2017 г.
9. Закон за публичните финанси, изм. и доп., ДВ. бр. 43 от 07.06.2016 г.
10. Закон за счетоводството, изм. и доп. ДВ. бр. 97 от 6.12.2016 г., в сила от 01.01.2017 г.
11. Наредба 7/14.11.1997 г. на Министерство на финансите за продажба на движими вещи – частна държавна собственост.
12. Обяснителна записка към консолидиран годишен финансов отчет на Община Варна, код 5305 за 2015 г.
13. Приложение към годишния финансов отчет на Община Садово за 2013 г.
14. Процедура БФ 7 „Извършване на инвентаризация в НАП“.
15. Справка за оповестяване на счетоводната политика на Община Пловдив за 2015 година.

16. СС 16 „Дълготрайни материални активи“
17. СС 4 „Отчитане на амортизациите“
18. Счетоводна политика за 2015 година на Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“.
19. Счетоводна политика на Държавна агенция „Държавен резерв и военновременни запаси“ за 2016 г.
20. Счетоводна политика на Икономически университет – Варна, 2015 г.
21. Счетоводна политика на Национална агенция за приходите, утвърдена със Заповед ЗЦУ-1583/28.12.2015 г. на изпълнителния директор на НАП.

ACCOUNTING FOR FIXED ASSETS INVENTORY, DISPOSAL AND LIQUIDATION IN BUDGETARY ORGANIZATIONS

Ivan Veselinov Apostolov

Abstract

Accounting in the budgetary organizations is highly regulated and does not allow the application of an individual approach for accounting of individual business operations. Regardless of the detailed instructions provided by the Minister of finance on how each economic event should be accurately accounted for, there are still gaps and differences. That is also the case in regard to the process of fixed assets inventory, disposal and subsequent liquidation, as the technology used to perform them, although quite similar to that of the real-sector enterprises, is quite different from accounting point of view. From the factual survey carried out in the territorial directorate of National revenue agency (NRA) in Burgas, office Yambol¹, the scientific literature and the accounting policy of a number of municipalities and other budgetary organizations², the necessity of such kind of research is evident.

The purpose of this article is to formulate proposals relating to the inventory, disposal and liquidation of fixed assets that will be valid for all budget organizations and, by decision of the Minister of Finance, to be able to become a part of the regulatory framework, thereby improving the comparability of generated accounting information.

Key words: *fixed assets inventory, inventory methodology, disposal, liquidation, budget organizations.*