



ЗА НЕОБХОДИМОСТТА ОТ СТАНДАРТИЗИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Проф. д-р Даниела Фесчиян¹

Катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС, София

| Ключови думи: | Резюме |
|---|--|
| <p>Счетоводство в публичния сектор</p> <p>Финансови отчети</p> <p>Стандартизация</p> <p>Международни счетоводни стандарти за публичния сектор</p> <p>МССПС 1</p> <p>Представяне на финансови отчети</p> <p>JEL: M41</p> <p>Счетоводство</p> | <p>Като член на Консултативната група по финансово счетоводство в публичния сектор към УМС на ИДЕС и като представител на академичната общност усилията ми са насочени към търсенето на възможности за усъвършенстване на счетоводната ситема в публичния сектор на България. В настоящата разработка се надграждат и доразвиват основните резултати и изводи от теоретико-методологично и емпирично изследване, започнало през 2006 година, обосноваващо необходимостта от усъвършенстване на структурата и съдържанието на финансовите отчети в публичния сектор чрез адаптирането им към изискванията на МССПС².</p> <p>В изследването се представя сравнителен анализ на формата и съдържанието на финансовите отчети на предприятията от публичния сектор в Република България и стандартизирания модел на финансови отчети, базирани на МССПС. Систематизират се най-съществените недостатъци в структурата и съдържанието на финансовите отчети в публичния сектор. Очертават се проекции за тяхното усъвършенстване и се представя рамката на МССПС към настоящия момент. Открояват се предимствата и ефектите от възприемането на стандартизиран подход при изготвянето на финансовите отчети.</p> <p>Стига се до заключението, че приемането на принципите и постановките на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор ще създаде 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.</p> |

¹ Проф. д-р Даниела Фесчиян, катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС, София e-mail: d.feschiyan@gmail.com

² Фесчиян, Д. „За необходимостта от адаптиране на финансовите отчети в публичния сектор към изискванията на МССПС“, Сборник научни статии, „Икономиката на България и ЕС: Конкуренентноспособност и иновации“, София, 2015 г., стр. 189 – 196.

Въведение

Финансово-счетоводните аспекти от дейността на публичния сектор са с подчертана научна и обществена значимост. Още през 2014 година след Световния конгрес на счетоводителите Негово Светейшество папа Франциск призова представителите на счетоводната професия към засилване на конструктивната им роля за правилното функциониране на икономическия живот. През 2017 година в отворено писмо Оливия Киртли – бивш президент на Международната федерация на счетоводителите, приветства инициативата на Ватикана за приемане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС)³. През м. септември 2019 г. Съветът за международни счетоводни стандарти в публичния сектор (СМССПС) проведе работна среща в гр. Лисабон, Португалия, посветена на проблемите в отчетността на публичния сектор. Актуалността на проблематиката произтича от очертаващите се в международен план тенденции за промени в счетоводната система на предприятията от публичния сектор. За актуалността на проблемите в счетоводството на публичния сектор свидетелстват множеството международни научни форуми, конференции и публикации, в които се поставят тези въпроси. Те изпъкват с особена острота и осезаемост в приложимата нормативна рамка за публичния сектор в България. В настоящото изследване следвам стремежа и повече от 20-годишните си усилия за даването на публичност на съществуващото несъответствие между отчетността в публичния сектор на България, философията на Международните счетоводни стандарти в публичния сектор и факта, че бюджетното наблюдение на ЕС използва данни на база текущо начисляване⁴.

Основната цел на изследването е да се аргументира необходимостта от стандартизиран счетоводен модел в дейността на предприятията от публичния сектор в България, с прилагането на който да се подобри ефикасността и ефективността на фискалната политика. Базовите подцели на изследването са свързани с подчертаване на необходимостта от приемането на стандартизиран модел за финансови отчети в публичния сектор на България, базиран на философията на МССПС, промотиране на МССПС и очертаване на ефектите от прилагането им. За тяхното постигане се поставят три основни задачи – критичен анализ на правната регулация на счетоводството в публичния сектор, регламентираща финансовите отчети; сравнителен анализ на финансовите отчети в публичния сектор, базирани на действащата национална нормативна рамка и базирани на МССПС, и представяне на рамката на МССПС с акцент върху МССПС 1 *Представяне на финансовите отчети*.

³ Kirtley, O. Счетоводната професия: Противоположение на измамите и корупцията, Е-списание, ИДЕС, бр. 03/2017 г., стр. 1 – 5.

⁴ Фесчиан, Д. (2018) „Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор“, монография, трето преработено и допълнено издание, ИК на УНСС, София.

1. Критичен анализ на нормативното регламентиране на структурата и съдържанието на финансовите отчети в публичния сектор

Действащият Закон за счетоводството (ЗС)⁵ регламентира, че бюджетните предприятия осъществяват счетоводството си в съответствие с изискванията на глава петнадесета от Закона за публичните финанси (ЗПФ). В чл. 164 на ЗПФ е регламентирано изискване за приемане на стандарти и сметкоплан, утвърдени от министъра на финансите при спазването на четири важни международни регламента, а именно:

1. „изискванията на Европейския съюз за отчетността, статистиката и бюджетирането на публичния сектор;

2. счетоводната рамка, принципите и концепциите на Методическото ръководство за държавна финансова статистика, издадено от Международния валутен фонд;

3. *международните счетоводни стандарти за публичния сектор на Международната федерация на счетоводителите;*

4. изискванията на българското законодателство по отношение на бюджетирането, отчитането на изпълнението на консолидираната фискална програма и управлението и контрола на средствата и разходите на бюджетните предприятия“⁶.

Относно формата, структурата и съдържанието на годишните и междинните финансови отчети на бюджетните предприятия приложимият ЗС дава определени правомощия на министъра на финансите и отново препраща към ЗПФ.

Редът, начинът и сроковете за съставяне и представяне на финансовите отчети на бюджетните предприятия и публикуването на информацията от тях се определят съгласно ЗПФ, а именно:

- предприятията от публичния сектор изготвят и представят годишните си финансови отчети на базата на стандартите, указанията и сметкоплана при спазването на изискванията на Европейския съюз за отчетността, статистиката и бюджетирането на публичния сектор и *Международните счетоводни стандарти за публичния сектор на Международната федерация на счетоводителите;*
- формата, структурата и съдържанието на годишните и междинните финансови отчети се определят от министъра на финансите;
- отчетните данни за активите, пасивите, приходите, разходите и операциите се консолидират от Министерството на финансите въз основа на представени оборотни ведомости и друга информация при условия, в срокове, периодичност и по ред, определени от министъра на финансите.

⁵ Закон за счетоводството (2015), в сила от 1 януари 2016 г., обн., ДВ, бр. 95 от 08 декември 2015 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 19 от 07 март 2021 г.

⁶ Закон за публичните финанси (2013), в сила от 01.01.2014 г., обн., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 91 от 14.11.2017 г.

Към настоящия момент съдържанието на финансовите отчети в предприятията от публичния сектор в България се определя със Заповед на Министъра на финансите⁷. Съгласно тази заповед „годишните и междинните финансови отчети на бюджетните организации включват: баланс; отчет за приходите и разходите; отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства и 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)“. **В цитираната заповед е използвана неправилна терминология.** В т. 2 от заповедта съставните части на финансовите отчети са наречени **елементи**, което е в несъответствие с възприетата терминология в **Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор**⁸, както и с цялостната ѝ философия относно процеса за признаване (инкорпориране), оповестяване и отписване на елементите във финансовия отчет. Некоректно в терминологично отношение е и наименованието „баланс“, което по мнение на автора следва да бъде „счетоводен баланс“.

По хоризонтала на счетоводния баланс активите и финансовите източници са класифицирани според дейностите, в които се използват. Изборът на счетоводен модел за последващо оценване на активите е определящ за достоверното представяне на информацията във финансовите отчети. В тази връзка се подкрепя моделът за признаване и преоценка на имоти, машини, съоръжения и оборудване, представен от Владимир Христов⁹. Качествените изисквания за информацията, представена във финансовите отчети в контекста на концептуалната рамка за финансово отчитане, са изследвани от Башева и Пожаревска¹⁰. В балансовата схема са спазени трите направления (отчетни групи) в публичния сектор – „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“¹¹. Всяка дейност е представена поотделно като три самостоятелно отчитащи се предприятия. В отделна самостоятелна колона по хоризонтал се извършва консолидиране на трите самостоятелно отчитащи се предприятия. В случая „консолидирането на финансовите отчети е процес на комбиниране и последваща синхронизация на данните от отчетните групи в предприятието с цел да се представи обобщена информация на консолидирана основа за

⁷ МФ (2015), Заповед № 1338/22.12.2015 г. относно съставните части на годишните и междинните финансови отчети на бюджетните предприятия.

⁸ Conceptual framework for financial reporting in the public sector. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASBPublic-Sector-Conceptual-Framework.pdf> 16. Global Impact Map; <https://www.ifac.org/what-we-do/global>.

⁹ Христов, В. (2004) Практическо приложение на МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения, оборудване*. Данъчна практика, Аскана, София, бр. 4 стр. 13.

¹⁰ Basheva, S., R. Pozharevska. (2019) Changes to the Conceptual Framework and its effect on the regulatory system in the Republic of Bulgaria. *Rivista Italiana Di Ragioneria E Di Economia Aziendale, Italian Accounting Review*, 119 ANNO, pp. 99 – 108.

¹¹ МФ (2013), ДДС №14/30.12.2013 г. за прилагането на сметкоплан на бюджетните организации.

имущественото и финансовото състояние, за резултати от дейността¹² и за настъпилите изменения в нетните активи.

По вертикала на счетоводния баланс активите са класифицирани в две големи групи – нефинансови и финансови. Във всеки един от съответстващите им раздели са включени групи, характеризиращи ги според продължителността на участие във възпроизводствения процес (краткосрочни и дългосрочни материални активи, вземания, парични средства и т.н.). Финансовите източници са класифицирани според отношенията на собственост в следните категории – разполагаем капитал, предоставен от бюджета за осъществяване на дейността, пасиви (привлечен капитал), приходи за бъдещи периоди и други задължения. Пасивите са класифицирани като краткосрочни и дългосрочни. Задбалансовите активи и пасиви са елементи на счетоводния баланс. Те са представени с общи стойностни величини. Необходимо е да се отбележи, че паричните средства и еквиваленти в счетоводен баланс на национално ниво би трябвало да съответстват на резултата от касовото изпълнение на бюджета, който е показател в компонента „Отчет за касово изпълнение на бюджети, сметки за средства от Европейския съюз и други сметки и дейности”¹³.

Едва през 2015 година задължителен компонент на финансовите отчети на бюджетните предприятия стана и **отчетът за приходите и разходите**¹⁴. Отчетът съдържа синтезирана счетоводна информация за ефективността от изпълнението на бюджета за една календарна година. Счетоводната информация, отразена в отчета, може да се използва като мярка за оценка на представянето на предприятието по отношение на разходите за обслужване, ефективността и изпълнението¹⁵.

Приходите, като елемент на финансовите отчети, в. т.ч. на отчета за приходите и разходите, представляват нарастване на икономическата изгода през отчетния период под формата на увеличение (придобиване) на активи или намаляване на пасиви, което води до прираст на нетните активи и капитала на бюджетното предприятие, различно от това, което е резултат от решение на финансиращия бюджет.

Разходите, като следващ елемент на финансовите отчети на бюджетните предприятия, представляват намаляване на икономическата изгода през отчетния период под формата на изтичане (намаление) на активи или възникване (увеличение) на пасиви, което води до намаление на нетните активи и капитала на бюджетното предприятие, различно от това, което е резултат от решение на финансиращия бюджет.

На лицевата страна на отчета за приходите и разходите на бюджетните предприятия се представя информацията, представена в Приложение 1.

¹² Начкова, М. (2020) „Предизвикателства пред независимия финансов одит на консолидирани финансови отчети”, International journal “KNOWLEDGE”, Vol.38.1, 03/2020, ISSN 2545-4439, ISSN 1857-923X, p. 59.

¹³ Фесчиан, Д., К. Савова. (2016) „Подходи и политики в публичния сектор“, София, ИК на УНСС, цитатът е върху текст от глава седма – „Финансови отчети на предприятията в публичния сектор“, т. 7.1. Същност и характеристика на финансовите отчети на предприятията в публичния сектор с автор доц. д-р К. Савова, стр. 172.

¹⁴ МФ (2015), Заповед № 1338/22.12.2015 г. относно съставните части на годишните и междинните финансови отчети на бюджетните предприятия.

¹⁵ Фесчиан, Д., Р. Андсарова и др. (2018) Годишно счетоводно приключване в бюджетните предприятия. „Годишно приключване без пропуски и грешки“, Резон – България, София, ISBN 978-619-7236-31-6, с.77 – 134.

Икономическата същност на **отчета за касово изпълнение на бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чужди средства** отразява динамиката на парични потоци¹⁶. В този отчет е систематизирана информация за бюджетните приходи и разходи, трансферите и операциите с финансови активи и пасиви. Систематизирането на информацията е представено в Приложение 2.

Приложенията към финансовите отчети са свързани със специфичната дейност на предприятия от публичния сектор и имат за цел да осигурят информация за:

- прилаганата през отчетния период счетоводна политика;
- състоянието и изменението на активите, пасивите, приходите и разходите;
- пояснения за изпълнението на бюджетната сметка и извънбюджетните сметки и фондове;
- друга съществена информация за финансовото и имущественото състояние на бюджетното предприятие.

Съществени недостатъци в структурата и съдържанието на финансовите отчети в публичния сектор са:

- Поради наличието на редица методологически отклонения е под съмнение вярното представяне на имуществото в баланса, надеждното оценяване на вземанията и задълженията, както и коректното формиране на цялостния резултат от дейността¹⁷ на предприятията от публичния сектор.
- Съдържанието на финансовите отчети е непълно. Не се съставят отчет за паричните потоци и отчет за промените в нетните активи на предприятията от публичния сектор. Наблюдават се редица несъответствия в оповестяванията и приложенията към финансовите отчети по изискванията на МССПС 1 *Представяне на финансовите отчети*. Разкрива се значително несъответствие между съдържанието на финансовите отчети в публичния и в стопанския сектор в България. Подчертавам, че към настоящия момент счетоводната база в публичния сектор са Националните счетоводни стандарти, приети с ПМС № 37 от 2002 г. Налице е отсъствие на синхронизация и адаптиране на приложимите счетоводни стандарти в публичния сектор на България към приложимите към настоящия момент Национални счетоводни стандарти¹⁸, както и с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС)¹⁹. Последното е в нарушение на т. 3 (1) от чл. 164 на ЗПФ.

¹⁶ Фесчиян, Д., Р. Андсарова и др. (2018) Годишно счетоводно приключване в бюджетните предприятия. „Годишно приключване без пропуски и грешки“, Резон – България, София, ISBN 978-619-7236-31-6, с. 77 – 134.

¹⁷ Фесчиян, Д. (2018) „Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор“, трето преработено и допълнено издание, ИК на УНСС, София.

¹⁸ Национални счетоводни стандарти, приети с ПМС № 394 от 30 декември 2015 г., обн., ДВ, бр. 3 от 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.

¹⁹ IPSASB, 2022 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

- Към настоящия момент счетоводеният баланс на предприятията от публичния сектор се изготвя до ниво „първостепенни разпоредители с бюджетни кредити (средства)”. Консолидиран баланс на национално ниво – Държавно управление не се съставя, което отнема възможността да се представи информация за активите, пасивите, дълговете и поетите ангажименти на национално ниво²⁰. Това поставя особено остро въпроса за публичността и прозрачността на информацията за финансовото състояние на държавата и фискалната политика на правителството.
- По мнение на автора отчетът за касовото изпълнение на бюджета не е компонент в съдържанието на финансовите отчети с общо предназначение, а е специфичен бюджетен отчет за целите на консолидираната фискална програма на касова основа. В допълнение формата и съдържанието му също се нуждаят от усъвършенстване. При изготвянето му се използва микс от счетоводни принципи и методи и многообразие от компоненти, като например: приходите и разходите са представени на база принципа за паричния поток, други – въз основа на модифицирания касов метод, а трансферите по осигурителни операции – по принципа за текущо начисляване. В отчета се представят параграфите и подпараграфите от ЕБК на приходите и разходите, кодове на натуралните показатели, наименование на видовете входящи и изходящи парични потоци, планови показатели и отчетни данни в лева, чужда валута и обобщено. Резултатът от изпълнението на бюджета се установява на няколко нива. Не е представена информация за предходния отчетен период, което намалява възможностите за сравнимост на информацията в отчета.
- Регламентираните общи изисквания за задължително публикуване на годишните финансови отчети в Закона за счетоводството са неприложими за публичния сектор. За бюджетните предприятия в България остават приложими специфични изисквания, определени с **указания на Министерството на финансите**.
- Липсва публичност и прозрачност при оповестяването на финансовите отчети на предприятията от публичния сектор. Не е решен и напълно въпросът за задължителното им публикуване. Както посочва Р. Андасарова, „възниква необходимостта от единни установени практики и принципи относно прозрачността на оповестената информация във финансовите отчети“²¹. Подчертавам, че се отчитат само входящи и изходящи парични потоци и следователно липсва надеждна информация за имущественото състояние на държавата, нейните активи и пасиви. Възможно е да възникнат неподозирани активи и пасиви. Данъкоплатците не могат да преценят дали са обосновани обещанията на правителството и следователно няма основание за доверие у тях. Не на последно място, според мен,

²⁰ Фесчиан, Д. (2015) „Перспективи в стандартизацията на счетоводството в публичния сектор“, „УЧЕТ. ЕКОНОМИКА. МЕНЕДЖМЕНТ. ПРОБЛЕМИ И ПЕРСПЕКТИВИ РАЗВИТИЯ ЕКОНОМИЧЕСКОЙ НАУКИ И ОБРАЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ЕВРОПЕЙСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ“, Коллективная монография, Луцк – София, стр. 152.

²¹ Андасарова, Р. (2016) Предизвикателства и проекции в управлението на банковия кредитен риск при въвеждане на Базел III и предстоящото прилагане на МСФО 9. Икономически изследвания, София, бр. 3, с. 137 – 157.

регламентиране на финансови отчети със заповед на министър на конкретно ведомство поставя и въпроса за демократичност.

Стига се до извода, че е налице обективна необходимост от изготвяне на финансовите отчети в съответствие с МССПС. Същевременно е необходимо да се разработят някои допълнителни вътрешни актове за по-ясни категорични нормативни изисквания в организацията и методологията на счетоводството, приложимия сметкоплан и конкретни процедури и техники за съставяне и изготвяне на финансовите отчети²². Това ще доведе до подобряване на информационната база за финансово управление в публичния сектор и ще доближи изискванията за публичния и частния сектор. При изготвянето на финансови отчети в съответствие с МССПС ще се постигне надеждно оценяване на активите, капиталите, пасивите, приходите, разходите и цялостния резултат от дейността на държавните институции, което ще подобри ефекта от финансовото им управление.

2. Проекции за усъвършенстване на финансовите отчети в публичния сектор

2.1. Адаптиране към философията на МССПС

Верният път за усъвършенстване на финансовите отчети в публичния сектор е тяхното адаптиране към концептуалната рамка на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор²³. Стандартизацията в счетоводството в публичния сектор трябва да бъде обективен процес, чието възникване и развитие води до създаването и прилагането на общоприети счетоводни правила и принципи, с което се постига удовлетворяване на потребителите на счетоводна информация за финансовото и имущественото състояние и финансовите резултати от дейността на бюджетното предприятие. Стандартизацията на счетоводството в публичния сектор трябва да доведе до унифициране на елементите, структурата и съдържанието на финансовите отчети. За изпълнение на тези задачи е необходимо съответствие с философията на **Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор** (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities), в която са представени базовите характеристики на отчетните обекти в дейността на предприятията от публичния сектор, подходите и моделите за създаване на счетоводна информация и представянето им във финансовите отчети²⁴ и която е основата за прилагането на **Международни счетоводни стандарти за публичния сектор** – МССПС (International Public Sector Accounting Standards – (IPSASs) от предприятията от публичния сектор при изготвяне на финансовите отчети с общо предназначение (general purpose financial statements-GPFSs).

²² Николова, Н. (2020) Счетоводството в социалното осигуряване – сегментиране и стандартизация. Приносите на счетоводството в икономическата наука, Сборник с доклади от Юбилейна международна научна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“, ИК – УНСС, с. 413.

²³ Фесчиан, Д. (2015) „Перспективи в стандартизацията на счетоводството в публичния сектор“, „УЧЕТ. ЕКОНОМИКА. МЕНЕДЖМЕНТ. ПРОБЛЕМИ И ПЕРСПЕКТИВИ РАЗВИТИЯ ЕКОНОМИЧЕСКОЙ НАУКИ И ОБРАЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ЕВРОПЕЙСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ“, Коллективная монография, Луцк – София, стр. 152.

²⁴ Фесчиан, Д., К. Савова, Р. Андасарова. „Концептуалната рамка за финансово отчитане в публичния сектор – предизвикателство пред финансовата отчетност в публичния сектор на България“, е-списание, ИДЕС, бр. 4/2021 г., стр. 2 – 20.

Към настоящия момент са приети и утвърдени 42 МССПС²⁵, основани на принципа за текущото начисляване, и един стандарт, който няма номер и прилага отчитане на касова основа. В допълнение, СМССПС (IPSASB)²⁶ продължава своята работа по актуализиране и допълване на списъка с приложими счетоводни стандарти за публичния сектор, като разработи и публикува шест нови стандарта²⁷ – **МССПС 43 Лизинг**²⁸ (който стандарт се очаква да замени действащия към момента МССПС 13 Лизинг), **МССПС 44 Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности**²⁹ (нов стандарт, аналог на МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности), **МССПС 45 Имоти, машини и съоръжения**, който стандарт заменя МССПС 17 Имоти, машини и съоръжения (за новия МССПС 17 не може да се твърди, че съответства на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, тъй като въвежда нови модели за признаване, счетоводно отчитане и оценяване на инфраструктурните активи и паметниците на куптурата/културното наследство), **МССПС 46 Оценяване** (нов стандарт за публичния сектор, който няма аналогичен международен счетоводен стандарт), **МССПС 47 Приходи** (този стандарт се очаква да замени действащите към момента МССПС 9 Приходи от борсови операции, МССПС 11 Договори за строителство и МССПС 23 Приходи от неборсови операции (данъчни приходи и трансфери) и съответства на МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, допълвайки (разширявайки) приложимостта му в публичния сектор) и **МССПС 48 Разходи за трансфери** (нов стандарт за публичния сектор, който няма аналогичен международен счетоводен стандарт). Постановките на МССПС 43 Лизинг, МССПС 44 Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности, МССПС 45 Имоти, машини и съоръжения и МССПС 46 Оценяване предвиждат прилагане от ППС за годишни отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2025 г. Постановките на МССПС 47 Приходи и МССПС 48 Разходи за трансфери предвиждат прилагане за отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2026 г.

Двете основни бази за изготвянето на финансовите отчети в ППС са начислена основа и касова основа. При изготвянето на финансовите отчети на начислена основа (спазване на принципа на текущото начисляване) трансакциите и събитията се признават в момента на тяхното възникване независимо от момента на плащане или получаване на пари или парични еквиваленти. При изготвяне на финансовите отчети на касова основа трансакциите и събитията се признават, когато се изплащат или получават пари. Основен момент в идеологията на МССПС е прилагането на принципа на текущо начисляване в ППС. **Съответствието между МССПС и МСС/МСФО е представено в Приложение 3.**

²⁵ IPSASB, 2022 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

²⁶ IPSASB, 2023 Package of Revenue and Transfer Expense-Related Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/news-events/2023-05/ipsasb-issues-package-revenue-and-transfer-expense-related-pronouncements>

²⁷ IPSASB, 2023 Package of Measurement-Related Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/news-events/2023-05/ipsasb-issues-package-measurement-related-pronouncements>

²⁸ IPSASB, 2022 IPSAS 43 Leases. <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-01/ipsasb-issues-ipsas-43-leases>

²⁹ IPSASB, 2022 IPSAS 44 Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations. <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-issues-ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>

Действащите Международни счетоводни стандарти за публичния сектор³⁰ имат за цел да се създаде съпоставима, уместна и разбираема финансова информация както за нуждите на вътрешното управление, така и за международните институции, рейтингови агенции, капиталови пазари и др. Те дават указания и насоки за структурата на финансовите отчети, включително и на минималните изисквания за всеки основен отчет, счетоводната политика и поясненията (и илюстриращите ги приложения). Идеята е прилагането на Международните стандарти за публичния сектор да даде база за представяне на *финансовите отчети с общо предназначение*, която да осигури сравнимост на финансовите отчети на предприятието както с тези от предходни отчетни периоди на самото предприятие, така и с финансовите отчети на други предприятия извън публичния сектор. Прилагането на МССПС ще подобри публичността и прозрачността на финансовите отчети в публичния сектор.

2.2. Адаптиране към изискванията на МССПС 1 Представяне на финансовите отчети

Европейският Съюз прилага счетоводна система, основана на принципа на текущото начисляване. АВАС (Accrual Based Accounting).

Към настоящият момент финансовите отчети на ЕС включват:

- Бюджетни отчети – те дават информация за това как е бил изразходван годишният бюджет и следователно се изготвят на касова основа.

- Общи отчети – те отразяват всички разходи и приходи през финансовата година и са предназначени за определяне на финансовото състояние на институциите. Счита се, че от 2005 година в резултат на пълното прилагане на принципа за текущо начисляване те са надеждна информационна база. Общите финансови отчети имат и проспективна роля, като предоставят информация, полезна при прогнозирането на количеството ресурси, необходими за продължаващите операции, както и за ресурсите, които могат да бъдат генерирани от непрекъснатата дейност и свързаните с това рискове и загуби. Трябва да се посочи, че Европейската федерация на експерт-счетоводителите в пълна степен препоръчва използването на счетоводна отчетност на основата на текущо начисляване от правителствата и организациите в публичния сектор, тъй като тя увеличава прозрачността на техните финансови отчети и осигурява по-добра информация за целите на планирането и управлението. В публикация³¹ на ЕС на тема „Модернизиране на финансовите отчети на ЕС“ още през 2008 година Дейвид Девлин, председател на Европейската федерация на експерт-счетоводителите, казва: „Ние се надяваме, че примерът на ЕС и на тези публични организации и правителства, които вече са въвели подобни стандарти, ще окуражи и други, което ще има за резултат по-прозрачна, ясна и сравнима финансова информация в публичния сектор в рамките на Европа и извън нейните граници“. В това отношение счетоводната отчетност в публичния сектор на България търпи много критики, които бяха систематизирани в предходната

³⁰ Фесчиан, Д. (2013) „Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и процесът на хармонизация на счетоводството в ЕС“, Икономически изследвания, ИИИ на БАН, ISSN 0205-3292, списанието има SCImago Journal Rank (SJR) и се индексира и реферира от Journal of Economic Literature/Econ Lit, Американската икономическа асоциация (АИА), както и RePEc, EBSCO, SCOPUS, кн. 4, 2013 г., с. 122 – 145.

³¹ Девлин, Д. „Модернизиране на финансовите отчети на ЕС“, ЕК, 2008, с. 6 – 8.

точка. От изложеното дотук става ясно, че не са спазени изискванията на МССПС 1 *Представяне на финансови отчети (IPSAS 1 Presentation of Financial Statements)*³². По мнение на автора този стандарт е темел в систематизирането на изискванията за представянето на финансовите отчети с общо предназначение. Целта му е осигуряване на съпоставимост, от една страна, с финансовите отчети на същото предприятие от предходни периоди и от друга – с финансовите отчети на други предприятия от публичния сектор и извън него. Стандартът съдържа общи изисквания относно представянето на финансовите отчети, които са изготвени на базата на принципа на текущото начисляване, както и насоки относно структурата и минималните изисквания към съдържанието на такива отчети. Признаването и оценяването на специфични сделки и други събития и прилежащите към тях оповестявания са уредени в отделни МССПС. В обхвата на стандарта попада дефиниране на елементите на финансовите отчети. МССПС 1 е от съществено значение за финансовото отчитане на предприятията от публичния сектор, тъй като е приложим за всички отчети с общо предназначение, изготвени на база принципа на начисляването. В стандарта е отделено голямо внимание на предназначението на финансовите отчети. Като цел на финансовите отчети с общо предназначение се посочва предоставянето на информация за нуждите на тези потребители на финансови отчети, които не са в позиция да изискват отчети, пригодени за техните специфични нужди. Тези ползватели включват данъкоплатци, държавни органи, кредитори, доставчици, медии и заетите в публичния сектор, т.е. широка палитра от представители на цялото общество. В стандарта е посочено изискването финансовите отчети, изготвени на база МССПС, да представят честно финансовото и имущественото състояние и паричните потоци на предприятието³³. За да бъде изпълнено това изискване, предприятията от публичния сектор е необходимо да спазват основните качествени характеристики на финансовите отчети.

Важно е да се отбележи, че преди да бъде публикувана **Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор** (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities), в Допълнение 1 към МССПС 1 се дефинираха качествените характеристики на финансовите отчети. В резултат на публикуването от страна на Съвета за международни счетоводни стандарти в публичния сектор на Концептуалната рамка качествените характеристики, дефинирани в Допълнение 1, са премахнати. МССПС 1 дефинира основните принципи при представянето на финансовите отчети. Те включват принцип на предпазливостта, последователност в представянето, същественост и обобщаване, компенсиране и сравнителна информация.

МССПС 1 определя съдържанието на пълния комплект финансови отчети в съответствие с базираните на принципа на текущо начисляване МССПС, като включва следните компоненти:

- отчет за финансовото състояние;

³² IPSASB, 2022 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

³³ IPSASB, 2022 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

- отчет за финансовите резултати (отчет за всеобхватния доход);
- отчет за промени в нетните активи;
- отчет за паричните потоци;
- когато предприятието направи публично достъпен своя одобрен бюджет, се изисква сравнимост на бюджета с фактическите стойности като отделни форми – бюджет и отчет, или като колона с данните за бюджета във финансовия отчет;
- оповестявания, съдържащи обобщаване на значими счетоводни политики и друга пояснителна информация;
- сравнителна информация във връзка с предходния отчетен период;
- съгласие за спазване на Концептуалната рамка за финансови отчети с общо предназначение от предприятията в публичния сектор (Концептуалната рамка).

Предприятията от публичния сектор, чиито финансови отчети са изготвени на база МССПС, трябва да заявят този факт в оповестяванията към финансовите отчети. Финансовите отчети, които не са изготвени на база всички изисквания в приложимите МССПС, се посочват като неприлагащи МССПС. Само в изключително редки случаи, когато управляващите предприятия от публичния сектор са достигнали до заключението, че спазването на изискванията на приложимите МССПС ще породи грешно представяне на информацията, може да се допусне отклонение от горепосоченото изискване.

От изследователска гледна точка интерес представлява въпросът за разкриване на основните взаимовръзки между принципа за честното представяне на информацията във финансовите отчети и спазването на МССПС. За тяхното онагледяване се представя Приложение 4.

При подготовката на финансовите си отчети предприятията от публичния сектор са длъжни да оценят дали ще продължат дейността си в съответствие с принципа за действащо предприятие. В случай че управляващите имат значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да спазва принципа за действащо предприятие, тези съмнения трябва да бъдат оповестени. Когато финансовите отчети не са изготвени при спазване на принципа на действащо предприятие, съответното предприятие от публичния сектор е задължено да оповести този факт заедно с причините, довели до това заключение, както и базата, на която е изготвен отчетът. Важно изискване на МССПС 1 е представянето и класификацията на елементите на финансовите отчети да бъдат сходни/сравними през различните периоди, освен ако се изисква друго във връзка със значима промяна в същността на дейността на предприятието или при промяна в един или повече МССПС. Всеки съществен клас елементи на финансовите отчети трябва да се представя отделно. Обобщаването на несходни елементи е позволено само ако са индивидуално незначими. Активи и пасиви, приходи и разходи не следва да се компенсират, освен ако това не е категорично позволено или задължително по силата на друг МССПС. Сравнителна информация от предходен период трябва се представя за всички показани стойности във финансовите отчети и оповестяванията към тях. Сравнителна информация се включва с описателна и обяснителна цел, ако това е

необходимо за разбирането на финансовите отчети за текущия период. Ако представянето или класификацията на елементите на финансовите отчети са коригирани, сравнителните стойности също се променят, освен ако това не е постижимо. Финансовите отчети се представят поне веднъж годишно. Ако датата на съставянето се промени и финансовите отчети се представят за период, различен от една година, това следва да се оповести³⁴.

По отношение на **отчета за финансовото състояние** МССПС 1 посочва минималния набор от статии, които следва да са представени в отчета за финансовото състояние и в отчета за всеобхватния доход, и включва насоки във връзка с идентифициране на необходимостта от допълнителни статии и други реквизити (Приложение 5). В стандарта няма конкретни изисквания във връзка с формата на представяне на отчета за финансовото състояние. Активи и пасиви се класифицират по матуритет от текущи към нетекущи. Може да се направи изключение, в случай че класификацията по степен на ликвидност дава възможност за по-честно представяне и по-голяма уместност на информацията. Активите и пасивите се класифицират като текущи, когато се очаква да бъдат възстановени или уредени в хода на нормалния оперативен цикъл или в рамките на текущия отчетен период³⁵. Предприятията от публичния сектор трябва да оповестяват сумата, която се очаква да бъде възстановена или уредена след повече от 12 месеца за всички активи и пасиви, които акумулират суми, които се очаква да бъдат възстановени или уредени едновременно в рамките на текущия отчетен период или след това.

Отчет за всеобхватния доход

Минималните групи от статии във връзка с финансовото представяне, изискуеми в този отчет на база изискванията на МССПС 1, са представени в Приложение 6. Предприятията от публичния сектор са задължени да представят анализ на разходите си в отчета за финансовото състояние или в оповестяванията на финансовия отчет. Разходите са класифицирани по своята същност или по функционалното си направление в зависимост от това коя класификация представя по-достоверно информацията. Ако предприятие реши да класифицира своите разходи по функционално направление, то трябва да представи класификация по тяхната същност/икономически елементи в оповестяванията, която да включва разходите за амортизация и обезценка, както и разходите, свързани с възнаграждения на персонала³⁶.

Отчет за промени в нетните активи

В МССПС 1 са представени задължителните позиции, свързани с представянето на отчета за промените в нетните активи (Приложение 7). Целта е да се представят отделните позиции, които представят промяната в нетните активи, които не са признати като част от излишъка/дефицита, нито са част от отчета за всеобхватния доход.

³⁴ IPSASB, 2022 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

³⁵ Пак там.

³⁶ Пак там.

Предприятията от публичния сектор са задължени да представят сумите от сделки със собствениците или в отчета за промените в нетните активи, или в оповестяванията към финансовия отчет като отделни позиции.

Отчет за паричните потоци

Изискванията към отчета за паричните потоци и неговата структура са регламентирани в МССПС 2 *Отчет за паричните потоци*³⁷. Целта е осигуряване на информация за историчеките/времените изменения в паричните наличности и паричните еквиваленти на предприятието през отчетния период.

Оповестявания към финансовите отчети

МССПС 1 съдържа разширени минимални изисквания към оповестяванията във финансовите отчети. Стандартът дава вариант за следните оповестявания, допълващи оповестяванията, изисквани от индивидуалните МССПС:

- оповестяване за използваните оценъчни бази;
- оповестяване за използваната счетоводна политика, която е необходима за разбирането на финансовите отчети;
- информация, изискуема от МССПС, която не е представена на лицевата страна на компонентите на финансовия отчет;
- представяне на преценките на ръководството в процеса на прилагане на счетоводната политика в предприятието от публичния сектор, които имат най-голямо въздействие върху стойностите, посочени във финансовите отчети;
- представяне на основните предположения за бъдещето, както и други ключови източници, предполагащи несигурност, които съдържат значителен риск от предизвикване на важни промени в стойността на активите и пасивите за следващата отчетна година. По отношение на тези активи и пасиви трябва да бъдат включени уточнения за същността им и стойностите им към отчетната дата;
- оповестяване на правната форма и местонахождението на предприятието;
- описание на същността на дейността на предприятието;
- препратка към релевантни законови текстове, отнасящи се до дейността на предприятието;
- оповестяване на името на контролиращото предприятие на икономическия субект.

Заклучение

От представения преглед на общата рамка на МССПС и постановките на МССПС 1 *Представяне на финансовите отчети* е видимо несъответствието

³⁷ IPSASB, 2022 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

с формата и съдържанието на финансовите отчети в предприятията от публичния сектор в България, което поставя под съмнение вярното и честно представяне на информацията в тях. Вярното и честно представяне се осигурява от достоверно показване на ефектите от операциите, другите събития и условия в съответствие с определенията и критериите за признаване на активи, пасиви, приходи и разходи, заложен в приложимите счетоводни стандарти³⁸. Финансовите отчети, изготвени в съответствие с МССПС, подобряват информационната база за финансовото управление на предприятията от публичния сектор. Подобряват се възможностите за съпоставимост и доближаване на изискванията за публичния и частния сектор. В допълнение се посочва и необходимостта от разработването на конкретни процедури и техники за съставяне и изготвяне на финансовите отчети³⁹. При изготвянето на финансов отчет в съответствие с МССПС надеждно се оценява и представя имуществото и финансовите резултати на предприятията от публичния сектор, което води до подобряване на информационната база за финансовото им управление. Когато обаче приоритетно се отчитат само входящите и изходящи парични потоци (както все още е у нас), е невъзможно да се оцени имущественото състояние на държавата, нейните активи и пасиви. Ето защо е необходимо финансовите отчети да се изготвят при спазване на изискванията на МССПС. С приемането на принципите и постановките на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор ще 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.

Библиографска справка:

1. Андасарова, Р. (2016). *Предизвикателства и проекции в управлението на банковия кредитен риск при въвеждане на Базел III и предстоящото прилагане на МСФО 9*. Икономически изследвания, София, бр. 3 с. 137 – 157.
2. Девлин, Д. (2008) „Модернизирани финансови отчети на ЕС“, ЕК, 2008, с. 6 – 8.
3. Закон за счетоводството (2015), в сила от 1 януари 2016 г., обн., ДВ, бр. 95 от 08 декември 2015 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 19 от 07 март 2021 г.
4. Закон за публичните финанси (2013), в сила от 01.01.2014 г., обн. ДВ, бр.15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 91 от 14.11.2017 г.
5. Маркова, М. (2019) *Публично-частно партньорство. Същност и отчетна рамка*, София, ИК УНСС, стр. 110.
6. МФ (2004), ДДС № 20/14.12.2004 г. за прилагането на НСС от бюджетните предприятия.

³⁸ Маркова, М. (2019) *Публично-частно партньорство. Същност и отчетна рамка*, София, ИК УНСС, стр. 110.

³⁹Николова, Н. (2020) *Счетоводството в социалното осигуряване – сегментиране и стандартизация*. Приносите на счетоводството в икономическата наука, Сборник с доклади от Юбилейна международна научна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“, ИК – УНСС, с. 413.

7. МФ (2015), Заповед № 1338/22.12.2015 г. относно съставните части на годишните и междинните финансови отчети на бюджетните предприятия.
8. МФ (2013), ДДС № 14/30.12.2013 г. за прилагането на сметкоплан на бюджетните организации.
9. Национални счетоводни стандарти, приети с ПМС № 394 от 30 декември 2015 г., обн., ДВ, бр. 3 от 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.
10. Начкова, М. (2020) „Предизвикателства пред независимия финансов одит на консолидирани финансови отчети“, *International journal “KNOWLEDGE”*, Vol. 38.1, 03/2020, ISSN 2545-4439, ISSN 1857-923X, p. 59.
11. Николова, Н. (2020). Счетоводството в социалното осигуряване – сегментиране и стандартизация. Приносите на счетоводството в икономическата наука, Сборник с доклади от Юбилейна международна научна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“, ИК – УНСС, с. 413.
12. Стоянов, Ст., Д. Фесчиян, К. Савова, Р. Андасарова. (2017) Счетоводство в публичния сектор, второ преработено и допълнено издание, ИК УНСС, цитатът е върху текст от глава първа – „Организация на счетоводството в публичния сектор“.
13. 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“, 26 октомври 2012, София, с. 168 – 176.
14. Фесчиян, Д. (2013) „Европейска система от хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор (European System of Harmonized Accounting“), ИИИ на БАН, Икономическа мисъл, (ISSN0013-2993), The journal is included in international databases: ВИНИТИ Реферативен журнал (1994 – 2005), EconLit (2000 EBSCO Publishing, Vol. 4, 2013, p. 106 – 117.
15. Фесчиян, Д. (2013) „Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и процесът на хармонизация на счетоводството в ЕС“, Икономически изследвания, ИИИ на БАН, ISSN 0205-3292, списанието има SCImago Journal Rank (SJR) и се индексира и реферира от Journal of Economic Literature/Econ Lit, Американската икономическа асоциация (АИА), както и RePEc, EBSCO, SCOPUS, кн. 4, 2013 г., с. 122 – 145.
16. Фесчиян, Д. (2015) „Перспективи в стандартизацията на счетоводството в публичния сектор“, „УЧЕТ. ЭКОНОМИКА. МЕНЕДЖМЕНТ. ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ НАУКИ И ОБРАЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ЕВРОПЕЙСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ“, Коллективная монография, Луцк – София, стр. 152.
17. Фесчиян Д., К. Савова. (2016) „Подходи и политики в публичния сектор“, София, ИК на УНСС.
18. Фесчиян, Д., Р. Андасарова и др. (2018) Годишно счетоводно приключване в бюджетните предприятия. „Годишно приключване без пропуски и грешки“, Резон – България, София, ISBN 978-619-7236-31-6, с. 77 – 134.
19. Фесчиян, Д. (2018) „Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор“, трето преработено и допълнено издание, ИК на УНСС, София.

20. Фесчиян, Д. (2015) „За необходимостта от адаптиране на финансовите отчети в публичния сектор към изискванията на МССПС“, Сборник научни статии, „Икономиката на България и ЕС: Конкурентноспособност и иновации“, София, стр. 189 – 196.

21. Фесчиян, Д. (2020) Пленарен доклад на Юбилейна международна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“ на тема: „Регламенти и станартизация на счетоводната система в публичния сектор“, Сборник с доклади, ИК УНСС, София, стр. 22 – 46.

22. Христов, В. (2004) Практическо приложение на МСС 16 Имоти, машини, съоръжения, оборудване. Данъчна практика, Аскана, София, бр. 4 стр. 13.

23. *Basheva, S., R. Pozharevska. (2019) Changes to the Conceptual Framework and its effect on the regulatory system in the Republic of Bulgaria. Rivista Italiana Di Ragioneria E Di Economia Aziendale, Italian Accounting Review, 119 ANNO, pp. 99 – 108.*

24. *Conceptual framework for financial reporting in the public sector; <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASBPublic-Sector-Conceptual-Framework.pdf> 16. Global Impact Map; <https://www.ifac.org/what-we-do/global>.*

25. *Feschian, D. (2013) „Importing the Model of Uncapitalized Assets Accounting in Public Sector“, Economics 21, (ISSN1314-3123), The journal is included in international databases: EBSCO Publishing, Vol. 2, 2013, p. 38 – 48.*

26. *International Public Sector Accounting Standards Board, (2018), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, Volume II and Volume III.*

27. *IPSASB, (2022), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.*

28. *IPSASB, (2023), Package of Revenue and Transfer Expense-Related Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/news-events/2023-05/ipsasb-issues-package-revenue-and-transfer-expense-related-pronouncements>.*

29. *IPSASB, (2023), Package of Measurement-Related Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/news-events/2023-05/ipsasb-issues-package-measurement-related-pronouncements>.*

30. *IPSASB, (2022), IPSAS 44 Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations. <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-issues-ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>.*

31. *IPSASB, (2022), IPSAS 43 Leases.*

32. *Kirtley, O. Счетоводната професия: Противодействие на измамите и корупцията, Е-списание, ИДЕС, бр. 03/2017 г., стр. 1 – 5.*

33. *<https://www.ipsasb.org/news-events/2022-01/ipsasb-issues-ipsas-43-leases>*

REGARDING THE NEED FOR STANDARDIZED FINANCIAL STATEMENTS IN THE PUBLIC SECTOR

Prof. Dr. Daniela Feschiyan⁴⁰,
Department of "Accounting and Analysis", UNWE, Sofia

| Keywords: | Summary |
|---|---|
| <p>Public sector accounting</p> <p>Financial statements</p> <p>Standardization</p> <p>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)</p> <p>IPSAS 1 Presentation of Financial Statements</p> <p>JEL: M41 Accounting</p> | <p><i>As a member of the Consultative Group on Financial Accounting in the Public Sector at the UMS of IDEs and as a representative of the academic community, my efforts are directed towards discovering more opportunities to help improve the accounting system in the public sector of Bulgaria. The current study elaborates on the main results and conclusions of a theoretical-methodological and empirical study started in 2006, that justifies the need to improve the structure and content of the financial statements in the public sector by adapting them to the requirements of the IPSAS⁴¹.</i></p> <p><i>The study presents a comparative analysis of the form and content of the financial statements of the public sector enterprises in the Republic of Bulgaria and the standardized model of financial statements based on IPSAS. The most significant deficiencies in the structure and content of financial statements in the public sector are systematized. Projections for improving financial statements in the public sector are outlined and the framework of the current IPSAS is presented. The advantages and effects of adopting a standardized approach to the preparation of financial statements are highlighted.</i></p> <p><i>In conclusion, the adoption of the principles and statements of the International Accounting Standards for the public sector will create prerequisites for an overall increase in the quality of financial statements in the public sector, which will achieve timely and reliable financial and fiscal data, the possibility of comparability of financial statements, as well as greater transparency and accountability of the public sector. This will bring significant benefits to the management of the public sector, improve the effectiveness and efficiency of the public administration and facilitate control over the results of budget enterprises.</i></p> |

⁴⁰ Prof. Dr. Daniela Feschiyan, Department of "Accounting and Analysis", UNSS, Sofia, e-mail: d.feschiyan@gmail.com

⁴¹ Feschiyan, D. "Regarding the need to adapt the financial statements in the public sector to the requirements of the IPSAS", Collection of scientific articles, "Bulgaria's economy and EU: Competitiveness and Innovation", Sofia, 2015, pp. 189 – 196.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Отчет за приходите и разходите на бюджетните предприятия

• **Разходи под формата на:**

- **текущи нелихвени разходи** (в т.ч. разходи за материали, разходи за външни услуги, разходи за заплати и други възнаграждения, социални осигуровки и надбавки и други нелихвени разходи)
- **лихвени разходи** (в т.ч. разходи за лихви по заеми и дългове и други разходи за лихви)
- **отчетна стойност на продадени нефинансови активи** (в т.ч. отчетна стойност на продадени материали, стоки и продукция; отчетна стойност на продадени нефинансови дълготрайни активи и на конфискувани нефинансови активи)
- **трансфери към домакинства** (в т.ч. осигурителни плащания и капиталови трансфери към домакинства), **субсидии и трансфери към други лица** (в т.ч. текущи субсидии и трансфери към други лица и капиталови трансфери към други лица)
- **корективи за разходи и придобиване на активи**
- **разходи за активи, капитализирани в отчетна група „Други сметки и дейности“**

Посочените данни се съпоставят с:

• **Приходите, помощите и даренията под формата на:**

- **текущи приходи** (в т.ч. от данъци, осигурителни вноски и приравнени на тях приходи; приходи от такси, лицензии и вноски; приходи от административни глоби и санкции; приходи от услуги; приходи от наеми, концесии и лихви; приходи от дивиденди и дялово участие и др. текущи приходи)
- **приходи от продажба на нефинансови активи** (в т.ч. приходи от продажба на материали, стоки и продукция; приходи от продажба на нефинансови дълготрайни активи и на конфискувани нефинансови активи)
- **приходи от застрахователни обезщетения**
- **приходи и помощи от дарения** (в т.ч. помощи и дарения от ЕС и от страната; други помощи и дарения от чужбина; безвъзмездно получени средства по международни и други програми)
- **коректив за приходи** (в т.ч. коректив за данък върху приходите от стопанска дейност)

• **Трансферите между бюджетни организации под формата на:**

- **касови трансфери между бюджетни организации (нето);**
- **приписани трансфери между бюджетни организации (нето).**

• **Нетния резултат от финансови операции** (в т.ч. нетен резултат от продажба на финансови активи и нетни курсови разлики от валутни операции);

• **Измененията на нетните активи (в посока на увеличение или намаление) от преоценки и други събития под формата на: прехвърлени нетни активи** (в т.ч. между бюджетни организации; от/за други предприятия) „+“ **нетен резултат от преоценка на активи и пасиви** (в т.ч. преоценка на нефинансови активи, финансови активи и пасиви) „+“ **прираст на нетните активи от други събития** (в т.ч. увеличение на нефинансови и финансови активи от други събития; прираст от конфискувани активи; отписани задължения; намаление на пасиви и други събития) „-“ **намаление на нетните активи от други събития** (в т.ч. намаление на нефинансови и финансови активи от други събития; отписани публични и други вземания; увеличение на пасиви от други събития).

Приложение 2. Отчет за касово изпълнение на бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чужди средства

| |
|---|
| Раздел първи „Приходи“ |
| Раздел втори „Разходи – рекапитулация по параграфи“ |
| Раздел трети „Трансфери – рекапитулация“ |
| а) „Трансфери“ |
| б) „Временни безлихвени заеми“ |
| Раздел четвърти „Дефицит/Излишък“ = (раздел първи) – (раздел втори) = |
| Рекапитулация от всички дейности + (раздел трети) = Рекапитулация от всички трансфери |
| Раздел пети „Операции с финансови активи и пасиви“ |
| Раздел шести „Максимален размер на ангажиментите и задълженията през текущата година“ |

Приложение 3. Съответствие между МССПС и МСС/МСФО⁴²

| № на МССПС и оригинално наименование | № на МССПС и наименование на български език ⁴³ | Съответствие с МСС/МСФО |
|---|---|---|
| IPSAS 1 Presentation of Financial Statements | МССПС 1 Представяне на финансови отчети | МСС 1 Представяне на финансови отчети |
| IPSAS 2 Cash Flow Statements | МССПС 2 Отчет за паричните потоци | МСС 7 Отчет за паричните потоци |
| IPSAS 3 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors | МССПС 3 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки | МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки |
| IPSAS 4 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates | МССПС 4 Ефекти от промените в обменните курсове | МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове |
| IPSAS 5 Borrowing Costs | МССПС 5 Разходи по заеми | МСС 23 Разходи по заеми |
| IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements Заменен с: - IPSAS 34 Separate Financial Statements; - IPSAS 35 Consolidated Financial Statements | МССПС 6 Консолидирани и индивидуални финансови отчети Заменен с: - МССПС 34 Индивидуални финансови отчети; - МССПС 35 Консолидирани финансови отчети | МСС 27 Консолидирани и индивидуални финансови отчети С актуализирано наименование: - МСС 27 Индивидуални финансови отчети и добавен нов стандарт: - МСФО 10 Консолидирани финансови отчети |
| IPSAS 7 Investments in Associates Заменен с: | МССПС 7 Инвестиции в асоциирани предприятия Заменен с: | МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия С актуализирано наименование: |

⁴² Представената информация продължава, доразвива и надстройва изследване на автора проф. д-р Даниела Фесчиян, представено в пленарен доклад на Юбилейна международна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“ на тема: „Регламенти и стандартизация на счетоводната система в публичния сектор“, Сборник с доклади, ИК УНСС, София, 2020 г. стр. 22 – 46.

⁴³ Наименованието на МССПС на български език е представено по лично мнение и разбиране на автора – проф. д-р Даниела Фесчиян, тъй като в България липсва официален превод на български език.

| № на МССПС и оригинално наименование | № на МССПС и наименование на български език⁴³ | Съответствие с МСС/МСФО |
|---|---|---|
| IPSAS 36 Investments in Associates and Joint Ventures | МССПС 36 Инвестиции в асоциирани и съвместни предприятия | МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия |
| IPSAS 8 Interests in Joint Ventures Заменен с: IPSAS 37 Joint Arrangements | МССПС 8 Дялове в съвместни предприятия (заменен) Заменен с: МССПС 37 Съвместни предприятия | МСС 31 Дялове в съвместни предприятия Заменен с: МСФО 11 Съвместни предприятия |
| IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions Заменен с: IPSAS 47 Revenue | МССПС 9 Приходи от борсови операции Заменен с: МССПС 47 Приходи | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 10 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies | МССПС 10 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики | МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики |
| IPSAS 11 Construction Contracts Заменен с: IPSAS 47 Revenue | МССПС 11 Договори за строителство Заменен с: МССПС 47 Приходи | МСС 11 Договори за строителство |
| IPSAS 12 Inventories | МССПС 12 Материални запаси | МСС 2 Материални запаси |
| IPSAS 13 Leases Заменен с: IPSAS 43 Leases | МССПС 13 Лизинг Заменен с: МССПС 43 лизинг | МСС 17 Лизинг (заменен от МСФО 16 Лизинг) |
| IPSAS 14 Events After the Reporting Date | МССПС 14 Събития след края на отчетния период | МСС 10 Събития след края на отчетния период |
| IPSAS 15 Financial Instruments: Disclosure and Presentation Заменен с: - IPSAS 28 Financial Instruments: Presentation; - IPSAS 29 Financial Instruments: Recognition and Measurement; - IPSAS 30 Financial Instruments: Disclosures | МССПС 15 Финансови инструменти: оповестяване и представяне Заменен с: - МССПС 28 Финансови инструменти: представяне; - МССПС 29 Финансови инструменти: признаване и оценяване; - МССПС 30 Финансови инструменти: оповестяване | МСС 32 Финансови инструменти: представяне МСФО 7 Финансови инструменти: оповестяване |
| IPSAS 16 Investment Property | МССПС 16 Инвестиционни имоти | МСС 40 Инвестиционни имоти |
| IPSAS 17 Property, Plant and Equipment Заменен с: IPSAS 45 Property, Plant, and Equipment | МССПС 17 Имоти, машини и съоръжения Заменен с: МССПС 45 Имоти, машини и съоръжения | МСС 16 Имоти, машини и съоръжения |
| IPSAS 18 Segment Reporting | МССПС 18 Отчитане по сегменти | МСФО 8 Оперативни сегменти |

| № на МССПС и оригинално наименование | № на МССПС и наименование на български език⁴³ | Съответствие с МСС/МСФО |
|---|--|--|
| IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets | МССПС 19 Провизии, условни активи и условни пасиви | МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи |
| IPSAS 20 Related Party Disclosures | МССПС 20 Оповестяване на свързани лица | МСС 24 Оповестяване на свързани лица |
| IPSAS 21 Impairment of Non-Cash-Generating Assets | МССПС 21 Обезценка на активи, негенериращи парични средства | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 22 Disclosure of Financial Information About the General Government Sector | МССПС 22 Оповестяване на информация за сектор „Държавно управление“ | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) <i>Заменен с: IPSAS 47 Revenue</i> | МССПС 23 Приходи от неборсови операции (Данъчни приходи и трансфери) <i>Заменен с: МССПС 47 Приходи</i> | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 24 Presentation of Budget Information in Financial Statements | МССПС 24 Предоставяне на бюджетна информация във финансовите отчети | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 25 Employee Benefits <i>Заменен с: IPSAS 39 Employee Benefits</i> | МССПС 25 Доходи на наети лица <i>Заменен с: МССПС 39 Доходи на наети лица</i> | МСС 19 Доходи на наети лица |
| IPSAS 26 Impairment of Cash-Generating Assets | МССПС 26 Обезценка на активи, генериращи парични потоци | МСС 36 Обезценка на активи |
| IPSAS 27 Agriculture | МССПС 27 Земеделие | МСС 41 Земеделие |
| IPSAS 28 Financial Instruments: Presentation | МССПС 28 Финансови инструменти: представяне | МСС 32 Финансови инструменти: представяне |
| IPSAS 29 Financial Instruments: Recognition and Measurement | МССПС 29 Финансови инструменти: признаване и оценяване | МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване <i>Заменен с: МСФО 9 Финансови инструменти</i> |
| IPSAS 30 Financial Instruments: Disclosures | МССПС 30 Финансови инструменти: оповестяване | МСФО 7 Финансови инструменти: оповестяване |
| IPSAS 31 Intangible Assets | МССПС 31 Нематериални активи | МСС 38 Нематериални активи |
| IPSAS 32 Service Concession Arrangements: Grantor | МССПС 32 Споразумения за концесионна услуга | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 33 First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs | МССПС 33 Прилагане за първи път на МССПС, базирани на принципа на текущо начисляване | МСФО 1 Прилагане за пръв път на МСФО |
| IPSAS 34 Separate Financial Statements | МССПС 34 Индивидуални финансови отчети | МСС 27 Индивидуални финансови отчети |

| № на МССПС и оригинално наименование | № на МССПС и наименование на български език⁴³ | Съответствие с МСС/МСФО |
|---|---|---|
| IPSAS 35 Consolidated Financial Statements | МССПС 35 Консолидирани финансови отчети | МСФО 10 Консолидирани финансови отчети |
| IPSAS 36 Investments in Associates and Joint Ventures | МССПС 36 Инвестиции в асоциирани и съвместни предприятия | МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия |
| IPSAS 37 Joint Arrangements | МССПС 37 Съвместни предприятия | МСФО 11 Съвместни предприятия |
| IPSAS 38 Disclosure of Interests in Other Entities | МССПС 38 Оповестяване на дялови участия в други предприятия | МСФО 12 Оповестяване на дялови участия в други предприятия |
| IPSAS 39 Employee Benefits | МССПС 39 Доходи на наети лица | МСС 19 Доходи на наети лица |
| IPSAS 40 Public Sector Combinations | МССПС 40 Бизнес комбинации в публичния сектор | МСФО 3 Бизнес комбинации |
| IPSAS 41 Financial Instruments | МССПС 41 Финансови инструменти | МСФО 9 Финансови инструменти |
| IPSAS 42 Social Benefits | МССПС 42 Социални придобивки | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 43 Leases | МССПС 43 Лизинг | МСФО 16 Лизинг |
| IPSAS 44 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations | МССПС 44 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности | МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности |
| IPSAS 45 Property, Plant, and Equipment | МССПС 45 Имоти, машини и съоръжения | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 46 Measurement | МССПС 46 Оценяване | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| IPSAS 47 Revenue | МССПС 47 Приходи | МСФО 15 Приходи от договори с клиенти |
| IPSAS 48 Transfer Expenses | МССПС 48 Разходи за трансфери | Няма аналогичен МСС/МСФО |
| Cash Basis IPSAS Financial Reporting Under Cash Basis of Accounting | Финансово отчитане на касова основа | Няма аналогичен МСС/МСФО |

Приложение 4. Основните взаимовръзки между принципа за честното представяне и спазването на МССПС

Източник: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2022*



Приложение 5. Отчет за финансовото състояние

| № | Статии |
|----|--|
| 1 | Имоти, машини и съоръжения |
| 2 | Инвестиционни имоти |
| 3 | Нематериални активи |
| 4 | Финансови активи (различни от стойностите, показани на позиции: 5, 7, 8 и 9) |
| 5 | Инвестиции, отчитани по метода на собствения капитал |
| 6 | Материални запаси |
| 7 | Вземания от безвъзмездни операции (данъци и трансфери) |
| 8 | Вземания от възмездни операции (търговски вземания) |
| 9 | Парични средства и парични еквиваленти |
| 10 | Данъци и трансфери за плащане |
| 11 | Задължения по възмездни операции (търговски задължения) |
| 12 | Провизии |
| 13 | Финансови пасиви (различни от стойностите, показани на позиции 10, 11 и 12) |
| 14 | Неконтролиращи участия, представени в рамките на нетните активи |
| 15 | Нетни активи/капитал, отнасящ се към собствениците на контролиращото предприятие |

Приложение 6. Отчет за финансовото състояние

| № | Показател | 20X3 г. | 20X2 г. |
|---|--|---------|---------|
| 1 | Приходи | X | X |
| 2 | Финансови разходи | X | X |
| 3 | Участия в печалбата или загубата от инвестиции в съвместни и асоциирани предприятия, отчитани по метода на собствения капитал | X | X |
| 4 | Печалби или загуби преди облагане с данъци, признати при освобождаване на активи или погасяване на пасиви, във връзка с преустановени дейности | X | X |
| 5 | Излишък или дефицит | X | X |

Приложение 7. Информация, която трябва да бъде представена на лицевата страна на отчета за промени в нетните активи

| № | Показател |
|---|---|
| 1 | Излишък или дефицит за периода |
| 2 | Всички приходи или разходи за периода, които, както се изисква от другите МССПС, се признават директно в нетните активи |
| 3 | Сумата на горепосочените (1+2), показваща поотделно сумите, разпределени към собствениците на контролиращото предприятие и онези с неконтролиращо участие |
| 4 | Ефектите от промени в счетоводната политика и коригиране на грешки, в съответствие с МССПС 3, за всеки отделно представен елемент на нетните активи |