

**КОНЦЕПТУАЛНАТА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ В  
ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР – ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВО ПРЕД  
ФИНАНСОВАТА ОТЧЕТНОСТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР НА БЪЛГАРИЯ**



**проф. д-р Даниела  
Фесциян**



**доц. д-р Камелия Савова**  
Регистриран одитор



**д-р Радка  
Андасарова**

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организациите от публичния сектор</p> <p>Международни счетоводни стандарти за публичния сектор</p> <p>Бюджетна организация</p> <p>JEL Класификация: M40, M41</p>	<p>Дейността на публичния сектор е важен фактор за облика на държавата в национален и международен аспект. Счетоводството е основен източник на качествена информация за финансово-имущественото състояние на бюджетните организации в динамика и статика. За целта основополагащ е изборът на приложима счетоводна база със съответстващи концептуални основи и счетоводни стандарти.</p> <p>Един от резултатите от работата на Консултативната група по финансово счетоводство в публичния сектор към УМС на ИДЕС е представянето на базовите постановки на Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организациите от публичния сектор (Концептуалната рамка), приета от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор, като възможност за адаптирано прилагане в България, поради необходимост от усъвършенстване на националното счетоводство в бюджетния сектор.</p> <p>Съдържанието на статията е ориентирано към органите, разработващи и приемащи националните счетоводни регламенти за публичния сектор, към потребителите на информация във финансовите отчети на бюджетните организации, към практикуващите счетоводители и одиторите в бюджетния сектор. Стремещт на консултативната група е да даде познания за базовите постановки на Концептуалната рамка, които се прилагат от организации, приели Международните счетоводни стандарти за публичния сектор.</p>

## 1. Въведение

Публичният сектор на икономиката се определя като част от националното стопанство, в която се осъществяват функциите на държавата. Същественото е, че при реализиране на тези функции не се създава национален продукт<sup>1</sup>, а се консумира такъв. Целта е запазване и нарастване на икономическата мощ на държавата и на социалното благосъстояние на обществото при осигурена (от държавата) отбрана и вътрешен ред. Това определя дейността, осъществявана в публичния сектор, като важен фактор за облика на страната в национален и международен аспект.

През последните години на несигурност, поради пандемията COVID-19, се откри решаващата роля на публичния сектор. Икономиките продължават да бъдат подкрепяни от правителствата с ресурси чрез различни програми. Обществеността получи напомняне и по-добро разбиране за стойността, която публичният сектор носи в живота на обществото. В условията на COVID-19 се разбраха и недостатъците на бюджетната система, което снижи доверието към държавата. По данни на Edelman Trust Barometer<sup>2</sup> доверието към правителствата е намаляло с приблизително осем пункта, което предизвика тревога за дейността на публичния сектор. Ето защо е необходима повече от всякога прозрачна информация, както и най-добри системи за получаването ѝ, за да могат правителствата да управляват ефективно в интерес на обществото и да възстановят общественото си доверие.

Източник на качествена информация за дейността на публичния сектор е счетоводната система. Въпросът е за избор на приложими счетоводни стандарти и концептуални основи във финансовата отчетност на бюджетните организации.

**Целта на изследването е да представи базовите постановки на Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организациите от публичния сектор (Концептуалната рамка).**

За постигане на целта се поставят следните задачи:

- да се обосноват основни насоки за усъвършенстване на счетоводството в публичния сектор в България;
- да се представят възникването и развитието на Концептуалната рамка;
- да се презентират базовите постановки в отделните части на Концептуалната рамка.

**Методологията и методиката на изследването** се основават на общите принципи на познанието, като се прилагат методите на

---

<sup>1</sup> Понятието „национален продукт“ се употребява като синоним на понятието „брутен национален продукт“. Икономическата му същност се определя като съвкупност от блага за крайно потребление, произведени от всички икономически агенти на дадена страна независимо дали са действащи в границите на страната, или извън нея. – Икономическа енциклопедия, София, 2005 г., с. 76.

<sup>2</sup> Carruthers, I. Can Public Sector Accountants Help Save the World? Yes We Can – and Here’s Why, 2021, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/can-public-sector-accountants-help-save-world-yes-we-can-and-here-s-why>

документален, сравнителен, структурен, критичен и иконометричен анализ и синтез; на историческото и логическото изследване.

**Ограничения на изследването** – проучванията са за действащата към момента нормативна регламентация на счетоводството в публичния сектор на България и прилаганата Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организациите от публичния сектор.

## **2. Необходимост от усъвършенстване на финансовата отчетност в публичния сектор на България**

Някои от основните насоки за усъвършенстване на отчетността в бюджетния сектор на икономиката в България са следните:

### **➤ Приемане на счетоводни стандарти за финансовата отчетност на бюджетните организации**

По тази проблематика в специализираната литература са аргументирани редица отклонения от фундаменталните принципи при счетоводното отчитане на определени обекти в бюджетните предприятия<sup>3</sup>, както и негативни ефекти от липсата на стандартизация на счетоводната система в публичния сектор<sup>4</sup>. Представени са шестте качествени характеристики на счетоводната система в предприятията от публичния сектор<sup>5</sup>. Аргументирана е тезата, че „Стандартизацията в счетоводството на предприятията от публичния сектор е обективно необходим, динамичен процес, чрез който се постига създаване и прилагане на общоприети правила за регулиране на счетоводната система, унифициране на структурата и съдържанието на финансовите отчети и удовлетворяване на интересите на обществото от надеждна информация за публичните финанси“<sup>6</sup>.

В България към момента няма специално разработени счетоводни стандарти за дейността на бюджетните организации<sup>7</sup>. Предприятията в публичния сектор осъществяват счетоводната си дейност на база Указания за прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия<sup>8</sup>. Тези Национални счетоводни стандарти са разработени и приети за финансовата отчетност на нефинансовите предприятия. Министерството на финансите ги адаптира към спецификите на бюджетния сектор на икономиката чрез указния, писма, заповеди и разяснения. Министерството на финансите чрез

---

<sup>3</sup> Фесчиян, Д. 2013, Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и процесът на хармонизация на счетоводството в ЕС. Икономически изследвания, София: ИИИ на БАН, бр. 4., с. 122 – 145.

<sup>4</sup> Фесчиян, Д. 2013, Европейска система от хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор. Икономическа мисъл, София: ИИИ на БАН, бр. 4, с. 106 – 117.

<sup>5</sup> Фесчиян, Д. 2015, Необходимост и перспективи в стандартизацията на счетоводството в публичния сектор към изискванията на МССПС, София, електронно списание на ИДЕС, бр. 2, с. 19 – 40.

<sup>6</sup> Фесчиян, Д. 2018, Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, монографичен труд, трето преработено и допълнено издание, с. 268.

<sup>7</sup> Понятията „бюджетни организации“, „бюджетни предприятия“ и „предприятия в публичния сектор“ се употребяват като синоними.

<sup>8</sup> ДДС 20/14.12.2004; <https://www.minfin.bg/bg/1039>

Дирекция „Държавно съкровище“ (ДДС)<sup>9</sup> ежегодно издава за бюджетните организации:

- указания за изготвяне и представяне на отчети за касовото изпълнение, оборотни ведомости и друга текуща отчетна информация;
- указания за годишното счетоводно приключване и представяне на годишните финансови отчети;
- стандартизирани макети за отчетите на министерства и ведомства, на общините, за авансово финансиране, за предоставяне на информация към държавните институции – НАП, НОИ и др.;
- заповеди за прилагане на Единна бюджетна класификация и Сметкоплан на бюджетните организации;
- коментари по методологически въпроси на отчетността.

Видно е, че указанията на Министерството на финансите за прилагане на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия от 2004 г. всяка година се актуализират. Обосновано е, че „липсата на стандартизация на счетоводната система на бюджетните предприятия и регламентирането ѝ със заповеди, писма, указания и др. често с недостатъчно изяснено съдържание води до хаос в публичните финанси“<sup>10</sup>. Това води до липса на синхронизация и адаптация на приложимите счетоводни стандарти към познатите концептуални рамки в национален и глобален аспект.

Гореизложеното доказва необходимостта от ускоряване на процеса по приемане на счетоводни стандарти, които да са специално разработени за финансовата отчетност на бюджетните организации.

➤ **Усъвършенстване на формата и съдържанието на съставните части на финансовите отчети**

Съдържанието на финансовите отчети на бюджетните организации се определя със заповед на Министерството на финансите<sup>11</sup>. Съгласно тази заповед годишните и междинните финансови отчети на бюджетните организации включват:

- баланс;
- отчет за приходите и разходите;

<sup>9</sup> <https://www.minfin.bg/bg/58>: Основна цел на Дирекция „Държавно съкровище“ е да отговаря за дейностите, свързани с организиране, координиране и анализ на текущото изпълнение на приетия от Народното събрание държавен бюджет, оперативното управление на агрегираните касови потоци в системата на единната сметка, методологията на отчетността и платежните процедури на бюджетните предприятия и изготвяне на статистически данни за държавните финанси.

<sup>10</sup> Фесчиан, Д. 2020, Регламенти и стандартизация на счетоводната система в публичния сектор. Пленарен доклад пред Юбилейна международна научна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС. Сборник с доклади: „Приносите на счетоводството в икономическата наука“, София, с. 22 – 46

<sup>11</sup> ЗМФ 1338/22.12.2015.

- отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства;
- приложение, което съдържа:
  - пояснение за прилаганата счетоводна политика;
  - оповестяване на допълнителна информация за състоянието и движението на активите, пасивите, приходите, разходите и задбалансовите позиции;
  - информация за изпълнението на показателите за бюджета и сметките за средства от Европейския съюз, в т.ч. и агрегирана информация за касовите разходи по функции и групи, съгласно Единната бюджетна класификация (ЕБК).

Формата, структурата и съдържанието на счетоводния баланс, отчета за приходите и разходите, отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства, които съставят бюджетните предприятия в България, са със специфики, които затрудняват потребителите на информацията относно тяхната разбираемост, уместност и сравнимост на имуществени форми и капиталови източници, на приходи и разходи, на входящи и изходящи парични потоци.<sup>12</sup> Обоснована е необходимостта от усъвършенстване на структурата и съдържанието на финансовите отчети в публичния сектор чрез адаптирането им към изискванията на МССПС. Сравнителен анализ на съдържанието на финансовите отчети на предприятията от публичния сектор в Република България с тези, изготвени на база МССПС, доказва предимствата на възприемането на стандартизиран подход при изготвянето на финансовите отчети. Очакваният резултат е чрез „приемане на принципите и постановките на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор да се създадат предпоставки за цялостно повишаване на качеството на финансовите отчети в публичния сектор, с което ще се постигнат своевременни и надеждни финансови и фискални данни, възможност за съпоставимост на финансовите отчети, както и по-голямата прозрачност и отговорност на публичния сектор. Това ще донесе значими ползи за управлението на публичния сектор, ще подобри ефективността и ефикасността на публичната администрация и ще улесни контрола върху резултатите на бюджетните предприятия“<sup>13</sup>. Като съществен недостатък се определя и липсата на консолидиран финансов отчет на Република България на национално ниво.

---

<sup>12</sup> Савова, К. Стандартизирани подходи за представяне на финансовите отчети на предприятията в публичния сектор, Вариативни подходи за представяне на елементите (позициите) във финансовите отчети на предприятията в публичния сектор; Проект за университетско научно изследване № НИД НИ-6/2018 – УНСС „Вариативни подходи на третиране на финансовите отчети – оценки, представяне, превенции на измами“, ИК-УНСС, 2021 г.

<sup>13</sup> Фесчиян, Д. 2016, За необходимостта от адаптиране на финансовите отчети в публичния сектор към изискванията на МССПС – Сборник научни статии – Икономиката на България и Европейския съюз – конкурентоспособност и иновации, София.

Регламентите на Министерството на финансите относно отчетността и финансовите отчети на бюджетните организации са в съответствие със Закона за публичните финанси<sup>14</sup>.

Финансовите отчети представят дейността на бюджетната организация, което налага представената информация в тях да е полезна на заинтересованите страни. Такъв ефект се постига чрез стандартизирана и международно позната форма, структура и съдържание на финансовите отчети.

Следователно усъвършенстването на финансовата отчетност в публичния сектор на България би се постигнало чрез един от вариантите:

- приемане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) или
- разработване и прилагане на Национални счетоводни стандарти за публичния сектор, които да са синхронизирани с МССПС.

Държави, прилагащи МССПС като счетоводна база, са: Естония, Казахстан, Нова Зеландия, Швейцария и др.

Държави, прилагащи национални счетоводни стандарти за публичния сектор, адаптирани към МССПС, са: Австрия, Бразилия, Босна и Херцеговина и др.

Фундаменталните основи на МССПС са представени в Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организациите от публичния сектор.

### **3. Създаване и прилагане на Концептуална рамка за финансово отчитане в публичния сектор**

Концептуалната рамка за финансово отчитане в публичния сектор е резултат на работата на Съвета по МССПС. Съветът по МССПС е стандартизационен орган и част от структурата на Международната федерация на счетоводителите (IFAC).<sup>15</sup> Основната му функция е да координира действията на международните организации при решаване на въпросите, свързани със счетоводството, финансовите отчети и одита в публичния сектор. Стратегическата му цел е да се укрепи управлението на публичните финанси чрез прилагане на МССПС, разработени на принципа „начисляване“, и да установи МССПС (IPSAS) като световна счетоводна база. За целта е разработен и предложен план за петгодишен период 2019 – 2023 г. В документа е посочено, че стремежът е укрепване на управлението на публичните финанси в глобален мащаб чрез приемане на принципа „текущо начисляване“, заложен в МССПС. Това налага по-добра информираност за ползите от приемането на МССПС и изграждане и поддържане на адекватна финансова отчетност в публичния сектор<sup>16</sup>. За постигане на стратегическата цел Съветът по МССПС съсредоточава дейността си в следните насоки:

<sup>14</sup> <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135837967>: Закон за публичните финанси, действащ през 2021 г., чл. 1, ал. 1, т. 10; глава петнадесета.

<sup>15</sup> Относно IPSASB; <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>

<sup>16</sup> IPSASB STRATEGY AND WORK PLAN 2019 – 2023; <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023>

- разработване и поддържане на МССПС и други висококачествени насоки за финансово отчитане в публичния сектор;
- популяризиране на МССПС и ползите от прилагането им;
- финансовите отчети на бюджетните организации да предоставят изчерпателна информация за финансовото управление на публичния сектор и вземане на решения;
- предоставяне на насоки за решаване на въпроси във финансовото отчитане в публичния сектор.

Надзорният орган на Съвета по МССПС е **Комитетът по обществен интерес**<sup>17</sup>. Основната му функция е да гарантира, че Съветът по МССПС работи в обществен интерес и разработва стандарти с тази насоченост.

Съветът по МССПС стартира проекта за разработване на *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор (Концептуалната рамка)* през 2006 г. През 2014 г. е одобрена и приета такава Концептуална рамка. Предназначението ѝ е да служи като база за разработване на нови и подобряване на съществуващите Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС). Философията на Концептуалната рамка е да представи базовите характеристики на отчетните обекти в дейността на бюджетните организации, подходите за създаване на счетоводна информация за тях и представянето им във финансовите отчети<sup>18</sup>. Следва се и целта за удовлетворяване потребностите от информация на заинтересованите страни за вземане на адекватни решения. **Концептуалната рамка се прилага от организации в публичния сектор, които са приели и прилагат във финансовата си отчетност изцяло или частично МССПС.** Организации и правителства, прилагащи изцяло МССПС, са: НАТО; Европейската комисия (за собствените си финансови отчети); Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР); системата на ООН; държавното управление на Австралия, Канада, Нова Зеландия, Великобритания, Съединени американски щати и др.<sup>19</sup> Организации, прилагащи частично МССПС, са: Австралия, Белгия, Канада и др.<sup>20</sup>

Предназначението на Концептуалната рамка е да установи концепции, които да се прилагат при разработване на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) и Насоките за препоръчително практическо прилагане (НППП), въз основа на които се съставят и представят финансовите доклади с общо предназначение (ФДОП) на организациите от публичния сектор<sup>21</sup>. В тази връзка Съветът по МССПС е съобразил характеристиките на публичния сектор като:

<sup>17</sup> Public Interest Committee (PIC); <https://www.oecd.org/gov/budgeting/pic.htm>

<sup>18</sup> Понятията „предприятия в публичния сектор“, „бюджетни организации“ и „бюджетни предприятия“ се употребяват като синоними.

<sup>19</sup> IPSAS ADOPTION BY GOVERNMENTS;

[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS\\_Adoption\\_Governments.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf)

<sup>20</sup> Global Impact Map; <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles>

<sup>21</sup> Публичният сектор включва централни и регионални (регион, щат/провинция, район) правителства/органи на държавното управление и свързани с тях държавни организации. Секторът включва също така и международните организации от публичния сектор.

- **Обем и финансово значение на необменните операции**

Необменните операции са база за съществуването и функционирането на публичния сектор. Същността им е в получаване на стойност в бюджетната организации, без да се предоставя в замяна приблизително равна стойност. Това налага всички бюджетни организации да се отчитат пред лицата, които предоставят ресурси, особено пред тези, които осигуряват ресурси посредством данъци и други задължителни вноски в бюджетите на държавата.

- **Значение на одобрения бюджет**

Значението на одобрения бюджет се определя от факта, че законодателен орган определя съдържанието на бюджета и осъществява надзор за изпълнението му. Одобреният бюджет често е база за определяне на данъчното облагане и е част от процеса на законодателно одобрение за изразходване на публичните средства.

- **Естество на програмите и дългосрочност на публичния сектор**

В публичния сектор програмите на дейността са в повечето случаи дългосрочни и в зависимост от бъдещите бюджетни постъпления. Поради това конкретните ангажименти не съответстват на дефинициите за актив и пасив и не се включват във финансовите отчети. Следователно финансовите отчети не представят изчерпателно информация, която е необходима на заинтересованите страни, особено такава като за социалните ползи. За организациите в публичния сектор дългосрочните програми са със съществено значение за потвърждаване на принципа „действащо предприятие“.

- **Естество и цел на активите и пасивите в публичния сектор**

Естеството и целта на активите и пасивите в публичния сектор е предназначението им в полза на обществото. Поради това чрез активите се предоставят услуги на обществото, без да се генерират парични потоци.<sup>22</sup> Пасивите възникват обичайно от необменните операции за предоставяне на обществени блага, от функцията на правителството като кредитор от последна инстанция, от предоставянето на ресурси на трети страни (при бедствени ситуации).

- **Регулаторната роля на организациите от публичния сектор**

Регулаторната роля на организациите в публичния сектор е с цел да се защитава общественият интерес в съответствие с целите на държавната политика. Поради това се регулира дейността на предприятията в другите сектори на икономиката, на бюджетни организации от финансиращия бюджет, на пазарните механизми и др.

---

<sup>22</sup> Много активи в публичния сектор ще генерират парични потоци, но често това не е основната причина те да бъдат държани.



▪ **Взаимовръзка със статистическата отчетност**

Финансовата информация на публичния сектор е в два аспекта:

- за статистиката на държавните финанси (СДФ) за целите на макроикономическия анализ и вземане на решения на общодържавно равнище<sup>23</sup>; и
- за финансовите отчети с общо предназначение, съставени на база МССПС, за целите на управлението и вземане на решения на ниво организация, в т.ч. и финансови отчети на ниво държава.

Общите характеристики на СДФ и финансовите отчети по МССПС са:

- информацията се създава на принципа „начисляване“;
- информацията е за държавните активи, пасиви, приходи и разходи;
- информацията е за паричните потоци на държавата.

Различията между СДФ и финансовите отчети по МССПС са:

- чрез финансовите отчети по МССПС се представя информация за отчитащата се организация за целите на потребителите при вземане на решения и управление;
- чрез СДФ се анализира фискалната политика, нейното въздействие върху икономиката и сравнението на финансовите резултати за държавата и в международен аспект. СДФ е с по-широк спектър.

Предназначението на Концептуалната рамка и характеристиките на дейността в публичния сектор са основополагащи при разработване на обособените части в документа.

#### **4. Основни концепции в отделните глави на Концептуалната рамка**

##### **Глава 1 – Роля и правна сила на Концептуалната рамка**

В тази глава са определени ролята, правната сила и приложимостта на Концептуалната рамка, като е представено определение за финансовите доклади с общо предназначение (ФДОП).

<b>Роля на Концептуалната рамка</b>	а/ Да установи базови понятия и концепции на финансовото отчитане с общо предназначение (финансово отчитане) на принципа на начисляване от организациите от публичния сектор
	б/ Тези базови понятия се ползват в МССПС и НППП

<sup>23</sup> Стандартите за макроикономическа статистика са представени в Системата на националните сметки (СНС).

<b>Правна сила на Концептуалната рамка</b>	а/ Да предостави насоки по въпроси на финансовото отчитане, които не са разгледани в МССПС и/или в НППП
	б/ Концептуалната рамка: не е стандарт; не отменя постановките на МССПС и НППП; не установява задължителни изисквания за финансово отчитане от организациите в публичния сектор
<b>Финансови доклади с общо предназначение (ФДОП)</b>	* Това са финансови доклади, чиято цел е да удовлетворят информационните нужди на потребителите, които не са в състояние да изискат финансови доклади за конкретните им потребности
	* ФДОП обхващат финансовите отчети, пояснителните приложения към тях, представянето на друга информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети
<b>Приложимост на Концептуалната рамка</b>	Концептуалната рамка е приложима по отношение на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор, прилагащи МССПС

## **Глава 2 – Цели и потребители на финансовото отчитане с общо предназначение**

В тази глава са дефинирани целите на финансовото отчитане; определени са потребителите на информацията във ФДОП и информационните им нужди; изяснена е същността на управленската отчетност и вземането на решения.

<b>Цели на финансовото отчитане</b>	Да се предостави информация за бюджетната организация, която да е полезна за целите на управленската отчетност и вземането на решения от потребителите на ФДОП
<b>Потребители на финансовите доклади с общо предназначение</b>	а/ получателите на услуги от публичния сектор
	б/ лицата, предоставящи ресурси на публичния сектор
	в/ законодателният орган и членовете на парламента като представляващи интересите на получателите на услуги и на лицата, предоставящи ресурси
<b>Управленска отчетност и вземане на решения</b>	* Задълженията за управленска отчетност се изпълняват чрез предоставяне на информация за управлението на ресурсите, които са осигурени на съответната бюджетна организация за предоставяне на услуги, както и предоставяне на информация за спазване на действащото законодателство

	<p>* Вземането на решения от потребителите на информацията във ФДОП е по отношение на:</p> <p>* предоставяне на ресурси; * предоставяне на видовете услуги; * гласуване в подкрепа на официални лица или други представителни органи, което е с влияние при разпределяне на публичните ресурси</p> <p>* Информацията във ФДОП за целите на управленската отчетност влияе при вземане на решения от потребителите на ФДОП</p>
<b>Информационни потребности на получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси</b>	Получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, се нуждаят от информация за бюджетната организация относно: * резултатите от дейността; * ликвидността; * дългосрочната устойчивост; * адаптирането към променящите се условия и др.
<b>Информация, предоставяна от финансовите доклади с общо предназначение</b>	а/ финансово състояние, финансови резултати от дейността и парични потоци
	б/ бюджетна информация и спазване изискванията на законодателството и други нормативни документи, регулиращи привличането и използването на ресурси
	в/ постигнати резултати от дейността по предоставяне на услуги
	г/ прогнозна финансова и нефинансова информация
	д/ пояснителна информация като факторите, влияещи на финансовите резултати и на резултатите от предоставянето на услуги, прогнозите на дейността и др.
<b>Финансови отчети и информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети</b>	В рамките на ФДОП се включва и допълнителна информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети. Финансовите отчети са ядрото на финансовото отчитане
<b>Други източници на информация (информация, която не се съдържа във финансовите отчети)</b>	а/ бюджетите и финансовите прогнози на правителствата
	б/ доклади относно текущи и очаквани икономически условия
	в/ доклади за държавни бюджети и прогнози
	г/ информация за инициативи в държавната политика с влияние върху бюджетите и потребностите от предоставяне на услуги и др.

**Глава 3 – Качествени характеристики**

В тази глава са представени качествените характеристики на информацията във ФДОП, които я правят полезна за потребителите.

<b>Качествени характеристики на информацията във ФДОП</b>	Качествените характеристики са отличителни черти, които правят информацията полезна за потребителите и способстват за постигане на целите на финансовото отчитане
	Качествените характеристики са приложими за финансовата и нефинансовата информация във ФДОП, включително историческата и прогнозната информация, както и пояснителната информация
	Качествените характеристики на информацията във ФДОП са: * уместност, * достоверно представяне, * разбираемост, * своевременност, * съпоставимост, * възможност за проверка
<b>Уместност</b>	Финансовата и нефинансова информация е уместна, ако влияе при постигане целите на финансовото отчитане. Влияние се постига, ако финансовата и нефинансова информация имат потвърдителна значимост, прогностична значимост или и двете
<b>Достоверно представяне</b>	Достоверно представяне е, когато информацията във ФДОП е пълна, неутрална и не съдържа съществени грешки
	Достоверно представяне е отразяване на икономическата същност на операциите, събитията, дейностите или обстоятелствата, което не винаги съвпада с тяхната юридическа форма
<b>Разбираемост</b>	Разбираемост е представяне на естеството на информацията във ФДОП съобразно нуждите и познанията на потребителите
	Разбираемостта предполага, че потребителите са с достатъчно знания за дейността на организацията и средата, в която функционира, за да могат да се запознаят с информацията във ФДОП
<b>Съпоставимост</b>	Съпоставимостта е качеството на цялостната информация във ФДОП. Чрез съпоставимостта потребителите идентифицират сходства и различия между два набора явления (обичайно два отчетни периода)
	Съпоставимостта се постига чрез последователно прилагане на подходи и политики във финансовото отчитане
<b>Възможност за проверка</b>	Възможността за проверка (способност за потвърждение) е, че различни информирани и независими наблюдатели могат да достигнат до общ консенсус/резултат относно достоверността на информацията във ФДОП и непредубедеността на приложените методи за оценка, признаване и представяне

	Проверката/потвърждението може да е пряко и косвено
<b>Ограничения върху информацията, включена във ФДОП</b>	а/ ниво на същественост
	б/ разходи – ползи
	в/ баланс между качествените характеристики

#### **Глава 4 – Отчитащи се организации**

В тази глава се дава определение на отчетния субект (отчитаща се организация), като са посочени нейните ключови характеристики.

<b>Отчитаща се организация от публичния сектор</b>	Определя се като правителство или друга организация от публичния сектор, програма или разграничима област на дейност, която изготвя ФДОП
	Отчитаща се организация, обхващаща две или повече отделни организации, които представят общ ФДОП, се обозначава като група
	Отчитащата се организация може да има отделен юридически статут или да е примерно организация, административна структура или програма без отделен юридически статут
<b>Ключови характеристики на отчитащата се организация</b>	а/ набира ресурси от или от името на доверителите; използва ресурсите за дейност в интерес на или от името на тези доверители
	б/ получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, зависят от ФДОП на организацията

#### **Глава 5 – Елементи на финансовия отчет**

В тази глава се конкретизират елементите на финансовия отчет на бюджетната организация. За всеки елемент е представено определение и разяснения към него.

<b>Елементи на финансовия отчет са:</b>	а/ активи
	б/ пасиви
	в/ приходи
	г/ разходи
	д/ вноски на собствениците
	е/ разпределения към собствениците.
<b>Актив</b>	Ресурс, контролиран от организацията, в резултат на минало събитие. Ресурсът притежава потенциална възможност за полезно използване или способност да генерира икономически ползи
<b>Пасив</b>	* Настоящо задължение на организацията за изходящ поток на ресурси, което произтича от минало събитие.

	* Настоящото задължение е юридически обвързващо или НЕобвързващо задължение, което организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне
<b>Нетно финансово състояние, други ресурси и други задължения</b>	* Други ресурси и други задължения са тези, които не отговарят на дефинициите за актив и пасив, но се признават във финансовия отчет за постигане целите на финансовото отчитане
	* Нетното финансово състояние е разликата между активи и пасиви след прибавяне на други ресурси и изваждане на други задължения. Нетното финансово състояние може да е с положителна или отрицателна стойност
<b>Приход</b>	Увеличаване на нетното финансово състояние на организацията, различно от увеличение, произтичащо от вноски на собствениците
<b>Разход</b>	Намаляване на нетното финансово състояние на организацията, различно от намаление, произтичащо от разпределения към собствениците
<b>Излишък или дефицит за периода</b>	Излишъкът или дефицитът на организацията за периода е разликата между приходите и разходите, отчетени в отчета за финансовите резултати от дейността
<b>Вноски от собствениците и разпределения към собствениците</b>	<b>Вноски от собствениците</b> – входящи потоци от ресурси, предоставяни от външни страни в качеството им на собственици, които установяват или увеличават дял в нетното финансово състояние на организацията
	<b>Разпределение към собствениците</b> – изходящи потоци на ресурси, разпределяни към външни страни в качеството им на собственици, които връщат или намаляват дял в нетното финансово състояние на организацията. Разпределенията към собствениците са под формата на: (а) инвестиционни доходи; (б) пълно или частично връщане на инвестицията; (в) при ликвидиране или реструктуриране – връщане на евентуално оставащи ресурси

## **Глава 6 – Признаване във финансовия отчет**

В тази глава се определят същността и критериите на процеса за признаване, оповестяване и отписване на елементите във финансовия отчет.

<b>Признаване на елементите във финансовия отчет</b>	* Признаването е процес на инкорпориране на елементи на лицевата част на финансовия отчет стойностно за постигане на качествените характеристики и съобразяване на ограниченията върху информацията във ФДОП
--	--

	* Признаването включва оценка на несигурността за съществуването на всеки елемент. Важно е несигурността да се оценява към всяка отчетна дата
<b>Елемент на финансовия отчет</b>	Елемент на финансовия отчет е всеки обект, който отговаря на една от дефинициите в глава 5 за актив, пасив, приход, разход, вноски на собствениците, разпределения към собствениците
<b>Критерии за признаване на елементите във финансовия отчет</b>	а/ обектът да отговаря на дефиницията за елемент
	б/ обектът да е оценен по начин, постигащ качествените характеристики и вземащ под внимание ограниченията върху информацията във ФДОП
<b>Несигурност при оценяването – източници</b>	а/ избор на подходяща база за оценяване
	б/ чрез оценката постигат ли се качествените характеристики и ограниченията върху информацията във ФДОП
	в/ техники за приблизително оценяване
<b>Оповестяване и признаване</b>	а/ оповестява се информация за обекти във финансовия отчет, които не отговарят на всички характеристики на дефиницията за елемент
	б/ оповестява се информация за обекти във финансовия отчет, които отговарят на дефиницията за елемент, но чрез оценките им не се постигат в достатъчна степен качествените характеристики на информацията
	в/ оповестявания за оценяване на нетното финансово състояние на организацията
<b>Отписване</b>	* Процес на изключване на елемент от финансовия отчет поради доказана несигурност за съществуването му
	* За доказване на несигурността за съществуването на даден елемент се прилагат критериите за първоначално признаване

### **Глава 7 – Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет**

В тази глава се представят концепциите за оценяване на активи и пасиви, които се прилагат в случаи на отсъствие на такива в съответни МССПС.

<b>Цел на оценяването</b>	а/ да се изберат бази за оценяване, които най-достоверно отразяват себестойността на услугите, оперативните и финансови възможности на организацията
	б/ оценяването да е полезно за управленската отчетност на организацията и за целите на вземането на решения

	в/ да се постигнат качествените характеристики, като се съобразят ограниченията върху информацията във ФДОП
<b>Бази за оценяване и техният избор</b>	а/ бази за оценяване на активите: <ul style="list-style-type: none"> <li>• историческа цена на придобиване;</li> <li>• пазарна стойност;</li> <li>• заместваща стойност;</li> <li>• нетна продажна цена; и</li> <li>• стойност в употреба</li> </ul>
	б/ бази за оценяване на пасивите: <ul style="list-style-type: none"> <li>• историческа цена на придобиване;</li> <li>• стойност при изпълнение;</li> <li>• пазарна стойност;</li> <li>• стойност при освобождаване от задължението; и</li> <li>• цена при поемане</li> </ul>
<b>Критерии за идентифициране на базите за оценяване</b>	а/ предоставят входящи или изходящи стойности
	б/ наблюдаеми или ненаблюдаеми на пазара
	в/ дали са, или не са специфични за организацията

### **Глава 8 – Представяне във финансовите доклади с общо предназначение**

В тази глава се представят концепциите за представяне на информацията във ФДОП, в т. ч. финансовите отчети на правителства и други организации от публичния сектор (организациите).

<b>Представяне</b>	Избор, място и организация на информацията във ФДОП
<b>Цел на представянето</b>	а/ спомага за постигане целите на финансовото отчитане и качествените характеристики
	б/ съобразява ограниченията върху информацията, включвана във ФДОП
<b>Избор на информация, представяща организацията</b>	* за ресурсите на организацията
	* за финансовите резултати, ликвидността и платежоспособността
	* изпълнение на финансовите цели
	* съответствие на фактически с планови показатели за приходи, разходи, парични потоци, финансови резултати
	* спазване на законодателството за публичните ресурси
	* устойчивост на организацията
	* финансов анализ
<b>Информация, избрана за представяне</b>	Това е информацията във ФДОП – ключова, с най-съществено значение



<b>Информация, избрана за оповестяване</b>	Това е информация, която чрез допълнителни данни прави представената информация по-разбираема и по-полезна. Оповестяването не може да замести представянето
<b>Принципи за избор на информация</b>	• целите на финансовото отчитане
	• качествените характеристики и ограниченията върху информацията във ФДОП
<b>Място на поместване на информацията</b>	В кой доклад и в коя част на съответния доклад да се помести информацията за постигане целите на финансовото отчитане и качествените характеристики
<b>Принципи за разпределяне на информацията между различните доклади</b>	а/ естество на информацията
	б/ специфични за юрисдикцията фактори
	в/ връзки между информацията в различните доклади с цел неповтаряемост
<b>Принципи за мястото на поместване на информацията в доклада</b>	а/ значение на представената информация
	б/ допринасяне за комуникиране на всеобхватна финансова картина на организацията
	в/ позиции, които пряко се отнасят до финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци, се представят на лицевата страна на финансовите отчети
	г/ допълнителната по-подробна информация се оповестява в пояснителните приложения
<b>Организация на информацията</b>	* Определя разполагането, групирането и подреждането на информацията в съответния финансов доклад и в цялостната структура на ФДОП
	* Допринася за разбираемостта на ключовата информация
	* Ясно идентифицира важни взаимовръзки във ФДОП
	* Отразява съпоставимостта на информацията във ФДОП

Всяка глава на Концептуалната рамка завършва с „основания за заключения“, които не са в обхвата на съответната част. Те представят аргументите за представеното съдържание в съответната глава като концепциите на Съвета по МССПС, информационните нужди на потребителите на финансовите отчети и др.п.

Приложението на Концептуалната рамка е за публикации в рамките на регламентираната процедура.

### **Заключение**

Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор е с основополагащи постановки за финансовата отчетност на бюджетните организации. Представянето ѝ допринася:

- в познавателен аспект да се изяснят:
  - характеристиките в дейността на публичния сектор;
  - същността на финансовите доклади с общо предназначение (ФДОП);
  - качествените характеристики на информацията във финансовите отчети на бюджетните организации;
  - признаването и оценяването на елементите във финансовите отчети;
- в практико-приложен аспект Концептуалната рамка е полезна за:
  - разбирането относно отчитащата се организация;
  - представянето и оповестяването на информацията във финансовите отчети;
  - потребителите на информация във финансовите отчети на бюджетните организации.

### **Библиографска справка:**

1. ДДС 20/14.12.2004; <https://www.minfin.bg/bg/1039>
2. Дирекция Държавно съкровище; <https://www.minfin.bg/bg/58>
3. Закон за публичните финанси, действащ през 2021 г.; <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135837967>
4. ЗМФ 1338/22.12.2015.
5. Проект за университетско научно изследване № НИД НИ-6/2018 – УНСС – Вариативни подходи на третиране на финансовите отчети – оценки, представяне, превенции на измами, ИК-УНСС, 2021 г.
6. Фесциян, Д. 2020, Регламенти и стандартизация на счетоводната система в публичния сектор. Пленарен доклад пред Юбилейна международна научна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“ УНСС. Сборник с доклади: „Приносите на счетоводството в икономическата наука“, София, с. 22 – 46.
7. Фесциян, Д. 2018, Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, монографичен труд, трето преработено и допълнено издание, с. 268.

8. Фесчиян, Д. 2016, За необходимостта от адаптиране на финансовите отчети в публичния сектор към изискванията на МССПС – Сборник научни статии – Икономиката на България и Европейския съюз – конкурентоспособност и иновации, София.
9. Фесчиян, Д. 2015, Необходимост и перспективи в стандартизацията на счетоводството в публичния сектор към изискванията на МССПС, София, електронно списание на ИДЕС, бр. 2, с. 19 – 40.
10. Фесчиян, Д. 2013, Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и процесът на хармонизация на счетоводството в ЕС. Икономически изследвания, София: ИИИ на БАН, бр. 4, с. 122 – 145.
11. Фесчиян, Д. 2013, Европейска система от хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор. Икономическа мисъл, София: ИИИ на БАН, бр. 4, с. 106 – 117.
12. Фесчиян, Д. 2012, Отклонения от фундаменталните счетоводни принципи в счетоводната система на предприятията от публичния сектор. Юбилейна международна научна конференция 60 години ФСФ при УНСС, „Криза и икономически растеж“, София, с. 168 – 176.
13. ABOUT IPSASB; <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>
14. Carruthers, I. Can Public Sector Accountants Help Save the World? Yes We Can – and Here’s Why., 2021; <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/can-public-sector-accountants-help-save-world-yes-we-can-and-here-s-why>
15. Conceptual framework for financial reporting in the public sector; <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>
16. Global Impact Map; <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles>
17. IPSAS ADOPTION BY GOVERNMENTS; [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS\\_Adoption\\_Governments.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf)
18. IPSASB STRATEGY AND WORK PLAN 2019 – 2023; <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023>
19. Public Interest Committee (PIC); <https://www.oecd.org/gov/budgeting/pic.htm>

**THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR PUBLIC SECTOR FINANCIAL REPORTING – A CHALLENGE TO FINANCIAL REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR IN BULGARIA**

*Prof. Daniela Feschiyan, PhD*

*Assoc. Prof. Kameliya Savova, PhD, CPA*

*Radka Andasarova, PhD*

<b>Keywords:</b>	<b>Summary</b>
<p><i>Conceptual framework for financial reporting in the public sector</i></p> <p><i>International Public Sector Accounting Standards</i></p> <p><i>Budget organization</i></p> <p><i>JEL Classification: M40, M41</i></p>	<p><i>The activity of the public sector is an important factor for the image of the country in national and international aspect. Accounting is a major source of quality information about the financial and property status of budget organizations in dynamics and statics. For this purpose, the choice of an applicable accounting base with corresponding conceptual bases and accounting standards is fundamental.</i></p> <p><i>One of the results of the work of the Advisory Group on Financial Accounting in the Public Sector at the Training and Methodological Council of the Institute of Certified Public Accountants is the presentation of the main formulations of the Conceptual Framework for Financial Reporting with General Purpose by Public Sector Organizations (Conceptual Framework) adopted by the International Public Sector Accounting Standards Board, as an opportunity for adapted application in Bulgaria, due to the need to improve the national accounting in the budget sector.</i></p> <p><i>The content of the study is concentrates on the bodies developing and adopting the national accounting regulations for the public sector, to the users of information in the financial statements of the budget organizations, to the practicing accountants and the auditors in the budget sector. The aim of the advisory group is to provide knowledge of the basic formulations of the Conceptual Framework, which are applied by organizations that have adopted International Accounting Standards for the public sector.</i></p>