

МЕЖДУНАРОДНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ ЗА ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР И ПРОЦЕСЪТ НА ХАРМОНИЗАЦИЯ НА СЧЕТОВОДСТВОТО В ЕС

Анализирана е необходимостта от хармонизирани стандарти за счетоводно отчитане с пълно прилагане на принципа на текущо начисляване (Accrual Based Accounting) в публичния сектор на страните-членки на ЕС. Изследвано е несъответствието между отчетността в публичния сектор, базирана на принципа на парични потоци (касова основа), и използвания при бюджетното наблюдение на ЕС принцип на текущо начисляване (ESA 95, 2011). Подчертана е силната зависимост на статистическата информация на европейско равнище от качеството на счетоводно-информационната база за публичните финанси и желанието на Евростат за създаване на система от хармонизирани счетоводни стандарти, основани на принципа за текущо начисляване (Accrual Based Accounting), съобразени с ESA и приложими за всички субекти от сектор „Държавно управление“. Анализиран е процесът на стандартизация на счетоводството в публичния сектор на страните-членки на ЕС и в глобален аспект и са представени някои перспективи за неговото развитие. Характеризирани са Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, базирани на принципа на текущото начисляване. Изследвана е необходимостта от стандартизация на счетоводството в публичния сектор в България и възможностите за нейното осъществяване. Защищава се тезата, че стандартизацията на счетоводството и стриктното спазване на принципа на текущо начисляване в публичния сектор ще доведе до значими ползи за управлението на публичните финанси.

JEL: M41

Увод

Глобалната финансова криза, обхванала света през 2008 г. и превърнала се в глобална икономическа криза, поставя на преден план въпроса за необходимостта правителствата да се фокусират върху финансовата си стабилност и да отчитат своевременно, надеждно и прозрачно фискалните данни и информацията за държавния дълг. Тези обстоятелства налагат

¹ Даниела Фесчиан е доц. д-р в УНСС, катедра “Счетоводство и анализ”, d.feschian@gmail.com.

приемането на специална Директива на ЕС (Директива 2011/85/ЕС), в която като изключително важни за бюджетното наблюдение се определят пълните и надеждни фискални данни, съпоставими във всички държави-членки. В нея са установени разпоредби за бюджетните рамки на страните, необходими за гарантиране на спазването на задължението по чл. 126 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) за избягване на прекомерния държавен дефицит. Стремелът към фискална дисциплина е породен от съществената ѝ роля за опазването на икономическия и паричен съюз и доверието между страните-членки. Един от инструментите за изграждане на това доверие и за по-качествено измерване и прогнозиране на фискалното състояние са **хармонизираните стандарти за счетоводно отчитане с пълно прилагане на принципа на текущо начисляване в публичния сектор**. Страните-членки са задължени да „поддържат национални системи за счетоводно отчитане в публичния сектор, които обхващат по изчерпателен и последователен начин всички подсектори на сектор „Държавно управление“ и съдържат информацията, необходима за изготвяне на данни на начислена основа с цел съставяне на данните, основани на стандарта ESA 95 (Директива 2011/85/ЕС, чл.3). Следователно е налице съществено несъответствие между отчетността в публичния сектор на страна-членка, базирана на принципа на парични потоци (касова основа), и факта, че бюджетното наблюдение на ЕС използва данни на база текущо начисляване (ESA 95, 2011). В тези случаи данните на касова основа трябва да се преобразуват в начислена основа с помощта на приблизителни разчети и корекции, включващи данни на макроикономическа база. Когато в отделните субекти на публичния сектор – бюджетните предприятия, липсва отчетност на начислена основа, се налага информацията за извършените операции, имущественото и финансовото състояние да се получава не от счетоводните отчети, а от различни източници, което води до „статистическа разлика“ между дефицита, изчислен на основа други – нефинансови отчети, и този, получен на база финансови отчети.

Липсата на съответствие между отчетната информация от публичния сектор и данните на начислена основа по ESA 95 се посочва и в Съобщението на Комисията до Европейския парламент и Съвета от 15 април 2011 г. „Към стабилно управление на качеството на европейската статистика“ (COM 2011, Брюксел, с. 8). **В него се обръща внимание на силната зависимост на статистическата информация на европейско равнище от качеството на счетоводно-информационната база за публичните финанси.** Поради това Евростат настоява за създаване на система от хармонизирани счетоводни стандарти, основани на принципа за текущо начисляване и съобразени с ESA, за всички субекти от сектор „Държавно управление“.

През 2012 г. Европейската комисия извършва оценка във връзка с прилагането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (International Federation of Accountants..., 2012) в Европейския съюз (Работен документ ЕС, 2012, на службите на Комисията...). Това поставя началото на широка дискусия относно проблемите на стандартизацията на счетоводната система в публичния сектор. Резултатите от проведеното от Генерална дирекция Евростат публично допитване с участието на Федерацията на европейските счетоводители (FEE) и представените заключения от него (Работен документ

ЕС, 2012, на службите на Комисията...) доказват нуждата от хармонизирани, базирани на принципа на текущото начисляване счетоводни отчети в публичния сектор. **Следователно е налице обективно възникнала необходимост от разработване на европейски счетоводни стандарти за публичния сектор (ЕССПС), основани на правилата, постановките и цялостната философия на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС).**

1. Проблеми и насоки в счетоводството на предприятията от публичния сектор в процеса на интегриране на България в ЕС

На фона на повишените изисквания към счетоводните системи в глобален аспект в България съществуват множество проблеми и отклонения от стандартизацията на счетоводната система в публичния сектор. Основният проблем е свързан с липсата на стандартизация, което води до различно третиране на регламентите в отделните предприятия от публичния сектор. Краен резултат от това е възникването на редица отклонения от фундаменталните счетоводни принципи и от установените практики. По-важните проблеми, които обуславят необходимостта от стандартизация на счетоводството в предприятията от публичния сектор, са:

- 1) Проблеми в нормативното регламентиране на счетоводството в предприятията от публичния сектор. С писмо ДДС № 20 на МФ (Министерство на финансите, 2004) са приети указания за приложимостта на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия. Тези стандарти не са специално написани за предприятията от публичния сектор, а представляват по-скоро указания за това как действащите през 2004 г. и вече отдавна отменени Национални счетоводни стандарти да се приложат в бюджетните предприятия. Вместо приемането на категоричен стандарт за формата и съдържанието на финансовите отчети, който да доближи изискванията до тези в страните-членки на ЕС, в България се наблюдава недопустима практика на ежегодни указания на Министерството на финансите за годишното счетоводно приключване в предприятията от публичния сектор.
- 2) Отклонения от фундаменталните счетоводни принципи (Фесчиан, 2013, с. 12) и утвърдените практики в счетоводството на предприятията от публичния сектор. Отклоненията от принципа на текущото начисляване при отчитането на приходите и разходите например водят до невъзможността предприятията от публичния сектор да изготвят отчет за доходите с представяне както на паричните, така и на непаричните приходи и разходи. Последното е в пълно несъответствие със съдържанието на финансовите отчети от това в повечето страни-членки на ЕС. Поради неприлагането на принципа на текущото начисляване в България възникват и редица методологически отклонения от установени счетоводни практики при отчитането на значими компоненти от имуществото на предприятията. Такива отклонения са неначисляването на амортизация на дълготрайните материални и нематериални активи, методически неправилното отчитане на вътрешно създадените нефинансови активи и др. В крайна сметка това е

очевидно нарушаване на основни законовотрегламентирани счетоводни принципи (Закона за счетоводството..., 2013). Друг пример е и съществуващото явно отклонение от принципа за предимството на съдържанието пред формата при отчитането на некапитализираните активи (Фесчиян, 2012, с. 169) и т. н.. Изложените проблеми поставят под въпрос надеждността на информацията от финансовите отчети на предприятията от публичния сектор.

- 3) Недостатъчно познаване на перспективите на стандартизацията на счетоводството в публичния сектор в страните-членки на ЕС, както и непознаване и дори липса на специализиран превод на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и перспективите за тяхното унифицирано прилагане в страните-членки на ЕС (Feschiyan, 2010, p. 1557).
- 4) Липса на стандартизирани модели за счетоводно отчитане на активите, пасивите, приходите, разходите и разполагаемия капитал в предприятията от публичния сектор. Наличието на тези проблеми е систематизирано като резултати от емпирично изследване на съществуващите проблеми в организацията на счетоводството в предприятията от публичния сектор (Стоянов, Фесчиян, 2012, с. 71).

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. Относно състоянието на стандартизацията на счетоводството в България се изразяват следните хипотези:

- В счетоводството на предприятията от публичния сектор в България липсва стандартизация. Към сегашния момент регулирането на счетоводната система е главно чрез писма и указания на МФ, които създават „отчетен хаос“ и възможност за третиране по различен начин в различните предприятия.
- Необходима е стандартизация на счетоводството в тази област с пълно прилагане на принципа на текущото начисляване и правилата и постановките на МССПС, с което биха могли да се отстранят значителна част от проблемите и да се подобри качеството на счетоводната информация за публичния сектор.

Чрез прилагането на основните принципи, правила и постановки на МССПС ще се реализира процесът на стандартизация и усъвършенстване на счетоводната система в предприятията от сектора. Въвеждането на тези стандарти ще помогне за отстраняването на значителна част от проблемите и за чувствително подобряване на качеството на счетоводната информация. Ето защо според нас тяхното приемане трябва да бъде следващата стъпка към адаптиране на счетоводната система в предприятията от публичния сектор към тази на страните от ЕС.

Основните цели на МССПС са свързани с прилагането на принципа на текущо начисляване, уеднаквяване на счетоводната методология в публичния и в частния сектор, осигуряване на сравнимост на финансовите отчети и ясни правила за техните елементи, структура, съдържание и представяне. По този начин се постига надеждност, сравнимост и прозрачност на информацията във финансовите отчети. Верният път за усъвършенстване на счетоводната система на предприятията от публичния сектор е нейното адаптиране към концептуалната рамка на МССПС. Чрез стандартизацията трябва се постигне удовлетворяване на потребителите на счетоводна информация за финансовото и имущественото състояние и финансовите резултати от дейността на публичния сектор. Стандартизацията на счетоводството в предприятията от публичния сектор трябва да доведе до унифициране на елементите, структурата и съдържанието на финансовите отчети с тези на страните-членки на ЕС.

2. Стандартизацията на счетоводството в публичния сектор в глобален аспект

Комитетът по публичния сектор, функциониращ към Съвета на Международната федерация на счетоводителите, издава Международни счетоводни стандарти за публичния сектор. Целите при разработването на МССПС са свързани с финансовата отчетност и изготвянето на финансовите отчети с общо предназначение. Преминаването към тези международни стандарти допринася за уеднаквяване на счетоводната методология в публичния и в частния сектор. Така се постига съвременен публичен (фискален) мениджмънт, който има аналогична цел с мениджмънта на нефискалните (частно-корпоративните) финанси (Стоянов, 2003, с. 97) и се улеснява сравнимостта на информацията, представена във финансовите отчети. Основната задача на Комитета за публичния сектор е да разработи програми, предназначени за подобряване на финансовото управление и счетоводната отчетност в публичния сектор чрез:

- разработване на счетоводни и одиторски стандарти и насърчаване на тяхното приемане;
- разработване и координиране на програми за стимулиране на образователната и изследователската дейност;
- поощряване и улесняване на обмена на информация между членуващите в Съвета на Международната федерация на счетоводителите организации и други заинтересувани страни.

МССПС нямат приоритетно значение пред националните законодателни разпоредби – допуска се пълна свобода на правителствата и националните ведомства при избора на модел за организация на счетоводните системи между тях и Националните счетоводни стандарти за публичния сектор. С оглед подобряване на качествата на финансовите отчети в публичния сектор в световен мащаб обаче се препоръчва приемането и прилагането на МССПС. Авторът е привърженик на тезата за пълно прилагане на МССПС, което би довело до повишаване на качествата на финансовите отчети и до по-голяма

прозрачност в публичния сектор. Ние възприемаме и подхода, използван в повечето европейски страни – разработване на Национални счетоводни стандарти за публичния сектор въз основа на принципите и постановките в МССПС и при стриктно спазване на принципа за текущо начисляване. МССПС се прилагат за всички субекти от публичния сектор – националните правителства, регионалните структури на властта, местните власти, съпътстващите ги ведомства и др., без държавните стопански предприятия. Както вече беше посочено, те са разработени и издадени от Комитета за публичния сектор към Съвета за Международни счетоводни стандарти в публичния сектор, който е част от Съвета на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) със седалище в Ню Йорк, САЩ. МССПС са изготвени на основата на Международните счетоводни стандарти. Пълното им съдържание е публикувано на официалния сайт на Международната федерация на счетоводителите както на английски, така и на много други езици – френски, испански, немски, италиански, руски и китайски. Това е единственият международно признат набор от счетоводни стандарти в публичния сектор. Те се основават на представата, че модерното управление на публичния сектор в съответствие с принципите на икономичността, ефективността и ефикасността зависи от управленските информационни системи, предоставящи своевременна, точна и надеждна информация за финансовото и икономическото състояние на страната и резултатите от работата на съответното правителство или друг вид стопански субект.

Целта на МССПС е създаването на съпоставима, уместна и разбираема финансова информация както за нуждите на вътрешното управление, така и за международните институции, рейтингови агенции, капиталови пазари и т.н. Те дават указания и насоки за структурата на финансовите отчети и на минималните изисквания за всеки основен отчет, счетоводната политика и поясненията (и илюстриращите ги приложения). Идеята е прилагането на тези стандарти да се превърне в база за представяне на финансовите отчети с общо предназначение на предприятието, която да осигури сравнимост на финансовите му отчети както с тези от предходни отчетни периоди на самото предприятие, така и с отчетите на други предприятия извън публичния сектор. Сега са утвърдени и се прилагат 33 МССПС, от които 32 стандарта са базирани на принципа на текущо начисляване (Accrual Based Accounting) и един прилага отчитане на касова основа (Cash Flow Base). Това са и основните бази за изготвянето на финансовите отчети в предприятията от публичния сектор – начислена и касова основа. При изготвянето на финансовите отчети на начислена основа (при спазване на принципа за текущо начисляване) транзакциите и събитията се признават в момента на тяхното възникване независимо от момента на плащане или получаване на пари или парични еквиваленти. При изготвянето на финансовите отчети на касова основа транзакциите и събитията се признават, когато се изплащат или получават пари.

Главен момент в идеологията на МССПС е прилагането на принципа за текущото начисляване в предприятията от публичния сектор, който е основан на концепциите за реализация и за съпоставимост. Той е свързан с признаването на приходите и разходите и изисква те да се признаят

счетоводно, в момента на тяхното възникване, а не когато са получени или платени паричните средства и еквиваленти. Така в счетоводния баланс намират отражение възникналите вземания и задължения, а в отчета за доходите се представят както паричните, така и непаричните приходи и разходи.

Според нас с прилагането на принципа за текущо начисляване в публичния сектор ще се постигат следните положителни ефекти:

- създаване на предпоставки и ангажимент за системно наблюдение и оценка на събираемостта на вземанията;
- осигуряване на база за прилагането на концепцията за реализация, която е свързана с признаването на приходите в счетоводството;
- подобряване на съдържанието на финансовите отчети – освен информация за минали сделки, свързани с плащания или получавания на парични средства, ще се съдържа и информация за бъдещи задължения и вземания, които в определен бъдещ момент ще се проявят като входящи или изходящи парични потоци;
- представяне на всички ресурси, които са под контрола на правителството;
- създаване на информационна база за анализи на икономичното и ефикасното опериране на предприятието;
- изграждане на добра информационна база за вземане на управленски решения, свързани с планирането и контрола на дейността;
- показване на ефекта на минали решения върху сегашното финансово състояние, както и на ефекта на сегашни решения върху бъдещото финансово състояние;
- показване на степента на ефикасност при използването активите;
- осигуряване на информационна база за по-успешно управление на задълженията;
- създаване на информация за нетните активи, което позволява по-добро управление на дълга на правителството;
- формиране на условия за вярно и честно отразяване на имуществото и резултатите от дейността на предприятията от публичния сектор.

В структурно отношение МССПС приличат на Международните стандарти за финансови отчети (МСФО). В съдържателно отношение обаче има различия, произтичащи от спецификите на предприятията от публичния сектор, които са обективно обусловени от особеностите в тяхната дейност:

- липса на финансови показатели, ориентирани към печалбата;
- наличие на три основни показателя за оценка на дейността:
 - икономичност – постигане на целта с най-малко ресурси;

- ефикасност – постигане на целта при най-оптимално използване на ресурсите;
- ефективност – постигане на крайната цел.

За да отговарят на нарастващите световни потребности, стандартите трябва да бъдат отворени към промяна, развитие и усъвършенстване. Към днешна дата рамката на МССПС е приета като база за стандартизацията или е в процес на въвеждане в редица държави (табл. 1).

Организациите, които са приели или са в процес на въвеждане на принципите, правилата и постановките на МССНС, са:

- Съвет на Европа – CoE (Council of Europe);
- Европейска общност – EC (European Communities);
- Европейска космическа агенция – ESA (European Space Agency);
- Европейска организация за експлоатация на метеорологични сателити - EUMETSAT (European Organisation for the Exploitation of Meteorological Satellites)
- НАТО – NATO (North Atlantic Treaty Organization);
- Организация за икономическо сътрудничество и развитие – OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development);
- Система на ООН (United Nations System);
- Световна продоволствена програма – WFP (World Food Programme).

По-конкретно процесът на приемане и прилагане на МССПС протича по следния начин:

В страните от света:

- Канада – прилага се пълен вариант на МССПС.
- Австралия – прилага се пълен вариант на МССПС.
- Нова Зеландия – прилага се пълен вариант на МССПС.
- САЩ – процес на въвеждане на МССПС, като използват бюджетиране с прилагане на принципа за текущо начисляване.
- Турция – процес на приемане на МССПС, основани на принципа за текущо начисляване.

Таблица 1

Страни, които са приели или са в процес на въвеждане на принципите, правилата и постановките на МССПС

Страни в света	Страни в Европа
Афганистан	Албания
Алжир	Армения
Аржентина	Австрия
Бангладеш	Азербайджан
Барбадос	Германия
Бутан	Естония
Бразилия	Израел
Вьетнам	Италия
Гамбия	Испания
Гана	Кипър
Гватемала	Латвия
Ел Салвадор	Литва
Замбия	Македония
Източен Тимор	Норвегия
Индия	Румъния
Индонезия	Русия
Йемен	Словакия
Казахстан	Сърбия
Камбоджа	Франция
Кайманови острови	Холандия
Китай	Хърватия
Колумбия	Унгария
Коста Рика	Украйна
Кувейт	Швейцария
Лаос	
Ливан	
Малайзия	
Малдиви	
Мавритания	
Мароко	
Монголия	
Непал	
Нигерия	
Никарагуа	
Пакистан	
Палестински власти	
Перу	
Руанда	
САЩ	
Саудитска Арабия	
Сингапур	
Танзания	
Турция	
Узбекистан	
Уганда	
Уругвай	
Фиджи	
Филипини	
Хондурас	
Шри Ланка	
ЮАР	
Ямайка	
Япония	
Източна и Южна Африка: Ботсуана, Кения, Лесото, Малави, Мавриций, Мозамбик, Намибия, Руанда, Свазиленд, Танзания, Зимбабве.	

В европейските страни:

- Австрия, Албания, Естония, Италия, Латвия, Литва, Македония, Русия, Словакия, Сърбия, Унгария, Украйна, Финландия, Швейцария, Швеция – тече процес на приемане и прилагане на МССПС, основани на принципа на текущо начисляване. В някои от посочените страни са стартирани европейски проекти за счетоводни и други реформи, които включват прилагането на принципите и постановките на МССПС;
- Кипър – въведен е МССПС на касова основа „Финансово отчитане на касова основа“. Това е МССПС без номер, той е единственият, който е свързан с отчитането на касова основа;
- Франция – правителството е приело стандарти, базирани на принципа на текущо начисляване. Счетоводните стандарти се основават на МССПС и на Френски счетоводни разпоредби за публичния сектор. Правителствените финансовите отчети, базирани на принципа за текущо начисляване, са издадени за първи път през 2006 г. и са публикувани на Интернет-страницата на Министерството на бюджета². Те са одитирани от Cour de Comptes (Обществената сметна палата);
- Германия – при изготвянето на финансови отчети на база текущо начисляване се прилагат МССПС, основани на принципа за текущо начисляване и на германското Handelsgesetzbuch (HGB);
- Холандия – правителството приема МССПС при спазването на принципа за текущо начисляване. През октомври 2008 г. министърът на финансите представя оценка на този пилотен проект и в парламента с аргумента, че текущо начисляване е “по-полезно” за министерствата и правителството от отчетността на касова основа. Парламентът е поискал анализ на опита от прилагане на принципа за текущо начисляване в други страни, агенции и организации на правителството. След внимателно проучване е стартиран преходът към „философията” на МССПС;
- Румъния – централното правителство приема принципа на текущото начисляване и по-специално МССПС 1 Представяне на финансови отчети, МССПС 2 Отчети за паричните потоци, МССПС 12 Материални запаси, МССПС 17 Имоти, машини и съоръжения и МССПС 19 Провизии, условни задължения и условни активи. Планове включват пълно прилагане на принципа за текущо начисляване посредством конвергенция с другите МССПС и изготвяне на консолидирани финансови отчети за цялото на управление. Този процес стартира през 2008-2009 г.;
- Испания – испанското Министерство на икономиката и финансите прилага принципа за текущото начисляване и МССПС за публичния сектор. Пълният преход към този основен принцип, заложен в МССПС, е осъществен към края на 2011 г.;
- Великобритания – предприятията от публичния сектор прилагат счетоводни указания, които до голяма степен са в съответствие с Международните счетоводни стандарти (МСС). Финансовите отчети на

² www.performance-publique.gouv.fr.

централните ведомства и юридически лица с централната власт и здравеопазването се изготвят при спазването на Международните стандарти за финансовите отчети (МСФО), приети от ЕС. Този процес стартира през 2009 г. МССПС са признати като второ ниво в йерархията на стандартите и се прилагат, когато обхващат въпроси, които не са включени в МСФО и МСС, или когато дават допълнителни насоки относно тълкуването или адаптации на отчетни обекти от публичния сектор. Местните органи на властта във Великобритания приемат МССПС през 2010 – 2011 г.;

- ЕС – прилага счетоводна система, основана на принципа на текущото начисляване. АВАС (Accrual Based Accounting) е част от глобалното усилие да се модернизира управлението на финансите на ЕС. Преходът започва още през 2002 г., когато през декември Комисията по приемане на МССПС представя амбициозен план за двегодишен преход на общите отчети към принципа на текущото начисляване. Както е планирано, през януари 2005 г. новата счетоводна система започва да функционира и внася нова счетоводна рамка с обновени счетоводни правила. Към сегашния момент финансовите отчети на ЕС включват:
 - *бюджетни отчети* – дават информация за това как е бил изразходван годишният бюджет и следователно се изготвят на касова основа;
 - *общи отчети* – отразяват всички разходи и приходи през финансовата година и са предназначени за определяне на финансовото състояние на институциите. От 2005 г. в резултат от пълното прилагане на принципа за текущо начисляване те са надеждна информационна база.

Тенденциите в развитието на стандартизацията в страните-членки на ЕС са към приемането и прилагането на хармонизирани Европейски счетоводни стандарти, базирани на принципите, правилата и постановките на МССПС и при пълно спазване на принципа за текущото начисляване. Очакванията са, че приемането на единен набор от счетоводни стандарти, основани на текущо начисляване, на всички нива на държавно управление в ЕС ще постигне значими ефекти за управлението на публичния сектор. Този начин на счетоводното отчитане ще подобри ефективността и ефикасността на публичната администрация и ще улесни осигуряването на ликвидност, което е необходимо условие за поддържането на действащи обществени служби.

Двустранното счетоводно отчитане със спазване на принципа за текущо начисляване е надеждна счетоводна рамка, която може да предостави необходимата информация достоверно и своевременно. Спазването на принципа на текущо начисляване в предприятията от публичния сектор ще повиши прозрачността, управленската отговорност и съпоставимостта на финансовото отчитане. Това неминуемо ще доведе до нарастване на ефикасността и ефективността на публичното одитиране.

От представените данни става ясно, че сега националните счетоводни стандарти за публичния сектор в по-голяма част от страните-членки имат пряка връзка с МССПС. Повече от 15 държави са базирали националните си стандарти на МССПС или са ги привели в съответствие с тях, приложили са ги

директно за някои части от местното си управление или поне се позовават на тях. Въпреки признаването на ценността на МССПС обаче все още нито една страна-членка не ги е приложила изцяло (вж. Публична консултация (ЕК, 2012). Оценка на пригодността на МССПС за държавите-членки..., с. 9).

През 2012 г. рамката за управлението на МССПС се преразглежда (пак там, с. 5) с цел отстраняване на някои проблеми, забелязани от прилагащите ги и заинтересувани страни. Повечето държави-членки се обединяват около идея за бъдещото разработване на набор от Европейски счетоводни стандарти за публичния сектор (ЕЕСПС). Страните, прилагащи МССПС, смятат, че те биха били подходящи като референтна рамка за бъдещото разработване на ЕЕСПС. Идеята е чрез тях да се осигури възможност на ЕС да изготви свои стандарти, които да отговарят на собствените му изисквания с необходимата бързина. Предвижда се те да съдържат набор от хармонизирани счетоводни стандарти на база текущо начисляване за публичния сектор, пригодени към специфичните изисквания на държавите-членки на Съюза. Предполага се, че прилагането на ЕЕСПС в целия ЕС значително ще намали сложността на методите и процедурите за съставяне, използвани за преобразуване на тези данни на квазихармонизирана база, и ще ограничи риска по отношение на надеждността на данните, нотифицирани от държавите-членки и публикувани от Евростат (вж. Работен документ (ЕС, 2012) на службите на Комисията..., с. 7).

Първата стъпка в този преход трябва да бъде въвеждане на управление на проекта на равнище ЕС с цел изясняване на концептуалната рамка и прилагане на общо счетоводно отчитане за публичния сектор в Съюза. Хармонизираните ЕЕСПС трябва да се основават на принципите, правилата и постановките на МССПС. Според нас е подходящо общоприети от държавите-членки МССПС директно да се зложат в хармонизираната рамка на ЕЕСПС. Същевременно не бива да съществува ограничение при разработването на нови стандарти. Въз основа на опита на страните, които през последните години са въвели счетоводния принцип на текущо начисляване в публичния сектор, се предвижда процесът на прилагане на единни хармонизирани европейски стандарти на база МССПС да бъде поетапен. Като начало трябва внимателно да се разгледа изходното състояние на всяка държава-членка, което включва състоянието на националните счетоводни стандарти и наличието на адекватни нормативни регламенти. В някои държави-членки може да е уместно прилагането да започне на национално ниво, а на по-късен етап да се премине на регионално и местно равнище. Трябва да се очаква също по-ограничена степен на прилагане за по-малки субекти или поне даване на приоритет на по-важните субекти, като се вземе предвид тяхната значимост.

Предвижда се процесът да се извърши на три етапа:

Подготвителен – събиране на повече информация и гледни точки и изготвяне на пилотен проект. Този етап може да започне още през 2013 г. и да включва допълнителни консултации, конференция на високо равнище и представяне на по-подробни предложения.

Междинен – етап за подготовка и реализация на практическите договорености, в т. ч. финансиране, управление, възможни полезни взаимодействия и решаване на проблемите на по-малките субекти в публичния сектор. Този етап трябва да приключи с публикуването на предложение за рамков регламент, който да изисква прилагане на текущото начисляване и да очертава планове за допълнително бъдещо изготвяне на конкретни счетоводни стандарти, базирани на философията на МССПС;

Заключителен – стартиране на прилагането на ЕЕСПС. Процесът трябва да е постепенен и да предоставя повече време в случаите, когато съществуващите счетоводни стандарти в държавите-членки се различават съществено от МССПС. Поради липсата на стандартизирани счетоводни системи в някои страни може да се очаква постигане на прилагането в средносрочен план.

Трябва да се има предвид, че изготвянето на набор от хармонизирани европейски счетоводни стандарти за публичния сектор не би гарантирало само по себе си своевременни и висококачествени счетоводни данни за публичния сектор. За целта трябва да бъдат изпълнени и редица допълнителни условия, вкл.:

- стабилна политическа подкрепа и коректно изпълнение на проекта;
- готовност на публичните администрации във всички субекти на публичния сектор да работят с по-сложна счетоводна система;
- интегрирани информационни системи за бюджета, плащанията, управлението на договорите, двустранното счетоводство, управлението на плащанията и статистическата отчетност;
- своевременно отчитане (например ежемесечно) на всички икономически събития в интегрирана счетоводна система за субектите в публичния сектор;
- наличност на човешки ресурси и съвременни информационни технологии;
- ефективен вътрешен контрол и външен финансов одит на счетоводното отчитане в публичния сектор.

За всички държави-членки, особено за тези, които сега използват само отчитане на касова основа, прилагането на ЕССПС с текущо начисляване ще означава съществена реформа. Някои от проблемите, които биха могли да възникнат и които според нас директно ще засегнат и България, са:

- концептуални и технически счетоводни проблеми;
- експертни познания на служителите и консултантите, умения за обучение;
- комуникация с ръководителите и с отговарящите за вземането на решения, както и обучението им;
- връзка с одиторите, както и обучението им;
- коригиране или модернизация на ИТ системите;

- адаптиране на съществуващите национални законови рамки.

Ако се стартира приемане на ЕССПС, основани на текущото начисляване и философията на МССПС, в страните-членки на ЕС, България ще се окаже в стресова ситуация и в неравностойно положение. Ще се наложи организиране на обучения и обмен на експертни познания, подпомагане на правителството по концептуални и технически въпроси, координация и споделяне на плановете за реформи на счетоводното отчитане за публичния сектор с държави с по-богат опит.

Нашите опасения са, че поради непознаването и неприлагането на МССПС България ще бъде третирана като страна със съществени и очевидни пропуски, слабости и несъответствия в информационните системи за финансово управление в публичния сектор. Ето защо е целесъобразно осъществяването на спешни реформи и иновации на счетоводството в публичния сектор. Задълбоченото проучване, одобряването и прилагането на МССПС трябва да започне незабавно и да се превърне в непрекъснат процес, който да бъде осъществяван в рамките на определен период. Прилагането трябва да бъде поетапно в краткосрочен план, като първоначално акцентът се постави върху счетоводните въпроси, при които хармонизацията е от най-голямо значение, например :

- пълно спазване на принципа на текущо начисляване;
- международно хармонизирани финансови отчети;
- съгласуваност с постановките на МССПС.

Процесът може да стартира с преминаване към пълното прилагане на принципа на текущото начисляване, след което да бъдат приложени и останалите принципи и постановки в МССПС. Предвид обстоятелството, че те ще са концептуалната основа на разработването на ЕССПС, страната ни ще бъде с много по-висока методологична подготовка и със значителна степен на готовност за прехода. Би трябвало в България да се извърши преглед и категоризация на 32 МССПС на база текущо начисляване, като те могат да бъдат класифицирани в три категории:

- стандарти, които могат да бъдат приложени с минимална или без адаптация;
- стандарти, които се нуждаят от адаптация или за които е необходим изборителен подход;
- стандарти, които имат нужда от изменение, за да бъдат приложени.

Това ще съответства на концепцията на ЕС и ще направи страната ни равностоен партньор при прехода към ЕССПС.

3. Международните счетоводни стандарти за публичния сектор като база за хармонизация на счетоводството на публичния сектор в ЕС

За адекватното участие на България в хармонизацията на европейските счетоводни системи е необходимо бързо адаптиране на счетоводната система в публичния сектор към философията на МССПС.

Преходът на една страна от отчитане в публичния сектор на касова основа към отчитане при спазване на принципа за текущо начисляване преминава през следните етапи (Найденова, 2011, с. 60):

- частично начисляване, при което се начисляват краткосрочните активи и пасиви;
- умерено начисляване, при което освен краткосрочните активи и пасиви се начислява и държавният дълг;
- пълно начисляване, при което се начисляват активите и пасивите, вкл. и дългосрочните (в т.ч. пенсионните пасиви).

Както беше посочено в сравнителния анализ за прилагането на МССПС в страните от света и в Европа, световната тенденция е приемането на МССПС или хармонизиране на националните счетоводни стандарти на отделните държави с техните принципи и постановки. Фактът, че от 2005 г. Европейската комисия прилага принципа на текущо начисляване и основните концепции и подходи, заложи в МССПС, недвусмислено доказва тази тенденция.

Трябва да се отбележи, че Съветът по международни счетоводни стандарти за публичния сектор значително улеснява прехода към текущо начисляване чрез създаването на предходни и заключителни разпоредби в определени стандарти. Обикновено тези разпоредби дават на предприятието допълнително време, за да изпълни изискванията на МССПС, а понякога се допуска и възможност за освобождаване от определени изисквания при първоначалното прилагане на даден МССПС.

Съветът по международни счетоводни стандарти за публичния сектор издава Наръчник за счетоводството в публичния сектор в два тома (IFAK, 2012), който съдържа 32 МССПС, базирани на принципа на текущото начисляване, и един стандарт за счетоводно отчитане в публичния сектор, базиран на принципа на паричните потоци (касова основа). Рамката на МССПС е представена в табл. 2.

Таблица 2

Международни счетоводни стандарти за публичния сектор

Наименование на стандарта	Обща характеристика
МССПС 1 Представяне на финансови отчети	Определя общите положения за представяне на финансовите отчети и дава насоки за тяхната структура и съдържание при спазване на принципа на текущо начисляване. МССПС 1 се

	основава на МСС 1 Представяне на финансовите отчети.
МССПС 2 Отчет за паричните потоци	Изисква осигуряването на информация за историческите промени в паричните средства и паричните еквиваленти през периода, като ги класифицира на такива от основна, инвестиционна и финансова дейност. МССПС 2 се основава на МСС 7 Отчет за паричните потоци.
МССПС 3 Счетоводни политики	Промени в счетоводните оценки и грешки. Предвижда критерии за подбор и промяна на счетоводната политика, както и счетоводното третиране и оповестяване на промените в счетоводните приблизителни оценки и коригиране на грешки. МССПС 3 се основава на МСС 8 Счетоводна политика, промени в приблизителните оценки и грешки.
МССПС 4 Ефекти от промените във валутните курсове	Определя как сделките с чуждестранна валута и чуждестранните дейности да бъдат представени във финансовите отчети и как финансовите отчети да се преизчислят във валутата на представяне. МССПС 4 се основава на МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове.
МССПС 5 Разходи по заеми	Определя счетоводното третиране на разходите по заеми и изисква или незабавно признаване като разход на разходите по заеми, или разрешено алтернативно третиране като капитализация на разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на отговарящ на условията актив. МССПС 5 се основава на МСС 23 Разходи по заеми.
МССПС 6 Консолидирани и индивидуални финансови отчети	Прилага се от всички предприятия, които подготвят и представят финансовите си отчети при спазване на принципа на текущо начисляване при подготовка и представяне на консолидирани финансови отчети за икономическата група. МССПС 6 се основава на МСС 27 Консолидирани и индивидуални финансови отчети (от 01.01.2013 г. МСС 27 Индивидуални финансови отчети и МСФО 10 Консолидирани финансови отчети).
МССПС 7 Инвестиции в асоциирани предприятия	Прилага се от предприятия, които изготвят финансовите си отчети при спазване на принципа за текущо начисляване при отчитането на инвестиции в асоциирани предприятия. МССПС 7 се основава на МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия (от 01.01.2013 г. МСС 28 Инвестиции в асоциирани и съвместни предприятия).
МССПС 8 Дялове в съвместни (смесени) предприятия	Прилага се при отчитането на дялове в съвместни предприятия, както и на активите, пасивите, приходите и разходите във финансовите отчети на контролиращите съдружници в съвместно предприятие и на инвеститорите независимо от структурите или формите, под които се извършват дейностите на съвместното дружество. МССПС 8 се основава на МСС 31 Дялове в съвместни предприятия (заменен с МСФО 11 Съвместни споразумения).
МССПС 9 Приходи от борсови (разменни) операции	Установява изисквания за счетоводното третиране на приходите, произтичащи от валутни сделки и събития. МССПС 9 Доходи от валутни операции не произлиза от аналогичен МСС/МСФО.
МССПС 10 Финансово	Прилага се към финансовите отчети на всяко предприятие,

отчитане при свръхинфлационни икономики	чиято функционална валута е валутата на свръхинфлационната икономика. МССПС 10 се основава на МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики.
МССПС 11 Договори за строителство	Определя счетоводното третиране на разходите и приходите, свързани и произтичащи от договорите за строителство. Установяват се договореностите, които трябва да се класифицират като договори за строителство, дават се насоки за вида на договорите за строителство, които могат да възникнат в публичния сектор. Определя се базата за признаване и оповестяване на разходите по тези договори и ако е уместно, приходите по тях. МССПС 11 се основава на МСС 11 Договори за строителство.
МССПС 12 Материални запаси	Определя счетоводното третиране на материалните запаси, притежавани от предприятия от публичния сектор. Дават се практически указания за определяне на себестойността и нейното последващо признаване за разход, вкл. и всяка обезценка до нетната реализируема стойност. Дава насоки за използването на методите за изписване на себестойността, съгласно които се определят разходите за материални запаси. МССПС 12 се основава на МСС 2 Материални запаси.
МССПС 13 Лизинг	Определя подходящата политика за счетоводно отчитане и оповестяване на финансовите и оперативните лизингови договори от лизингополучателите и лизингодателите. МССПС 13 Лизинг се основава на МСС 17 Лизинг.
МССПС 14 Събития след датата на съставяне на отчета	Определя кога едно предприятие трябва да коригира финансовите си отчети заради събития, настъпили след дата на отчета. МССПС 14 се основава на МСС 10 Събития след края на отчетния период.
МССПС 15 Финансови инструменти, оповестяване и представяне	Въвежда определени изисквания за представяне в баланса на финансови инструменти и определя информацията, която трябва да бъде оповестена както за балансово признатите, така и за непризнатите в баланса финансови инструменти. МССПС 15 се основава на МСС 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне и МСФО 7 Финансови инструменти: оповестяване.
МССПС 16 Инвестиционни имоти	Определя счетоводното третиране на инвестиционните имоти и свързаните с това изисквания за оповестяване. МССПС 16 се основава на МСС 40 Инвестиционни имоти.
МССПС 17 Имоти, съоръжения и оборудване	Определя счетоводното третиране на тези активи, свързани с признаването, определянето на балансовите им стойности, амортизирането и загубите от обезценка. МССПС 17 се основава на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения.
МССПС 18 Отчитане по сегменти	Помага на потребителите на финансовите отчети да разбират по-добре установените принципи за отчитането на финансовата информация по сегменти. С прилагането на този стандарт могат много по-ясно да се идентифицират ресурсите, предоставени за осъществяване на основната дейност на предприятието, засилва се прозрачността на финансовата отчетност и се повишават качествата на счетоводната информация. МССПС 18 се основава на МСФО 8 Оперативни сегменти.

МССПС 19 Провизии, условни пасиви и условни активи	Идентифицира обстоятелствата, при които провизиите трябва да бъдат признати, как да бъдат оценени и как да бъдат направени оповестяванията, свързани с тях. Дава се информация за условните задължения и условните активи с цел разбиране на техния характер, времеви период и стойност. МССПС 19 се основава на МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи.
МССПС 20 Оповестяване на свързани лица	Разкрива съществуването на взаимоотношения със свързани лица, при които е налице контрол, както и на информация за сделки между предприятието и свързаните с него лица при определени обстоятелства. МССПС 20 се основава на МСС 24 Оповестяване на свързани лица.
МССПС 21 Обезценка на активи, негенериращи парични потоци	Дефинира основните процедури за определяне на обезценката на тези активи и гарантира признаването на загубите от обезценката. МССПС 21 е типичен стандарт за публичния сектор и няма аналогичен МСС/МСФО.
МССПС 22 Оповестяване на финансова информация за сектор "Държавно управление"	Определя изискванията за оповестяване на информацията за сектор „Държавно управление“ в консолидираните финансови отчети на правителствата. МССПС 22 е типичен стандарт за публичния сектор и няма аналогичен МСС/МСФО.
МССПС 23 Приходи от неборсови сделки (данъци и трансфери)	Третира признаването и оценяването на приходи от неборсови операции, вкл. идентифициране на вноски от собствениците. МССПС 23 е типичен стандарт за публичния сектор и няма аналогичен МСС/МСФО.
МССПС 24 Представяне на бюджетна информация във финансовите отчети	Изисква във финансовите отчети да бъде включено сравнение на сумите по бюджета и действителните суми, произтичащи от неговото изпълнение. При наличието на съществени разлики те трябва да бъдат обяснени и да се посочат причините за тяхното възникване. МССПС 24 е типичен стандарт за публичния сектор и няма аналогичен МСС/МСФО.
МССПС 25 Доходи на наетите лица	Определя счетоводното отчитане и оповестяването на доходите на наетите лица. МССПС 25 се основава на МСС 19 Доходи на наети лица.
МССПС 26 Обезценка на активите, генериращи парични потоци	Указва процедурите, които предприятието трябва да прилага, за да определи дали даден генериращ парични потоци актив е обезценен и да гарантира, че загубите от обезценка се признават. МССПС 26 се основава на МСС 36 Обезценка на активи.
МССПС 27 Земеделие	Определя счетоводното третиране и оповестяване на селскостопанската дейност. МССПС 27 се основава на МСС 41 Земеделие.
МССПС 28 Финансови инструменти: представяне	Създава принципи за представянето на финансовите инструменти като пасиви или нетни активи (собствен капитал) и за компенсирането на финансовите активи и финансовите пасиви. МССПС 28 се основава на МСС 32 Финансови инструменти: представяне.
МССПС 29 Финансови инструменти: признаване и оценяване	Установява принципите за признаване и оценяване на финансови активи, финансови пасиви и някои договори за покупко-продажба на нефинансови позиции. МССПС 29 се основава на МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване.

МССПС 30 Финансови инструменти: оповестяване,	Изисква предприятията да правят оповестявания в своите финансови отчети, които дават възможност на потребителите на информацията да оценят значението на финансовите инструменти за финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието, както и за рисковете, на които е изложено. МССПС 30 се основава на МСФО 7 Финансови инструменти: оповестяване.
МССПС 31 Нематериални активи	Установява счетоводното третиране на нематериалните активи, които не са предвидени специално в друг стандарт. Този стандарт изисква предприятието да признае нематериален актив, ако и само ако са изпълнени определени критерии. Уточнява как да се оценява балансовата стойност на нематериалните активи и изисква определени оповестявания относно нематериалните активи. МССПС 31 се основава на МСС 38 Нематериални активи.
МССПС 32 Споразумения за концесионна услуга	Дефинира правилата за счетоводно третиране на концесионна услуга. Определя счетоводното отчитане на споразумения за концесионна услуга от концедента - предприятие от публичния сектор. МССПС 32 е типичен стандарт за публичния сектор и няма аналогичен МСС/МСФО.
МССПС на касова основа – Финансово отчитане на касова основа. (Този МССПС е без номер.)	Това е единственият стандарт, свързан с отчитането на касова основа. Определя изискванията, които предприятието, изготвящо финансовите си отчети на касова основа, трябва да прилага при представянето на годишните финансови отчети с общо предназначение. Този стандарт е типичен за публичния сектор и няма аналогичен МСС/МСФО.

Във връзка с представения преглед на съществуващите към сегашния момент МССПС изразяваме категорична позиция за предимствата от прилагането на тези стандарти. Неоспорим факт е, че финансовите отчети, изготвени в съответствие с МССПС, са с високо качество, надеждност, сравнимост, прозрачност и публичност. Това повишава авторитета на страните, които прилагат или са възприели техните принципи и правила при разработването на НСС. Същевременно се увеличава доверието на данъкоплатците и международните правителствени и неправителствени организации, подобрява се информационната база за финансово управление на предприятията от публичния сектор и се доближават изискванията за публичния и стопанския сектор.

Съществуват и противоположни мнения, според които МССПС не акцентират върху дефиниции и класификации за целите на макроикономически и фискални анализи, не позволяват измерването на бюджетния дефицит, вътрешното и външното финансиране, разграничаването на данъчните от неданъчните приходи³ и т.н. Според нас тези задачи могат да бъдат изпълнени с други методи и процедури за определяне на икономическите показатели в

³ Мотиви към проекта на Закона за изменение и допълнение на Закона за счетоводството, <http://parliament.bg/bils/39/302-01-55.rtf>

публичния сектор. Посочените обстоятелства обаче по никакъв начин не оправдават факта, че в България има пълно непознаване на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор.

През 2012 г. рамката за управление на МССПС в страните-членки на ЕС започва да се преразглежда с цел отстраняване на някои съществуващи проблеми. Задачата е да се гарантира, че независимостта на процедурата за определяне на стандартите е подсилена и отговаря на специфичните потребности на публичния сектор. В доклад, придружен от Работен документ на службите на Европейската комисия, който обобщава текущото състояние на приложението на МССПС в държавите-членки на ЕС по отношение на счетоводното отчитане в публичния сектор (вж. Работен документ (ЕС, 2012) на службите на Комисията..., с. 9), и въз основа на обобщени резултати от проведената през периода февруари-май 2012 г. от Евростат обществена консултация с цел да се съберат становища относно пригодността на МССПС (Публична консултация (ЕС, 2012)..., с. 3) се посочват някои от недостатъците на МССПС:

- Не са описани достатъчно точно прилаганите счетоводни практики, предвид това, че някои от тях дават възможност за избор между няколко вида счетоводно третиране, което на практика ще ограничи хармонизирането.
- Наборът от стандарти не е готов като обхват или като практическа приложимост за някои важни видове правителствени потоци, например данъци и социални плащания, а и не отчита в достатъчна степен конкретните нужди, характеристики и интереси в публичния сектор. От съществено значение е капацитетът на МССПС да реши проблема с консолидирането на сметките според определението за сектор „Държавно управление“, което е основна концепция на фискалното наблюдение в ЕС.
- Не могат да се смятат за достатъчно стабилни, тъй като се предполага, че някои стандарти ще имат нужда от актуализация след приключването на стартирания проект, предназначен да довърши концептуалната им рамка, което се очаква да стане през 2014 г.
- Недостатък на управлението на МССПС е слабото участие на европейските органи за отчетност в публичния сектор.

Въпреки представените критични коментари от органите на държавите-членки и други субекти в обществената консултация общите заключения недвусмислено изразяват позицията, че **МССПС представляват неоспорима отправна точка за потенциалните хармонизирани отчети за публичния сектор в ЕС. Повечето заинтересувани страни са съгласни, че МССПС биха били подходящи като базова рамка за бъдещото разработване на набор от Европейски счетоводни стандарти за публичния сектор.**

Заклучение

В резултат от извършеното изследване може да се направи извода, че към сегашния момент МССПС са единственият международно признат набор от

счетоводни стандарти за публичния сектор. Те са създадени на основата на международните стандарти за финансово отчитане, прилагани в частния сектор, поради което с въвеждането на МССПС ще се елиминират редица различия в счетоводството на предприятията от двата сектора.

С приемането на МССПС счетоводството в България ще трябва да премине към пълно спазване на принципа на текущото начисляване. Счетоводното отчитане при спазване на този принцип е единствената общоприета информационна система, с която се придобива пълна и надеждна представа за финансовото и икономическото състояние и резултатите на дадена държава. За разлика от отчитането на касова основа, което отразява операциите в момента на получаване или плащане на сумата, счетоводното отчитане с текущо начисляване отразява стопанските операции при създаване, преобразуване или загуба на икономическа стойност или при възникване, трансформиране или отмяна на вземания и задължения. Счетоводното отчитане при спазването на принципа на текущо начисляване е икономически по-обосновано от това на касова основа.

Преминването към МССПС и пълното прилагане на принципа на текущо начисляване ще осигури адекватност на националната счетоводна рамка в процеса на хармонизация и интегриране на България в ЕС. Тази иновация на счетоводната система ще редуцира възможността за манипулиране на финансовите данни, което позволява касовата основа (например плащането може да бъде пренесено напред във времето или отложено, за да бъде отразено в период, избран от субекта в публичния сектор). Текущото начисляване обаче няма за задача да премахне или да замени отчитането на касова основа за целите на бюджетирането и бюджетния контрол.

Стандартизацията на счетоводството и стриктното спазване на принципа на текущо начисляване на всички нива на държавно управление в България ще доведе до значими ползи за управлението на публичния сектор. Стандартизирано счетоводно отчитане на база текущо начисляване в предприятията от публичния сектор ще подобри ефективността и ефикасността на публичната администрация и ще улесни контрола върху резултатите на бюджетните предприятия. Така ще се подобри цялостният мениджмънт и контролът на ефективността и ефикасността в сектора, като същевременно ще се постигне прозрачност, висока управленска отговорност и съпоставимост на финансовите отчети в публичния сектор. Това е предпоставка за повишаване на ефикасността и ефективността на публичното одитиране.

Приемането на принципите и постановките на МССПС ще създаде предпоставки за цялостно повишаване на качеството на управлението в публичния сектор. На макроикономическо равнище счетоводната стандартизация в сектора ще гарантира своевременни и надеждни финансови и фискални данни и възможност за пълна съпоставимост на финансовите отчети. Със стандартизацията на счетоводството в публичния сектор могат да се създадат добри условия за изпълнението на много от принципите, залегнали в Директивата за бюджетните рамки на ЕС (ЕК 2011/85/ЕС, с. 41), например по-голямата прозрачност и отговорност на публичния сектор, както и за

създаването на по-надеждни, навременни и съпоставими фискални и статистически данни. Постигането на тези цели изисква иновативен подход за изграждане на стандартизирана и адаптирана към новите европейски изисквания счетоводна система в публичния сектор.

Използвана литература

- Найденова, Св. (2011). Международните счетоводни стандарти за публичния сектор – перспективи за възприемането им в България. – ИДЕС, N 6.
- Стоянов, В. (2003). Основи на финансите, седмо допълнено и преработено издание. ИК „Галактик“.
- Стоянов, Ст., Фесчиян, Д. (2012). Проблеми и насоки за развитието на счетоводната система на предприятията от публичния сектор в процеса на интегрирането на България в ЕС. НС УНСС.
- Фесчиян, Д. (2010). Адаптиране на счетоводството в предприятията от публичния сектор към концептуалната рамка на МССПС. Доклад пред Юбилейна международна научно-практическа конференция на ФСФ при УНСС. С.: УИ „Стопанство“.
- Фесчиян, Д. (2012). Отклонения от фундаменталните счетоводни принципи в счетоводната система на предприятията от публичния сектор. Доклад пред международна конференция на ФСФ при УНСС.
- Фесчиян, Д. (2013). Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор. С.: УИ „Стопанство“.
- Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2002г., обн. ДВ. бр.98/16.11.2001г., изм. ДВ. бр.91/25.09.2002г., изм. ДВ. бр.96/29.10.2004г., изм. ДВ. бр.102/ 20.12.2005г., изм. ДВ. бр.105/ 29.12.2005г., изм. ДВ. бр.33/21.04.2006г., изм. ДВ. бр.63/04.08.2006г., изм. ДВ. бр.105/22.12. 2006г., изм. ДВ. бр.108/29.12.2006г., изм. ДВ. бр.57/13.07.2007г., изм. ДВ. бр.50/30.05.2008г., изм. ДВ. бр.69/5.08.2008г., изм. ДВ. бр.106 /12.12.2008г., изм. ДВ. бр.95/01.12.2009г., изм. ДВ. бр.94/30.12.2010г., изм. ДВ. бр.19/8.03.2011г., изм. ДВ. бр.34/29.04.2011г., изм. ДВ. бр.99/16.12.2011г., изм. и доп. ДВ. бр.94/30.11.2012г.
- Министерство на финансите. (2004). ДДС №20/14.12.2004 г. относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.
- Регламент (ЕС, 1996) № 2223/96 на Съвета от 25 юни 1996 г. относно Европейската система от национални и регионални сметки в Общността (ОВ L 310, с. 1).
- Директива (ЕС, 2011) 2011/85/ЕС на Съвета от 8 ноември 2011 г. относно изискванията за бюджетните рамки на държавите-членки (ОВ L 306, 23.11.2011 г., с. 41).
- Регламент (ЕС, 2011) № 1173/2011 на Европейския парламент и на Съвета от 16 ноември 2011 г. за ефективното прилагане на бюджетното наблюдение в Еврозоната (ОВ L 306, с. 21).
- Регламент (ЕС, 2011) № 1174/2011 на Европейския парламент и на Съвета от 16 ноември 2011 г. относно принудителните мерки за коригиране на прекомерните макроикономически дисбаланси в еврозоната, (ОВ L 306, с. 8).
- Регламент (ЕС, 2011) № 1175/2011 на Европейския парламент и на Съвета от 16 ноември 2011 г. за изменение на Регламент (ЕО) № 1466/97 за засилване на надзора върху състоянието на бюджета и на надзора и координацията на икономическите политики (ОВ L 306, с. 12).
- Регламент (ЕС, 2011) № 1176/2011 на Европейския парламент и на Съвета от 16 ноември 2011 г. относно предотвратяването и коригирането на макроикономическите дисбаланси (ОВ L 306, с. 25).
- Регламент (ЕС, 2011) № 1177/2011 на Съвета от 8 ноември 2011 г. за изменение на Регламент (ЕО) № 1467/97 относно ускоряването и разясняването на

- прилагането на процедурата при прекомерен дефицит (ОВ L 306, 7.7.2005 г., с. 33).
- Работен документ (ЕС, 2012) на службите на Комисията, придружаващ Доклада на Комисията до Съвета и Европейския парламент: Към прилагане на хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор в държавите-членки. Брюксел.
- Публична консултация (ЕК, 2012). Оценка на пригодността на Международните счетоводни стандарти в публичния сектор за държавите-членки: резюме на отговорите. Брюксел.
- International Federation of Accountants. (2012). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. UK.
- Brown, C., Jakson, P. (1998). Public sector economics, 4th ed. Blackwell.
- Statev, S., Feschiyan, D., Daskalova, T., Raleva, S. (2011). Municipal Property Management in South-Eastern Cities. Developing of financial tools to evaluate the economic performance of properties. Grees.
- Feschiyan, D. (2010). International Public Sector Accounting Standards in Bulgaria. 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History. Conference Proceedings, Vol. II.
- IMF Manual on Government Finance Statistics. (2001). GFSM 2001 framework.
- System of National Accounts. (1993). SN 23.

Интернет-източници

- <http://www.iasplus.com/ifac/ipsasb.htm> A 93
- http://ec.europa.eu/budget/library/publications/fin_manag_account/modernising_EU_account_s_bg.pdf