

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА НА ПРЕДПРИЯТИЯТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР В БЪЛГАРИЯ – НАСТОЯЩЕ И ПЕРСПЕКТИВИ

Камелия Савова*

Увод

Счетоводната политика представя приложимата счетоводна база в дейността на предприятията. Тя е част от финансовите отчети и е с предназначение да разясни подходите, методите и принципите на текущо отчитане и представяне на активите, капитала, пасивите, приходите и разходите, движението на паричните потоци. Съдържанието ѝ е ценна информация за вярното разбиране на данните в съставните части на финансовия отчет като икономическа същност и стойностно изражение и на тази база да се формират адекватни решения от заинтересованите страни.

Теза: Познанията за същността на счетоводната политика са база за правилното ѝ разработване, приемане и представяне. Чрез сравнителен анализ на прилаганите модели на счетоводна политика в предприятията в публичния сектор да се обобщят предимствата и недостатъците им и да се предложат насоки за оптимизиране на приложението към финансовите отчети. На база емпирично проучване да се установи верността на изводите и резултатите от теоретичното изследване.

Целта на изследването е да се представят моделите за счетоводна политика на бюджетните организации, съгласно националното законодателство и Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, като се направи сравнителна характеристика. На база емпирично проучване да се установи съответствието на счетоводната политика към финансовите отчети на министерствата в България със стандартизираните и нормативните изисквания. Да се предложат насоки за усъвършенстване на финансовата отчетност в публичния сектор по въпросите на счетоводната политика.

За постигане на целта се поставят следните задачи за изпълнение:

- Да се характеризират спецификите на счетоводната политика на предприятията в публичния сектор;
- Да се представи модел на счетоводна политика според Международните счетоводни стандарти за публичния сектор;

* Камелия Савова, доктор, доцент, катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС, email: ksavova@unwe.bg

- Да се представи модела на счетоводна политика на бюджетните организации в България, съгласно националната регламентация;
- Да се направи емпирично изследване с изводи и резултати за представянето на счетоводната политика като приложение на последно публикуваните финансови отчети на министерствата в България.

Методологията и методиката на изследването се основават на общите принципи на познанието като се прилага системният подход, методите на анализ и синтез, на емпиричното проучване и обобщаване, на сравнителния графичен анализ.

Ограничения на изследването – проучванията са за една държава – България, за министерствата, за обявени годишни финансови отчети за 2018 и 2019 г.

Предлаганата и използваната методология не твърди, че е единствената възможна и приложима при проверка и обосноваване на резултатите от изследването.

Специфики на счетоводната политика в публичния сектор

Счетоводната политика е част от финансовите отчети на предприятието. Обозначава се като „пояснителни приложения, представляващи обобщение на по-важните счетоводни политики и друга пояснителна информация“ (IAS 1 – Presentation of Financial Statements, §10). Същността ѝ е в предоставяне на разяснителна информация за активите, пасивите, капитала, приходите и разходите и за движението на паричните средства. Тази пояснителна информация е в два аспекта. Първият е за приетите и прилагани методи, подходи и оценки за текущо счетоводно отчитане и за представяне във финансовите отчети на отчетните обекти. По същество това са счетоводни политики за отчитане и обобщено отразяване на отделните обекти в дейността на предприятието. Вторият аспект е за разясняване на цифровата информация в съставните части на годишния, респективно – междинния финансов отчет, което се определя като бележки към финансовия отчет.

Тези два аспекта на счетоводната политика са предмет на стандартизация. Приет е отделен стандарт за съставяне на счетоводна политика, промени в счетоводните оценки и грешки (IAS 8 – Accounting policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) [1], в който счетоводната политика се определя като „конкретни принципи, изходни положения, конвенции, правила и практики, прилагани от предприятието при изготвянето и представянето на финансовите отчети“ (IAS 8 – Accounting policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, §8). В Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 „Представяне на финансови отчети“ са отразени изискванията за оповестяване на счетоводната политика като пояснителни приложения към финан-

совия отчет (IAS 1- Presentation of Financial Statements, §117 et seq.). Целта е да се предостави информация на ползвателите на финансовите отчети за вземане на успешни решения за инвестиране, кредитиране, осъществяване на търговски сделки. Това е една водещите съвременни счетоводни концепции (Башева, 2017, с. 142). Счетоводната политика е във връзка и зависимост с действащото законодателство. Това я характеризира като законосъобразен счетоводен модел на дейността на едно предприятие. Следователно приложението към финансовите отчети представя организацията и осъществяването на отчетността в отделното предприятие (Стоянов, Савова, 2010, с. 126-128). Това е с важно значение за предприятията в публичния сектор поради следните по-важни причини:

- Счетоводната информация за дейността на публичния сектор отразява отношенията между държавното управление и обществото в качествено и количествено-стойностно изражение. В бюджетния сектор се потребява произведения национален продукт от другите икономически сектори и се създават предпоставки за осъществяване на обществения възпроизводствен процес. Това налага яснота, разбираемост и прозрачност на прилаганата счетоводна политика с цел разбираемост на информацията във финансовите отчети.
- Счетоводната политика на предприятията в публичния сектор е с хоризонтално проявление за държавата като цяло и с вертикален спектър за отделните принципи в бюджетната структура на икономиката (Almqvist, 2013). Практическото изпълнение е в зависимост от съставните части на финансовия отчет и тяхното съдържание. Обичайно за държавата се съставя само отчет за движението на паричните потоци. Повече държави от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) са приели в отчетността на бюджетите си принципът „текущо начисляване“, но продължават да използват касово бюджетиране, поради което заинтересованите страни се позовават на информация, базирана на парични средства. Финансовата информация, основана на начисленията, обикновено се съобщава на технически експертен език, който е трудно разбираем (Dees, Faber, 2020). Това налага разработване и приемане на адекватна счетоводна политика за изпълнението на бюджета на ниво държава. Финансовите отчети на държавните органи – първостепенни и второстепенни разпоредители с бюджетни средства, съдържа освен отчет за касово изпълнение на гласуваните им бюджети и счетоводен баланс и отчет за приходите и разходите (Савова, 2017, 2019). Приложението – счетоводна политика, към тези отчети е базата за правилното разбиране на информацията за активите, капитала, пасивите, приходите, разходите и движението на паричните средства. Важен е фактът, че финансовите отчети на

държавните органи и на държавата са консолидирани. Това предполага прилагане на една и съща счетоводна политика, което допринася съществено за качествата «навременността» и «сравнимост» на финансовата информация.

Може да се каже, че финансовите отчети са по-разбираеми, когато потребителите на информацията в тях първо се запознаят със счетоводната политика. За публичния сектор е целесъобразно приемане на счетоводна политика за изпълнението на държавния бюджет, която да се публикува към финансовия отчет за касовото му изпълнение. За институциите с гласуван бюджет е подходящо прилагане на счетоводна политика, съгласувана от една страна с политиката за отчитане и представяне на държавния бюджет и от друга – с приетите и прилагани счетоводни стандарти и вътрешни нормативни документи на бюджетната структура. Логично е да се приеме уеднаквено счетоводно третиране на отчетните обекти на различните нива в бюджетния сектор на държавата, което е предпоставка за хармонизиране на счетоводството в публичния сектор между страните-членки на Европейския съюз и ОИРС. Бордът по Международни счетоводни стандарти в публичния сектор разработва стандарти, в които се акцентира на спецификите в дейността на бюджетните организации, които не се разглеждат в счетоводните стандарти на националните правителства. Разработват се подходи и модели за отразяване на ефектите и от пандемията Коронавирус във финансовите отчети на бюджетните предприятия. Accountancy Europe в публикация от м. май т.г. отбелязва, че това е част от проекта на Евростат за европейски счетоводни стандарти за публичния сектор (EPSAS). Приемането на такива стандарти би допринесло до по-голяма последователност и съпоставимост между финансовите отчети, както в рамките на една държава, така и в международен план (Accountancy Europe, 2020). Именно стандарти в отчетността, които са международно утвърдени, са в основата за разработване на счетоводна политика, представяща подходи, принципи, правила и модели за създаване и представяне на счетоводна информация с качествените характеристики за уместност, разбираемост, вярно и честно представяне, срочност, съпоставимост, проверимост (The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities).

За теоретичната същност на счетоводната политика може да се обобщи, че:

- Тя е част от финансовите отчети на бюджетните организации;
- Представя подходите за отчитане на участващите и възникващи в дейността активи, капиталови източници, приходи и разходи;
- Съгласува се с политиката за отчитане на държавния бюджет и приложимите счетоводни стандарти, както и с вътрешната нормативна рамка на бюджетната структура.

- Счетоводната политика допринася за разбираемостта на информацията във финансовите отчети.

Модел на счетоводната политика, съгласно Международните счетоводни стандарти за публичния сектор

Счетоводната политика на предприятията в публичния сектор [2] отразява спецификите на бюджетната дейност и съпътстващите я не бюджетни стопански операции. Тя е обект на стандартизация в Международен счетоводен стандарт за публичния сектор 3 (МССПС 3) – Счетоводни политики, промени в счетоводни оценки и грешки (IPSAS 3 – Accounting policies, changes in accounting estimates and errors), който е разработен на база едноименния МСС 8 (IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors). Стандартизираният модел на счетоводна политика съдържа обичайната обща информация за бюджетната организация и конкретна информация за осъществяваната счетоводна дейност в следните насоки:

➤ Приложима счетоводна база

Приложимата счетоводна база в публичния сектор в Европейската континентална счетоводна система се основава на два варианта: прилагане на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) или прилагане на Национални счетоводни стандарти за публичния сектор, приети в отделните държави.

➤ Избор и прилагане на счетоводни политики за отделните отчетни обекти

Изборът за прилагането на счетоводни политики е приемане на подходи, методи и оценки за текущо отчитане и представяне във финансовите отчети на отделните обекти на отчитане. Тези подходи, методи и оценки се разглеждат в отделните стандарти, третиращи съответните отчетни обекти. Следователно се приемат счетоводни политики за отчитане и представяне на елементите в съставните части на финансовия отчет (IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements) [3], които са познати като нетекущи и текущи активи и пасиви; приходи и разходи; резултат от изпълнението на бюджета за периода – излишък/дефицит, определен чрез възприет стандартизиран подход; прилагания метод при съставяне на Отчета за паричните потоци, отразяващ движението на паричните средства от оперативна, инвестиционна и финансова дейност.

За посочените елементи на финансовите отчети на бюджетните организации са приети съответни МССПС (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements), в които са посочени възприетите подходи, принципи и оценки за текущо отчитане и представяне във финансовите отчети, както и необходимите оповестявания. При липса на такъв стандарт

се прилагат политики и преценки на ръководството, които представят вярно финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци и отговарят на качествените характеристики за разбираемост, навременност, съпоставимост и проверимост (Даскалов, 2018).

➤ ***Последователно прилагане на счетоводните политики и промени***

Стандартизираният модел на счетоводна политика на предприятията в публичния сектор включва принципа за сравнимост на счетоводна информация. Този принцип се реализира чрез последователно прилагане на счетоводната политика през различните отчетни периоди. Целта е да се постигне сравнимост на информацията във финансовите отчети, за да се установи изменението във фактическото финансово-имуществено състояние и да се прогнозира бъдещото развитие на бюджетната организация. Промени се допускат:

- при приемане на нов МССПС като сравнителната информация не се преизчислява;
- по решение на ръководството, когато промяната води до по-надеждна и по-уместна информация във финансовите отчети, като в този случай сравнителната информация се преизчислява (т.нар. ретроспективно прилагане на промени в счетоводната политика).

Всяка промяна в счетоводната политика се оповестява, като се посочват причините за нея и получените ефекти.

➤ ***Промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки***

Промени в приблизителните счетоводни оценки се налагат при нови обстоятелства за съответен отчетен обект. (Например, вземане от клиент, за който е публикувана информация, че е в несъстоятелност и др.п.) Предприятието оповестява естеството и размера на промяната в счетоводна оценка, когато това има ефект в текущия период или се очаква да има ефект за бъдещи периоди. Промените в приблизителните счетоводни оценки не се третираат като грешки.

Грешки могат да възникнат във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на елементите на финансовите отчети. Ако грешката е съществена, тя се коригира във финансовия отчет на първия отчетен период след откриването ѝ. Коригира се и сравнителната информация за предходния период. Корекции на грешки се осъществяват чрез промяна на началните салда на отчетните обекти, за които е установена грешката, с ефект в резултата от изпълнението на бюджета за предходните години. Грешките са съществени, ако информацията във финансовите отчети предполага неправилни решения, поради невярно представяне на финансовото и имущественото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци.

➤ ***Бележки***

Бележките са с предназначение да предоставят полезна информация за интересующите се от бюджетната организация. Това ги определя като

разяснения на цифровата информация в съставните части на финансовия отчет: Отчета за финансовото състояние, Отчета за финансовите резултати, Отчета за промените в нетните активи и Отчета за паричните потоци. Тези разяснения допринасят за проверяемостта и разбираемостта на информацията за отделните отчетни обекти. Примери са бележките за формиране на балансова стойност на амортизируемите активи; на историческа и справедлива стойност; на условни задължения; за признаване на приходи от дарения, данъци и т.н. Важен момент е разкриването на нефинансови оповестявания. Това е информация с различна насоченост, съответстваща на спецификата на дейността. Обичайно се представят възможните рискове за бъдещата активност на предприятието като финансов, пазарен, валутен и др. рискове; принципите на управление; решението на ръководството за бъдещото развитие на дейността и източниците на несигурност.

Счетоводната политика информира ясно, че финансовите отчети са изготвени на принципа „действащо предприятие“ [4].

В обобщен синтезиран вид структурата на счетоводната политика на предприятията в публичния сектор, съгласно МССПС 3 – Счетоводни политики, промени в счетоводни оценки и грешки, е следната:

- Обща информация за бюджетната организация;
- Приложима счетоводна база;
- Избор и прилагане на счетоводни политики за отчетните обекти;
- Последователност на прилагане и промени в счетоводната политика;
- Промени в счетоводните оценки и грешки;
- Бележки.

Представянето на счетоводната политика като приложение към финансовия отчет е по същество нейното оповестяване. Целта е да се предостави на интересуващите се от бюджетната организация информация за приложимата счетоводна база и прилаганите политики, които са със значение за разбираемостта на информацията във финансовите отчети и формиране на правилни решения. Счетоводната политика се съпътства с „бележки“, които разясняват цифровата информация в компонентите на финансовия отчет.

Модел на счетоводната политика на бюджетните организации, съгласно законодателството в Р България

Счетоводната дейност на публичния сектор в Р България се осъществява на база Указания на Министерство на финансите за прилагане на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия (ДДС 20, 2004), които през годините се актуализират за отделни отчетни обекти и операции чрез писма, заповеди и нови указания. Към момента все още не са разработени Национални счетоводни стандарти за бюджетния сектор в България.

Не се прилагат, дори и частично, Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Този проблем се поставя в редица изследвания (Пожаревска, 2017, с. 133, Маркова, 2019, с. 85, и др.). Това затруднява отчетността в бюджетните предприятия и разбираемостта на информацията във финансовите им отчети. Споделяме становището, 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” (Фесчиян, 2020, с. 24).

Счетоводната политика, съгласно заповед на МФ, е част от пълния комплект финансови отчети на бюджетните предприятия в България, с наименование „приложение” (ЗМФ, 2015). Указано е, че предназначението на приложението към финансовите отчети на бюджетните организации е да предостави пояснения за прилаганата счетоводна политика и допълнителна информация за състоянието и изменението на активи, пасиви, приходи и разходи и задбалансови позиции, съгласно изискванията на Закона за публичните финанси. По-конкретни регламенти за счетоводната политика на предприятията в публичния сектор в България са представени в Указанията за прилагане на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия, т. 8 ”За въпросите, регламентирани в НСС 8 – Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика”. Възприетите счетоводни политики са в следните насоки:

- за класификация на сделките и събитията, които са с влияние върху нетните активи;
- за класификация на разходите;
- за НЕприлагане на капиталов подход при отчитане операции и събития с ефект върху нетните активи;
- за счетоводното третиране на преоценки, нереализирани курсови разлики, вътрешни разчети, възстановени приходи и разходи на начислена основа;
- за промените в приблизителните счетоводни оценки на приходите и разходите;
- за промените в счетоводната политика, като промените не се прилагат за минали отчетни периоди и сравнителната информация не се преизчислява;
- за счетоводно третиране на грешки от неотчетени активи, респ. пасиви, или поради отчетени несъществуващи такива. Грешките не се коригират след заверка на финансовия отчет от Сметната палата.

Видно е, че в указанията на Министерство на финансите по въпросите на СС 8 – Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, се регламентират политики за отчитане на конкретни и специфични за бюджетната дейност обекти и операции, които са задължителни и са с кратък и декларативен текст. Отсъства изясняването на приложимата счетоводна база, на промените в приблизителните счетоводни оценки, на базови постановки за установени грешки.

Счетоводната политика на бюджетните организации в България се разработва и на база общите изисквания в СС 1 – Представяне на финансови отчети, които са в следните насоки (ДДС 20, 2004, т.1-19.1):

➤ **Обща информация за бюджетното предприятие**

➤ **Информация за счетоводната политика, относно:**

- приложената счетоводна политика при изготвяне на финансовия отчет и за причините за промяна в счетоводната политика, ако има такава;
- за политиките, приети за отчитане на отделните отчетни обекти, съгласно националните счетоводни стандарти;
- допълнителни оповестявания, които са необходими за вярното и честно представяне на финансовото и имущественото състояние на бюджетното предприятие;
- формата и съдържанието на финансовите отчети, утвърдени със заповед на министъра на финансите и изпълнение на ежегодните указания за годишно счетоводно приключване.

В България базата за разработване на счетоводна политика на предприятията в публичния сектор се идентифицира с Указанията на МФ за прилагане на НСС в бюджетните предприятия, принципите в Закона за счетоводството и вътрешните правила на бюджетната организация, отразяващи спецификите на дейността му. Счетоводната политика на първостепенните разпоредители с бюджетни средства се унифицира и се прилага от бюджетните организации, които са в обхвата на структурата им. Определя се предназначението на счетоводната политика, а именно: да пояснява информацията във финансовите отчети като необходима за вземане на решения и като надеждна, неутрална, безпристрастна, предпазлива, пълна във всички съществени аспекти, като отразява икономическата същност на събитията и операцията, а не правната им форма (ДДС №20, 2004, т.1-6.2).

➤ **Оповестяване**

Оповестяването е предоставяне на информация за отчетните обекти, съгласно изискванията на отделните национални счетоводни стандарти. Следователно се оповестяват счетоводните политики за отчитане и представяне на [5]: нефинансови и финансови дълготрайни и краткотрайни активи; капитал в бюджетните предприятия; пасиви и приходи за бъдещи периоди – текущи и нетекущи; приходи, помощи и дарения; разходи и

трансфери между бюджетните организации; резултат от финансови операции; преоценки и други събития.

Оповестяването включва и пояснения на цифровите данни в съставните части на финансовия отчет по горепосочените обекти на отчитане, както и допълнителна информация за вярното и честно представяне. В България са делегирани правомощия на първостепенните разпоредители с бюджетни средства да прецизират оповестяванията в обобщените си финансови отчети.

В синтезиран вид структурата на счетоводната политика на предприятията в публичния сектор, съгласно националното законодателство, е следната:

- Обща информация за бюджетната организация;
- База за разработване на счетоводна политика;
- Оповестяване на информация за отчетните обекти относно прилаганите счетоводни политики и поясняване на цифровите данни в съставните части на финансовия отчет.

Счетоводната политика е приложение към финансовия отчет на бюджетните организации, което по същество е оповестяването ѝ. За България съдържанието на счетоводната политика на предприятията в публичния сектор е от важно значение за потребителите на информация. Това е поради съществените различия във формата, структурата и съдържанието на съставните части на финансовия отчет спрямо международно възприетите и индивидуалния за страната ни подход за регламентиране на счетоводната система в публичния сектор.

Сравнителен анализ на структурата и съдържанието на счетоводната политика, съгласно МССПС и законодателството в Р България

От представената структура на съдържанието на счетоводната политика на предприятията в публичния сектор, съгласно МССПС и националното законодателство в България могат да се направят следните изводи:

- Счетоводната политика е част от финансовите отчети;
- Отразява базата, въз основа на която е разработена;
- Съдържа приетите политики за отчитане на обектите в дейността;
- Разяснява стойностните величини на елементите във финансовите отчети;
- Уточнява възможните промени в счетоводната политика, в счетоводните оценки и коригирането на установени грешки.

Видно е, че в структурно отношение е постигнато сходство. Различието е, че в МССПС са представени ясни правила в конкретен стандарт. В Р България регламентирането на счетоводната политика в предприятията в

публичния сектор е на база указания, заповеди и писма, които са приети в различно време, без обобщено представяне, непоследователно отразяване на счетоводните политики за отделните отчетни обекти. Това е предпоставка за индивидуален подход при представяне на приложението към финансовите отчети на бюджетните организации. Основните несъответствия са в различните счетоводни база, които се прилагат. Следователно разликите са в съдържателния аспект на счетоводната политика.

В обобщен вид резултатите от сравнителния анализ са следните:

Таблица 1. Сравнителен анализ на счетоводната политика на предприятията в публичния сектор, съгласно законодателството на Р България и МССПС:

Счетоводна политика на предприятията в публичния сектор			
Критерии за сравнителен анализ	Счетоводна политика по законодателството на Р България	Счетоводна политика, съгласно МССПС	Наличие на съответствие
Обозначаване	Приложение, което съдържа прилаганата счетоводна политика и подлежаща на оповестяване допълнителна информация	Бележки, съдържащи обобщение на значимите счетоводни политики и други обяснителни бележки;	Съответствие
Приложима счетоводна база	Отразява приложимата счетоводна база: Указания на МФ за прилагането на НСС от бюджетните предприятия	Отразява приложимата счетоводна база: МССПС	Съответствие, като приложимата счетоводна база е различна
Прилагани счетоводни политики за отчетните обекти	В оповестяването – представят се прилаганите счетоводни политики за отделните отчетни обекти, съгласно указания на МФ	Представя избора и прилаганите счетоводни политики за отделните отчетни обекти, съгласно конкретните МССПС	Частично съответствие, като прилаганите счетоводни политики са с различен подход на разработване
Последователно прилагане и промяна в счетоводната политика	Съгласно МССПС 3 – Счетоводни политики, промени в счетоводни оценки и грешки	Съгласно заповеди на МФ	Не съответствие

Продължение

Промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки	Съгласно МССПС 3 – Счетоводни политики, промени в счетоводни оценки и грешки	Съгласно заповеди на МФ	Не съответствие
Разяснения на цифровата информация във финансовите отчети	В оповестяването – разяснения на стойностите на елементите на финансовия отчет	Бележки – разяснения на цифровата информация в съставните части на финансовия отчет	Съответствие

От представения сравнителен анализ могат да се направят следните изводи:

- различията са за: приложимата счетоводна база, счетоводните модели за отчитане и представяне на отчетните обекти, последователното прилагане на счетоводната политика, промените в приблизителните счетоводни оценки и грешки;
- сходство е на лице за: същността на счетоводната политика като приложение на финансовите отчети, разясненията на цифровата информация за елементите на съставните части на финансовия отчет, принципното съдържание на счетоводната политика – подходите за текущо отчитане и представяне на отчетните обекти.

Видно е, че се налага изясняване на въпроса за приложимата счетоводна база в публичния сектор на България, който успешно се реши за нефинансовите предприятия (Филипова и др. 2017).

На база представения сравнителен анализ на модела на счетоводна политика по МССПС и националните регламенти се предлагат следните насоки за усъвършенстване:

- Разработване на стандартизиран модел за съставяне и представяне на счетоводна политика, който да е хармонизиран с МССПС 3-Счетоводни политики, промени в счетоводни оценки и грешки, и да се прилага в бюджетните организации, съставлящи финансови отчети. Това може да се приеме и като национален счетоводен стандарт за предприятията в публичния сектор в България.
- Спецификите в дейността на бюджетната организация да се оповестяват в специален раздел на счетоводната политика.
- Да се приемат, като временно решение, специални указания:
 - за последователното прилагане на счетоводната политика и възможните промени в нея с адекватно оповестяване;
 - за промените в приблизителните счетоводни оценки;
 - за коригирането на установени грешки.

Емпирично изследване за счетоводната политика на министерствата в Р България

За постигане целта на изследването: да се установи съответствието на счетоводната политика на министерствата в България със стандартизираните изисквания, е направен преглед на годишните финансови отчети и приложенията към тях на министерствата в България [6]. Данните на емпиричното изследване са проучени към 30.09.2020 г. и са 2018 и 2019 г. както следва:

- за 2018 г. финансови отчети са публикували всички министерства – 17 на брой;
- за 2019 г. финансови отчети към датата на проучването са публикували 9 министерства [7].

Емпиричното проучване е в два аспекта:

- Първо: има ли публикувано приложение – счетоводна политика към финансовите отчети;
- Второ: съответства ли публикуваната счетоводната политика на стандартизирания модел по МССПС 3 – Счетоводни политики, промени в счетоводни оценки и грешки.

По първия аспект: След преглед на финансовите отчети, се установи, че за 2018 г. пет министерства не са публикували към финансовите си отчети счетоводна политика, което е приблизително 29% от общия им брой. За 2019 г. от общо 9 министерства, които са публикували финансови отчети (към датата на емпиричното изследване), три от тях не са приложили счетоводна политика, което е приблизително 33%.



Фиг. 1. Публикувана счетоводна политика – приложение към финансовите отчети на министерствата в България

Изводът е, че не всички министерства публикуват приложение към финансовите си отчети. Това не съответства на националните и стандартизираните в МССПС изискванията за съставни части на годишните и междинните финансови отчети на бюджетните организации. Липсата на счетоводна политика затруднява разбираемостта на информацията във финансовите отчети, което е предпоставка за грешни решения от потребителите на информация, както и за загуба на потенциален инвестиционен интерес.

По втория аспект на изследването: съответства ли публикуваната счетоводната политика на стандартизирания модел по МССПС 3 – Счетоводни политики, промени в счетоводни оценки и грешки, се проучиха оповестените приложения към финансовите отчети на министерствата за 2018 г., които са 12 на брой, което е приблизително 71% от общия брой на публикуваните финансови отчети. За 2019 г. публикуваните приложения – счетоводни политики, към датата на емпиричното проучване са по-малко от 50% от броя на министерствата, поради което се приема, че извадката не е представителна.

Резултатите от проучването и анализа на структурата и съдържанието на счетоводната политика, оповестена към финансовите отчети за 2018 г., са представени на фигура 2.



Фиг. 2. Съдържание на счетоводната политика към финансовите отчети на министерствата в България за 2018 г.

От графиката се разбира, че във всички публикувани приложения към финансовите отчети за 2018 г. (12 на брой) се презентира бюджетната организация и се представят разяснения за цифровите данни в баланса, отчета за приходите и разходите, отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и сметките за чужди средства. Нещо повече – тези

разяснения са по нормативно регламентирани отчетни групи в счетоводна система на бюджетните организации (): Бюджет, Сметки за средства от ЕС и Други сметки и дейности. Пропуските са за оповестяването на приложимата счетоводна база – в две приложения, и за прилаганите счетоводни политики по обекти на отчитане – в едно приложение. В оповестените приложения не се установи разяснение за последователност на прилагане и промени в счетоводна политика и промени в счетоводните оценки и грешки. Това се установи като несъответствие между модела на счетоводна политика по МССПС и националните регламенти в таблица 1 на предходния параграф от студията.

Изводът е, че министерствата в България съставят счетоводна политика по нормативните изисквания на страната. Възможна причина за установените пропуски е неясното регламентиране на базовата структура и съдържание на счетоводната политика на бюджетните организации в България.

Заклучение и резултати

Счетоводната политика като част от финансовите отчети на предприятията в публичния сектор е със значение за цялото общество. Структурата и съдържанието ѝ допринасят за разбираемостта на информацията в компонентите на финансовия отчет и на тази база за формиране на верни решения от потребителите на информация.

Изводите и резултатите на представеното изследване са с принос в практико-приложен и теоретико-познавателен аспект:

- В теоретичен аспект се определиха двата аспекта на счетоводната политика, които са предмет на стандартизация: първият – за приетите и прилагани методи, подходи и оценки за текущо счетоводно отчитане и за представяне във финансовите отчети на отчетните обекти., и вторият – за разясняване на цифровата информация в съставните части на финансовия отчет.
- В познавателен аспект се изясниха и представиха моделите на счетоводната политика за бюджетните организации, съгласно Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и действащите национални регламенти. Въз основа на сравнителен анализ се установиха съответствията и различията между двата модела. На тази база се предложиха насоки за усъвършенстване на отчетността в бюджетния сектор на икономиката по въпросите на счетоводната политика.
- В практико-приложен аспект изводите и резултатите от изследването на публикуваните приложения към финансовите отчети на министерствата в България са полезни за потенциалните инвеститори и контрагенти които имат интерес към дейността на първостепенните разпо-

редители с бюджетни средства в страната ни. Направиха се адекватни емпирични заключения за структурата и съдържанието на публикуваните счетоводни политики. Това е полезна информация и за бъдещите финансираня и бюджетни дейности, пред вид членството на България в Европейския съюз и включването ѝ в Еврорезоната.

Спонсориране на научното изследване

Представеното научно изследване е част от научно-изследователски проект, финансиран от Университета за национално и световно стопанство – София: НИД НИ-6/2018 „Вариативни подходи на третирането на финансовите отчети – оценки, представяне, предотвратяване на измами“.

Бележки:

[1] В България е приет СС 8 – Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, който до голяма степен е синхронизиран с МСС 8.

[2] Понятията „предприятия в публичния сектор“, „бюджетни организации“ и „бюджетни предприятия“ се употребяват като синоними.

[3] Обектите на отчитане, за които се прилага избрана счетоводна политика са елементите на Отчета за финансовото състояние, Отчета за финансовите резултати, Отчета за промените в нетните активи, Отчета за паричните потоци, съгласно МССПС 1 – Представяне на финансови отчети.

[4] Към момента не е приет МССПС, както и МСС/МСФО за изготвяне на финансови отчети и счетоводна политика при ликвидация на предприятието. В България е приет такъв стандарт за стопанските предприятия – СС 13 „Отчитане при ликвидация и несъстоятелност“.

[5] Обектите на отчитане, за които се оповестява счетоводна политика за отчитане и представяне са елементите на Баланса, Отчета за приходите и разходите, Отчета за паричните потоци, съгласно утвърдените от МФ форми.

[6] Списък на министерствата в България е представен в Приложение 1 след заключението.

[7] Информацията за финансовите отчети е от сайтовете на министерствата.

Референции:

Башева, С. (2017). Предимства, недостатъци и общи характеристики на принципно-базирани счетоводни стандарти. Проблеми при разработването на принципно-базирани счетоводни стандарти. Сборник научни статии „Катедра Счетоводство и анализ 1920-2017“, с. 142-151, ИК-УНСС, София.

(Basheva, S. 2017, Predimstva, nedostatatsi i obshti harakteristiki na printsipno-bazirani schetovodni standarti. Problemi pri razrabotvaneto na printsipno-bazirani schetovodni standarti. Sbornik nauchni statii „Katedra Schetovodstvo i analiz 1920-2017“, s.142-151, ИК-УНСС, София)

Даскалов, Я. (2018). Качествени характеристики на информацията, съдържаща се във финансовите отчети, изготвени на база МССПС. Сборник научни статии „Счетоводството – наука, образование, практика“, ИК-УНСС, София, с. 211-218.

(Daskalov, Ya. 2018, Kachestveni harakteristiki na informatsiyata, sadarzhashata se vav finansovite otcheti, izgotveni na baza MSSPS. Sbornik nauchni statii „Schetovodstvoto – nauka, obrazovanie, praktika“, ИК-УНСС, София, с. 211-218)

Маркова, М. (2019), Публично-частно партньорство – същност и отчетна рамка, ИК-УНСС, София.

(Markova, M. 2019, Publichno-chastno partnyorstvo – sashtnost i otchetna ramka, ИК-УНСС, София)

Пожаревска, Р. (2017). Счетоводни аспекти на интелектуалния капитал, ИК-УНСС, София.

(Pozharevska, R. 2017, Schetovodni aspekti na intelektualnia kapital, ИК-УНСС, София)

Савова, К. (2019). Счетоводни теоретико-приложни аспекти на счетоводния баланс в предприятията от публичния сектор и възможности за усъвършенстване. Колективна монография „Икономиката на България и Европейския съюз в дигиталния свят“, ИК-УНСС, София, с. 340-351.

(Savova, K. 2019, Schetovodni teoretiko-prilozhni aspekti na schetovodnia balans v predpriyatiyata ot publichnia sektor i vazmozhnosti za usavarshenstvane. Kolektivna monografia „Ikonomikata na Bulgaria i Evropeyskia sayuz v digitalnia svyat“, ИК-УНСС, София, с. 340-351)

Савова, К. (2017). Счетоводни теоретико-методологични аспекти на промените във финансовите отчети на предприятията в публичния сектор в България. Колективна монография „Икономиката на България и Европейския съюз: наука и бизнес“, ИК-УНСС, София, с. 222-232.

(Savova, K. 2017, Schetovodni teoretiko-metodologichni aspekti na promenite vav finansovite otcheti na predpriyatiyata v publichnia sektor v Bulgaria. Kolektivna monografia „Ikonomikata na Bulgaria i Evropeyskia sayuz: nauka i biznes“, ИК-УНСС, София, с. 222-232)

Стоянов, С. и Савова, К. (2010). Обща теория на счетоводството, ИК-УНСС, София.

(Stoyanov, S. i Savova, K. 2010, Obshta teoria na schetovodstvoto, ИК-УНСС, София)

Фесчиян, Д. (2020). Регламенти и стандартизация на счетоводната система в публичния сектор, Сборник с доклади „Приносите на счетоводството в икономическата наука“, ИК-УНСС, София, с. 22-48.

(Feschiyan, D. 2020, Reglamenti i standartizatsia na schetovodnata sistema v publichnia sektor, Sbornik s dokladi „Prinosite na schetovodstvoto v iкономическата наука“, ИК-UNSS, Sofia, s. 22-48)

Филпова-Сланчева, А., Камбурова, Л. и Андасарова, Р. (2017). Приложима счетоводна база от предприятията в България – проекции и предизвикателства. Колективна монография „Икономиката на България и Европейския съюз: наука и бизнес“. ИК-УНСС, София, с. 328-357

(Filpova-Slancheva, A., Kamburova, L. i Andasarova, R. 2017, Prilozhima schetovodna baza ot predpriyatiyata v Bulgaria – proektsii i predizvikatelstva. Kolektivna monografia „Iкономиката на Bulgaria i Evropeyskia sayuz: nauka i biznes“. ИК-UNSS, Sofia, s.328-357)

ДДС 20/14.12.2004 г. относно: Прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия, наличен в: <https://www.minfin.bg/bg/1039> (достъпен 30 Септември 2020)

(DDS 20/14.12.2004 g. относно: Prilaganeto na Natsionalnite schetovodni standarti ot byudzhethnite predpriyatia, nalichen v: <https://www.minfin.bg/bg/1039> (dostapen 30 Septemvri 2020)

ЗМФ – 1338 от 22.12.2015 г. относно съставните части на финансовите отчети на бюджетните организации, наличен в: [file:///C:/Users/dsime/Downloads/COA-2015-ZMF-1338-ZPF-Article-166_al_2%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/dsime/Downloads/COA-2015-ZMF-1338-ZPF-Article-166_al_2%20(1).pdf)

(достъпен 30 Септември 2020)

(ZMF – 1338 ot 22.12.2015 g. относно sastavnite chasti na finansovite otcheti na byudzhethnite organizatsii, nalichen v:

[file:///C:/Users/dsime/Downloads/COA-2015-ZMF-1338-ZPF-Article-166_al_2%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/dsime/Downloads/COA-2015-ZMF-1338-ZPF-Article-166_al_2%20(1).pdf)

(dostapen 30 Septemvri 2020)

Към ДДС 14/30.12.2013 г. относно Сметкоплана на бюджетните организации, наличен в: <https://www.minfin.bg/bg/1038> (достъпен 30 Септември 2020)

(Kam DDS 14/30.12.2013 g. относно Smetkoplana na byudzhethnite organizatsii, nalichen v: <https://www.minfin.bg/bg/1038> (dostapen 30 Septemvri 2020)

Accountancy Europe, (2020). Coronacrisis: long-term actions for the public sector. available at: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronacrisis-impact-on-the-public-sector/> (accessed 30 September 2020)

Almquist, R. (2013). Public sector governance and accountability, Critical Perspectives on Accounting. available at:

- <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.005> (accessed 30 September 2020)
- Martin Dees, M. and Bram Faber, B. (2020). Accruals in the Public Sector Are Here to Stay! Pursuing a Productive Debate. available at: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/accruals-public-sector-are-here-stay-pursuing-productive-debate> (accessed 30 September 2020)
- IAS 1- Presentation of Financial Statements, §10, available at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf> (accessed 30 September 2020)
- IAS 8 – Accounting policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (accessed 30 September 2020)
- IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements, available at: <http://www.ifac.org/> (accessed 30 September 2020)
- IPSAS 3-Accounting policies, changes in accounting estimates and errors, available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-3-accounting-po.pdf> (accessed 30 September 2020)
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (2020). available at: <https://www.ipsasb.org/publications/2020-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> (accessed 30 September 2020)
- The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities, chapter 3. available at: <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-3> (accessed 30 September 2020)

Приложение 1: Министерства в България

Министерство на външните работи
Министерство на вътрешните работи
Министерство на енергетиката
Министерство на здравеопазването
Министерство на земеделието, храните и горите
Министерство на икономиката
Министерство на културата
Министерство на младежта и спорта
Министерство на образованието и науката
Министерство на околната среда и водите
Министерство на отбраната
Министерство на правосъдието
Министерство на регионалното развитие и благоустройството
Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията
Министерство на труда и социалната политика
Министерство на туризма
Министерство на финансите
Общо: 17

Източник: https://iisda.government.bg/ras/adm_structures/ministrie

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА НА ПРЕДПРИЯТИЯТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР В БЪЛГАРИЯ – НАСТОЯЩЕ И ПЕРСПЕКТИВИ

Резюме

Основи на научното изследване: Разглежда се проблем в областта на счетоводството в публичния сектор. Счетоводната политика е част от финансовите отчети на бюджетните организации, представяща прилаганите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Цел: Да се представи стандартизиран модел на счетоводна политика, съгласно Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) и прилагания модел на счетоводна политика на бюджетните организации в България. На база сравнителен анализ да се очертаят различията между двата модела и да се предложат насоки за усъвършенстване на счетоводството в публичния сектор по въпросите на счетоводната политика.

Методи: Методологията на изследването се основава на системния подход с прилагане методите на анализа, обобщението, графичното представяне на достигнатите резултати.

Резултати и приноси: Съдържанието на изследването е полезно за потенциалните инвеститори, които имат интерес към дейността на публичния сектор. То предоставя познания за счетоводната политика, стандартизирана по Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и за разработването ѝ, съгласно действащото счетоводно законодателство за бюджетните организации в България. Установените различия налагат приемане или синхронизиране на отчетността в публичния сектор на страната ни с МССПС като финансова рамка за отчитане. Направено е емпирично изследване на счетоводната политика на министерствата в България. Резултатите указват отклонения от приетите в МССПС подходи за представяне на счетоводна политика.

Ключови думи: публичен сектор, счетоводна политика, Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), България

JEL: M410

ACCOUNTING POLICY OF PUBLIC SECTOR ENTERPRISES IN BULGARIA – PRESENT SITUATION AND PROSPECTS

Kameliya Savova*

Abstract

Basics of research: The study presents a problem in the field of public sector accounting. The accounting policy is part of the financial statements of budget organizations, presenting the applied accounting policies and other explanatory information.

Purpose: To present a standardized model of accounting policy, according to the International Public Sector Accounting Standards and the applied model of accounting policy of budget organizations in Bulgaria. Based on a comparative analysis to outline the differences between the two models and propose guidelines to improve public sector accounting with regard to accounting policy issues.

Methods: The research methodology is based on a systematic approach with the application of the methods of analysis, generalization, graphical presentation of the achieved results.

Findings & Value added: The content of the survey is useful for potential investors who are interested in the activities of the public sector. It provides knowledge on the accounting policy standardized under the International Public Sector Accounting Standards and its development, according to the current accounting legislation for budget organizations in Bulgaria.

The established differences require the adoption or synchronization of IPSAS in Bulgaria as a financial reporting framework for the public sector. An empirical study of the accounting policy of the ministries in Bulgaria has been made. The results indicate deviations from the generally accepted approaches to presenting accounting policies.

Key words: public sector, accounting policy, International Public Sector Accounting Standards, Bulgaria

JEL: M410

* Kameliya Savova, PhD, Assoc. Prof., Department of Accounting and Analysis, UNWE, email: ksavova@unwe.bg