

## ПРИЛОЖНИ АСПЕКТИ НА СЧЕТОВОДСТВОТО В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

[Проф. д-р Георги Баташки](#)  
[Гл. ас. д-р Диана Ималова](#)  
[Гл. ас. д-р Тотка Кънева](#)  
[Гл. ас. д-р Иван Андреев](#)  
[Гл. ас. д-р Венцислав Вечев](#)<sup>1</sup>

### Резюме

Настоящото научно изследване анализира състоянието на съществуващата счетоводна практика в предприятията от публичния сектор. Непрекъснато нарастващите изисквания към създаваната счетоводна информация за дейността на всяко предприятие е водещ мотив за търсенето на теоретично обосновани и практически приложими решения, свързани с решаването на конкретни актуални проблеми. Посоченото обстоятелство в пълна степен се отнася и за счетоводството на предприятията от публичния сектор. Върху тази основа аргументирано се предлагат възможности за решаване на проблеми с теоретико-методологичен и практико-приложен характер в счетоводството на бюджетните предприятия. В резултат на апробацията им в дейността на изследваните предприятия се повишава качеството на създавания счетоводно-информационен продукт.

**Ключови думи:** счетоводство, публичен сектор, счетоводна политика, счетоводни стандарти.

**JEL:** M 41

## PRACTICAL ASPECTS TO THE ACCOUNTING OF THE ACTIVITIES OF PUBLIC SECTOR ENTERPRISES

[Prof. Georgi Batashki, PhD](#)  
[Head Assist. Prof. Diana Imalova, PhD](#)  
[Head Assist. Prof. Totka Kaneva, PhD](#)  
[Head Assist. Prof. Ivan Andreev, PhD](#)  
[Head Assist. Prof. Ventsislav Vechev, PhD](#)

### Abstract

The research includes an analysis of the current accounting practices of budget enterprises and provides substantiated solutions for some theoretical and practical problems of the accounting practice of the public sector enterprises. The constantly growing requirements for the generated accounting information related to the activities of every enterprise is the main reason for searching for theoretically grounded and practically feasible solutions to some specific and topical problems.

---

<sup>1</sup> Авторското участие при разработването на статията е следното: **проф. д-р Георги Баташки**, катедра „Счетоводна отчетност” – СА „Д.А.Ценов” – част I; **гл. ас. д-р Диана Ималова**, катедра „Счетоводна отчетност” – СА „Д.А.Ценов” – част II; **гл. ас. д-р Иван Андреев**, катедра „Счетоводна отчетност” – СА „Д.А.Ценов” – част III; **гл. ас. д-р Венцислав Вечев**, катедра „Счетоводна отчетност” – СА „Д.А.Ценов” – част IV; **гл. ас. д-р Тотка Кънева**, катедра „Счетоводна отчетност” – СА „Д.А.Ценов” – част V.

These circumstances apply to a full extent to the accounting systems of the public sector enterprises as well. The practical approbation of these solutions in certain enterprises resulted to a higher quality of their accounting information output.

**Key words:** accounting, public sector, accounting policy, accounting standards.

**JEL:** M41

### **Увод**

Повишените изисквания към отчетността в публичния сектор се определят от необходимостта за създаване на информация за изразходваните държавни финансови средства. Законосъобразното, целесъобразното и ефективното използване на тези ресурси са съществен елемент в системата за управление на държавните финанси. Обществената практика по безспорен начин доказва, че ефективно функциониращата информационна система във всяко предприятие е в резултат на рационално изградената счетоводна отчетност. Може да се твърди, че оптимално създадената счетоводна система е предпоставка за обхватно, пълно, точно и вярно отразяване на дейността на бюджетните предприятия<sup>2</sup>.

През последните години са извършени редица промени в публичния сектор, с цел подобряване управлението на бюджетните ресурси, укрепване на финансовата дисциплина и увеличаване на прозрачността при планирането, изпълнението и отчитането на държавния бюджет. Съществен момент от осъществяваната реформа е разработването и утвърждаването на нов сметкоплан за бюджетната сфера и приемането на национални счетоводни стандарти за бюджетните предприятия.

Всичко това налага да се преосмислят основно подходите, правилата и принципите за информационно осигуряване на дейността на предприятията от бюджетния сектор. *Актуалността* на темата се обуславя от необходимостта от научно изясняване и решаване на редица проблеми от теоретико-методологичен и практико-приложен характер, свързани с успешното изграждане и функциониране на счетоводната система на бюджетното предприятие.

*Основната цел* на настоящата научна разработка е да се представи теоретична интерпретация и практическо изследване на състоянието и проблемите на счетоводно-информационното осигуряване на дейността на предприятията от публичния сектор.

*Обект на изследване* е съществуващата практика по отношение на счетоводно-информационното осигуряване на дейността на предприятията от публичния сектор.

## **I. Характеристика на балансово непризнатите активи и пасиви в бюджетните предприятия като обект на отчитане**

Особеност в дейността на предприятията от публичния сектор е наличието на значителен брой условни активи и условни пасиви. В определена степен влияние оказва и избрания метод за текущо счетоводно отчитане – касов метод за републиканския бюджет и метод на текущото начисляване за

---

<sup>2</sup> За целите на настоящата научна публикация термините „публичен” и „бюджетен” се възприемат като синоними.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

останалите звена от бюджетната система. Необходимостта от привеждането на начина на отчитане съгласно изискванията на Евростат налага отчитането на условни активи и условни пасиви.

Въпросите свързани с дефинирането и счетоводното третиране на условните вземания и задължения се регламентират с:

1. Международен счетоводен стандарт за публичния сектор № 19 „Провизии, условни пасиви и условни активи“;

2. Национален счетоводен стандарт за бюджетните предприятия № 37 „Провизии, условни задължения и условни активи“;

3. ДДС № 4 от 01.04. 2010 г. Изготвяне и представяне на информация от бюджетните предприятия за поетите ангажменти и възникналите (начислените) задължения.<sup>3</sup>

За съществуването на условни вземания (условни активи) и условни задължения (условни пасиви) е необходимо съществуването на:

✓ Задължаващо събитие, което поражда правно или конструктивно задължение, има за резултат липсата на реална алтернатива за погасяване на задължението;

✓ Като правно се разглежда съставът на облигационното отношение, което произлиза от:

- договор;
- действащо законодателство;
- друго приложение на нормативен акт.

✓ Като конструктивно облигационно отношение се дефинира всяко отношение, което се свързва и произтича от дейността на бюджетното предприятие като например:

- поемане на ангажмент за спиране или прехвърляне на дейност или услуга;

- закриване на офис или спиране на дейност на правителствена агенция по места;

- промени в управленската структура;

- фундаментална реорганизация на извършваните от бюджетните предприятия дейности.

Така най-общо в случаите, когато е налице минало или бъдещо събитие, но не може да се създаде или признае провизия се поражда условен актив или условен пасив. В случая условните активи и пасиви се свързват обикновено с някакво бъдещо събитие, което не може точно да се определи и да бъде изцяло под контрола на предприятията от публичния сектор.

В ДДС № 4 се дефинира, че „поемане на ангажмент е налице, когато в резултат на сключен договор, международно споразумение, нормативен акт, решение на държавен, общински или съдебен орган или въз основа на друг документ се ангажира (обвързва) бюджет, извънбюджетна сметка или фонд на бюджетното предприятие с бъдещо плащане (плащания) на конкретно определена сума (суми) към конкретно определено лице (лица) при бъдещо изпълнение или наличие на определени условия и обстоятелства, засягащи

<sup>3</sup> ДДС № 20 Указания относно прилагането на Национални счетоводни стандарти от бюджетните предприятия. Сп „Бюджетът“, Информационно издание на Министерството на финансите. С., 2005, с. 112. и ДДС № 4 относно Изготвяне и представяне на информация от бюджетните предприятия за поетите ангажменти и възникналите (начислените) задължения. Сп „Бюджетът“, С., 2010 г., бр. 6, с. 3-34.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

съответното лице получател на сумата (например насрещно изпълнение на задължение по договор и др.)”<sup>4</sup>.

Условните активи (условните вземания) като елемент на облигационните отношения се определят като възможни активи, произтичащи от минали събития, чието съществуване ще се потвърди при възникването или не на неопределени бъдещи събития, които са извън контрола на бюджетното предприятие. Условните активи подлежат на приблизителна оценка и преоценка и се оповестяват в приложенията на финансовите отчети.

В сметкоплана на бюджетните предприятия за счетоводното отчитане на условните активи са предвидени следните групи (подгрупи) сметки:

- *с/ки от гр. 91 Чужди дълготрайни активи, материални запаси и финансови активи;*

- *с/ки от подгрупа 921 Получени обезщетения;*

- *с/ки от подгрупа 928 Други дебитори по условни вземания;*

- *с/ки от подгрупа 990 Заеми, инфраструктурни обекти и други активи в употреба, изписани като разход;*

- *с/ки от подгрупа 991 Статистика за просрочени вземания;*

- *с/ка 9931 Разходи за стопанска дейност;*

- *с/ки от подгрупа 995 Внос на активи и услуги;*

- *с/ка 9978 Други задбалансови активи.*

Особен интерес в случая представлява подходът на законодателя, при който реално съществуващи активи се третират, като условни. Известно е, че един актив, за да се отчита като балансов, следва да отговаря едновременно на следните условия:

✓ върху актива бюджетното предприятие да притежава права на собственост;

✓ върху актива бюджетното предприятие да притежава право на разпореждане;

✓ притежаване от страна на бюджетното предприятие право на ползване и

✓ очакване на икономически изгоди от притежаването на актива.

Изхождайки от тези постановки, може да се предложи за активите, които отговарят едновременно на посочените четири условия, законодателят да въведе балансовата сметка 201 *Земли, гори и трайни насаждения* и др. сметки от група 20 *Дълготрайни материални активи*. Чрез тях ще се извършва счетоводно отчитане на активи, от които бюджетното предприятие може да извлече икономически изгоди, чрез продажба, отдаване под наем, отдаване на концесия или чрез замяна на един актив с друг. По този начин ще се създаде ярна и честна представа за имущественото състояние на отчетно-обособеното звено. За всички активи от тази подгрупа - като паркове, градинки, площи, инфраструктурни обекти, паметници на културата и др., от които не е възможно да се очакват икономически изгоди от притежаването им (от бюджетните предприятия), да се съхрани съществуващия модел.

## **II. Основни етапи в разработването на счетоводната политика на предприятието от публичния сектор**

<sup>4</sup> ДДС № 4 от 01.04.2010 г., Цит. съч., с. 4.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

Разработването на счетоводната политика е сложен и отговорен процес. Не случайно той е поверен на „управляващия орган“<sup>5</sup> на предприятието. Разработващите счетоводната политика на предприятието лица трябва да притежават необходимата квалификация и професионален опит. Те трябва да имат познания по теорията на счетоводството; счетоводното и регламентиращото дейността на предприятието законодателство; приложимите счетоводни стандарти; изискванията на потребителите на финансови отчети и др. Трябва да познават в детайли дейността на предприятието. Важно е и да са запознати с добрите практики на други еднородни предприятия.

Най-общо в процеса по разработването на счетоводната политика се предлага да се обособят **два етапа:**

- **подготвителен (опознавателно-анализиращ) етап**, по време на който специалистите, разработващи счетоводната политика извършват задълбочени проучвания, анализи и оценки на дейността на предприятието и средата, в която функционира;

- **същински (творчески) етап**, при който въз основа на „результатите“ от първия етап специалистите формират съвкупността от теоретични възгледи и практически действия, които ще възприемат и приложат за отчитане на дейността на предприятието и изготвяне и представяне на финансовите му отчети.

Всеки от тези етапи може да бъде разделен на подетапи, формиращи последователността (алгоритъма) на осъществяването на процеса по разработване на счетоводната политика.

**Опознавателно-анализиращият етап включва:**

**1. Определяне обектите на счетоводно отчитане и организация на отчетния процес.**

Всяко бюджетно предприятие има присъща само на него съвкупност от отчетни обекти. Нейното цялостно идентифициране може да се извърши въз основа на обратна ведомост (без да се извършват операции по приключване), съставена към момента на стартиране на процеса по разработване на счетоводната политика. От нея предприятието ще идентифицира активи, пасиви, капитал приходи и разходи и условни ангажименти в стойностно изражение, които са възникнали в бюджетното предприятие от началото на отчетния период и следователно е възможно да възникват и през следващия. С оглед разширяване на информационния масив е необходимо, елементите, които имат аналитичен разрез да бъдат придружени от извлечения за положението на партидите към тях.

Съвкупността от обекти на организацията на отчетния процес може да се установи от разработените вътрешни нормативни документи, които я регламентиращат план за документооборота, план за инвентаризация и др.

Целесъобразно е установената съвкупност от отчетни обекти и обекти на организацията на счетоводния процес да бъде **допълнена с такива, които се очаква да възникнат през следващия отчетен период.**

След установяването на съвкупността от обектите на счетоводно отчитане и обекти на организацията на отчетния процес се предлага да се **идентифицират тези от тях, по отношение на които може да бъде разработена счетоводна политика.**

---

<sup>5</sup> Вж. СС 1 – Представяне на финансовите отчети, т. 25.1, НСФОМСП, обн. ДВ бр.30/7.04.2005г., изм. ДВ. бр.86/26.10.2007 г. в сила от 01.01.2008 г.

## **2. Изясняване, анализ, оценка и ранжиране на факторите, под влияние на които ще се извършва изборът на принципи, правила, бази и процедури.**

В зависимост от състава на обектите на отчитане на втория подетап се предлага да се изяснят конкретни условия, явления и процеси, които оказват влияние върху разработването на счетоводната политика. Важно е да се изяснят факторите, които зависят от предприятието и да се уточни начина на тяхното влияние.

## **3. Обосноваване на изходното положение за изграждане на счетоводната политика – основни предположения, принципи и изисквания.**

През този етап се предлага да се извърши анализ на общоприетите предположения (изисквания, принципи). Важно е да се прецени адекватността им по отношение изграждането на счетоводната политика на предприятието от публичния сектор от гледна точка на идентифицираната в предходния подетап съвкупност от фактори. През този подетап се предлага да се идентифицират и специфичните (приложните) принципи, при спазването на които се осъществява счетоводството и се изготвят финансовите отчети в бюджетните предприятия. Те зависят от устройството и функционирането на бюджетната система в страната.

**Същинският, творческият етап включва следните подетапи:**

### **1. Идентифициране (подбор и определяне) на счетоводните правила, методи и процедури, които са най-подходящи за прилагане в системата на счетоводството през дадения отчетен период.**

Разбира се, възможностите за такъв подбор (избор) трябва да са предоставени с действащото законодателство и преди всичко със Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Става въпрос за методи за оценка и калкулация; методи за амортизация (само във връзка с осъществяваната стопанска дейност); способности за организация на отчетния процес – документооборот, инвентаризация, индивидуален сметкоплан, финансови отчети и др. За целта се предлага специалистите да преценят пригодността на всяка една от допустимите алтернативни възможности, изхождайки от приетите през предходния подетап допускания и идентифицираните през втория подетап фактори, влияещи върху избора.

Когато счетоводната политика не се изготвя за първи път в предприятието, а се преценява качествата на действащата счетоводната политика за текущия период, с оглед нейното прилагане през следващия отчетен период, на този подетап се предлага да се извърши **оценка на фактическото състояние на счетоводството и системата на документирането**. За целта се анализира съществуващата система на счетоводството, документооборота, процедурата по подготовка на вътрешната и консолидираната отчетност на предприятието от публичния сектор, за да се изведат съответствия на тези изисквания с действащото законодателство в България. Важно е да се оцени доколко информативна е действащата система на аналитичното отчитане за целите на вътрешния анализ и отчетност в предприятието. При това при изпълняването на дадения подетап е необходимо да се изведат тези организационни и методически аспекти на счетоводната политика, които се нуждаят от преработка.

### **2. Избор на конкретни бази, методи, подходи и модели за отчитане на дейността на бюджетното предприятие и организация на счетоводството.**

Тук вече въз основа на извършените през предходния период преценки за пригодност се предлага да се извършва избор на: конкретни принципи (модели) за групировка и методи, и подходи за оценка на фактите и операциите от осъществяваната дейност; методи за амортизация (по отношение на осъществяваната стопанска дейност<sup>6</sup>) начини на организация на документооборота; срокове, мащаби и ред за извършване на инвентаризации; съдържание на индивидуалния сметкоплан, начини за организация и водене на счетоводните регистри, начини за организация на обработката, ползването и съхраняването на счетоводната информация.

В случай, че става въпрос за ревизия на счетоводната политика, с оглед нейното усъвършенстване, то през този подетап въз основа на резултатите, получени на предишния подетап, е необходимо да се формират препоръки с цел привеждане системата на счетоводството в пълно съответствие с действащото законодателство, повишаване информативността на счетоводството, съкращаване на отчетните действия.

При разработване на организационните аспекти на отчетната политика на предприятията от публичния сектор се препоръчва да се определи редът за организация на системата за вътрешен контрол и нейните основни задачи.

### **3. Оформяне на разработената счетоводна политика в подходяща структура и външен вид и утвърждаването ѝ от ръководството на предприятието.**

Предлага се следната примерна структура на счетоводната политика на бюджетното предприятие:

1. Общи положения<sup>7</sup>.
2. Информационна база. Специфични принципи, въз основа на които е разработена счетоводната политика.
3. Организационно-технически аспекти на счетоводната политика.
4. Методически аспекти на счетоводната политика.
5. Оповестяване на счетоводната политика.
6. Промени в счетоводната политика.
7. Контрол за спазването на счетоводната политика.
8. Приложения – Индивидуален сметкоплан, Правилник за документооборота (график на документооборота и албум на счетоводните документи).

Когато става въпрос за разработване на счетоводната политика на бюджетно предприятие, което не е първостепенен разпоредител с бюджетни средства, преди утвърждаването на счетоводната политика е целесъобразно да се извърши нейното съгласуване с първостепенния разпоредител. Това се налага поради необходимостта от осигуряването на единна база във връзка с консолидиране на финансовите отчети на ниво първостепенен разпоредител с бюджетни средства.

<sup>6</sup> Авторът застъпва идеята, че бюджетното предприятие трябва да има право да начислява амортизация на ДМА и ДНМА, използвани в стопанската дейност.

<sup>7</sup> В Общите положения при разработването на счетоводната политика се посочват целите и необходимостта, които се преследват с нея при нейното избиране в предприятието. Необходимо е да се обяви и съответствието на счетоводната политика с приложимите счетоводни стандарти, за да се създадат условия за получаването на надеждна информация, необходима за вземане на икономически решения при нейното предоставяне на външния потребител.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

След утвърждаването ѝ, счетоводната политика на съответното предприятие става официален вътрешен нормативен документ.

### **III. Предизвикателства пред бюджетните предприятия при прилагане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор**

Счетоводството като практическа дейност и теоретично познание има необходимост от спазването на определени принципи и конкретни изисквания при неговото осъществяване. Основната цел е създаване на система за счетоводно отчитане, която обективно да състоянието и резултатите от дейността на конкретното предприятие. Създават се условия да се вникне в същността на стопанските процеси, да се откриват закономерностите на тяхното функциониране и развитие, да се посочват начините, методите и средствата за активно въздействие върху тях. Това важи и за счетоводството на предприятията от публичния сектор.

Към настоящия момент бюджетните предприятия прилагат в модифициран вариант Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Част от текстовете в тези стандарти са приложими с известни условия, съобразени с особеностите на организацията, методологията и методиката на отчетния процес в бюджетната сфера. Утвърждаването на Националните счетоводни стандарти за бюджетните предприятия е регламентирано с документ на Дирекция „Държавно съкровище“ при Министерството на финансите<sup>8</sup>. Формално сравнение между МССПС<sup>9</sup>, разработени и утвърдени от Комитета за публичния сектор към Съвета на Международната федерация на счетоводителите, и Националните счетоводни стандарти, прилагани от бюджетните предприятия, е основание да се посочат следните основни различия:

*Първо*, в Националните счетоводни стандарти, прилагани от бюджетните предприятия не е предвиден стандарт „Отчет за паричните потоци“. Формулирани са изисквания при отчитането на касовите потоци и наличности в бюджетните предприятия, чрез прилагането на Единната бюджетна класификация.

*Второ*, съществуват принципни различия във формата, структурата и съдържанието на годишните финансови отчети на бюджетните предприятия между разпоредбите на МССПС и Националните счетоводни стандарти, прилагани от предприятията в бюджетния сектор. Съгласно МССПС 1 Представяне на финансовите отчети компонентите на годишния финансов отчет са: отчет за финансовото състояние (счетоводен баланс); отчет за приходите и разходите; отчет за промените в нетните активи; отчет за паричните потоци; възприетата счетоводна политика и обяснителни бележки. Стандартът регламентира две възможности за класифициране на активите и пасивите в баланса на предприятията от бюджетния сектор:

- а) разграничаване на активите и пасивите на текущи и нетекущи;
- б) разграничаване на активите по степен на ликвидност, а пасивите по степен на изискуемост.

---

<sup>8</sup> ДДС № 20/14.12.2004 г. – Относно: Прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия. София, Министерството на финансите, 2004 г.

<sup>9</sup> <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/handbooks>



Така представена информацията в счетоводния баланс създава възможност за по-ясно разграничаване на нетните активи на бюджетното предприятие и оценка на неговата ликвидност и платежоспособност<sup>10</sup>.

Методологичното ръководство на отчетността в нашата страна регламентира следните компоненти на годишния финансов отчет на бюджетните предприятия: счетоводен баланс (в лева и в хил. лева); оборотна ведомост преди извършване на процедури по приключване на счетоводните сметки за отчитане на приходите и разходите; отчет за касовото изпълнение на бюджета на извънбюджетните сметки и фондове; оповестяване на счетоводната политика; обяснителна записка за състоянието и изменението на нетните активи и пасиви; справка за заетите лица и средствата за работна заплата; справка за придобиването на дълготрайни материални активи; справка за научно-изследователската и развойната дейност.

Определяща характеристика на счетоводния баланс, който съставят бюджетните предприятия, е че той съдържа данни поотделно за трите отчетни групи „Бюджети и бюджетни сметки”, „Извънбюджетни сметки и фондове” и „Други сметки и дейности”. Информацията за трите отчетни обекта е обобщена в самостоятелна (четвърта) колона на баланса. В структурно отношение активите се разграничават според тяхната икономическа същност, а не според ликвидността им. Финансовите източници се представят според тяхната изискуемост.

Съществен е и въпросът за възприемането на определен модел за обобщаване и съпоставяне на приходите и разходите за дейността на бюджетните предприятия в съответствие със<sup>11</sup>:

- а) класификация на приходите и разходите по съответните критерии;
- б) спецификата в проявлението на функциите и принципите на счетоводството;
- в) възприетия метод за количествено измерване на стойността в предприятията от бюджетния сектор.

Основната задача е осигуряване на информация за планираните и реално осъществените приходи и разходи за дейността на конкретното бюджетно предприятие и създаване на възможности за сравнимост и съпоставимост.

*Трето*, налице са определени разлики в съдържателно отношение между МССПС 3 Нетен излишък или дефицит за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика и НСС 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика. Те конкретизирани се свеждат до<sup>12</sup>:

а) сделките и събитията, влияещи върху нетните активи (пасиви) на бюджетното предприятие се обособяват в четири групи – транзакции и трансфери; организационни и структурни промени и смяна на юридическия статут; други събития, които не могат да се третират като транзакции и преоценки (обезценки); и реализирани курсови разлики. Всяка една от тези

<sup>10</sup> Меразчиев, В., Баташки, Г., Ималова, Д. Бюджетно счетоводство. Свищов, 2009, с. 292.

<sup>11</sup> Йотова, Й., Кънева, Т. Счетоводство на предприятията от публичния сектор. Свищов, 2010, с. 216.

<sup>12</sup> За подробности вж. Баташки, Г. Проблеми на счетоводството в бюджетните предприятия. В: Проблеми на счетоводството в България и Русия. Свищов, АИ „Ценов”, 2008, с. 214-215.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

групи операции оказва пряко влияние върху изменението на нетните активи (пасиви);

б) не се допуска директно отнасяне на приход или разход, реализирани курсови разлики, излишък или дефицит, преоценки или обезценки към собствения капитал на бюджетното предприятие;

в) не се позволява корекции в годишните финансови отчети след тяхната заверка от Сметната палата и изготвянето на консолидирания отчет за касовото изпълнение на бюджета и изпълнението на фискалната програма.

*Четвърто*, не са разработени и прилагани в националното счетоводно законодателство стандарти, отнасящи се до:

- а) разходи по заеми;
- б) приходи от разменни операции;
- в) счетоводно отчитане при хиперинфлационни икономики;
- г) договори за строителство;
- д) инвестиционни имоти;
- е) имоти, съоръжения и оборудване;
- ж) отчитане по сектори;
- з) обезценка на парични и непарични активи;
- и) оповестяване на информация за общия правителствен сектор;

*Пето*, съществен момент в изграждането на система от национални счетоводни стандарти за публичния сектор е разработването и прилагането на стандарт за счетоводно отчитане на държавните помощи и дарения. Политиката на конкуренция в Европейския съюз е един от стълбовете, върху които се основават действията на Европейската комисия в областта на икономиката. Чрез предоставените държавни помощи и дарения практически се изпълнява ролята и участието на държавата в структурната реформа в икономиката.

Дефинираните принципни различия показват основните насоки, в които следва да се насочат усилията за хармонизиране на националната счетоводна база и практики с изискванията на МССПС.

#### **IV. Насоки за счетоводен анализ на дейността на предприятията от публичния сектор.**

Въз основа на методологическия инструментариум, използван от счетоводния анализ, може да се сравни и структурира информацията от финансовите отчети на предприятията (в т.ч. на тези от публичния сектор), да се изчислят важни показатели, с цел установяването на зависимости и направата на изводи относно влиянието на факторите върху състава и структурата на активите, пасивите, приходите и разходите. Получените резултативни величини от изчисляване на определени числени показатели е необходимо да се систематизират, с цел получаването на по-ясна представа за общото финансово състояние на предприятието и по-задълбочено проследяване на връзките между отделни отчетни обекти и влиянието на определени фактори върху тях.

Поради това една от основните цели в тази част на изложението е представянето на модел, който включва основни насоки за анализ на информацията от финансовите отчети на предприятията от публичния сектор.

В специализираната литература, проблематиката, свързана със счетоводния анализ в бюджетните предприятия е изследвана от неголям брой автори.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

Петко Петков систематизира анализа в бюджетните предприятия в три основни групи (направления):

- анализ на счетоводния баланс;
- анализ на плана за натуралните показатели;
- анализ на приходите и разходите в бюджетните учреждения.<sup>13</sup>

Модел за счетоводен анализ (сравнителен, структурен и анализ, чрез изчисляване на показатели) на отделни отчетни обекти (активи, пасиви и капитал) на предприятията от публичния сектор предлага Йонка Йотова<sup>14</sup>.

Въз основа на проучванията в специализираната литература се предлагат следните насоки за анализ на информацията от финансовите отчети на предприятията от публичния сектор:<sup>15</sup>

- анализ на рентабилността (ефикасността), включващ:
  - ✓ анализ на ефикасността на активите;
  - ✓ анализ на ефикасността на пасивите (задълженията);
  - ✓ анализ на ефикасността на собствения капитал.
- анализ на финансовата стабилност, включващ:
  - ✓ анализ на финансовата автономност и задължнялост;
  - ✓ анализ на ликвидността.

Посочените насоки за анализ дават възможност на потребителите на информацията:

*Първо.* Да установят рентабилността на собствения и привлечения капитал, при осъществяване на дейността на предприятието.

*Второ.* Да извършат оценка относно способността на предприятието да посреща своите текущи задължения при минимален риск.

*Трето.* Да прогнозират бъдещите си потребности от допълнителен финансов ресурс относно осъществяване на дейността на съответното предприятие.

Рентабилността най-общо може да се определи като количествена характеристика на ефективността на приходи, на собствения капитал и на реалните активи на предприятието<sup>16</sup>.

В контекста на дейността на бюджетното предприятие, рентабилността придобива по-специфично съдържание. Една от основните специфики в дейността на бюджетните предприятия е, че в тях „не се създава национален доход, а само се консумира такъв“<sup>17</sup>. Следователно и рентабилността се свързва не толкова с доходност а с постигане на целите, за които е създадено конкретното предприятие при оптимално използване на ресурсната база. В този смисъл в § 1 от преходните и заключителните разпоредби на Закона за сметната палата понятието *ефикасност* е дефинирано, като „постигането на максимални

<sup>13</sup> Петков, Петко. Бюджетно счетоводство и анализ. Свищов, 1984, с. 186-232.

<sup>14</sup> Йотова, Йонка. Счетоводен анализ (по примера на предприятията от публичния сектор) Свищов 2007, с. 53-127.

<sup>15</sup> Представените насоки не изчерпват възможностите за счетоводен анализ, а се явяват допълнение и конкретизация на представените в специализираната литература автори виждания по този проблем.

<sup>16</sup> Икономическа енциклопедия. София, Наука и изкуство, 2005, с. 698.

<sup>17</sup> Меразчиев, В. и др. Бюджетно счетоводство. / Меразчиев, В., Баташки, Г., Ималова, Д., Свищов 2009, с. 6.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

резултати от използваните ресурси при осъществяване на дейността на одитирания обект”<sup>18</sup>

Специфична особеност на финансовите отчети на предприятията (в т.ч. и тези от публичния сектор) е вътрешното структуриране на информацията. Така например в счетоводния баланс информацията за отделните обекти от имущественото състояние на предприятието (активи и пасиви) е структурирана в раздели, групи и отделни балансови позиции (пера). Извършването на счетоводния анализ следва да спазва логиката и структурата на представяне на информацията. В резултат на това по-ясно ще се определи влиянието на отделните фактори и възможността на ръководството на отделното бюджетно предприятие или на регулаторните органи да предвидят и реагират на някои бъдещи негативни явления (намаляване на ефикасността от извършваната дейност, затруднен достъп до източници на финансиране и т.н.).

Осъществяването на счетоводния анализ на предприятията от публичния сектор следва да акцентира върху измерването на факторните влияния, чрез което по-ясно се установява причинно-следствената връзка между протичащите стопански операции и процеси и резултатите от тях.<sup>19</sup> Така например при изследването на ликвидната стабилност е необходимо да се изследва влиянието на краткосрочните активи и краткосрочните задължения не само като сумарна величина, но да се определи и кои компоненти (пера) на активите и пасивите оказват най-съществено (благоприятно или неблагоприятно) влияние върху посочения показател.

Очертаните насоки за осъществяване на анализа на бюджетното предприятие не претендират за изчерпателност по отношение на неговото извършване. От представения модел за счетоводен анализ може да се направят следните изводи:

*Първо.* Представените показатели са съобразени със спецификите в дейността на бюджетните предприятия.

*Второ.* Посочените насоки позволяват да се извърши задълбочено изследване на влиянието на отделните фактори, и на тази основа да се направи обективна оценка по отношение на отделни аспекти от имущественото и финансовото състояние на бюджетното предприятие.

*Трето.* Чрез извършването на счетоводния анализ се повишава значимостта на счетоводството и създаваната от него информация с цел установяването на определени резултати от дейността на бюджетните предприятия.

*Четвърто.* Независимо от унификацията и стандартизацията на счетоводството в бюджетното сфера, се налага постоянно да се търсят възможности за усъвършенстване на счетоводно-отчетния процес на бюджетното предприятие, с цел максимално информационно обезпечаване на потребителите на информацията от текущото счетоводно отчитане и финансовите отчети.

## **V. Одитът и бюджетното управление в Република България**

Финансово контролната система на Република България представлява съвкупност от два елемента - Сметната палата и контролните органи на

<sup>18</sup> Д ъ р ж а в е н, вестник - бр. 98 от 14.12.2010 г., изм., бр. 1 от 4.01.2011 г., в сила от 4.01.2011 г.

<sup>19</sup> Извършването на факторния анализ се базира на метода на „верижните замествания”.

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

Министерство на финансите в лицето на Националната агенция за приходите (НАП), Агенцията за държавната финансова инспекция, Контрола на Националния фонд (НФ), дирекция “Одит на средствата от ЕС”, дирекция “Вътрешен одит” и Агенция “Митници”.

Сметната палата (СП) заема място на върховна и независима контролна институция във структурата на финансово контролната система.

Контролната дейност на Сметната палата и докладването на резултатите от нея се извършват в съответствие със Закона за Сметната палата, одитните стандарти на палатата и тези на ИНТОСАЙ, указанията за тяхното прилагане и наръчника за одитната дейност.

Международната практика показва, че одитните институции в отделните страни прилагат крайно различни одитни процедури, като една част от тях не разполагат със национални стандарти за одит в публичния сектор. Международните стандарти за одит в публичния сектор на Международната организация на върховните одитни институции (ИНТОСАЙ) обобщават натрупания опит на отделните страни от Европейската общност и в същото време влияят върху развитието на националните системи за одит.

На практика са създадени два типа стандарти за одит в публичния сектор:

- на Комитета за одитни стандарти и на ИНТОСАЙ (Международна организация на върховните одитни институции, чиято цел е повишаване на качеството и унифициране на практиката чрез:

Издаване на Международни одиторски стандарти (МОС);

Издаване на насоки за приложение на МОС;

Насърчаване приемането на становища на Комитета при изготвяне на Националните стандарти и за международното им признаване извън границата на страната

Заедно с това към МФС е изграден и Комитет за публичния сектор (КПС), който има за цел да разработва програми, целящи усъвършенстването на финансовото управление на счетоводството в публичния сектор, включително и чрез разработване на счетоводни и одиторски стандарти и насърчаване тяхното приемане.

Пакетът от документи определен от XVI конгрес на ИНТОСАЙ формират общата рамка на нормативи, регламентиращи одитната дейност в публичния сектор. Тук се включват: Декларация от Лима за одит в публичния сектор; Етичен кодекс и оповестяване на ценностите и принципите на одиторите в публичния сектор; Стандартите за одитиране в публичния сектор; Указания (регламенти) за прилагане стандартите на ИНТОСАЙ за одит в публичния сектор; Указания (регламенти) на ИНТОСАЙ за прилагане на стандартите за вътрешен контрол в публичния сектор.

С приемането на новия закон за Сметната палата, нормативната уредба в Р България се привежда в съответствие с международните одитни принципи и стандарти и с практиките на страните членки на Европейския съюз в сферата на независимия външен контрол на публичните средства.

На основата на стандартите за одитна дейност на ИНТОСАЙ при разработване и прилагане на националните стандарти за одит, Сметната палата продължава да бъде независима и значима обществена институция, която успешно може да бъде използвана, като инструмент по посока на оптимизиране и ефективно управление на публичните разходи. Въз основа на стандартите за одит на ИНТОСАЙ и регламентите за тяхното прилагане в европейските страни,

Георги Баташки, Диана Ималова, Тотка Кънева, Иван Андреев, Венцислав Вечев

Сметната палата на Република България е утвърдила следните национални стандарти за одит:<sup>20</sup>

Одитен стандарт № 1 – Общ стандарт за одитната дейност на Сметната палата

Одитен стандарт № 2 – Планиране на одитната дейност и одитна задача

Одитен стандарт № 3 – Финансов одит

Одитен стандарт № 4 - Одит на изпълнението

Одитен стандарт № 5 - Одитни доказателства

Одитен стандарт № 6 – Одитна извадка

Одитен стандарт № 7 – Същественост и одитен риск

Одитен стандарт № 8 - Процедури за анализ

Одитен стандарт № 9 - Работни документи

Одитен стандарт № 10 – Докладване.

С цел подобряване на одита в публичния сектор могат да се направят следните препоръки и предложения за усъвършенствания:

Първо: Да се генерират идеи и предложат конкретни усъвършенствания на одита в публичния сектор, с цел повишаване на прозрачността на информацията в одитните доклади за резултата от дейността на предприятията от публичния сектор.

Второ: Извеждане ролята и значението на Сметната палата като финансово-контролна система при осъществяване на одитната си дейност чрез *финансовия одит*, който включва одит на финансовото управление, одит на финансовите отчети, одит на изпълнението и други одити.

Особено значение има одитът на изпълнението, който се дефинира като проверка на дейностите по планиране, изпълнение и контрол на всички управленски равнища с оглед на тяхната ефективност, ефикасност и икономичност и обхваща:

а) одит на *икономичността* на административните дейности в съответствие със стабилните, добри административни принципи и практики и политики на управление;

б) одит на *ефективността от използването* на човешките, финансовите и други ресурси, включително проверка на информационните системи, на критериите за изпълнение на целите, мерките за мониторинг и процедурите, прилагани от одиторните обекти за преодоляване на констатираните слабости и недостатъци;

в) одит на *ефикасността на изпълнението* – връзката с постигането на целите на одитния обект, а също и одит на действителните в сравнение с очакваните резултати от дейността.

Считаме, че определените дефиниции за ефективност, ефикасност и икономичност в Закона за Сметната палата не характеризират правилно същността на одита. Те се свързват с дейностите по планиране, изпълнение и контрол на всички равнища на управление в одитирания обект<sup>21</sup>, а не с използваните от него ресурси, което е определящо при одита на изпълнението.

<sup>20</sup> За подробности вж: **Баташки, Г.** Стандарти за одит в публичния сектор. АИ “Ценов”, Свищов, 2006 . с. 21.

<sup>21</sup> Одитиран обект при одита на изпълнение е конкретна програма, дейност или функция в рамките на дадена организация от публичния сектор, а не самата организация като цяло, както е при финансовия одит и одита за съответствието при финансовото управление, които са другите два вида одите, осъществявани в публичния сектор.

### **Резултати от изследването:**

Постигнатите резултати от проведеното научно изследване се систематизират в следните насоки:

1. Счетоводното отчитане на условните активи (вземания) и условните пасиви (ангажименти) е необходим елемент при изграждане на информационната система в бюджетните предприятия. Това е още по-необходимо сега, когато изпълнението на консолидирания държавен бюджет подлежи на външен контрол от структурите на Европейския съюз. Чрез изграждане на подходяща система за счетоводно отчитане на условните права и ангажименти се постига коригирането на касовото изпълнение на държавния бюджет и отразяването на онези фактори и условия, които вярно и точно формират резултатът от неговото изпълнение.

2. Въз основа на теоретичните изследвания и практическите проучвания по разработването, прилагането и оповестяването на счетоводната политика на предприятията от публичния сектор са предложени насоки за усъвършенстването на счетоводна политика на тези отчетно-обособени звена с оглед по-пълно удовлетворяване на управленските им информационни потребности.

3. Повишените изисквания към отчетността в бюджетните предприятия налага спазването на стандартизирани и нормативно регламентирани принципи и подходи. Успешната реализация на този процес изисква приложимите счетоводни стандарти за бюджетния сектор да са много добре систематизирани, максимално достъпни и практически приложими, с цел повишаване качеството на създавания от счетоводството информационен продукт.

4. Характеризирани са същността и значението на счетоводния анализ по отношение на информацията от финансовите отчети (основно от счетоводния баланс) на предприятията от публичния сектор. Направен е опит да се представи модел за анализиране на финансовото състояние с оглед на спецификите на дейността на предприятията от публичния сектор.

5. Възприемането на най-съвременни подходи и практики на контрол в публичния сектор е гаранция, че добре планираният и извършен одит на изпълнението позволява критична и задълбочена оценка на ефективността и ефикасността на политиките, осъществявани от проверяваните институции и така допринася за подобряване на качеството на държавното управление.