**Тема 7: ЗАДБАЛАНСОВО ОТЧИТАНЕ НА ДВАТА БЮДЖЕТНИ ПОКАЗАТЕЛИ – ПОЕТИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА РАЗХОДИ И НОВИ ВЪЗНИКНАЛИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ ЗА РАЗХОДИ**

**(МАТЕРИАЛИ ЗА САМОПОДГОТОВКА)**

**Целта на темата** е участниците да се запознаят с нормативните изисквания на национално ниво, с характеристиката на бюджетните показатели (поети ангажименти за разходи – потоци и с новите възникнали задължения за разходи) и изискванията за тяхното правилно отчитане.

**Съдържание на темата:** Представя се коректното отчитане на разходите в съответствие с правилата на финансово отчитане в 3 подтеми:

***Подтема 7.1 Поети ангажименти за разходи***

***Подтема 7.2 Нови задължения за разходи***

***Подтема 7.3. Допускани грешки през минали години***

**Очаквани резултати от обучението:** Познаване на актуалната нормативните изисквания и прилагането им в практиката на счетоводителите Възможност за прилагане на нормативните изисквания и придобиване на умения в пряката дейност на експертите.

Темата визира счетоводна отчетност на задбалансовите сметки за поети ангажименти за разходи (сметки 9200, 9800, 9801, 9803, 9808, 9809), като се акцентира върху:

* понятия;
* видове договори;
* счетоводни статии.

***Подтема 7.1 Поети ангажименти за разходи***

Текущо през годината записванията по всички сметки от подгрупа 980 „Поети ангажименти за разходи – потоци” (с изключение на сметка 9801) се взимат в кореспонденция със сметка 9200 - като при увеличение на поетите ангажименти, съответната сметка от подгрупа 980 се дебитира срещу кредитиране на сметка 9200, а при намаление и анулиране (канцелиране) се съставя обратно записване – сметка 9200 се дебитира срещу кредитиране на сметка от подгрупа 980.

В края на годината всички сметки от подгрупа 980 (включително и сметка 9801) се приключват със сметка 9989 заедно с приключването на сметките от раздели 6 Сметки за разходи и 7 със сметка 1201 Сметка за приходи и трансфери.

**"Поети ангажименти за разходи"** са клаузи на договори, разпоредби на нормативни и административни актове, съдебни и арбитражни решения, които обвързват бюджетните организации с бъдещи плащания за разходи и/или нови задължения за разходи с определима стойност, с изключение на: разходите за персонал, пенсии и приравнени на тях плащания, лихви по дълга (включително по гарантирания от държавата и общините дълг), както и разходите за данъци и други публични държавни и общински вземания (т. 27 от § 1 на ДР на ЗПФ) .

**- обвързват** – означава, че е налице поет ангажимент само в размера на очакваното/ реално финансиране на договора, по който бюджетната организация очаква / или се обвързва да извърши определени плащания, т.е. токова колкото очакваме да платим по даден договор за 1, 2 или повече години.

- **с определима стойност** - договор, в който има други параметри , но няма точно определена стойност; или договор, в който съществува запис „до......лв.”

*!!!! Или* ***определената стойност*** *е точно фиксираната сума в договора, а* ***определима*** *стойност е приблизителната стойност, с която бюджетната организация е обвързана с бъдещо плащане/или задължение.*

**Примери:**

1. Рамков договор – само договор с текст, без параметри:

Например договор с НЕК, с В и К, Топлофикация и др. (без количества, ед. цена и стойност).

Тъй като в обхвата на договора не са включени параметри, изпълнението се третира като незабавна реализация с всяка получена фактура и всяко регулярно плащане. Не се прилага сметка 9200.

Начисляване на разходите:

Д-т с/ка 6010 Разходи за горива, вода и енергия

К-т с/ка 4010 Задължения към доставчици от страната

Издължаване на доставчика:

Д-т с/ка 4010 Задължения към доставчици от страната

К-т с/ка от група 50 Парични средства

§ 10-16/ § 95-07 (+)

Осчетоводяване по задбалансови сметки:

Д-т с/ка 9801 Възникнали ангажименти за разходи с незабавна реализация

К-т с/ка 9803 Реализирани ангажименти за разходи чрез плащане/възникване на задължение

При възстановяване на разходи от друг потребител, освен балансовото записване (Дт с/ка от гр. 50/Кт с/ка 6010 – съгласно т. 7.14 и т. 8.6. от ДДС № 20 от 2006 г.) § 95-07 (-)/§ 10-16 (-) се съставя и втора сторнировъчна статия за задбалансовото отчитане:

Д-т с/ка 9801 Възникнали ангажименти за разходи с незабавна реализация

К-т с/ка 9803Реализирани ангажименти за разходи чрез плащане/възникване на задължение – червено сторно

2. Договор с определена точно фиксирана стойност - например 10 000 лв.

Д-т с/ка 9800 Възникнали ангажименти за разходи

К-т с/ка 9200 Поети ангажименти за разходи - наличности

3. Договор с определима стойност - например ”до 10 млн. лв.”

Д-т с/ка 9800 Възникнали ангажименти за разходи

К-т с/ка 9200 Поети ангажименти за разходи – наличности

(например приблизителна стойност, с която общината се обвързва за бъдещи разходи в размер на 50 000 лв. )

4. Договор с параметри – количество (бр., м, кг, тонове, литри), ед. цена, (без стойност)

Д-т с/ка 9800 Възникнали ангажименти за разходи

К-т с/ка 9200 Поети ангажименти за разходи – наличности

(например получената приблизителна стойност в размер на 40 000 лв., определена по дадените параметри в договора - количество и единична цена)

Счетоводни статии:

Д-т с/ка 9800/ К-т с/ка 9200 – поемане по договор

Д-т с/ка 9200/ К-т с/ка 9803 – реализиране по договор

Д-т с/ка 9801/ К-т с/ка 9803 – незабавна реализация

Д-т с/ка 9200/ К-т с/ка 9804 – прехвърляне/вътрешни разчети

Д-т с/ка 9804/ К-т с/ка 9200 – поемане вътрешни разчети

Д-т с/ка 9200/ К-т с/ка 9805, 9806 –прехвърляне извън ПРБ

Д-т с/ка 9805,/ К-т с/ка 9200 – поемане от др. ПРБ

Д-т с/ка 9200/ К-т с/ка 9808 – коригиране на приблизителна с/т в нам.

Д-т с/ка 9808/ К-т с/ка 9200 – коригиране на прилизителна с/т в увел.

Д-т с/ка 9200/ К-т с/ка 9809 – анулиране/канцелиране на Ангажимента

***Подтема 7.2 Нови задължения за разходи***

Осчетоводяването на бюджетния показател “Нови задължения за разходи” при превеждане на авансови суми по сключен договор с доставчици/ изпълнители, е регламентирано в Указания на МФ – БЮ- 4 от 23.08.2018 г. и ДДС № 08 от 21.12.2018 г. и е изискване на ЗДДС – чл. 113, ал. 4

Възможни подходи при разходи за командировки и аванси на подотчетни лица, класифицирани като нови ангажименти за разходи.

Съставяне на счетоводни статии.

**"Нови задължения за разходи"** са паричните задължения за разходи, които възникват през текущата година, независимо от това дали са платени, с изключение на задълженията за разходи за персонал, пенсии и приравнени на тях плащания, лихви по дълга (включително по гарантирания от държавата и от общините дълг), за данъци и други публични държавни и общински вземания. Не са нови задължения за разходи провизиите за задължения съгласно счетоводното законодателство, приложимо за бюджетните организации, задълженията от предходни години, задълженията, които представляват дълг, както и поетите ангажименти за разходи (т. 22 от § 1 от ДР на ЗПФ).

**Важно!** Обхватът на разходите, попадащи в този показател, е идентичен с този на показателите за поети ангажименти.

Сумата на възникналите нови задължения се отразява по кредита на сметка 9860 срещу дебитиране на сметка 9989.

Сметката може да се дебитира, когато се налага да се коригира този показател в посока на намаление (например, при корекция на окончателно задължение към доставчик чрез издадено от него кредитно известие) срещу кредитиране на сметка 9989.

Сметка 9860 се приключва в края на годината със сметка 9989.

БЮ- 4 от 23.08.2018 г. – извлечение:

***“Всички ангажименти, които се предвижда да бъдат реализирани през съответните години представляват нови задължения за разходи по съответните години.“***

Обръщаме внимание, че предвид дефиницията за нови задължения за разходи (§ 1, т. 22) за 2019 г. и следващите години в този показател **задължително** трябва да се включват сумите, представляващи авансови плащания по съответните договори (всички плащания по договор/ангажимент, включително авансово плащане, които бюджетната организация е задължена да извърши, съгласно договорения ангажимент, следва да се третират по един и същ начин, тъй като всяко плащане представлява договорно задължение, независимо от това, кога ще бъде извършено)”.

т. 90. от ДДС № 08 от 21.12.2018 г.:

*С оглед унифицирането и привеждането на практиката по отчитането на показателя „нови задължения за разходи“ в съответствие с изискванията на ЗПФ с указание на МФ БЮ-№ 4/23.08.2018 г. се конкретизира, че от 2019 г. в изпълнението на този показател следва да се отразяват и съответните суми от ангажимента, които се реализират като авансови плащания, тъй като тези плащания също представляват договорно задължение, независимо от това, кога ще бъдат извършени.*

В тази връзка при извършването на такива плащания, съответното счетоводно записване по сметка 4020 за тези плащания следва да се съпроводи и със съответните задбалансови записвания за реализация на ангажимента и за изпълнението на показателя „нови задължения за разходи“.

Счетоводни статии след БЮ-4 от 2018 г.:

1. Сключване на договор:

Д-т с/ка 9800 / К-т с/ка 9200 50 000

2. Издаване на фактура от доставчика за авансово плащане, съгласно договор

3. Превеждане на аванса :

Д-т с/ка 4020 / К-т с/ка 5013 10 000

4. Реализиран ангажимент:

Д-т с/ка 9200/ К-т с/ка 9803 10 000

5. Нови възникнали задължения

Д-т с/ка 9989/ К-т с/ка 9860 10 000

6. Доставени са материали:

Д-т с/ка 3020 50 000

К-т с/ка 4020 10 000

К-т с/ка 4010 40 000

7. Реализиран ангажимент:

Д-т с/ка 9200/ К-т с/ка 9803 40 000

8. Ново възникнало задължение:

Д-т с/ка 9989/ К-т с/ка 9860 40 000

9. Изплатена разликата на доставчика:

Д-т с/ка 4010/К-т с/ка 5013 40 000

***!!! Задължително следва да има равнение между сметка 9860 и 9803 във всеки момент.***

т. 91 от ДДС № 08 от 21.12.2018 г.:

За **отчитането на показателя „нови задължения за разходи“** при предоставяне на аванси на основание издадена заповед за командировка, може да се възприеме подход, при който отчитането на реализацията на ангажимента и новите задължения за разходи да се извършва на стадия на предоставяне на аванса на служителя. В случай, че е налице неусвоен аванс, неусвоената сума следва да се сторнира от първоначално отчетената по съответните задбалансови сметки.

Друг възможен подход е отчитането на поетите ангажименти и новите задължения за разходи при командировки за сметка на отпуснатия на служителя аванс за командировка да се извършва след отчитането на аванса.

Пример:

При подход: на етап предоставяне на аванс на командированото лице 1000 лв.

Д-т с/ка 4261/К-т с/ка гр. 50 1000

Д-т с/ка 9801/К-т с/ка 9803 1000

Д-т с/ка 9989/К-т с/ка 9860 1000

Усвоен аванс 800

Д-т с/ка от гр. 50/К-т с/ка 4261 200

Д-т с/ка 9801/К-т с/ка 9803 200

Д-т с/ка 9989/К-т с/ка 9860 200

При подход: на етап отчитане на разходите за командировка за 2200 лв.

Д-т с/ка 4261/К-т с/ка гр. 50 1000

Д-т с/ка подгр. 609/ 2200

К-т с/ка 4261 1000

К-т гр. 50 1200

Д-т с/ка 9801/К-т с/ка 9803 2200

Д-т с/ка 9989/К-т с/ка 9860 2200

*Важно! Подходът следва да е унифициран за цялата система на ПРБ!*

От МФ няма указание, но по аналогичен начин следва да се третира и предоставянето на аванси на други подотчетни лица - например за закупуване на материални запаси (гориво, канцеларски материали, хранителни продукти и др.).

При подход: отчитане на разходите за закупуване на материални запаси за 2000 лв.:

Д-т с/ка 4261/К-т с/ка 5011 2000 – с аванса

Д-т с/ка 3020/К-т с/ка 4261 2000 – с доставката

Д-т с/ка 9801/К-т с/ка 9803 2000 - при незабавна реализация

Д-т с/ка 9989/К-т с/ка 9860 2000

***Подтема 7.3. Допускани грешки през минали години***

1. Допускат се грешки при осчетоводяването на предоставените аванси по договори, като се осчетоводява неправилно получената фактура от доставчика/изпълнителя, без да е налице данъчно събитие (не е преведен аванса).

Некоректно се съставя статията:

Д-т с/ка 4020 Доставчици по аванси от страната

К-т с/ка 4010 Задължения към доставчици от страната

В този случай се кредитира неправилно пасивна сметка за задължение, а в същност такова няма, тъй като все още не е преведена авансовата сума. Пасивната сметка е наличие на обстоятелство, което изисква и задбалансово отчитане на реализирани поети ангажименти за разходи по кредита на сметка 9803, както и нови задължения за разходи по сметка 9860, а такива все още няма.

Обикновено при превеждане на аванса на доставчика се закрива сметка 4010 като се дебитира, но бюджетните показатели вече са осчетоводени преди превода, което води до некоректен финансов отчет към тази дата.

Коректната счетоводна статия при превеждане на аванса е следната:

Д-т с/ка 4020 Доставчици по аванси от страната

К-т с/ка от гр. 50 Парични средства

За правилното осчетоводяване на стопанската операция, при която се превежда аванс на доставчик или изпълнител е необходимо да се спазват разпоредбите на ЗДДС, а именно:

Според чл. 113, ал. 4. от ЗДДС фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането.

На основание именно на тази законова разпоредба коректното осчетоводяване при преведена авансова сума на доставчик/изпълнител е:

Д-т с/ка 4020/

К-т с/ка от гр. 50.

**Извод:**

***Основанието за превеждане на аванса е клауза в сключения договор, а не получената фактура преди плащането.***

2. Не се прави разлика между сметки 9808 и 9809, които се прилагат при различни счетоводни ситуации. Сметка 9808 „Корекции в обема/стойността на поетите ангажименти за разходи” се прилага в случаите, при които се коригира приблизителната стойност на поетия ангажимент за разходи до неговата фактическа стойност. Сметка 9809 „Анулиране (канцелиране) на поети ангажименти за разходи” се прилага в случаите, когато цялостно или частично се прекратява изпълнението на вече сключен договор, с който е поет определен ангажимент за разходи.

3. Между балансовите и задбалансовите сметки при отчитане на поетите ангажименти и новите възникнали задължения за разходи съществува взаимовръзка. Допускат се грешки, като не се проследява намалението или увеличението по балансовите сметки и в тази връзка не се коригират задбалансовите бюджетни показатели при промяна на обстоятелствата.

Например при префактуриране на еленергия на външен потребител, коректните записвания са:

Начислени разходи за електрическа енергия в общината за 2000 лв.:

Д-т с/ка 6010 Разходи за горива, вода и енергия 2000

К-т с/ка 4010 Задължения към доставчици от страната 2000

Издължена сумата на НЕК:

Д-т с/ка 4010 Задължения към доставчици от страната 2000

К-т с/ка от гр. 50 Парични средства 2000

§ 10-16 „Вода, горива и енергия” 2000

§ 95-07 „Наличност в левове по сметки в края на периода (+)” 2000

Осчетоводяване на двата бюджетни показателя:

Д-т с/ка 9801 Възникнали ангажименти за разходи с незабавна реализация 2000

К-т с/ка 9803 Реализирани ангажименти за разходи чрез плащане/

възникване на задължение 2000

Д-т с/ка 9989 Кореспондираща сметка за задбалансови пасиви 2000

К-т с/ка 9860 Възникнали нови задължения за разходи 2000

Префактурирана на друг потребител на електрическа енергия за 200 лв. и отчитане й като възстановен разход:

Д-т с/ка 4110 Вземания от клиенти от страната, гр. 50 200

К-т с/ка 6010 Разходи за горива, вода и енергия 200

§ 95-07 „Наличност в левове по сметки в края на периода (-)” 200

§ 10-16 „Вода, горива и енергия” (-) 200

Червено сторно на префактурираната сума при бюджетните показатели:

Д-т с/ка 9801 Възникнали ангажименти за разходи с незабавна реализация 200

К-т с/ка 9803 Реализирани ангажименти за разходи чрез плащане/

възникване на задължение - червено сторно 200

Д-т с/ка 9989 Кореспондираща сметка за задбалансови пасиви 200

К-т с/ка 9860 Възникнали нови задължения за разходи 200

* червено сторно

4. Друга грешка е, че по кредита на сметка 9200 при поемане на ангажимент за разходи чрез сключен договор за повече от една година неправилно се отразява в кредита по сметка 9200 само тази част от него, която се отнася за отчетната година, а не цялата стойност на договора.

Коректното записване е, да се осчетоводи цялата стойност на договора, която се погасява с неговото изпълнение за всяка отчетна година.