**Тема 4: СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА АМОРТИЗАЦИЯТА НА ДМА В БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ (ОБЩИНИ). ПРОМЕНИ В АМОРТИЗАЦИОННИЯ ПЛАН**

**(МАТЕРИАЛИ ЗА САМОПОДГОТОВКА)**

**Целта на темата** е участниците да се запознаят с нормативните изисквания на национално ниво, както и със спецификата на счетоводното отчитане на разходите за амортизация при промяна на амортизационния план в резултат на възникнали събития по т. 6.5 от СС 4 Отчитане на амортизациите. Получаване на основни познания за амортизацията, актуалните нормативни изисквания, както и със спецификата на счетоводното отчитане на нефинансовите активи.

**Съдържание на темата:** Представят се: наличните събития по т. 6.5 от СС 4 „Отчитане на амортизациите“, пример за промяна, математически модел в 4 подтеми:

**- *Подтема 4.1. Нормативни изисквания за отчитане на амортизации***

- ***Подтема 4.2. Амортизационна политика, Амортизационен план***

***- Подтема 4.3. Метод на амортизация***

***- Подтема 4.4. Отписване на амортизируем актив***

**Очаквани резултати от обучението:** Познаване на нормативните изисквания при осчетоводяването на разходите за амортизация, както и познаване на събития, оказващи влияние върху промяната на амортизационния план. Възможност за прилагане на нормативните изисквания и придобиване на умения в практиката на счетоводителите.

***Подтема 4.1. Нормативни изисквания за отчитане на амортизации***

1. Закон за счетоводство

Съгласно чл. 65 от Закона за счетоводството “Амортизациите в бюджетните предприятия се начисляват въз основа на акт на Министерския съвет”.

2. СС 4 Отчитане на амортизациите

3. Указания на МФ, дадени в ДДС № 05 от 30.09.2016 г. за отчитане на амортизациите на нефинансовите активи в бюджетните организации

***РАЗГРАНИЧАВАНЕ НА ПОНЯТИЯТА ОБЕЗЦЕНКА, ПРЕОЦЕНКА И АМОРТИЗАЦИИ. НЕАМОРТИЗИРУЕМИ АКТИВИ***

**ОБЕЗЦЕНКА** (начинът й на извършване е разработен в ДДС № 20 от 2004 г.)

Обезценката измерва евентуалната загуба от държането на актива в резултат на множество фактори и причини.

Счетоводната загуба от обезценка e сумата, с която текущата балансова стойност на актива превишава неговата възстановима стойност.

Съгласно т. 36.1.1 “За текуща възстановима стойност на тези активи се приема справедливата им стойност, като за нейна индикация може да се ползва и текущата покупна цена на сходен актив със същия потенциал на икономическа изгода».

Обезценката не може да бъде заместител на начисляването на амортизациите.

Съществува взаимовръзка между обезценка/ преоценка и счетоводният принцип “предпазливост”.

Предпазливостта е, оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат – чл. 26, ал. 1, т. 3 от Закона за счетоводството.

В бюджетните организации това е установяване на изменението на нетните активи за отчетния период, възникнали в резултат на влиянието на редица фактори, като: цени, валутни курсове, инфлация и др.

**Пример:** за влиянието на обезценката върху балансовата стойност

Преди обезценката:

1200 Отчетна стойност

200 Остатъчна стойност

1000 Амортизируема стойност (1200-200)

333 Акумулирана амортизация (1000/3 г.)

867 Балансова стойност (1200-333)

Обезценка:

867 Балансова стойност

800 Текуща възстановима стойност

- 67 разлика в намаление

Дт с/ка 7801/Кт с/ка от р. 2 67

След обезценката:

1133 Отчетна стойност…………………………… - 67

200 Остатъчна стойност (може и да е променена, ако е в % спрямо отчетната стойност)

933 Амортизируема стойност (1133-200)……….. - 67

333 Акумулирана амортизация (1000/3 г.)

800 Балансова стойност (1133-333)……………….. - 67

***АКЦЕНТИ ПРИ ПРЕОЦЕНКА:***

1. Съгласно т. 16.21 от ДДС № 20 от 2004 г. на Министерството на финансите, бюджетните предприятия извършат преглед на съществуващите счетоводни оценки на ДМА и коригират стойността им в случаите на очевидно нереално занижени или завишени отчетни стойности, по които в момента се водят тези активи. Извършената корекция се осчетоводява като преоценка по съответните сметки от група 78.

2. Преоценките се изпълняват въз основа на справедливите стойности, които се влияят от пазара. В зависимост от това дали балансовата стойност е по-висока или по-ниска от справедливата стойност, те могат да бъдат подоценка (7801/2). или надоценка (2/7801). Преоценките не са задължителни. Извършват се по решение на ръководството на бюджетната организация и при утвърден подход в счетоводната политика.

**Важно!**

3. Преоценките трябва да се правят достатъчно редовно, така че балансовата стойност на дълготрайните материални активи да не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към датата на финансовия отчет.

**Важно!**

4. Амортизационният план следва да се актуализира при преизчисления, преоценки и други подобни корекции на балансовата стойност, влияещи на процеса на последващо начисляване на амортизациите.

**Каква е практиката при извършване на преоценка:**

1. Издаване на заповед за съставяне на комисия с длъжностни лица, техните длъжности, обхват, срокове до 31.12.

2. Изготвяне на протокол (по образец, утвърден в счетоводната политика) с колони:

- балансова стойност;

- текуща възстановима стойност (пазарна цена, борсова цена, продажна цена и др.);

- разлика между тях;

Оформяне с всички реквизити в Протокола и предложение до ръководителя за промяна на балансовата стойност.

***НАЧИСЛЯВАНЕ НА АМОРТИЗАЦИИ***

**Начисляването на амортизации е** насочено най-вече към отразяването по систематичен начин на потока на потреблението на икономическите изгоди и потенциал на нефинансовия дълготраен актив за периода от придобиването до неговото отписване.

**Разходите за амортизация** като счетоводен израз **се включват** в разходите за дейността (с/ки от подгрупа 603), докато счетоводните обезценки /или преоценките на нефинансовите активи отразяват ефекта от други събития - загуби (печалби) от държането на актива и не се включват в измерването на разходите за публични услуги и дейности.

***ОБОБЩЕНИЕ:***

**1. Обезценка -** Обезценката измерва евентуалната загуба от държането на актива в резултат на множество фактори и причини (Дт с/ка 7801/Кт с/ки от раздел 2).

**2. Преоценка -** Преоценките се правят въз основа на справедливата стойност, която се влияе от пазарните условия (Дт с/ка 7801/Кт с/ки от раздел 2 и Дт с/ки от раздел 2/Кт с/ка 7801).

**3. Амортизация -** Начисляването на амортизации е насочено най-вече към отразяването по систематичен начин на потока на потреблението на икономическите изгоди и потенциал на нефинансовия дълготраен актив за периода от придобиването до неговото отписване (Дт с/ки от подгрупа 603/Кт с/ки от група 24).

**Неамортизируеми активи са:**

а) земи, гори и трайни насаждения - с/ки 2201, 2010;

б) активи с историческа и художествена стойност (включително музейни експонати) – с/ка 2203;

в) книги в библиотеките – с/ка 2204;

г) активи в процес на придобиване – с/ки 2071, 2079, 2107;

д) придобити и временно съхранявани от бюджетна организация нефинансови дълготрайни активи, които подлежат на разпределение/предоставяне/прехвърляне на други бюджетни организации, включително в рамките на първостепенната система/;

е) приети от държавен/общински орган за временно съхранение, управление и продажба (или друга реализация) на конфискувани, отнети и изоставени в полза на държавата/общината нефинансови дълготрайни активи, включително придобити от държавата/общината такива активи на нейни длъжници в производството по несъстоятелност;

ж) нефинансови дълготрайни активи, които са в процес на реализация (включително и при ликвидация на съответните дейности и обособени звена);

з) трайно неупотребявани в дейността на бюджетната организация нефинансови дълготрайни активи (за срок над една година)

Условието е бюджетната организация изрично да ги е идентифицирала и да е изготвила реалистична обосновка за това.

В случай, че активите започнат да се използват отново като нефинансови дълготрайни активи, за тях продължава (започва) да се начислява амортизация;

Разпоредбата на буква „з“ (трайно неупотребявани) се прилага и в случаите, когато бюджетната организация е получила/придобила актив (например чрез безвъзмездно прехвърляне от други бюджетни организации), който се очаква да бъде реално използван от нея като амортизируем актив в нейната дейност след срок, не по-малък от една година от придобиването му, независимо че преди това прехвърлителят може да е ползвал актива.

и) амортизируеми активи, които след реконструкция, преустройство и/или ремонт или в резултат на други събития са трансформирани в активи по буква „б“ като активи с историческа и художествена стойност (в музеите);

к) активи, за които с указание на МФ изрично е определено да не се амортизират, а да се прилага само обезценка (това положение не изключва възможността за съответните активи да се прилага модел на последваща преоценка, доколкото изрично не е определено друго с указания на МФ);

л) напълно амортизираните (до остатъчна стойност) активи, доколкото балансовата стойност не е увеличена чрез преоценка на актива или не е ревизирана в посока намаление оценката на бюджетната организация за остатъчната стойност на актива;

м) други нефинансови активи, определени със стандартите и/или указанията по чл. 164, ал. 1 и 3 от ЗПФ.

***Определяне на срока на годност и остатъчната стойност на дълготрайните активи***

**Срок на годност**

Съгласно т. 28 от ДДС № 05 от 2016 г. «За целите на начисляването на амортизациите и разработването на амортизационните планове определянето на срока на годност на амортизируемите активи се извършва от бюджетната организация, като се следват насоките на т. 3 от СС 4, освен в случаите, когато с указания на МФ са определени срокове за определени активи.»

**Разбиране на срока на годност:**

- срокът на годност е предполагаем;

- той е различен от реалния срок на полезен живот на актива;

**-** със заповед на ръководителя на бюджетната организация се определя работна група, която описва ДМА и НДА в констативен протокол с два колони – «Срок на годност» и «Основание». В първата колонка се посочва предполагаемия срок на годност на амортизируемия актив, който се отразява в амортизационния план. В колонка «Основание» се посочва някои от изброените фактори (един или повече) в т. 3, букви “а” (физическо износване) и “б” (морално остаряване), въз основа на който е определен срока на годност. Насоките в т. 3 от СС 4 се считат за общ ред при определяне на предполагаемия срок на годност.

Имат се предвид и конкретните указания на МФ, дадени в т. 30 от ДДС № 05 от 2016 г. за определяне на срок на годност две години за дълготрайни активи, които са с отчетна стойност до 1500 лв. За тези активи може да не се определя остатъчна стойност. В амортизационната политика се утвърждава приложението на т. 30 за всички класове активи или само за определени класове активи.

Съгласно т. 65 от ДДС № 05 от 2016 г. при първоначалното определяне на остатъчния срок на годност на амортизируемите активи се допуска да се определи един и същи срок за еднакви по вид активи, при условие, че активите са придобити в рамките на относително близък период (например три доставки преди 3 г., 2 г., 1,5 години) и са със сходно физическо състояние и разликите в техните очаквани остатъчни срокове на годност варират в близки граници. За тези активи би могло да се определи един и същия срок на годност – 2 години.

**Изключение:** за дълготрайните активи, за които не може да се прилага т. 30 от указанието за 2-годишен срок на годност, въпреки че са с отчетна стойност до 1500 лв.:

- не се прилага за компютърните конфигурации (активите по т. 16.16.6 от ДДС № 20/2004 г.), освен когато очакваният реален срок на годност е две години (например в случаите на закупени такива активи втора употреба, очевидно морално остарели и др.);

- не се прилага при дълготрайни активи, чиято първоначална отчетна стойност на актива е очевидно нереално занижена и тя би надвишавала 1500 лв. при преоценка;

- когато на бюджетна организация безсрочно са предоставени от общините за управление амортизируеми активи и тези активи са заведени по баланса на бюджетната организация-получател (по сметките от раздел 2) и за тях бюджетната организация начислява амортизация по общия ред.

**-** капитализираните разходи за основен ремонт и реконструкция по задбалансово отчитани от бюджетната организация наети/предоставени й за ползване за определен срок амортизируеми активи се амортизират за по-краткия от двата срока:

а) очакваният икономически полезен живот на капитализираните разходи;

б) остатъчният срок на наема/ползването на актива.

Указанието се отнася за чужди активи, заведени по сметка 9110, на които е извършен основен ремонт/ подобрение, отчетен по сметка 2091.

***счетоводни статии:***

**За заведените чужди дълготрайни активи:**

Д-т с/ка 9110/К-т с/ка 9981

**За извършения основен ремонт:**

Д-т с/ка 2091/К-т с/ка 4010

**Издължаване към доставчика:**

Д-т с/ка 4010/К-т с/ка 5013

§ 51-00/§ 95-07 (+)

**Начисляване на разходи за амортизация:**

Д-т с/ка 6039/ К-т с/ка 2419

**Връщане на дълготрайния актив на собственика:**

Д-т с/ка 9981/К-т с/ка 9110

**Отписване на акумулираната амортизация и капитализираните разходи:**

**В случай, че е усвоена цялата амортизируема стойност:**

Д-т с/ка 2419 - с акумлираната амортизация

К-т с/ка 2091 - с капитализираните разходи

**В случай, че не е усвоен целия размер на амортизируемите капитализирани разходи:**

Д-т с/ка 2419 - с с акумлираната амортизация

Д-т с/ка от гр. 64 - с балансовата стойност

К-т с/ка 2091 - с капитализираните разходи

**За амортизируемите активи,** придобити чрез **финансов лизинг,** се определя срок на годност по общия ред. В случай, че към датата на придобиване на актива чрез финансов лизинг е налице голяма вероятност бюджетната организация да върне актива на лизингодателя преди или към края на лизинговия договор, срокът на годност на актива се определя в рамките на срока на лизинговия договор**.**

По подобен начин се процедира и за амортизиране на капитализираните разходи за основен ремонт на придобит чрез финансов лизинг актив, като в случай, че се очаква активът да бъде върнат в рамките на срока на лизинговия договор, срокът за амортизиране на тези разходи се определя за по-краткия от двата срока:

а) очакваният икономически полезен живот на капитализираните разходи;

б) остатъчният срок на наема/ползването на актива.

Съгласно т. 7.2 от СС 4, предприятието трябва периодично да преразглежда оценката за полезния срок на годност на дълготрайните материални и нематериални активи и ако очакванията се различават значително от предишните оценки, полезният срок на годност следва да се коригира, както и начислената амортизация за текущия и бъдещи периоди.

***Остатъчна стойност на амортизируемите активи***

Съгласно т. 9, буква “л” от ДДС № 05 от 2016 г. **остатъчна стойност е** предполагаемата стойност, която се очаква да се получи от амортизируем актив при изтичането на срока му на годност след извеждането му от употреба.

Съгласно т. 40 от ДДС № 05 от 2016 г.,

«За целите на начисляването на амортизациите и разработването на амортизационните планове определянето на остатъчната стойност на амортизируемите активи се извършва от бюджетната организация, като се следват насоките на т. 4.1 и 4.2 от СС 4, освен в случаите, когато с указания на МФ са определени конкретни изисквания за размер или процент на остатъчната стойност».

**Практически действия:**

а. ПРБ може да унифицира определянето на предполагаемата остатъчна стойност за всички ВРБ в системата на ПРБ за отделни класове активи. Унифицирането се утвърждава в амортизационната политика на ПРБ.

б. Съгласно т. 41 от ДДС № 05 от 2016 г.,

«Определянето на остатъчната стойност се извършва от бюджетната организация, доколкото първостепенният (висшестоящият) разпоредител с бюджет не е определил конкретни унифицирани изисквания в тази насока».

**Следователно, ПРБ има право на избор: да унифицира практиката за определяне на остатъчната стойност или да даде право на ВРБ да определят остатъчната стойност в съответствие със спецификата на дейността им.**

***Подтема 4.2. Амортизационна политика, Амортизационен план***

***АМОРТИЗАЦИОННА ПОЛИТИКА***

Разпоредбите на т. 7.1-7.3 от СС 4 се прилагат на общо основание от бюджетните организации.

Съгласно т. 26 от ДДС № 05 от 2016 г. във връзка с т. 61 от ДДС № 20/2004 г. се препоръчва постигането в максимално възможна степен на унифицираност и съгласуваност по основните въпроси на амортизационната политика.

Когато в системата на съответния ПРБ даден подведомствен разпоредител оперира със специализирани активи, които не се използват в дейността на останалите разпоредители в системата, на него може да се предостави възможността сам да определя амортизационната си политика за тези активи.

***Амортизационната политика е неразделна част от счетоводната политика.*** Възможен е вариант да се разработи отделно от счетоводната политика и да се утвърди от ръководителя на бюджетната организация като отделен документ.

Предвид необходимостта от последователно прилагане на счетоводната политика и осигуряване на сравнимост, промяна в счетоводната политика (смяна на метод на амортизация и др.) по принцип следва да се извършва само по изключение, доколкото при конкретните обстоятелства това е оправдано. Промяната в счетоводната политика по отношение на амортизацията се отразява в съответствие с изискванията на т. 8.8 от ДДС № 20/2004 г. Промяна в счетоводната политика не се прилага с обратна сила за минали години, не се преизчислява сравнителната информация за предходни периоди и не се изготвят проформа-отчети.) – т. 47 от ДДС № 05 от 2016 г.

***АМОРТИЗАЦИОНЕН ПЛАН***

При разработване на амортизационния план, съгласно т. 48 от ДДС № 05 от 2016 г., се спазват насоките, дадени в т. 8.1-8.3 от СС 4 относно определяне на реквизитите в амортизационния план за всеки дълготраен актив или група еднородни активи, както и обобщен амортизационен план.

Във връзка с разпоредбите на т. 8.3 от СС 4 са дадени указания от МФ за изготвяне на обобщен амортизационен план на ниво синтетична счетоводна сметка или подсметка, т.е. вместо един обобщен амортизационен план се разработват обобщени амортизационни планове за амортизируемите активи, отчитани по дадена синтетична счетоводна сметка/подсметка – т. 54 от ДДС № 05 от 2016 г.

Разпределението на годишната амортизационната квота може да бъде отразено в обобщените амортизационни планове месечно или по тримесечия – т. 55 от ДДС № 05 от 2016 г.

**Амортизационният план** следва да се актуализира при преизчисления, преоценки и други подобни корекции на балансовата стойност, влияещи на процеса на последващо начисляване на амортизациите.

Във връзка с т. 9 от СС 4, когато разходите за амортизация за текущата или предходната година са в съществен размер, се оповестява информацията в ГФО относно:

- възприетите методи на амортизация за отделните групи активи;

- обосновка за промяна в методите на амортизация, ако такава е извършена - т. 56 от ДДС № 05 от 2016 г.

Съгласно т. 49 от ДДС № 05 от 2016 г. се допуска да се разработи един амортизационен план за:

- компютърни конфигурации;

- компютърни/комуникационни мрежи;

- други подобни свързани съвкупности;

- отделни сборни блокове (сектори), когато са обособени като един актив съгласно т. 16.15.6 от ДДС № 20/2004 г.;

- групи еднородни по вид и еднакви по стойност амортизируеми активи - когато отделните активи са придобити или въведени в употреба в рамките на месеца, респективно – в рамките на отчетното тримесечие, когато за такива активи е приложена възможността по т. 37;

- други конфигурации от активи, определени със стандартите и/или указанията по чл. 164, ал. 1 и 3 от ЗПФ.

Бюджетните организации разработват и утвърждават амортизационен план за всеки амортизируем актив или за групи еднородни по вид и еднакви по стойност амортизируеми активи.

**Планът** съдържа следния минимален брой **реквизити:**

- дата на придобиване;

- дата на въвеждане в експлоатация;

- срок на годност;

- отчетна стойност;

- остатъчна стойност;

- амортизируема стойност;

- метод на амортизация;

- амортизационна норма;

- годишна амортизационна квота;

- дата на извеждане от употреба;

- - година на промяна на метода за амортизация или на полезния срок на годност – по изключение!

- ------------------------------------------------------------

- Други допълнителни реквизити – Наименование на ДА, инвентарен номер, акумулирана амортизация, балансова стойност и др.

Информацията, необходима за попълване на амортизационния план, се получава от аналитичните сметки за съответния амортизируем актив.

Въз основа на индивидуалните амортизационни планове за всеки амортизируем актив се съставя обобщен амортизационен план за отчетния период за всички амортизируеми дълготрайни материални и нематериални активи със следното съдържание:

- номер по ред;

- номер на групата (класа);

-наименование;

- инвентарен номер на актива;

- отчетна стойност на актива;

- годишна амортизационна квота;

общо;

по месеци;

- акумулирана амортизация;

- балансова стойност.

***Подтема 4.3. Метод на амортизация***

При разработването на амортизационния план е важен избора на метода на амортизация.

За избор на конкретен метод на амортизация за даден актив се следват насоките на т. 5.1-5.4 от СС 4, освен в случаите, когато с указания на МФ са определени конкретни изисквания за определяне на методи на амортизация за определени активи.

Изборът на метод на амортизация по принцип следва да отразява модела на потребление на икономическите изгоди и потенциал, съдържащи се в амортизируемия актив.

**Важно!**

Съгласно т. 44 от указанието, предвид естеството на дейността на бюджетните организации за повечето амортизируеми активи линейният метод на практика е най-подходящия за амортизиране на съответния актив.

Прилаганият метод на амортизация следва периодично да се преразглежда и ако е настъпила значителна промяна в очакваните икономически изгоди от тези активи, методът следва да се промени. Промяната на метода на амортизация се осчетоводява като промяна в приблизителните счетоводни оценки, а амортизационните отчисления за текущия и бъдещите периоди трябва да се коригират – т. 7.3 от СС 4.

Общините може да прилагат различни методи на амортизация за различните групи от сходни по предназначение активи.

За една и съща група сходни активи не се допуска прилагането на различни методи на амортизация.

***ЛИНЕЙНИЯТ МЕТОД НА АМОРТИЗАЦИЯТА***

При линейния метод амортизацията се разпределя пропорционално на периодите, които обхващат предполагаемия срок на годност на амортизируемия актив.

Този метод се прилага тогава, когато предприятието не може да определи ползата от употребата на активите в рамките на срока на годност.

Линейният метод на амортизацията

Годишна амортизационна норма = 100/n

където n- срок на използване в години

**Годишна амортизационна квота =** Амортизируемата стойност х годишната амортизационна норма (%)

**Месечната амортизационна квота** = Годишната амортизационна квота : 12

***СЧЕТОВОДНИ ПРАВИЛА ЗА НАЧИСЛЯВАНЕ НА АМОРТИЗАЦИИТЕ***

1. Отчетната с/ст минус остататъчната с/ст е равна на амортизируемата с/ст.

2. Отчетната с/ст минус акумулираната амортизация е равна на балансовата с/ст.

3. Размер на значителност, утвърден в амортизационната политика …….. лв. или % спрямо отчетната стойност.

4. Балансовата с/ст не може да е по-малка от остатъчната с/ст.

5. Акумулираната амортизация (гр. 24) се начислява до размера на определената амортизируемата с/ст.

6. Годишната амортизационна квота (ГАК) е равна на сбора на сметките от подгрупа 603 „Разходи за амортизация“.

***СЧЕТОВОДНИ СМЕТКИ ЗА НАЧИСЛЯВАНЕ НА АМОРТИЗАЦИИТЕ***

В СБО са предвидени два типа сметки за отразяването на двете страни на процеса на амортизацията:

- сметки за отчитане на (разходни) потоци от подгрупа 603 за начислените разходи за амортизация за съответния период;

- сметки за отчитане на наличности (коректив на отчетната стойност на съответните активи) – сметки от група 24 от СБО за акумулираната амортизация към определена дата.

** За осчетоводяване на амортизацията се предвидени следните разходни счетоводни сметки:**

**СБО – счетоводна сметка Наименование**

**Подгр. 603 Разходи за амортизации**

**6030** Разходи за амортизации на нематериални дълготрайни активи

**6032** Разходи за амортизация на продуктивни и работни животни

**6033** Разходи за амортизация на сгради

**6034** Разходи за амортизация на машини, съоръжения, оборудване

**6035** Разходи за амортизация на транспортни средства

**6036** Разходи за амортизация на стопански инвентар

**6037** Разходи за амортизация на инфраструктурни обекти

**6039** Разходи за амортизация на други дълготрайни материални активи

**** Сметките от подгрупа 603 Разходи за амортизации **са активни балансови, транзитни сметки.**

**** Дебитират се при начисляване на амортизация на съответния амортизируем актив срещу кредитиране на сметки от подгрупи 241 и 242.

**** Кредитират се при годишното приключване срещу дебитиране на сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода.

Сметките от подгрупа 603 Разходи за амортизации са с режим на приключване като всички останали сметки от раздел 6 Сметки за разходи. Те се приключват в края на годината (след изготвяне на подлежащата на представяне в МФ оборотна ведомост) със сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода по общия ред**.**

**** За осчетоводяване на амортизацията се предвидени следните счетоводни сметки от гр. 24 Амортизация на ДА :

**СБО – сч. сметка Наименование**

**Подгр. 241 Амортизация на дълготрайни материални активи**

**2412** Амортизация на продуктивни и работни животни

**2413** Амортизация на сгради

**2414** Амортизация на машини, съоръжения, оборудване

**2415** Амортизация на транспортни средства

**2416** Амортизация на стопански инвентар

**2417** Амортизация на инфраструктурни обекти

**2419** Амортизация на други дълготрайни материални активи

**Подгр. 242 Амортизация на нематериални дълготрайни активи**

**2420** Амортизация на нематериални дълготрайни активи

Сметките от подгр. 241 “Амортизация на ДМА” и сметките от подгр. 242 “Амортизация на НМДА” **са пасивни балансови, регулиращи сметки.**

Кредитират се при начисляване на амортизация за съответната група амортизируеми активи, съгласно амортизационния план на бюджетната организация срещу дебитиране на сметките от подгрупа 603.

Дебитират се при отписване на начислената амортизация на съответния актив при неговата продажба, бракуване, ликвидация и др.

Структурата от сметки от група 24 съответства еднозначно на балансовите позиции за съответните нефинансови дълготрайни активи, което позволява данните от съответната сметка от група 24 да бъдат автоматично отнесени в баланса като коректив (намаление на отчетната стойност) за съответната балансова позиция, без да е необходимо допълнителна идентификация на аналитично ниво.

**Взаимовръзка между счетоводните сметки**

Наименование на ДА/клас активи Амортизируемите активи С/ки за отчита- не на разходите за амортизация С/ки за отчитане на акумулираната амортизация

**НМА подгр.** 201 6030 2420

**Продукт. и работни животни**  2020 6032 2412

**Сгради** подгр.203 6033 2413

**Машини, съоръжения, оборудване** подгр.204 6034 2414

**Транспортни средства** подгр.205 6035 2415

**Стопански инвентар** подгр.206 6036 2416

**Инфраструктурни обекти**  2202 6037 2417

**Други ДМА** подгр.209 6039 2419

За начислените амортизации на ДМА от група 20:

(продуктивни и работни животни; сгради; машини, съоръжения и оборудване; транспортни средства; стопански инвентар и др. ДМА)

Д-т с/ки 6032-6036, 6039

К-т с/ки 2412-2416, 2419

За начислените амортизации на НМДА от група 21:

Д-т с/ки 6030/ Кт с/ка 2420

За амортизация на инфраструктурните обекти от сметка 2202:

Д-т с/ки 6037/ Кт с/ка 2417

**Базисното положение за обособено отчитане в трите отчетни групи се прилага и за начисляването на амортизациите, т.е. разходът за амортизации се начислява в отчетната група (стопанска област), където е позициониран активът към датата на стартиране начисляването на амортизациите (“Бюджет” или “ДСД”)**

***НЕ СЕ НАЧИСЛЯВАТ АМОРТИЗАЦИИ В ОТЧ. ГР. “СЕС”***

«СЕС» е финансово-правна форма на публичните финанси, която обхваща финансирането и изпълнението на проектите по програми на Европейския съюз, както и по други международни договори и програми.

Поради това, в СЕС отчитането на нефинансовите дълготрайни активи е ограничено до процесите на тяхното придобиване, временно съхраняване и разпределение/прехвърляне. Трайното им завеждане и начисляването на амортизациите (като счетоводен израз на потреблението на тези активи) се отразяват само в БЮДЖЕТ и Други сметки и дейности (ДСД).

Прехвърлянето на активите придобивани чрез «СЕС», от отчетна група «СЕС» в отчетни групи «БЮДЖЕТ» и «ДСД» се извършва (чрез сметки 7601 и 7603) чрез някой от следните подходи (за различни активи и проекти може да се прилагат различни подходи, доколкото е оправдано при конкретните обстоятелства): ( т. 36 от ДДС № 03 от 2016 г.)

а) при придобиване на всеки отделен актив;

б) периодично - месечно или тримесечно - за всички придобити за този период активи чрез СЕС;

в) на база на друг подход (например при приключване на проект или относително обособен етап от проекта), при условие, че начисляването на амортизациите за актива започне не по-късно от три месеца от месеца/тримесечието, в който би стартирало начисляването на амортизациите, ако активът беше директно придобит в «БЮДЖЕТ» или «ДСД».

***Подтема 4.4. Отписване на амортизируем актив***

За всички случаи на отписване на нефинансов дълготраен актив, както в резултат на трансакции (чрез продажба, безвъзмездно прехвърляне, други форми на реализация), така и в резултат на други събития (липси, кражби, брак и др.), отписването се извършва по балансова стойност (отчетната стойност, намалена с акумулираната амортизация), като се съставя съответното записване:

Д-т с/ки гр. 24 - акумулирана амортизация (АА)

Д-т с/ки 613, 614, 64, 6992, 7612, 7642, 7652

- балансова стойност (ОС-АА)

К-т с/ки гр. 20, 21, 22 - отчетна стойност (ОС)

ПРОДАЖБА НА ИНФРАСТРУКТУРЕН ОБЕКТ И ДМА, СВЪРЗАНИ С ОТБРАНАТА

В случай на продажба на отчитани в отчетна група «ДСД» амортизируеми нефинансови дълготрайни активи от група 22 (на практика, това са само инфраструктурните обекти, отчитани по сметка 2202 и сметка 2099), тя следва да се отразява в «БЮДЖЕТ», включително и балансовата стойност на продадените амортизируеми активи, която се прехвърля от «ДСД» в «БЮДЖЕТ» чрез сметка 7602 (Указания – т. 35 от ДДС № 03 от 2016 г.).

ПРЕХВЪРЛЯНЕ НА АМОРТИЗИРУЕМИ АКТИВИ МЕЖДУ БЮДЖЕТНИ ОРГАНИЗАЦИИ В РАМКИТЕ НА СИСТЕМАТА НА ПРБ/ДВУ/БАН

Отчитането е по сметки от подгрупи 450 или 760, като се запазва балансовата стойност на отчитане на актива след прехвърлянето.

Получателят може да заведе актива по един от двата подхода:

а) **подход на брутно отразяване на отчетната стойност** и акумулираната амортизация (препоръчителен подход), т.е. по сметките от групи 20, 21 и 22 се отразява досегашната отчетна стойност, а по съответната сметка от група 24 – акумулираната до момента амортизация.

Пример: Отчетна с/ст на ДМА 1500 лв; акумулирана амортизация – 500 лв.

ПРИ ПРЕХВЪРЛИТЕЛЯ:

Д-т с/ка от гр. 24 – с акумулираната амортизация (АА) 500

Д-т с/ки 4500 или 7600 - с балансова стойност (ОС-АА) 1000

К-т с/ки от гр. 20, 21 и 22 - с отчетна стойност (ОС) 1500

ПРИ ПОЛУЧАТЕЛЯ:

Д-т с/ки гр. 20, 21 и 22 – с отчетна стойност (ОС) 1500

К-т с/ки 4500 или 7600 – с балансова стойност (ОС-АА) 1000

К-т с/ки гр. 24 – с акумулирана амортизация (АА) 500

В т. 37 от ДДС № 03 от 31.03.2016 г. са дадени указания за приключване на с/ка 4500 със с/ка 7600 преди годишното приключване.

**б) подход на директно завеждане** по нетна (балансова) стойност – активът се завежда по съответната сметка от групи 20, 21 и 22 директно с балансовата му стойност (съществуващата до момента отчетна стойност, намалена с акумулираната амортизация).

Пример:

При прехвърлителя в системата на ПРБ:

Намаление на отчетната стойност с АА:

Д-т с/ка 241, 242 - с акумулираната амортизация 500

К-т с/ки от 20, 21, 2202, 2099 – с акумулираната амортизация 500

Прехвърляне на активите на БО в системата на ПРБ:

Д-т с/ка 4500 или 7600 – с балансова стойност 1000

К-т с/ка от гр. 20, 21, 2202, 2099 – с балансова стойност 1000

Записването в бюджетната организация-получател:

Д-т с/ки гр. 20, 21, 2202, 2099 - с балансова стойност 1000

К-т с/ки 4500 или 7600 - с балансова стойност 1000

И при двата подхода получателят в системата на ПРБ може да продължи да амортизира актива като заложи същия остатъчен срок на актива и същите параметри на останалите компоненти от досегашния амортизационен план на прехвърлителя (въз основа на предоставена от прехвърлителя информация) или да заложи изцяло нов амортизационен план въз основа на негова преценка за съответните компоненти.

Прехвърляне на амортизируеми активи между бюджетни организации в системата на различни ПРБ/ДВУ/БАН

Изискванията на т. 20.6 от ДДС № 20 от 2004 г. продължават да се прилагат и в случаите на безвъзмездно, като прехвърлянето се отразява от прехвърлителя и получателя по съответните сметки 76Х2 по досегашната балансова стойност, фигурираща в отчетността на бюджетната организация-прехвърлител.

**ПРИ ПРЕХВЪРЛИТЕЛЯ :**

Д-т с/ки от подгр. 241, 242 500

Д-т с/ка 7612, 7642, 7652 1000 - балансова стойност

К-т с/ки гр. 20, 21 и 22 1500

**ПРИ ПОЛУЧАТЕЛЯ :**

Д-т с/ки от гр. 20, 21 и 22 1000 - балансова стойност

К-т с/ка 7612, 7642, 7652 1000- балансова стойност

**Забележка:** при прехвърляния на активи между различни ПРБ получателят не може да завежда актива чрез подхода на брутно отразяване.

След прехвърлянето получателят може да направи преоценка на актива съгласно т. 20.6.9 от ДДС № 20/2004 г. и следва да амортизира нефинансовия дълготраен актив в съответствие със счетоводната си политика.

**Важно!**

**т. 69 от ДДС № 05 от 2016 г.**

С въвеждането на амортизациите на нефинансовите дълготрайни активи не се извършва прекласификация на нефинансов дълготраен актив в краткотраен актив поради спад на стойността под прага на същественост.

**т. 70 от ДДС № 05 от 2016 г.**

В тази връзка, считано от 01.01.2017 г., разпоредбата на т. 16.16.9 от ДДС № 20/2004 г. се прилага само за случаите, при които се налага прекласифициране на краткотраен в дълготраен актив поради трайни и съществени промени в стойността на съответните активи. (р-л 2/р-л 3).

***Промени в амортизационния план при наличие на събития по т. 6.5 от СС 4 Отчитане на амортизации.***

**Наличие на събития –** основен ремонт, подобрения, модернизация, реконструкция, обезценка, преоценка, промяна на срока на годност, промяна на метода на амортизация, промяна на остатъчната стойност.

Пример за промяна при основен ремонт на нефинансов актив. Извод и заключение.

Наличие на събития съгласно т. 6.5 от СС 4 Отчитане на амортизации:

т. 6.5. Промени в отчитането на амортизациите се правят по изключение и могат да произтичат от:

а) определяне на нов метод за амортизация на група от сходни амортизируеми активи - при промяна в очаквания модел на икономическите ползи;

б) определяне на нов срок на годност - при промяна в параметрите, които предприятието е взело предвид при определяне на първоначалния срок на годност;

в) изменения в отчетната стойност на налични амортизируеми активи, които могат да бъдат:

- увеличения на отчетната стойност от извършени от предприятието подобрения, и/или

- увеличения или намаления на отчетната стойност по реда на друг счетоводен стандарт;

г) определяне на нова остатъчна стойност - при промяна в параметрите, които предприятието е взело предвид при определяне на първоначалната остатъчна стойност.

Пример:

В случай, че през годината е извършен основен ремонт (например през месец юни 2022 г.) от месец юли 2022 г. се прави промяна в амортизационния план. С цел математическа точност на изчисленията в годишната амортизационна квота, се прилага следната спомагателна таблица, като една година (12 месеца) се приравнява на коефициент единица.

 12 месеца = 1

 11 месеца = 11:12 = 0,92

 10 месеца = 10:12 = 0,83

 9 месеца = 9:12 = 0,75

 8 месеца = 8:12 = 0,67

 7 месеца = 7:12 = 0,58

 6 месеца = 6:12 = 0,50

 5 месеца = 5:12 = 0,42

 4 месеца = 4:12 = 0,33

 3 месеца = 3:12 = 0,25

 2 месеца = 2:12 = 0,17

 1 месец = 1:12 = 0,08

**Пример:**

Наличие на събитие за промяна на амортизационния план: Отчетната стойност на ДМА през 2021 г. е 2000 лв. Извършен основен ремонт на ДМА през юни 2022 г. за 1800 лв.

Отчетната стойност на актива: от м. юли 2022 г. се увеличава от 2000 лв. на 3800 (2000 + 1800) (Дт с/ка 203./Кт с/ка 2071);

Остатъчната стойност: увеличава се от м. юли 2022 г. от 200 лв. на 380 (10 % от 3800);

Амортизируемата стойност от м. юли за 2022 г. е: 3800 – 380 – 540 (360 + 180) = 2880 (нова отч. ст. – нова остат. ст. – акум. аморт. до промяната);

Срокът на годност: в случая не е променен, но може да бъде променен от постоянната работна група, назначена със заповед на ръководителя (съгласно т. 7.2 и т. 7.3 от СС 4 Отчитане на амортизациите), която проследява движението на ДМА и периодически преразглежда метода на амортизация и срока на годност. (срок на годност 5 г. – 1,5 изминали = 3,5 г.);

Амортизационната норма: 100 : 3,5 г. = 28,6 %;

ГАК : 28,6% х 2880 = 823 лв. - аморт. норма х амортизируема ст.

Години Срок на Отчетна Остатъчна

Годност стойност стойност

-

10 % Амортизируема стойност ГАН % ГАК Акумулирана амор/я на 01.01 Акумулирана амортизация към 31.12. Балансова стойност

1 2 3 4 5=3-4-9 6 7=5х6 8 9 10=3-9

2021 5 2000 200 1800 20 360 - 360 1640

2022- от

01 -06 5 2000 200 1800 10

(20х0,5) 180

(1800х10) 360 540 1460

2022 –от м. 07 до м.12 3,5 3800 380 2880

(3800-380-540) 14,3

(28,6х0,5) 411

(2880х

14,3) 540 951 2849

2023 3,5 3800 380 2880 28,6 823 951 1774 2026

2024 3,5 3800 380 2880 28,6 823 1774 2597 1203

2025 3,5 3800 380 2880 28,6 823 2597 3420 380

***ИЗПРАВЯНЕ НА ДОПУСНАТИ ГРЕШКИ ПРЕЗ МИНАЛИ ГОДИНИ***

**Важно!**

Допусната грешка се изправя по общия ред, съгласно т. 8.9 от ДДС № 20 от 2004 г. чрез сметките от гр. 69 и 79.

(Дт с/ка 6992/Кт с/ка от гр.24 или

Дт с/ка от гр. 24/Кт с/ка 7992)