**ТЕМА 2. ПРИЛАГАНЕ НА СЧЕТОВОДНИТЕ СМЕТКИ ОТ СМЕТКОПЛАНА НА БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ (СБО) СПОРЕД КРИТЕРИИТЕ: ПРИХОДНО-РАЗХОДНИ ПОЗИЦИИ И ФИНАНСИРАЩИ ПОЗИЦИИ. ВЗАИМОВРЪЗКА МЕЖДУ СЧЕТОВОДНИ СМЕТКИ ОТ СБО И ПАРАГРАФИ/ПОДПАРАГРАФИТЕ НА ЕБК**

**(МАТЕРИАЛИ ЗА САМОПОДГОТОВКА)**

**Целта на темата** е участниците да се запознаят с актуалния Сметкоплан на бюджетните организации (СБО), в т. ч. общините, като се обучават да прилагат практически ориентири при избора на коректната счетоводна сметка, за да бъде достоверно осчетоводена дадена стопанска операция. Участниците се запознават и с хармонизирането на взаимовръзките между сметки и параграфи.

**Съдържание на темата:** Разглежда се структурата на СБО. Представят се видовете ориентири при избора на счетоводна сметка на база касови потоци, без касови потоци и т. 48 от ДДС № 14 от 2013 г. Разглеждат се причините/мотивите за наличие на взаимовръзки, случаи на нарушаването им, както и случаи на равенства в 2 подтеми:

**-** Подтема 2.1.Прилагане на счетоводните сметки според критериите „приходно-разходни позиции” и „финансиращи позиции”;

- Подтема 2.2. Практически ориентири при Прилагане на счетоводните сметки според критериите

**Очаквани резултати от обучението:** Възможност за правилното прилагане на СБО и ЕБК в пряката дейност на експертите относно коректното осчетоводяване по счетоводни сметки и отчитане по параграфи.

***Подтема 2.1. Прилагане на счетоводните сметки според критериите „приходно-разходни позиции” и „финансиращи позиции”***

Съгласно т. 39 от ДДС № 14 от 2013 г. за финансовите активи и пасиви се въвежда допълнителен класификационен разрез от гледна точка на ефекта върху бюджетното салдо (дефицит/ излишък), произтичащ от генерираните от финансовия актив/пасив входящи и изходящи касови потоци при възникване и/ или реализиране/ уреждане на актива/ пасива.

В този аспект всеки финансов актив или пасив се класифицира еднозначно чрез съответните счетоводни сметки от СБО в една от следните две категории:

**- приходно-разходни позиции –** това е,когато генерираните от финансовия актив/пасив касови потоци влияят на бюджетното салдо (т.е. отчитат се като приходи и разходи съгласно Единната бюджетна класификация (ЕБК) и попадат в обхвата на съответните дефиниции за касови приходи и разходи съгласно т. 29 и 31 от § 1 от Закона за публичните финанси (ЗПФ).

„Т. 29. (Изм. – ДВ, бр. 43 от 2016 г.) "Приходи" са паричните постъпления за съответната бюджетна година от: данъци, осигурителни вноски, други вноски, такси, глоби, санкции и неустойки, конфискувани активи, лихви, дивиденти и други доходи от финансови активи, както и всички други парични нетни постъпления на бюджетните организации, които произтичат от реализация и използване на нефинансови активи и предоставяне на услуги. Плащанията, представляващи възстановяване на приходи, както и отрицателните курсови разлики от реализация на парични средства в чуждестранна валута се третират като негативен приход;“

„Т. 31. "Разходи" са плащанията за съответната бюджетна година за: персонал и свързаните с него осигурителни вноски, доставки на нефинансови активи, услуги, лихви, възмездно използване на ресурси на трети лица, обезщетения, санкции и неустойки, както и за безвъзмездно предоставени средства на физически и юридически лица. Паричните постъпления, представляващи възстановяване на разходи, се третират като негативен разход. Не са разходи плащанията, които са елемент от нетните постъпления на приходи съгласно единната бюджетна класификация.“

**- финансиращи позиции –** това е,когато генерираните от финансовия актив/пасив касови потоци не влияят на бюджетното салдо (т.е. отчитат се като елемент на финансирането съгласно ЕБК и попадат в обхвата на дефиницията за финансиране съгласно т. 40 от § 1 от ЗПФ.

„Т. 40. "Финансиране на бюджетното салдо" са постъпленията и плащанията, произтичащи от: поемането и погасяването на дълга, постъпленията от приватизация, операциите с чужди средства, операциите по придобиването и реализирането на финансови активи и пасиви, несвързани с приходи и разходи, както и изменението в наличността на паричните средства за съответната бюджетна година, включително от преоценка на наличните парични средства в чуждестранна валута. Финансирането е равно на бюджетното салдо с противоположен знак.“

**ПРИХОДИ – РАЗХОДИ + (+/–) ТРАНСФЕРИ =**

**БЮДЖЕТНО САЛДО (ДЕФИЦИТ/ИЗЛИШЪК) =**

**(-) ФИНАНСИРАНЕ, В Т.Ч. ВРЕМЕННИ**

**БЕЗЛИХВЕНИ ЗАЕМИ**

**(временните безлихвени заеми се третират като финансиращи позиции; те не оказват влияние върху бюджетното салдо – (§ 74-00 - § 78-00)**

**Финансирането е равно на бюджетното салдо с противоположен знак!**

**Пример 1:**

Начисляване на вземане от лице извън бюджетната организация, при установена извършена кражба:

Въпрос: Съществуват ДВЕ счетоводни сметки в СБО за вземания с еднакво наименование, но класифицирани по различен начин:

4885 Вземания от други дебитори - местни лица (финансиращи позиции)

и

4887 Вземания от други дебитори - местни лица (приходно-разходни позиции)

Коя от двете сметки да се приложи при осчетоводяването?

Как бихме отчели стопанската операция на касова основа?

При парични постъпления от лицето се съставя операция:

§ 95-07 “Наличност в левове по сметки в края на периода (-)”/

§ 28-02 “Глоби, санкции, неустойки, наказателни лихви, обезщетения и начети (+)”

**Важно!:** § 28-02 “Глоби, санкции, неустойки, наказателни лихви, обезщетения и начети” е приходен параграф, поради което избираме и сметка, която е „приходно-разходна позиция“!

**Счетоводни статии,** които се съставят в този случай, са:

Начисляване на вземането:

Д-т с/ка 4887 Вземания от други дебитори - местни лица

(приходно-разходни позиции)

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

При парични постъпления от лицето се съставя операция:

Д-т с/ка 5013 Текущи банкови сметки в левове

К-т с/ка 4887 Вземания от други дебитори - местни лица (приходно-разходни озиции)

§ 95-07 “Наличност в левове по сметки в края на периода (-)”/

§ 28-02 “Глоби, санкции, неустойки, наказателни лихви, обезщетения и начети (+)”

**Изводът,** който правим в конкретния случай е, че е водещо по какъв начин ще се отчете стопанската операция на касова основа, ако има наличие на касов поток, независимо кога - към момента на осчетоводяване или по-късно.

**Пример 2:**

По сметката за чужди средства (набирателна) сметка на бюджетната организация са постъпили суми, които представляват гаранция за участие, платена от физическо лице в обявена процедура за продажба. Съставени са следните счетоводни записвания:

В отч. гр. “ДСД”:

Д-т с/ка 5013 Текущи банкови сметки в левове

К-т с/ка ???

Изборът на кореспондираща сметка зависи от това дали паричният поток оказва влияние на бюджетното салдо или не. С други думи по кой § от ЕБК трябва да се отчете операцията?

Съгласно указанията на Министерството на финансите, постъпленията от депозити и гаранции следва да се отчитат на касова основа по финансиращ § 93-10 „Чужди средства от други лица (небюджетни предприятия и физически лица) (+/-)“, който е част от раздел V „Финансиране“ от ЕБК.

**Извод:** Следователно и на начислена основа, счетоводните сметки трябва да са „Финансиращи позиции“!

Счетоводни записвания:

§ 95-07 “Наличност в левове по сметки в края на периода (-)”/

§ 93-10 “Чужди средства от други лица (небюджетни предприятия и физически лица) (+)”

Д-т с/ка 5013 Текущи банкови сметки в левове

К-т с/ка 4831 Временни депозити, гаранции и други чужди средства от местни лица

**Важно!**

В СБО сметка 4831 не е определена дали е „приходно-разходна позиция“ или е „финансираща позиция“, т.е. не е посочена позиция. Разяснения за класификацията на сметките по този признак се съдържат в таблицата към т. 48 от ДДС № 14 от 2013г.

***Подтема 2.2. Практически ориентири при прилагане на счетоводните сметки според критериите***

В случай, че има касов поток, се избира счетоводната сметка, според параграфа:

За приходите, разходите и трансферите прилаганите параграфи от ЕБК са от § 01-00 до §§ 69-00.

Важно е да се знае, че прилаганите счетоводни сметки, свързани с тези параграфи, следва да са с критерий „приходно-разходни позиции”.

За операциите с финансови активи и пасиви, прилаганите параграфи от ЕБК са финансиращите от §§ 70-00 до §§ 98-00.

Прилаганите счетоводни сметки, свързани с тези параграфи следва да са с критерий „финансиращи позиции”.

В случай, че няма касов поток, се ориентираме за прилагането на сметката по съответната позиция – приходно – разходни позиции (ПРП) или финансиращи позиции (ФП) чрез таблицата, дадена в т. 48 от ДДС № 14 от 2013 г. на МФ.

За сметките, в наименованията, на които липсва изписана съответната позиция, отново се ползва таблицата, дадена в т. 48 от ДДС № 14 от 2013 г. на МФ, за да се избере подходящата сметка в случаите, когато прилаганата сметка е посочена в нея.

При кореспонденциите между сметките, при които няма касов поток, е налице кореспонденция на сметки с едни и същи критерии – ФП с ФП; ПРП с ПРП.

Съгласно т. 43, т 44 от ДДС № 14 от 2013 г., спазването на този класификационен критерий е особено важно да се има предвид при отчитането на разчетите за лихви, които са ПРП, тъй като касовият поток на начислената лихва за даден финансов актив (пасив) влияе на бюджетното салдо (дефицит/излишък), за разлика от неутралния спрямо бюджетното салдо касов поток на „финансиращата позиция” (главница).

**Сметки** от групи 40, 41 и 42 са винаги с критерий “приходно-разходни позиции”.

**Сметките,** в наименованието на които липсва определен критерий “ПРП” или “ФП” и които не са определени с критерий в посочените сметки в т. 48 от ДДС № 14/2013 г. (напр. раздели 2, 3 и др.) могат да кореспондират, както със сметки с определена позиция, така и със сметки без позиция. За тях няма правила.

**Спазване на взаимовръзките между счетоводните сметки от СБО и параграфите/ подпараграфите на Единната бюджетна класификация (ЕБК)**

**-** причини/мотиви за наличие на взаимовръзка между сметките от СБО и параграфите/ подпараграфите на ЕБК ;

- случаи на липса на взаимовръзка между сметки и параграфи;

- случаи на равенства;

- примери;

- обобщение и изводи.

**Кои са често допусканите грешки в отчетността, допускани от счетоводителите:**

1. Неразбиране на правилото, че “взаимовръзката не е задължително равенство”.

2. Неразбиране на логическата взаимовръзка между двете основи – начислена и касова, при отчитане на една и съща стопанска операция и оттук и взаимовръзката между счетоводните сметки от СБО и параграфи/подпараграфи на ЕБК.

3. Непознаване на някои случаи, при които тази връзка не се прилага по указания на МФ.

**Мотивите /причините за установяване на тези взаимовръзки/ равенства са следните:**

● в т. 13 от Ръководството за прилагането на СБП е указано: „Счетоводната информация на начислена основа следва същата схема и логика, залегнали в отчетите за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове, изготвени въз основа на ЕБК”;

● счетоводните сметки от СБО и параграфите на ЕБК изразяват две страни (начислена и касова основа) на една и съща стопанска операция;

● за първи път в закон (в § 44 от Допълнителните разпоредби ЗДБРБ за 2006 г.) беше регламентирано, че „ЕБК е самостоятелно обособена част от СБП”;

●съгласно Заповед № 1338 от 2015 г. на министъра на финансите, бюджетните организации изготвят финансови отчети, включващи четири елементи, един от които е отчет за касовото изпълнение на бюджета, СЕС и чуждите средства.

**Някои случаи,** при които тази **взаимовръзка не се прилага (**нарушена) по указания на МФ:

Например:

- поименни абонаментни карти на служители

- с/ка 6049 и §10-20;

- възстановени транспортни разходи за педагогическия персонал –с/ка 6049 и § 10-20;

- библиотечен фонд - с/ка 2204 и § 10-14;

- активи с историческа и художествена стойност - с/ка 2203 и § 52-19;

- активи, свързани с отбраната и сигурността на страната – с/ка 2099 в отч. гр. “ДСД” и § 10-98 в отчет Б-3;

- отписани задължения към бюджетни организации/или др. лица – подгрупи 790, 791 и § 36-19

**Наличие на равенства между сметки и параграфи/подпараграфи - в редки случаи**

Например:

§ 36-01 (+/-) = оборотите на Дт с/ка 7391 - Кт с/ка 7391;

§ 25-01 + § 26-00 + 27-00 = Кред. салдо с/ка 7051 + с/ка 7041;

§ 36-19 = Кр. салдо с/ка 7199 + с/ка 7996 + ….;

§§ 45-00 + §§ 46-00 = Кр. салдо на с/ките от гр. 74 (без тези за натура и сметка 7450)

§§47-00 = Кр. салдо на с/ка 7450

§ 37-02 (-) = Дт оборот на с/ка 4512

За целите на анализа и контрола този преглед се извършва от счетоводителите, за да се установят допуснатите грешки, които се съдържат в салдата или оборотите на счетоводните сметки, или в параграфитe/подпараграфите и да се коригират същите преди заверката на ГФО от Сметна палата.

Вие като обучаеми, може ли да прецените дали са обхванати изчерпателно начините за прилагане на практически ориентири при избора на коректната счетоводна сметка, за да бъде достоверно осчетоводена дадена стопанска операция и ако не, да допълните?