

Особености при отчитане на капитала в бюджетните предприятия

Надежда ПОПОВА-ЙОСИФОВА¹

¹ Икономически университет - Варна
nadia_popowa@ue-varna.bg

Резюме. Националните и международните счетоводни регулации регламентират, че остатъчната стойност на активите на предприятието след приспадане на всичките му пасиви формира величината на собствения капитал. Затова в счетоводната теория се срещат още и понятията „чиста стойност на капитала“ и „нетни активи“, които се използват като синоними. Понятието „собствен капитал“ не се употребява точно в тази формулировка при бюджетните предприятия, поради някои специфични техни особености. Целта на настоящата статия е на базата на действащата нормативна уредба в България и характерните черти на предприятията от бюджетната сфера да се представят особеностите в отчитането на капитала при тези организации.

Ключови думи: бюджетни предприятия, нетни активи, разполагам капитал

1. Въведение

Всички средства с които разполага едно предприятие, имат свой източник и това намира своята проекция в осъществяването на счетоводната дейност, респективно при прилагането на способа на двойното записване, системата на счетоводните сметки, изготвянето на счетоводен баланс и пр. Произходът на средствата от своя страна, е основен класификационен критерий за разграничаването на собствения капитал от пасивите на отчетната единица. В националните счетоводни регулации се регламентира, че остатъчната стойност на активите на предприятието след приспадане на всичките му пасиви формира величината на собствения капитал (National accounting standards, 2016). Аналогична дефиниция е заложена в Концептуалната рамка за финансова отчетност на Съвета по Международни счетоводни стандарти (IFRS Foundation, 2010). Затова в счетоводната теория се срещат още и понятията „чиста стойност на капитала“ и „нетни активи“, които се използват като синоними. Всичко това важи, както за предприятията от стопанската сфера на икономиката, така и за предприятията от публичния сектор. Въпреки това, понятието „собствен капитал“ не се употребява точно в тази формулировка при бюджетните предприятия, поради някои специфични техни особености.

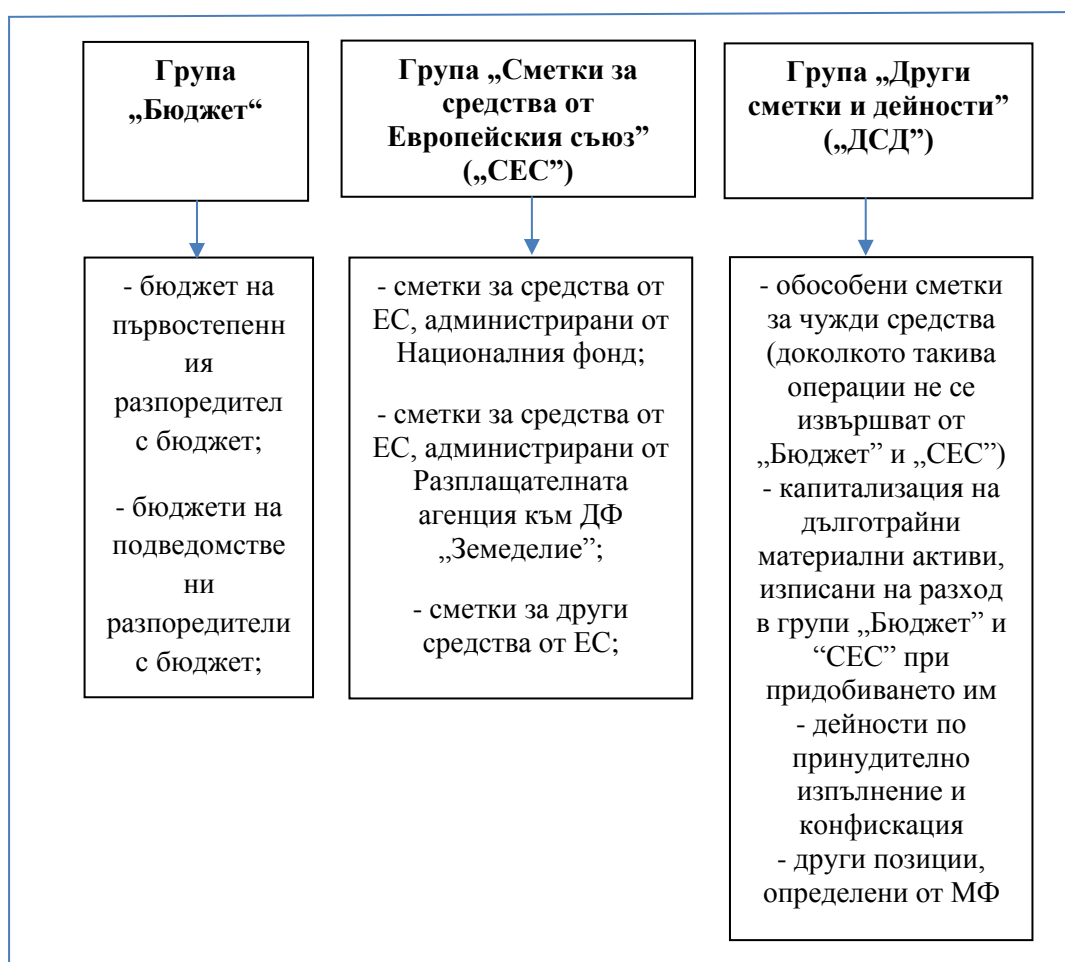
Следва да поясним, че в нормативната уредба се срещат две понятия – „бюджетна организация“ и „бюджетно предприятие“. Законът за публичните финанси (Обн., ДВ, бр. 15 от 15.02.2013 г.) въвежда понятието „бюджетни организации“, като в т.5, §1 от допълнителните разпоредби се регламентира, че това са всички юридически лица, чиито бюджети се включват в държавния бюджет, в бюджетите на общините, в бюджетите на социалноосигурителните фондове, както и всички останали юридически лица, чиито средства, постъпления и плащания се включват в консолидираната фискална програма по силата на нормативен акт или по реда на чл. 171 от закона. Същевременно, Законът за счетоводството (Обн., ДВ, бр. 95 от 8.12.2015 г.) регламентира понятието „бюджетни предприятия“, като в т. 1 от § 1 на допълнителните разпоредби се посочва, че това са всички лица, прилагащи бюджети, сметки за средства от Европейския съюз и сметки за чужди средства съгласно Закона за публичните финанси, включително Националният осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса, държавните висши училища, Българската академия на науките, Българската национална телевизия, Българското национално радио, Българската телеграфна агенция, както и всички други лица, които са бюджетни организации по смисъла на § 1, т. 5 от допълнителните разпоредби на Закона за публичните финанси. Следователно, понятията „бюджетно предприятие“ и „бюджетна организация“ могат да бъдат възприемани като синоними. В специализираната литература се твърди, че при бюджетните предприятия вместо понятието „собствен капитал“ е коректно да се използва понятието „нетни активи“ (Zahariev, 2009), което е и

залегнало на практика в действащата нормативна уредба в България и Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB, 2017).

Целта на настоящата статия е на базата на действащото законодателство в България и характерните черти на предприятията от бюджетната сфера да се представят особеностите в отчитането на капитала при тези организации. В тази връзка, от съществено значение е начина на създаване на този тип предприятия, тяхното предназначение и функциите които изпълняват в обществения живот.

2. Специфика и организация на счетоводното отчитане на капитала на бюджетното предприятие

Съгласно действащата нормативна уредба в България бюджетната организация като юридическо лице следва да се третира като консолидирана група от отчитащи се предприятия (Ministry of Finance, 2018). В съответствие със спецификата на отчетността в бюджетните предприятия, в трите обособени отчетни групи („Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“) следва да се спазва основния счетоводен модел: **„активи = пасиви + собствен капитал“**. Това означава, че при всяка отчетна група (стопанска област) се прилага взаимосвързана система от счетоводни сметки, която идентифицира групата като самостоятелна отчетна единица.



Фигура 1. Отчетност на бюджетното предприятие

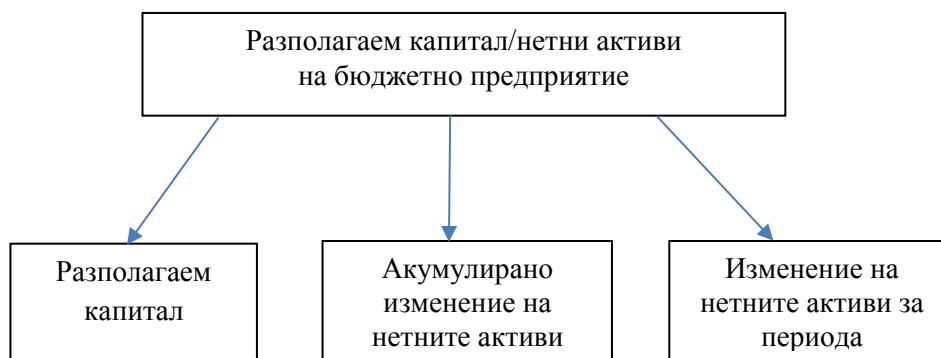
Източник: ДДС № 14/30.12.2013 г. относно Сметкоплан на бюджетните организации, Ministry of Finance. (2018). Available at: <http://www.minfin.bg/bg/1039> [Accessed 26 Apr. 2018].

Предприятията от публичния сектор принадлежат към непроизводствената сфера, като в тях преди всичко се потребява национален доход, а не се създава (Zlatkov, 1994; Stoyanov, 2009). Това е една от най-важните особености, която предопределя възможностите за създаване и съществуване на този тип предприятия. Характерно за бюджетните организации е, че са зависими от външен източник на средства за преобладаващата част от своята издръжка, т.е. зависими са от финансиращ бюджет. Когато се създава нова бюджетна организация, именно финансиращия бюджет предоставя средства, с които да започне функционирането на новото предприятие. Всъщност това намира израз във величината на т.нар. „разполагаем капитал“ на бюджетната организация. Като аналог на това понятие при едно търговско дружество може да се посочи понятието „основен капитал“. Съществената разлика обаче се състои в това чия е собствеността. Докато при дружества, регистрирани по Търговския закон акционерите, респ. съдружниците внасят собствени средства при учредяване на дружеството в полза на неговото бъдещо функциониране (става въпрос за частна собственост), при бюджетните организации средствата, които се получават първоначално са публична собственост.

В исторически аспект при изясняване на понятието „разполагаем капитал“ следва да посочим, че този термин съществува от 01.01.2001 г., а преди това негов аналог са понятията „устойчиви пасиви“, „капитал на бюджетни предприятия“ и „капитал в бюджетни предприятия“. При формирането на величината на располагаемия капитал при съществуващите предприятия от публичния сектор към 01.01.2001 г., чисто технически бяха обединени салда по конкретни сметки (от отменения Национален сметкоплан) за отчитане на капитал, резерви, финансираня и приходи (Zahariev, 2009). На практика величината на располагаемия капитал се свързва с предоставените ресурси от финансиращия бюджет, за да е възможно съответната бюджетна организация да започне да изпълнява своите функции и предназначение.

Капиталът в едно предприятие от публичния сектор е променлива величина, така както и собствения капитал при едно стопанско предприятие се променя през отчетния период. В хода на извършваната дейност, независимо дали е стопанска или бюджетна, отчетните обекти претърпяват изменения и това води до определяне на финансов резултат. Отчетният период в съответствие с националното ни счетоводно законодателство е календарната година и в тази връзка разграничаваме финансов резултат от текущата година и финансов резултат от минали години. При предприятията от публичния сектор на икономиката това намира израз в следните две категории: „изменение на нетните активи за периода“ и „акмулирано изменение на нетните активи“.

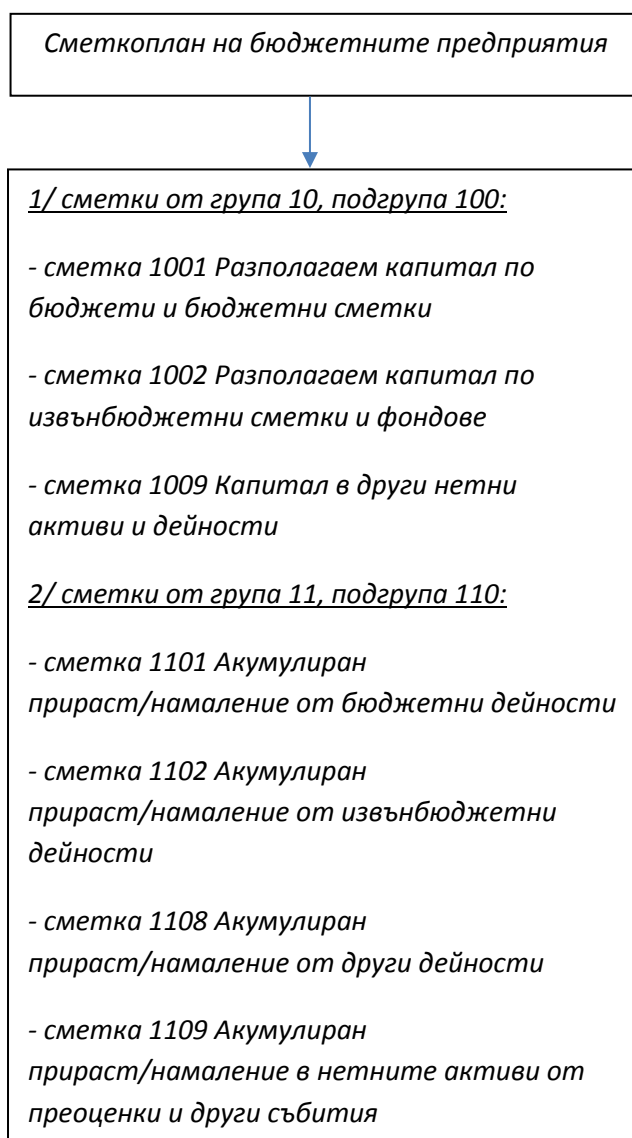
Резервите са елемент на собствения капитал за стопанските предприятия, който няма еднозначен аналог при бюджетните организации. Съществуват различни видове резерви в практиката на търговските предприятия, като според начина на тяхното формиране най-общо се разграничават на резерви, формирани от положителния финансов резултат от минали години и резерви, формирани от други източници. Характерно е, че всички видове резерви се създават с определено предназначение или цел. С известна степен на условност, би могло да се посочи като аналог на резервите, формирани от положителния финансов резултат, величината на акумулираното изменение на нетните активи при една бюджетна организация, тъй като източник за образуването и при двата отчетни обекта е печалбата на предприятието. Обаче, по отношение на начина на използване на въпросните резерви, респективно на акумулираното изменение на нетните активи не би могло да се направи коректна аналогия, поради липса на конкретни нормативни правила за тази цел в бюджетната сфера.



Фигура 2. Елементи на капитала на бюджетно предприятие

Характерно за бюджетните предприятия е прилагането на Сметкоплан на бюджетните организации, който има задължителен характер. Включените в него синтетични счетоводни сметки се

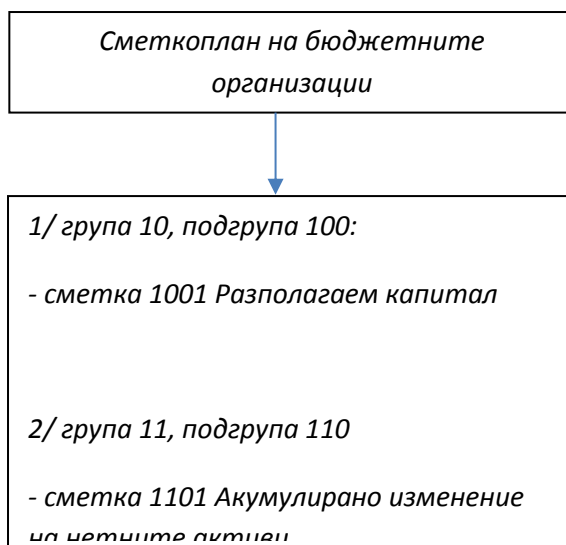
прилагат без право на изменение на шифър или наименование. Ако информационните потребности на ръководствата на бюджетните организации изискват по-детайлна отчетност, възможно е въвеждане на съответни аналитични признаци към конкретните сметки. За счетоводното отчитане на капитала в предприятията от публичния сектор се използват сметки от група 10 Разполагам капитал, група 11 Акумулирано изменение на нетните активи и група 12 Изменение на нетните активи за периода. В тези групи съществува по една подгрупа и по една единствена сметка, като техните наименования съвпадат с наименованието на съответната група. По-точно това са сметка 1001 Разполагам капитал, сметка 1101 Акумулирано изменение на нетните активи и сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода. Сметките се използват и в трите отчетни групи („Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“). Тук резонно възниква въпроса защо съществуват групи само с по една счетоводна сметка. Причината е в това, че към тези групи съществуваха и други сметки, които бяха закрити с ДДС № 14/30.12.2013 г. относно Сметкоплан на бюджетните организации.



Фигура 3. Организация на синтетичното счетоводно отчитане на разполагаемия капитал и нетните активи през периода 2001 г. – 2013 г.

Преди промените в сметкоплана от 01.01.2014 г., сметките за нетни активи бяха обособени в съответствие с трите отчетни групи (области) за осъществяване на отчетността в предприятията от публичния сектор. С въвеждането на Сметкоплана на бюджетните организации от 2014 г. тази диференцираност при сметките отпадна и също така отпаднаха сметките за отчитане на изменения в нетните активи от преоценки и други събития (отменена бе група 13 Други изменения в нетните активи

за периода). Това доведе до по-рационална организация на отчетността на предприятията от бюджетната сфера и на практика до по-малко счетоводни записвания в процеса на годишното счетоводно приключване.



Фигура 4. Организация на синтетичното счетоводно отчитане на разполагаемия капитал и нетните активи след 2014 г.

По отношение на счетоводна сметка 1001 Разполагам капитал, може да се посочи, че тя се характеризира като балансова, основна и пасивна сметка. Остатъкът по тази сметка изразява най-устойчивата, непроменлива величина от нетните активи на бюджетното предприятие. Нормативните изисквания са скромни относно възможните кореспонденции на тази сметка с други счетоводни сметки от Сметкоплана на бюджетните организации. Съгласно т. 8.3 от ДДС № 20/2004 г. относно: Прилагането на Националните счетоводни стандарти в бюджетните предприятия, 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 е да е елемент на „собствения капитал“. За тази цел се използват сметки от раздел 6 и 7 на сметкоплана. Изключение се допуска, ако е избрано периодично приключване на сметка 4500 Вътрешни разчети със сметка 1001 Разполагам капитал (съгласно т. 8.5 от ДДС № 20/2004 г.). Сметката може да бъде приключена в края на отчетната година, в началото на следващата година или периодично през отчетната година, като избраният вариант следва да се прилага от всички разпоредители в системата на един първостепенен разпоредител с бюджет, с оглед на последващото сводяне на информацията. На консолидирано ниво за системата на първостепенния разпоредител сметка 4500 Вътрешни разчети следва да бъде занулена.

Съществуват автори мнения, които предлагат директни кореспонденции на сметка 1001 Разполагам капитал със сметки от раздел 2 Сметки за дълготрайни материални и нематериални активи, раздел 3 Сметки за материални запаси и конфискувани активи и раздел 5 Сметки за финансови активи на Сметкоплана на бюджетните организации (Kosev, 2008), но това не е подкрепено със съответен нормативен регламент. Дори напротив, в т. 16.11 от ДДС № 20/2004 г. се регламентира, че при отписване или придобиване на дълготрайни материални активи под каквато и да било форма не се допуска директна кореспонденция със сметките за „собствения капитал“.

Също така, следва да се има предвид, че бюджетните организации прилагат приходно-разходен, а не капиталов подход по отношение на преоценките на дълготрайни материални активи, преоценките на валутни позиции и на финансови активи (виж т. 16.2, т.21.2 и т. 32.3 от ДДС № 20/2004 г.). Това отхвърля възможността за кореспонденции с капиталовите сметки при подобни операции.

Относно счетоводна сметка 1101 Акумулирано изменение на нетните активи може да посочим, че се използва в отчетността на бюджетната организация за отчитане на увеличението или намалението, настъпило в нетните активи в предходните години. Следователно, сметката има активно-пасивен характер и традиционно кореспондира със сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода. Към 31 декември на съответната година, след извършване на конкретни процедури по годишното счетоводно приключване и установяване на положително изменение на нетните активи за периода, се дебитираща

сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода срещу кредитиране на сметка 1101 Акумулирано изменение на нетните активи. Аналогично, при установяване на намаление на нетните активи за съответната година към 31 декември се дебитира сметка 1101 Акумулирано изменение на нетните активи срещу кредитиране на сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода.

Характерно за счетоводна сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода е, че се използва в предприятията от публичния сектор за отчитане на настъпилото увеличение или намаление в нетните активи за текущия отчетен период (календарна година). Тази сметка е аналог на съответната сметка за отчитане на печалби и загуби в стопанските предприятия. Следователно, сметката е активно-пасивна и се използва към 31 декември за приключване на съответните сметки от раздел 6 Сметки за разходи и раздел 7 Сметки за приходи, трансфери и преоценки от Сметкоплана на бюджетните организации. След като се определи резултата за периода (увеличение, респ. намаление в нетните активи) сметката се приключва със сметка 1101 Акумулирано изменение на нетните активи по гореописания начин.

3. Заключение

Капиталът на една бюджетна организация трудно би могъл да бъде дефиниран като израз на собствени източници на средства, защото обичайно е за този вид предприятия да получават първоначално средства за дейността си от финансиращ орган. Три са основните структурни елементи на капитала на бюджетното предприятие, а именно – разполагам капитал (сравнително постоянна величина), акумулирано изменение на нетните активи и изменение на нетните активи за периода. Това разграничение на елементите на капитала се прилага във всяка една от трите отчетни групи - „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“. Като цяло, нетните активи на едно предприятие от публичния сектор биха могли да бъдат положителна или отрицателна величина. Това се допуска и от разпоредбите на параграф 14 на Международен счетоводен стандарт за публичния сектор (International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)) 1 Представяне на финансовите отчети, който гласи, че понятието „нетни активи/капитал“ се използва за определяне на остатъчната стойност на активите след приспадане на пасивите на организацията и, че тази стойност може да бъде положителна или отрицателна (IPSASB, 2017).

Ако бюджетната организация се окаже, че е неефективна и има рискове пред бъдещото ѝ функциониране (в т.ч. потенциално или обявено реструктуриране, прекратяване на финансирането и други), при изготвянето на годишния финансов отчет, е необходимо да се прецени спазването на принципа „действащо предприятие“. Това произтича от Закона за счетоводството и от препоръчителните разпоредби на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB, 2017). Някои специалисти скептично се отнасят към прилагането на този счетоводен принцип в отчетността на бюджетните организации и затова този въпрос би могъл да бъде предмет на следващи дискусии и проучвания.

Литература/Literature

IFRS Foundation. (2010). The Conceptual Framework for Financial Reporting. Available at: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>. [Accessed 26 Apr. 2018].

IPSASB. (2017). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, volume 1, Available at: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2017-Handbook-Volume-1.pdf>. [Accessed 26 Apr. 2018].

Kosev, D. (2008). Course in Accounting of the Budgetary Enterprise, Romina, Sofia

Ministry of Finance. (2018). Available at: <http://www.minfin.bg/bg/1039> [Accessed 26 Apr. 2018].

National accounting standards. (2016). Available at: <http://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=99876> [Accessed 26 Apr. 2018].

Stoyanov, S. et al (2009). Public Sector Accounting, Stopanstvo University Publishing House, Sofia

Zahariev, P. (2009). Budgetary Accounting, Gea Print Publishing House, Varna

Zlatkov, I. (1994). Budgetary Accounting with Case Studies, ForKom

Special aspects of the reporting of capital in the budgetary entities

Nadezhda POPOVA-YOSIFOVA¹

¹ University of Economics, Varna, Bulgaria
nadia_popowa@ue-varna.bg

Abstract. The national and international accounting standards state that the equity of an entity is the residual interest in the assets of the entity that remains after deducting all of its liabilities. For that reason in the accounting theory could also be found the terms “net worth” and “net assets” which are used as synonyms. The term “equity” is not used adequately in this wording in respect of the budgetary entities because of some specific characteristics these entities possess. The purpose of this paper is, based on the legislative framework now in force in Bulgaria and the characteristic features of the public sector entities, to present the specific features of the capital reporting in these organizations.

Key words: budgetary entities, net assets, disposable capital