

КАЧЕСТВЕНИ ХАРАКТЕРИСТИКИ НА ИНФОРМАЦИЯТА ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Ясен Даскалов*

Увод

Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) изграждат рамката на финансовото отчитане на предприятията от публичния сектор (ППС) и изготвянето на техните финансови отчети с общо предназначение.

Към настоящия момент Съветът за Международни счетоводни стандарти за публичния сектор е утвърдил за прилагане 39 стандарта на база текущо начисляване и 1 стандарт за отчитане на касова основа. „С прилагането на тези стандарти се гарантира вярното и честно представяне на имущественото и финансовото състояние на публичния сектор и предприятията в него. Това е предпоставка за ефективен контрол върху публичните финанси и вземането на адекватни управленски решения“ (Фесчиян, 2018, с. 61).

МССПС са основани на Международните счетоводни стандарти (МСС) и Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), прилагани от предприятията от стопанския сектор. Близостта на МССПС с МСС/МСФО е продиктувана от стремежа за уеднаквяване отчитането на обекти, които се третират еднакво както в публичния сектор, така и при останалите предприятия. В съдържателно отношение двата комплекта стандарти са подобни, като различията между тях са обусловени от спецификите на публичния сектор (Фесчиян, 2018, с. 63) [1]:

- липса на финансови показатели, ориентирани към печалбата – една от основните задачи на публичния сектор е преразпределянето на създаваното от икономическите субекти благосъстояние от тези, които имат, към нуждаещи се субекти. При създаването на публични блага и предоставянето на публични услуги не е подходящо да се говори за печалба или загуба, тъй като дейността на ППС не е ориентирана към създаването на печалба;
- наличие на три основни показателя за оценка на дейността – икономичност, ефективност и ефикасност. Тези показатели са свързани ос-

* Ясен Даскалов, доктор, асистент, катедра „Счетоводство и анализ“ на УНСС, email: ydaskalov@unwe.bg

новно с придобиването на ресурсите от ППС и тяхното използване при създаването на публичните блага, предоставянето на публични услуги или пренасочването им към бенефициентите на различните програми на публичния сектор;

- МСФО имат специфични части, които се прилагат само в частния сектор – тези обекти на отчитане са специфични само за частния сектор и произтичат основно от начина на формиране на капитала, ориентация на дейността към реализиране на печалба, неговата подчиненост на публичния сектор по отношение набирането на средствата за финансиране на бюджета на публичния сектор;
- МССПС съдържат стандарти за данъчни приходи, стандарти за концесионни услуги, дългосрочна финансова устойчивост и др. – посочените отчетни обекти са специфични само за публичния сектор, тъй като чрез тях той изпълнява своите цели, задачи и функции.

Качествени характеристики на информацията, представяна във финансовите отчети, изготвени в съответствие с МССПС

Целта на финансовото отчитане с общо предназначение е представянето на информация, която да е полезна за нейните ползватели, които нямат възможност да изискват изготвянето на отчети, отразяващи техните специфични информационни потребности.

Информацията, представяна във финансовите отчети с общо предназначение, може да бъде представена в три направления (IFAC, 2018, с. 34-35, пар.2.14-2.16):

- Информация относно финансовото състояние на отчитащото се ППС. Тази информация дава възможност на потребителите на финансовите отчети да идентифицират ресурсите на предприятието и техните източници, по-специално претенциите към ресурсите;
- Информация относно финансовото представяне на отчитащото се ППС. Тази информация дава възможност за оценяване доколко предприятието е успяло да придобие ресурсите икономично и дали ги е изразходило ефективно при осигуряването на публични блага и услуги;
- Информация относно паричните потоци на отчитащото се ППС. Тази информация подпомага проследяването източниците на възникване на паричните потоци в предприятието и по какъв начин се разпределят.

Качествени характеристики на информацията, представяна във финансовите отчети с общо предназначение

За да удовлетвори информационните нужди на потребителите на финансовите отчети с общо предназначение, представяната информация следва да бъде полезна за тях. Полезността на информацията се постига чрез проявяването на нейните качествени характеристики. Качествените характеристики „са тези характеристики на счетоводната информация, които я правят полезна в процеса на вземане на управленски решения“ (Душанов, Башева, кол., 2009, с. 65).

В Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от ППС са определени следните качествени характеристики, на които трябва да отговаря представяната информация, за да бъде полезна (IFAC 2018, стр. 48, пар.3.2 и следващи): уместност, достоверно представяне, разбираемост, своевременност, сравнимост, проверимост.

Информацията във финансовите отчети е уместна, когато тя може да повлияе върху вземането на решения от потребителите. Тя е качество „което може да бъде оценено само по отношение на възможността тази информация да бъде използвана“ (Душанов, Башева, кол., 2009, с. 66). За да може да влияе върху вземането на решения информацията следва да притежава потвърждаваща и/или прогнозна стойност (IFAC 2018, пар.3.6). Потвърждаващата стойност се проявява чрез осигуряването на обратна информация по отношение на направени предходни оценки. Прогнозната стойност се проявява, когато информацията може да бъде използвана в качеството ѝ на изходни данни за прогнозиране на бъдещи резултати.

За да бъде полезна информацията тя трябва да бъде достоверно представена. Същността на достоверното представяне се определя от нейните три основни характеристики: пълнота – включва се цялата информация, необходима на ползвателите да разберат представяното явление, включително всички необходими описания и обяснения; неутралност – непредубеденост (безпристрастност) при избора и представянето на финансовата и нефинансовата информация; отсъствие на грешки – описанието на явлението не съдържа съществени грешки и пропуски, процесът, използван за изготвяне на отчетната информация е избран и приложен по начина, по който е описан.

Разбираемостта като качествена характеристика изисква представяне на информацията по ясен и недвусмислен начин. Тя позволява на потребителите да възприемат смисъла на информацията. Потребителите следва да имат познания за характера на дейността на ППС и публичния сектор като цяло.

Характеристиката своевременност е свързана с навременното представяне на информацията така, че тя да повлияе при вземането на решения от страна на потребителите на информацията. Информацията трябва да бъде

представена на потребителите преди да изгуби своята полезност. Ненавременното представяне намалява полезността на информацията.

Сравнимостта е качествена характеристика, която позволява на потребителите да идентифицират приликите и разликите между два вида явления. Сравнимостта се проявява по-скоро при два или повече обекта на информация. За постигането на сравнимост е необходима последователност при прилагането на счетоводните принципи и политики. Сравнимостта на информацията се реализира по два начина: при сравняване на една и съща информация през различни периоди, и сравняване между две или повече ППС.

Проверимостта е качество на информацията, която позволява на потребителите ѝ да се убедят в нейното достоверно представяне. Проверимостта, като качество, не е абсолютна, тъй като една информация може да бъде повече или по-малко проверяема.

Ограничения върху информацията, представена във финансовите отчети с общо предназначение

В Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от ППС са предвидени две ограничения върху информацията, представяна във финансовите отчети: същественост и „разходи-ползи“.

Съществеността на информацията е специфичен за отделното предприятие аспект на уместността, който се базира на естеството и размера на позициите, за които се отнася информацията. Информацията е съществена, ако нейното пропускане или подвеждащо представяне биха повлияли на решенията на потребителите на финансовите отчети. Оценяването на съществеността се извършва при вземане под внимание на средата, в която действа предприятието – правна, институционална, операционна.

Второто ограничение върху представяната информация е т.нар. конвенция „разходи-ползи“. При нея „трябва да се преценява дали полезността от включването (което предполага нейното създаване) на информация във финансовите отчети надвишава разходите, които са направени във връзка с нейното осигуряване“ (Душанов, Башева, кол., 2009, с. 68).

За постигането на полезност на информацията във финансовите отчети е необходимо всички качествени характеристики в максимална степен. Понякога е необходимо балансиране между характеристиките за постигането на целите на финансовото отчитане.

Сравнителен анализ на качествените характеристики на информацията във финансовите отчети, изготвени в съответствие с МССПС и МСФО

Както беше посочено по-горе в структурно и съдържателно отношение МССПС и МСФО си приличат. Това е така, тъй като базата за създаване на МССПС е МСФО. Оттук следва, че ще има прилики и в концептуалните рамки за финансово отчитане.

Една от съдържателните прилики в концептуалните рамки е в качествените характеристики на информацията във финансовите отчети. Основните разлики са в наличието на йерархия (организация) на характеристиките в Концептуалната рамка на МСФО и в ограниченията върху информацията.

В Концептуалната рамка за финансово отчитане към МСС/МСФО е въведена йерархия на качествените характеристики на полезната информация – фундаментални качествени характеристики и повишаващи полезността качествени характеристики. Фундаменталните качествени характеристики са тези, които определят полезността на информацията. Ако някоя от характеристиките липсва или е компрометирана, създадената информация не може да се приеме като полезна. В тази група се включват характеристиките уместност и достоверно представяне. Повишаващите полезността качествени характеристики са такива, чието проявление засилва полезността, а оттук и качеството на информацията. В тази група се включват характеристиките разбираемост, навременност, сравнимост и проверимост.

Друга основна разлика между двете концептуални рамки е в ограниченията върху информацията. Докато при МСФО ограниченията са представени само от конвенцията „разходи-ползи“, то в МССПС към тази конвенция е и характеристиката същественост. При МСФО съществеността е характерна особеност на качеството уместност.

В обобщен вид качествените характеристики в публичния и стопанския сектор могат да се представят в следния вид:

Таблица 1. Обобщение на качествените характеристики на информацията във финансовите отчети, изготвени в съответствие с МССПС и МСФО

МССПС		Качествени характеристики	МСФО	
Не е предвидена йерархия на качествените характеристики	- Потвърждаваща стойност - Прогнозна стойност	Уместност	- Същественост - Потвърждаваща стойност - Прогнозна стойност	Фундаментални качествени характеристики
	- Пълнота - Неутралност - Отсъствие на грешки	Достоверно представяне	- Пълнота - Неутралност - Отсъствие на грешки - Предпазливост	
		Разбираемост		Повишаващи полезността качествени характеристики
		Своевременност		
	Последователност (постоянство)	Сравнимост	Последователност (постоянство)	
		Проверимост		
Ограничения: - Същественост - Разходи-ползи			Ограничения: - Разходи-ползи	

Заклучение

Към настоящия момент в България не се прилагат МССПС. Липсата на стандартизация на счетоводството в публичния сектор води до отклонения от фундаменталните счетоводни принципи, регламентиране на счетоводството чрез указания, създаване на предпоставки за различно третиране на едни и същи счетоводни обекти в ППС и съмнения за качеството на информацията, предоставяна на заинтересованите лица и обществото като цяло. Подкрепя се мнението на проф. Даниела Фесчиан (2018, с. 36), че за усъвършенстването на счетоводството в публичния сектор е необходимо неговото стандартизиране и приемането на Международните стандарти за публичния сектор. Представените в настоящия доклад качествени характеристики на информацията биха били постигнати при приемането на МССПС.

Бележки:

[1] От посочения източник са представени особеностите в дейността на ППС, като коментарът е на автора.

Референции:

Душанов, Ив., Башева, Сн., Орешкова, Хр, Орешаров, Н., Хаджикотев, В. (2009). Стандартизация в счетоводството, изд. „Икономика прес“, София. (Dushanov, Iv., Basheva, Sn., Oreshkova, Hr., Oresharov, N., Hadchokotev, V. 2009. Standartizatsia na schetovodstvoto, izd. „Ikonomika pres“, Sofia)

Фесчиян, Д., (2018). Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, ИК-УНСС, София. (Feschiyan, D., 2018. Standartizatsia na schetovodstvoto i modeli za otchitane na dalgotrainite materialni aktivi v publiclnia sektor, IK-UNSS, Sofia)

IFAC (2018), Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities 2018, (<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2018-Volume-1.pdf> – pages 20-153, accessed: 30 Sep 2018).

КАЧЕСТВЕНИ ХАРАКТЕРИСТИКИ НА ИНФОРМАЦИЯТА ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Резюме

Целта на настоящото изследване е да се направи представяне на качествените характеристики на информацията, представяне във финансовите отчети на предприятията от публичния сектор (ППС) при прилагане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС). Направено е сравнение на качествените характеристики в МССПС и Международните стандарти за финансово отчитане, като са изведени някои основни разлики. Липсата на стандартизация на счетоводството в публичния сектор в България е достатъчно основание да се повдигне въпросът за качеството на информацията, представяна във финансовите отчети от ППС.

Ключови думи: качествени характеристики на информацията, МССПС

JEL: M41, H83

QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF THE INFORMATION PRESENTED IN THE FINANCIAL STATEMENTS PREPARED ON THE BASIS OF THE INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

Yasen Daskalov*

Abstract

The purpose of this paper is to present the qualitative characteristics of the information presented in the financial statements of public sector entities in applying the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). A comparison of the qualitative characteristics in IACS and International Financial Reporting Standards has been made, with some major differences. The lack of standardization of public sector accounting in Bulgaria is sufficient to raise the question of the quality of the information presented in the financial statements of the public sector entities.

Key words: qualitative characteristics of the information, International Public Sector Accounting Standards

JEL: M41, H83

* Yasen Daskalov, PhD, Assistant, Department of Accountancy and Analysis, UNWE, email: ydaskalov@unwe.bg