

СТАНДАРТИЗАЦИЯ НА СЧЕТОВОДНАТА СИСТЕМА НА ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Даниела Фесчиан¹
Веселка Павлова²

1. Стандартизацията на счетоводната система в предприятията от публичния сектор като обективно необходима иновация

Счетоводството в предприятията от публичния сектор може да бъде определено като основен механизъм за отчитане, контролиране, анализиране и прогнозиране дейността на бюджетните единици. Това определя голямото му значение за мениджмънта на публичния сектор. Посредством счетоводството се осигурява информация за нуждите на управлението на бюджетните организации.

Общите изисквания към организацията на счетоводството в предприятията от публичния сектор са обект на нормативно регламентиране в Закона за счетоводството. С ДДС № 20³ (Министерство на финансите, 2004) се регламентира прилагането на Националните счетоводни стандарти за бюджетните предприятия. В него се твърди, че са възприети основните принципи, регламентирани в Международните счетоводни стандарти.

Съгласно чл. 5а от Закона за счетоводството, за бюджетните предприятия министърът на финансите утвърждава счетоводни стандарти и сметкоплан, които са в съответствие с:

- ✓ изискванията на Европейския съюз за отчетността, статистиката и бюджетизирането на публичния сектор;
- ✓ счетоводната рамка, принципите и концепциите на Методическото ръководство за държавна финансова статистика, издадено от Международния валутен фонд;
- ✓ международните счетоводни стандарти за публичния сектор на Международната федерация на счетоводителите;
- ✓ изискванията на българското законодателство по отношение на бюджетизирането, отчитането на изпълнението на консолидираната фискална програма и управлението и контрола на средствата и разходите на бюджетните предприятия.

Логично е да си зададем въпроса изпълнени ли са тези законови изисква-

¹ Даниела Фесчиан е доктор по икономика, доцент в катедра "Счетоводство и анализ" на УНСС; сл. тел.: 81-95-612, d.feschiyan@gmail.com .

² Веселка Павлова е доктор по икономика, професор в катедра „Статистика и иконометрия“ на УНСС; сл. тел.: 81-95-537, v.pavlova@dir.bg .

³ МФ, ДДС №20/14.12.2004 г. Относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.

ния. Според нас заложената в бюджетния сметкоплан структура от сметки, както и принципите и правилата на признаване, измерване и класифициране на активите, пасивите, приходите и разходите, в голяма степен са съобразени с концепциите и счетоводната рамка на Ръководството за Държавна финансова статистика на Международния валутен фонд (GFS 2001), както и на Системата от национални сметки на ООН (SNA 93) и на Европейската система на национални сметки (ESA 95).

Акцентът при разработването на сметкоплана е поставен върху осигуряването на финансова информация за целите на макроикономическия и фискалния анализ, тъй като такива са изискванията на основните потребители на финансова информация за публичния сектор. Изборът на такава счетоводна рамка позволява по-прецизно съгласуване и хармонизиране на данните за отчетността на публичния сектор с тези на останалите три макростатистики: Системата от национални сметки, Паричния отчет на банковата система и Платежния баланс. Като цяло, отчетността на публичния сектор в България се базира на същите фундаментални общоприложими счетоводни концепции, принципи и правила, залегнали в счетоводното ни законодателство и в концептуалната рамка на Международните счетоводни стандарти. Поради това, при разработването на сметкоплана е изхождано от предпоставката, че в счетоводната система на предприятията от публичния сектор ще се прилагат и общите правила и процедури на счетоводното законодателство в страната.

Едновременно с това се запазва и Единната бюджетна класификация – като счетоводна рамка за отчетността на публичния сектор на касова основа, предвид законово регламентираната практика по изготвянето и отчитането на държавния бюджет, общинските бюджети, автономните бюджети и извънбюджетните сметки и фондове на касова основа, както и предоставянето на международни институции и организации на данни за публичните финанси на касова основа.

Можем да обобщим, че с приемането на сметкоплана за публичния сектор е започнал процесът на адаптиране на счетоводната система на предприятията от публичния сектор към тази на страните – членки на ЕС. Този процес стартира от началото на 2001 г. с приемането на бюджетния сметкоплан и трябва да продължи до приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Според нас принципите и правилата на класифициране на активите, пасивите, приходите и разходите в бюджетния сметкоплан са в съответствие с тези на Ръководството за Държавна финансова статистика на Международния валутен фонд (GFS 2001), Системата на националните сметки на ООН (SNA 93) и Европейската система на национални сметки (ESA 95).

Не може да не посочим обаче и наличието на редица несвършенства на бюджетния сметкоплан, които трябва да бъдат обект на бъдещата работа по усъвършенстване на структурата и съдържанието му. По конкретно тези недостатъци са:

- ✓ Неточно класифициране и представяне на сметки за разходите в групата на сметките за приходите – например в несъответствие със счетоводната логика е съществуването в раздела за приходите на счетоводни сметки, чрез които се отчитат намаления с характер на отрицателни курсови

разлики от операции с валута, ценни книжа, отрицателни разлики, формирани от преоценки на активи и пасиви, както и отчетната стойност на приватизирани обекти;

- ✓ Неточно класифициране и представяне на явно пасивни счетоводни сметки в раздела за отчитане на сметките за разходите – например сметка 6048 „Сторнирани разходи за провизии на персонала“, сметките от подгрупа 672 „Сторнирани/възстановени провизии за несъбираеми вземания“ и др. Това представяне противоречи на икономическата същност на разходите като динамично проявление на активите⁴ (Трифонов, 1999). Този проблем може да бъде решен, като за сторнирането на провизиите се въведе използването на регулиращи/корективни сметки, които да са в пряка кореспонденция със съответната основна сметка
- ✓ Липсата на възможност за представяне на разходите по функционално предназначение. В раздел 6 „Сметки за разходи“ са предвидени само сметки за отчитане на разходите по икономически елементи;
- ✓ Включването на сметки за отчитане на положителни и отрицателни курсови разлики от операции с ценни книжа в групата за отчитане на приходите от приватизация и други финансови операции. Ясно е, че приходите и разходите от операции с ценни книжа са елемент на финансовата дейност на предприятието от публичния сектор. За да бъде спазена тяхната теоретична същност и практико-приложен характер, те трябва да бъдат пренесени в състава на финансовите приходи и разходи в сметкоплана на бюджетните предприятия;
- ✓ Недостатък на бюджетния сметкоплан са и непрецизно формулираните, или прекалено дългите наименования на някои от сметките.

Според нас посочените несъвършенства са преодолими и не бива да омаловажат позитивните възможности, които са дадени с приемането на сметкоплана за бюджетните предприятия. Ние изразяваме становище, че към настоящия момент бюджетният сметкоплан е единственият написан счетоводен „стандарт“ за предприятията от публичния сектор.

По съвършено различен начин обаче стои проблемът със стандартизацията на счетоводната система в предприятията от публичния сектор. По наше мнение визираното по-горе законово задължение за приемането на счетоводни стандарти не е изпълнено. Според нас счетоводната система в предприятията от публичния сектор трябва да отговаря на следните шест качествени характеристики:

1. Да бъде цялостна и завършена по строеж и организация информационна и контролна система.
2. Да осигури възможности за надеждно регистриране, измерване, оценяване и анализиране, контролиране и представяне във финансовите отчети на активите, капиталите, пасивите, приходите и разходите на предприятието.
3. Да осигури информация за изготвянето и изпълнението на държавния

⁴ Трифонов, Т., 1999, Теория на счетоводството, София, с. 69.

бюджет, осигуряването на финансовата дисциплина и правилното провеждане на определената от правителството фискална политика.

4. Да осигури информация за контрол върху спазването на основните принципи, заложи в Закона за устройството на държавния бюджет и годишните закони за бюджета, при разходването на паричните средства.
5. Да създаде условия за законосъобразност, целесъобразност, икономичност и прозрачност при оценяване, анализиране и контролиране на усвояването на бюджетните кредити.
6. Да създаде условия за стандартизирано отчитане на аналогични обекти в различните предприятия от публичния сектор с оглед съпоставимост на информацията при оценки и анализи.

За да се изпълнят тези изисквания, е необходимо приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IFAK, 2012)⁵, с което да се създаде стандартизирана счетоводна система на отчитане в предприятията от публичния сектор. Така ще се създадат възможности за адаптирането на счетоводната система към тази на страните от ЕС, като се гарантира консолидираното отчитане с прилагане на принципа на текущо начисляване, изготвянето на надеждни отчети и засилване на контрола при бюджетното изпълнение.

Според нас в България липсва стандартизация на счетоводната система на предприятията от публичния сектор. С ДДС № 20 (Министерството на финансите, 2004) се регламентира прилагането на Националните счетоводни стандарти за бюджетните предприятия. В текстовете на тези указания са налице редица съществени недостатъци и явни отклонения от фундаменталните счетоводни принципи⁶ при счетоводното отчитане на определени обекти в предприятията от публичния сектор. За аргументиране на това наше твърдение представяме следните два факта:

Първо – Приетите стандарти с ДДС № 20 не са специално разписани за предприятията от публичния сектор, те са по-скоро указания как действащите през 2004 г. и вече отдавна отменени Национални счетоводни стандарти (НСС) да се приложат в бюджетните предприятия. Само по себе си това говори за адаптивния и преходен характер на стандартите. За допълнително аргументиране посочваме и факта, че много дълъг времеви период – повече от 8 години, те не са променяни или обновявани. Като недопустима определяме и практиката на ежегодни указания за годишното счетоводно приключване в предприятията от публичния сектор. Считаме, че е необходимо категоричното приемане на стандарт – Международен или Национален, за годишното счетоводно приключване, формата и съдържанието на финансовите отчети в тези предприятия. От 1997 г. до днес Комитетът по Международни счетоводни стандарти за публичния сектор към Международната федерация на счетоводителите е приел 33 Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), кои-

⁵ International Federation of Accountants, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, UK, 2012.

⁶ Чл.4, Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2002 г., Обн. ДВ. бр.98 от 16 Ноември 2001г., посл. изм. ДВ. бр. 15 от 15 февруари 2013 г.

то се прилагат в повечето страни – членки на ЕС. Една от основните цели на тези стандарти е прилагане 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 тяхното представяне, структура и съдържание. По този начин се постига надеждност, сравнимост и прозрачност на информацията във финансовите отчети.

Според нас, верният път за усъвършенстване на счетоводната система на предприятията от публичния сектор е нейното адаптиране към концептуалната рамка на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. За съжаление в нашата страна е налице недостатъчно познаване на МССПС. В хода на изследователската ни работа беше установено, че липсва официален превод на МССПС на български език. Извън университетите, преподаващи счетоводство, липсва каквото и да било обучение по Международни счетоводни стандарти в публичния сектор. В общественото мнение има голяма доза песимизъм относно тяхното прилагане. Според нас дори тезата ни за необходимостта от въвеждането на МССПС да не бъде приета, въпрос за национална чест и отговорност е създаването на Национални счетоводни стандарти за предприятията от публичния сектор (които трябва да са адекватни на МССПС) и прекратяване на съществуващата непоследователна регулаторна практика с писма, указания и др.

Второ – Липсата на стандартизация е довела до редица отклонения от фундаменталните⁷ (Закон за счетоводството, 2013) счетоводни принципи в пред-

⁷ Чл.4, Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2002 г., Обн. ДВ. бр.98 от 16 Ноември 2001г., посл. изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013г. Чл. 4. (1) Счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на този закон при съобразяването със следните основни счетоводни принципи:

1. текущо начисляване – приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят;
2. действащо предприятие – приема се, че предприятието е действащо и ще остане такова в предвидимо бъдеще; предприятието няма нито намерение, нито необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност. В противен случай при изготвянето на финансовите отчети следва да се приложи ликвидационна или друга подобна счетоводна база;
3. (нова – ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.) предпазливост – оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат;
4. (нова – ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.) съпоставимост между приходите и разходите – разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване;
5. (нова – ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.) предимство на съдържанието пред формата – сделките и събитията се отразяват счетоводно, съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално, според правната им форма;
6. (нова – ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.) запазване при възможност на

приятията от публичния сектор, някои от които са следните:

Отклонение от принципа „действащо предприятие“

Според този принцип, финансовите отчети на предприятията трябва да гарантират тяхното функциониране в обозримо бъдеще, както и това, че няма да се стесни мащабът на дейността за същия този период. В предприятията от публичния сектор обаче този принцип се реализира от решението на финансиращия бюджет за съществуването на съответното бюджетно предприятие. Като цяло, съществуването на дадено бюджетно предприятие и размерът на дейността му зависят от решението на съответния финансиращ бюджет, като това на свой ред зависи от стойността на разходите за издръжка на бюджетното предприятие и съответстващите им обществени ползи. Съгласно параграф 23 от ДДС № 20 „реорганизирането на бюджетни предприятия в търговски дружества/държавни (общински) предприятия и обратно се третира като прехвърляне/поемане на активи и пасиви между публичния сектор и останалите сектори на икономиката, а не като транзакция”. Следователно, във всеки един хипотетичен момент в бъдещето бюджетното предприятие може да бъде прекратено или преобразувано, което води до нарушаване на принципа за действащо предприятие.

Отклонение от принципа „вярно и честно представяне“

Според този принцип, сделките и събитията в предприятието се представят обективно и безпристрастно. Нарушаването на въпросния принцип в предприятията от публичния сектор се доказва от текста на параграф 7.35. на ДДС № 20: „При установени грешки, неравнения и несъответствия в процеса на консолидирането от МФ – дирекция “Държавно съкровище”, на периодичните и годишните касови отчети на бюджетните предприятия, се допуска да се правят корекции на ниво консолидирани данни, след уточняване в оперативен порядък със съответния първостепенен разпоредител на естеството на грешките и неравненията, когато практически не е възможно да се коригират грешките на ниво отделните касовите отчети на съответните първостепенни разпоредители. Когато практически е невъзможно да се уточнят в оперативен порядък грешки, неравнения и несъответствия в хода на обработката и консолидирането на данните от касовите отчети (например – установено е неравнение между

счетоводната политика от предходния отчетен период – постигане на съпоставимост на счетоводните данни и показатели през различните отчетни периоди;

7. (нова – ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.) независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс – всеки отчетен период се третира счетоводно сам за себе си, независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия отчетен период, като данните на финансовия отчет в началото на текущия отчетен период трябва да съвпадат с данните в края на предходния отчетен период. (2) (Отм – ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.).

(3) Предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство.

сумите на получени и предоставени трансфери, и практически не може да се определи в кой отчет е грешката), МФ – дирекция “Държавно съкровище”, извършва съответните корекции на ниво агрегирани данни, като осъществява преценка на база на наличната информация за възможния характер на грешките, естеството на операциите и как би следвало коректно те да се отчетат.” По наше мнение подобни корекции „на ниво консолидирани данни” са недопустими, тъй като грешките и несъответствията може да са в резултат от целенасочени действия от страна на ръководството на бюджетното предприятие. С допускане на равняването на данните по “усмотрение” на МФ, всъщност се дава възможност за представяне на невярна информация във финансовите отчети на предприятията от публичния сектор.

Отклонение от принципите на „предпазливост“, “текущо начисляване” и “съпоставимост на приходите и разходите”

Принципът на предпазливост изисква отчитане на всички предполагаеми рискове и загуби, съпътстващи дейността на предприятието. При него целта е да не се допусне надценяване на активите и подценяване на пасивите във финансовите отчети. Явно отклонение от този принцип в счетоводството на предприятията от публичния сектор е неначисляването на разходи за амортизация на амортизируемите дълготрайни активи⁸ (Feschiyan, 2010, Vol. II p. 1557). Доказателство за посоченото отклонение е текстът в ДДС № 20, параграф 16.1. „Предвид разпоредбата на чл. 15, ал. 3 от Закона за счетоводството, в бюджетните предприятия не се начисляват амортизации на дълготрайните материални активи (ДМА). В тази връзка т. 8 от НСС 16 не се прилага.” Очевидно тук е налице “недостовърно представяне” на голяма група активи в счетоводния баланс. Стойностите на тези активи са съществено отклонени от справедливата стойност. Частично този проблем би могъл да се реши с прилагането на преоценка. За съжаление практиката на преоценка на дълготрайни активи не се прилага систематично в предприятията от публичния сектор в нашата страна. Следователно, можем да допуснем, че без начисляването на амортизации и без систематично периодично оценяване, представената в баланса цена на портфейла от активи съществено ще се отклонява от справедливата му стойност. Ние считаме, че тази практика е явно отклонение от принципите на предпазливост, както и от принципа на съпоставимост на приходите и разходите и текущото начисляване.

Неначисляването на амортизация отклонява стойностите на тази група активи в баланса и обичайно води до “надценяването” им – нарушен е принципът на предпазливостта. Неначисляването на амортизация води и до текущото непризнаване на разходите за амортизация – нарушен е принципът за текущо начисляване. Същевременно е нарушен и принципът на съпоставимост на при-

⁸ Feschiyan, D., 2010, International Public Sector Accounting Standards in Bulgaria, 2 – nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Conference Proceedings, Vol. II p. 1557.

ходите и разходите – не са отразени и съпоставени възникнали разходи, довели до получени ефекти (приходи) в съответния отчетен период. Това пък води до цялостно изкривяване на резултата от функционирането на предприятията от публичния сектор и подлага на съмнение вярното и честното представяне на имуществото във финансовите им отчети.

Като допълнителен аргумент в подкрепа на нашата теза посочваме, че в хода на друго наше изследване⁹ (Statev, Feschiyan, Daskalova, Raleva, 2011, p.11-44) беше установено, че България е единствената страна – членка на ЕС, в която не се начислява амортизация на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор. Ние не приемаме тази практика и считаме, че тя уронва престижа на страната ни¹⁰ (Стоянов, Фесчиян, 2012, с.71) и прави невъзможно изчисляването на редица показатели за оценка и анализ на портфейла от активи и недвижима собственост в предприятията от публичния сектор. За решаване на този проблеми ние предлагаме да започне да се начислява (и следователно да се признава като текущ разход) амортизация на дълготрайните материални и нематериални активи в предприятията от публичния сектор. Като положителни ефекти от това наше предложение ние очакваме:

- Формиране на надеждна оценка на имуществото, с което разполага бюджетното предприятие;
- Подобряване качеството на счетоводната информация и постигане на вярно и честно представяне на портфейла от дълготрайни материални активи във финансовите отчети на предприятието;
- Формиране и отчитане на достоверен резултат от функционирането на предприятията от публичния сектор;
- Спазване на принципа за предпазливост;
- Спазване на принципа за текущо начисляване;
- Спазване на принципа за съпоставимост на приходите и разходите;
- Подобряване на качеството на информацията за осъществяване на надеждни оценки, анализи и прогнози.

Като допълнително аргументиране на гореизложения критичен анализ относно неначисляването на амортизация в предприятията от публичния сектор бихме искали да представим възприетия подход в Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. В МССПС 17 „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“ се казва, че „Предприятието трябва да определи амортизационни отчисления за всяка значителна част от позицията имоти, машини съоръжения и оборудване.“. В публикации¹¹ (Фесчиян, 2012, с. 169), посветени на счетоводството в предприятия-

⁹ Statev Staty, Daniela Feschiyan, Tatyana Daskalova, Stela Raleva; Municipal Property Management In South – Eastern Cities; Developing of financial tools to evaluate the economic performance of properties, Gree 2011, Work Package 4: Creating an inventory and an accounting system; Deliverable 4.2. Developing the conceptual framework for a comprehensive property management and accounting system for the municipal properties; p. 11-44.

¹⁰ Стоянов, Ст., Д. Фесчиян, 2012, Проблеми и насоки за развитието на счетоводната система на предприятията от публичния сектор в процеса на интегрирането на България в ЕС, НС УНСС, с. 71.

¹¹ Фесчиян, Д., 2012, Отклонения от фундаменталните счетоводни принципи в счетовод-

та от публичния сектор, ние защитаваме тезата, че голяма част от съществуващите проблеми могат да бъдат решени чрез стандартизирането на счетоводната система.

Отклонение от принципа „възможно запазване на счетоводната политика“

Този принцип цели постигането на съпоставимост на данните от отделните отчетни периоди. Това се определя от финансиращия бюджет, който, от своя страна, следва указанията на Министерството на финансите. Всяка промяна в счетоводната политика, сметкоплана, Единната бюджетна класификация, приложимата счетоводна база, се утвърждава от министъра на финансите със заповед. Доказателство за отклонение от принципа за възможно запазване на счетоводната политика е текстът на параграф 8.8. на ДДС № 20 „Доколкото не е определено друго от МФ – дирекция “Държавно съкровище”, промяната в счетоводната политика не се прилага с обратна сила за минали години, не се преизчислява сравнителната информация за предходни периоди и не се изготвят проформа-отчети. При наличието на промени в счетоводната политика, които оказват съществен ефект върху данните за предходни години на ниво консолидирана отчетност в системата на първостепенния разпоредител и е налице практическа възможност този ефект да се измери с разумна точност, се препоръчва оповестяването на неговото естество и размер в приложението към годишния финансов отчет.” Ние смятаме, че при неприлагането на промяната в счетоводната политика с обратна сила, е възможно информацията във финансовите отчети на предприятията от публичния сектор да стане несъпоставима за отделните отчетни периоди.

Отклонение от принципа “предимство на съдържанието пред формата”

Този принцип изисква сделките и събития да се представят приоритетно според техния икономически смисъл, а не според правната форма. Грубо нарушаване на този принцип е текстът на ДДС №20 /20.12.2004 г. Параграф 16.3, където се изисква да не се признават като балансови активи:

- Земи, гори и трайни насаждения;
- Инфраструктурни обекти;
- Дълготрайни материални активи с художествена и историческа стойност, паметници на културата;
- Музейни експонати др. подобни (без сгради);
- Книгите в библиотеките.

Мотивите за това са, че характерът и качествата на посочените активи не удовлетворяват напълно дефиницията за “актив” – например, тези активи са държавна собственост и следователно не отговарят на изискванията за признаване на актив, защото бюджетното предприятие не е реален собственик, а само ги ползва...?! В резултат на горепосоченото изброените активи се отчитат

водната система на предприятията от публичния сектор, Доклад пред международна конференция на ФСФ при УНСС, „Криза и икономически растеж“, София, ИК УНСС, том първи, с. 169.

като разходи в предприятията от публичния сектор и се признават по задбалансовите позиции. Ние определяме тази практика като нарушаване на принципа за предимство на съдържанието пред формата. Този принцип дава приоритет на икономическия смисъл, а не на правната форма. Нима при сключване на лизингов договор придобитите по реда на финансов лизинг активи са собственост на лизингополучателя? Защо тогава се признават за балансов актив? Отговорът се крие именно в спазването на законово регламентирания счетоводен принцип за предимство на съдържанието пред формата. Според него, след като е налице прехвърляне на рискове и изгоди (икономическия смисъл), активът се признава, независимо че по договор (правната форма) собствеността се придобива след изплащане на последната лизингова вноска. Разглежданият случай е аналогичен, но явно в т. 40 и т. 43 от ръководството за прилагане на Сметкоплан на бюджетните предприятия не се разсъждава по този начин, което лишава предприятията от публичния сектор от възможността да признаят в баланса голяма група активи, при наличието на реално прехвърлени рискове и изгоди от тяхното ползване. Това отклонение води до следните негативни ефекти:

- Липсва балансова информация за значими активи;
- Занижена е общата стойност на имуществото на предприятието;
- Влошено е качеството на счетоводната информация;
- Намалени са възможностите за оценка и анализ на портфейла от дълготрайни активи.

За решаването на този проблем ние предлагаме:

- Изброените активи, за които е възможно да се извърши надеждно оценяване, да се признават балансово и да се отчитат по балансовите счетоводни сметки от групата за дълготрайните материални активи.

Като положителни ефекти от това наше предложение очакваме:

- Спазване на счетоводния принцип *предимство на съдържанието пред формата*;
- Повишаване на надеждността и достоверността на счетоводната информация;
- Подобряване на възможностите за оценка и анализ на дълготрайните активи.

Друг пример за отклонение от принципа „предимство на съдържанието пред формата“ е свързан с отчитането на финансовия и експлоатационен лизинг в предприятията от публичния сектор. В параграф 17.11.4. от ДДС № 20 се посочва, че когато обект на лизинга са сградата и прилежащите към нея земи (гори, трайни насаждения), и в края на лизинговия период се прехвърля собствеността на сградата и земята, отчитането зависи от относителния дял на стойността на сградата, като се прилагат следните правила:

- когато справедливата стойност на сградата е над 25 на сто от общата

справедлива стойност на тези активи, за припадащите се на сградата лизингови плащания се прилагат правилата за финансов лизинг, а за земята – правилата за отчитане на експлоатационен лизинг;

- когато справедливата стойност на сградата е под 25 на сто от общата справедлива стойност на сградата и земята, за целия размер на лизинговите плащания се прилагат правилата за отчитане на експлоатационен лизинг. Ние считаме, че след като в края на лизинговия договор ще се осъществи прехвърляне на собствеността на сградата и земята, тогава би трябвало сделката да се отчита изцяло като финансов лизинг. Посоченото отклонение води до ненужно усложняване на модела за отчитане чрез определянето на дял в справедливата стойност и едновременното отчитане на финансов и експлоатационен лизинг.

Отклонение от принципа “съпоставимост на приходите и разходите”

Този принцип изисква признаване на разходите в периода, в който се получават ефектите (приходите) от тях и обратното. В предприятията от публичния сектор обаче безвъзмездните средства, предоставени от държавата, не се признават за приход през периодите, необходими за тяхното съпоставяне със свързаните разходи, които те са предназначени да компенсират, при използването на систематична база. Напротив, безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават за приход в момента на тяхното получаване, когато все още няма приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията, свързани с тях. Ние смятаме, че получаването на средствата не може да се счита за неопровержимо доказателство, че условията, свързани с получаването, ще бъдат изпълнени. Това отклонение води до следните негативни влияния:

- Нарушен е принципът на съпоставимост на приходите и разходите;
- Нарушен е принципът на предпазливостта;
- Признаването на тези средства като приход намалява достоверността на информацията за приходите и, следователно – за финансовите резултати.

За решаването на този проблем ние предлагаме отчитане на получените средства по безвъзмездно финансирани проекти като приходи за бъдещи периоди или като финансираня и постепенно признаване като текущи приходи с размера на извършените на всеки етап разходи.

Като положителни ефекти от нашето предложение ние очакваме:

- Спазване на счетоводните принципи *съпоставимост на приходи и разходи* и *предпазливост*;
- Повишаване на надеждността и достоверността на счетоводната информация и формиране на действителен финансов резултат.

Отклонения от утвърдената счетоводна методология и практика

Един от най-значимите проблеми в счетоводната система на предприятията от

публичния сектор е свързан с отчитането на разходите за придобиване и ремонт по стопански начин. Това е така нареченият „приходно-разходен подход“. Смятаме, че този нормативно регламентиран подход съществено се отклонява от последователното и икономически обосновано отчитане на придобиването и ремонта на дълготрайните материални активи¹² (Стоянов, Фесчиян, 2010, с. 253). Според нас този модел за отчитане на придобиването по стопански начин и разходите за ремонт на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор е лишен от икономическа логика, противоречи на утвърдената счетоводна методология и практика за отразяване на информация по счетоводните сметки, и – следователно, е счетоводно необоснован. Нарушават се счетоводните правила за отразяване на промени по операционно-калкулационните сметки.

Същевременно се нарушават и правилата за отчитането по събирателно-разпределителните сметки, които в случая неправилно се третират като финансово резултатни. Некоректно е и приключването на сметките за разходите. Налице е „нетиране“ на разходи с разходи и ненужно натрупване на записвания по сметките за отчитане на прираста или намалението на нетните активи за периода. Това допълнително затруднява и усложнява годишното счетоводно приключване и води до намаляване на „прозрачността“ на отчетния процес.

Анализирайки модел на отчитане на придобиването и ремонта по стопански начин на дълготрайните материални активи в предприятията от публичния сектор противоречи не само на икономическата и счетоводна логика, но и на съществуващата класификация на сметките в сметкоплана на бюджетните предприятия. Недопустим е нормативно регламентиращият модел за отчитане с използването на сметките за разходи като пасивни. Логично е да попитаме: *Защо в предприятията от публичния сектор, където отговорността за разходването на държавни средства би трябвало да бъде най-голяма, а контролът от страна на държавните одитори от Сметната палата – най-засилен, се допускат отклонения от основни методологически правила и утвърдени практики за записвания по счетоводните сметки и отчитане на стопанските операции?* Ние смятаме, че е необходимо възприемането на нов – стандартизиран модел за отчитането на горепосочените стопански операции и процеси. Смятаме също така, че с това наше предложение ще се прекрати нарушаването на счетоводната методология и практика, ще се спази икономическата логика при отчитането на стопанските операции и процеси и ще се повиши надеждността на счетоводната информация.

Като заключение можем да обобщим, че липсата на стандартизация в предприятията от публичния сектор е причина за несистематичност в счетоводното отчитане, породена от различните информационни потребности и предявени изисквания на Министерството на финансите за всеки отделен отчетен период. Това води до несъпоставимост на счетоводната информация за различните отчетни периоди, което влошава качествата на счетоводната информация и възможно-

¹² Стоянов, Ст., Д. Фесчиян, 2010 Спецкурс по счетоводство в публичния сектор, УИ Стопанство, София, с.253.

стите за оценяване и анализиране на основни икономически показатели.

Сегашната практика на регулиране на счетоводната система в предприятията от публичния сектор със заповеди, писма и указания по скоро въвежда хаос, различно третиране на едни и същи отчетни обекти в отделните предприятия, влошаване на качеството на счетоводната информация и на надеждността на информацията във финансовите отчети. В резултат на това се установяват редица отклонения от фундаменталните счетоводни принципи за действащо предприятие, предпазливост, предимство на съдържанието пред формата, текущо начисляване, съпоставимост на приходи и разходи, и др. Според нас е необходимо приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, с което ще се реализира процесът на стандартизация и усъвършенстване на счетоводната рамка в предприятията от публичния сектор¹³ (Фесчиян, 2010, с.132). Така ще се отстрани значителна част от проблемите и чувствително ще се подобри качеството на счетоводната информация. Ние смятаме, че приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор трябва да бъде следващата стъпка към адаптиране на счетоводната система в предприятията от публичния сектор към тази на страните от ЕС.

2. Анализ на резултатите от специализирано анкетно проучване на проблемите на счетоводната система в предприятията от публичния сектор

За потвърждаване на изразените хипотези и предложения в първата част на настоящата студия **ние проведохме анкетно проучване сред най-типичните представители на предприятията от публичния сектор – държавните висши училища.**

Целта на анкетното проучване е да се установят специфичните проблеми на счетоводната система на предприятията от публичния сектор и в частност на държавните университети¹⁴. **Изследването бе предвидено като изчерпателно сред всички държавни университети.** През м. януари 2013 г. бяха изпратени анкетни карти във всички държавни висши училища. Повече от половината анкетни карти бяха попълнени. Общият брой на анкетираните лица е 74. Преобладаващият брой попълнени анкетни карти са от големите университети: Софийски университет, Университет за национално и световно стопанство, Университет за архитектура, строителство и геодезия, Великотърновския университет и др.

Работните хипотези на проучването са:

1. В държавните университети липсва стандартизация на счетоводната система. Към момента съществува хаос от указания и писма на Министер-

¹³ Фесчиян, Д., 2010, „Адаптиране на счетоводството в предприятията от публичния сектор към концептуалната рамка на МССПС“, Юбилейна международна научно-практическа конференция на ФСФ при УНСС, УИ Стопанство, София, с. 132.

¹⁴ Павлова В., С. Чипева, Бизнес статистика, Издателски комплекс УНСС, С., 2013, с. 120-163.

ството на финансите, както и различно третиране на еднакви отчетни обекти в отделните държавни висши училища. В резултат на това се установява отклонение от фундаменталните счетоводни принципи на текущо начисляване, съпоставимост на приходи и разходи, предпазливост и др.

2. Необходимо е приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, с което биха могли да се отстранят значителна част от проблемите и чувствително да се подобри качеството на счетоводната информация.

Анкетната карта обхваща 16 основни въпроса, които са условно разделени в три направления. Преди задаването на базисните въпроси, в анкетната карта е включена една предварителна адресна част, целяща да установи от кой университет е анкетираното лице, неговата длъжност, възрастта му и продължителността на трудовия му стаж в съответния университет. Въз основа на нея може да се очертае един обобщен профил на всички анкетирани лица.

Преобладаващата част (79,2%) от анкетираните лица са счетоводители като 12,5% от тях са главни или заместник главни счетоводители (Таблица 1). Според нас, това са хората, които в същност ежедневно се сблъскват с проблемите на счетоводството в държавните университети.

Таблица 1. Структура на анкетираните според заеманата от тях длъжност

Длъжност	Относителен дял (в %)
счетоводител	79,2
гл. счетоводител	4,2
зам.- гл. счетоводител	8,3
н-к ФСО	1,4
икономист	1,4
отг.счетоводител	1,4
зав. сектор	2,8
финансов контролор	1,4
Общо	100,0

На практика отговорите показват, че са открити и анкетирани правилните респонденти и нещо особено важно – че всички те са високо квалифицирани и само 1,4% са икономисти с обща подготовка.

Възрастовата структура на анкетираните (Таблица 2) показва, че около 46,2% са лица между 40 и 49-годишна възраст, а 38,5% са над 50-годишна възраст. Това е една своеобразна индикация за факта, че младите специалисти не се насочват към университетската администрация. Там съставът постепенно застарява, а, както е известно, по-възрастните са по-инертни и по-трудно възприемат иновациите. Всъщност въвеждането на Международни счетоводни стандарти в публичния сектор представлява една своеобразна иновация в тази специфична област.

Таблица 2. Структура на анкетираните според възрастта им

Възраст (години)	Относителен дял (в %)
до 30	3,1
30-39	12,3
40-49	46,2
50-59	35,4
над 59	3,1
Общо	100,0

Над половината от анкетираните лица имат трудов стаж във висше държавно училище до 10 години (Таблица 3). Най-опитните – с трудов стаж над 20 години, са само 10,4%. Естествено продължителността на трудовия стаж на съответната позиция може да се коментира в два аспекта. Първият е свързан с натрупания опит, но едновременно с това и с неизменната рутина при извършването на работата. Вторият аспект е доминиран от факта, че по-младите специалисти обикновено са по-отворени към новостите. Поради това всеки финансово-счетоводен отдел към държавен университет следва да има определена политика по отношение на кадрите си.

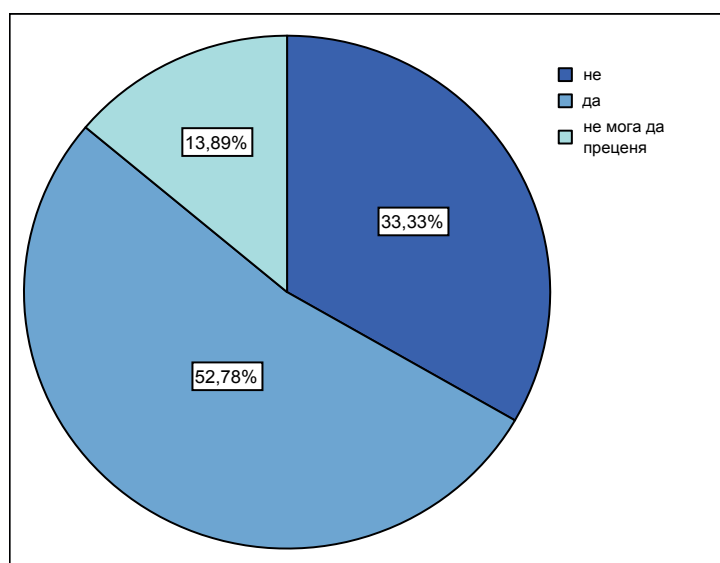
Таблица 3. Структура на анкетираните според продължителността на трудовия им стаж

Трудов стаж (години)	Относителен дял (в %)
до 5	28,4
6-10	25,4
11-15	19,4
16-20	16,4
над 20	10,4
Общо	100,0

Обобщеният профил на анкетираните лица показва, че те са 91,2% счетоводители, главни или заместник-главни счетоводители; основно над 40 годишна възраст и с трудов стаж в конкретната област преобладаващо до 10 години.

Сравнително най-много проблеми са посочили че имат работещите в големите университети – Софийския университет, Университета за национално и световно стопанство и Университета за архитектура, строителство и геодезия. Със значително по-малко проблеми се сблъскват работещите във Великотърновския университет и в Югозападния университет – Благоевград.

Първият от въпросите от съдържателната част на анкетната карта има за цел да установи дали според работещите в тази област съществуват проблеми от нормативен, методологичен или организационен характер. Повече от половината от анкетираните (Фигура 1) са на мнение, че съществуват такива проблеми, а 1/3 са открили наличието им.



Фигура 1. Структура на анкетираните според отговора на въпроса: “Смятате ли, че счетоводството на университета, в който работите, има проблемни области от нормативно, методологично или организационно естество?”

Интересен е фактът, че всеки седми от анкетираните не може да прецени дали в счетоводното отчитане на университета, в който работи, съществуват проблеми и от какъв характер са те.

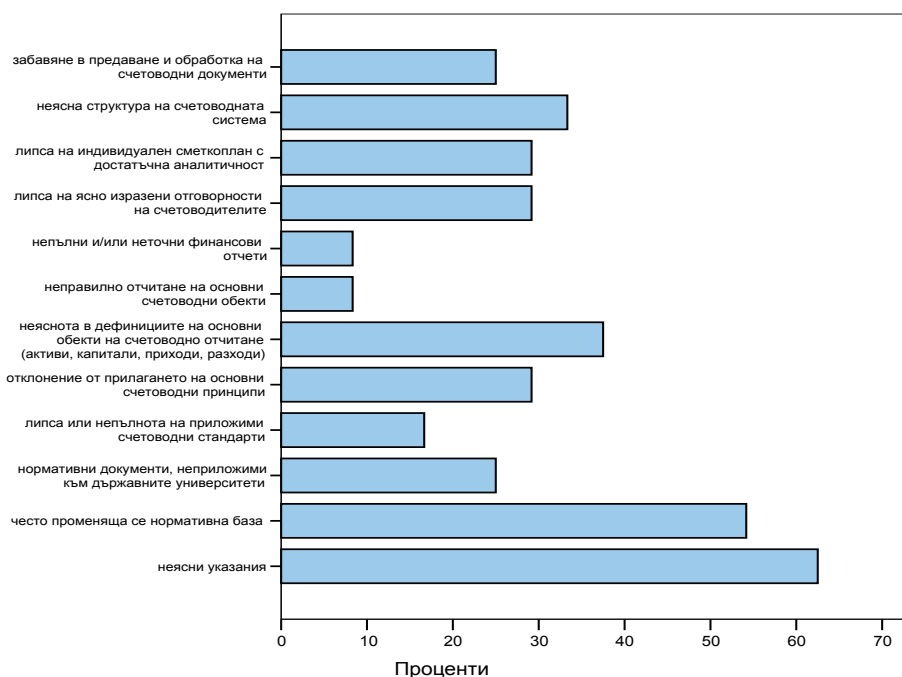
Допълнителна детайлизация на информацията по този въпрос се получава при обвързването с продължителността на трудовия стаж. Половината от лицата, посочили отговор “не мога да преценя” (Таблица 4) имат трудов стаж до 5 години. Прави впечатление обаче, че с нарастването на продължителността на трудовия стаж не винаги нараства и относителният дял на лицата, които откриват наличието или липсата на проблеми в счетоводството на университета, в който работят.

Таблица 4. Структура на анкетираните според продължителността на трудовия им стаж и мнението им относно наличието на проблеми в счетоводството на университета, в който работят (%)

<i>Смятате ли, че счетоводството на университета, в който работите, има проблемни области от нормативно, методологично или организационно естество?</i>	Трудов стаж (в години)				
	до 5	6-10	11-15	16-20	над 20
Не	26,3	10,5	21,1	15,8	26,3
Да	19,4	33,3	22,2	19,4	5,6
Не мога да преценя	50,0	30,0	10,0%	10,0	

Същевременно в разпределението според длъжността се установява, че предимно главните счетоводители (66,7%) откриват наличието на проблеми от нормативно, методологично или организационно естество. Около половината от счетоводителите не откриват такива проблеми, а всички икономисти са посочили, че не могат да преценят.

Анализът се задълбочава в посока на изясняване на естеството на проблемите, които се срещат в съответния университет. Логично отговор на този въпрос дават само лицата, които на предходния въпрос са отговорили, че такива проблеми съществуват. При това на анкетираните е дадена възможност да посочат всички верни отговори, поради което не може да се очертае точна структура. Най-висок е относителният дял (62,5%) на лицата, които считат, че не получават ясни указания относно счетоводното отчитане на университетите (Фигура 2). Често променящата се нормативна база е сериозна пречка за 54,2% от свързаните със счетоводното обслужване на университетите. Повече от 1/3 от тях се оплакват от неясноти в дефинициите на основни обекти на счетоводно отчитане – като активи, капитали, пасиви, приходи и разходи, или от липсата на стандартизация. Това са основни моменти в счетоводното отчитане, което прави изложените проблеми актуални и търсещи спешно и компетентно решение.



Фигура 2. Относителен дял на анкетираните според отговорите на въпроса: “От какво естество са проблемните области в счетоводството на университета, в който работите?”

За около 1/4 от анкетираните съществено значение имат и проблеми, произтичащи от нормативните документи, които са неприложими към държавните

университети като: отклонение от прилагането на основни счетоводни принципи, липса на индивидуален сметкоплан, отразяващ спецификата на имуществото и дейността на предприятието и забавяне в предаването и обработката на счетоводните документи. Измежду множеството изредени проблеми висок относителен дял имат и проблемите, свързани с липса или непълнота на приложими счетоводни стандарти; неправилно отчитане на основни счетоводни обекти; непълни и/или неточни финансови отчети.

Поради важността на въпроса за естеството на проблемите в областта на счетоводството в държавните университети, отговорите са обвързани допълнително с длъжността, която заема анкетираното лице и с продължителността на трудовия му стаж. Получените при това комбинирани структури са представени в Таблица 5 и Таблица 6.

Таблица 5. Комбинирано разпределение на анкетираните лица според посочените проблеми в областта на счетоводството на държавните университети и продължителността на трудовия стаж (%)

<i>От какво естество са проблемните области в счетоводството на университета, в който работите?</i>	Трудов стаж (в години)				
	до 5	6-10	11-15	16-20	над 20
Неясни указания;	27,3	9,1	18,2	18,2	27,3
често променяща се нормативна база;	30,8	0,0	30,8	15,4	23,1
нормативни документи, неприложими към държавните университети;	16,7	0,0	33,3	16,7	33,3
липса или непълнота на приложими счетоводни стандарти;	50,0	0,0	25,0	0,0	25,0
отклонение от прилагането на основни счетоводни принципи;	33,3	0,0	66,7	0,0	0,0
неяснота в дефинициите на основни обекти на счетоводно отчитане като активи, капитали, пасиви, приходи и разходи;	22,2	0,0	22,2	22,2	33,3
неправилно отчитане на основни счетоводни обекти;	50,0	0,0	50,0	0,0	0,0
непълни и/или неточни финансови отчети;	50,0	0,0	50,0	0,0	0,0
липса на ясно изразени отговорности на счетоводителите;	14,3	14,3	28,6	14,3	28,6
липса на индивидуален сметкоплан с достатъчна аналитичност;	42,9	14,3	0,0	28,6	14,3
неясна структура на счетоводната система;	25,0	0,0	25,0	12,5	37,5
забавяне в предаването и обработката на счетоводните документи.	50,0	0,0	50,0	0,0	0,0

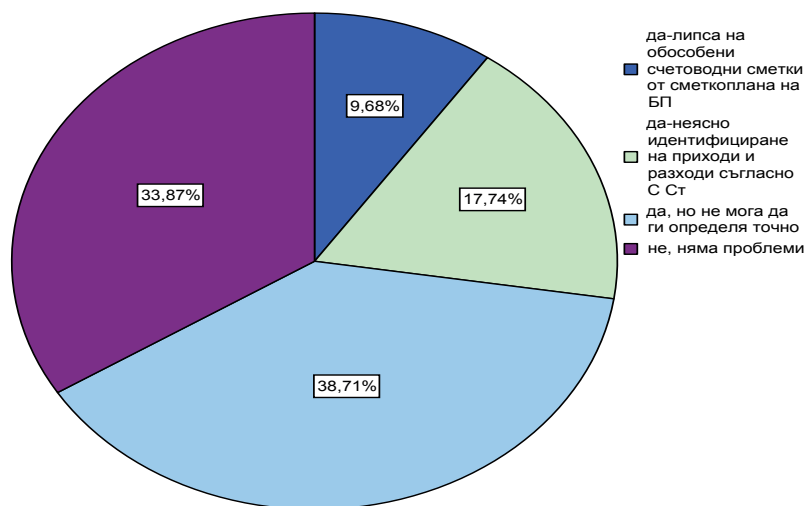
С неясни указания се сблъскват предимно (86,7%) лицата на позиция “счетоводител” и по равно тези с най-кратък трудов стаж до 5 години и с най-продължителен трудов стаж над 20 години. Често променящата се нормативна база

също е основен проблем (за 2/3 от анкетираните на позицията счетоводител), както и за лицата с най-кратък трудов стаж и за тези с продължителност на стажа от 11 до 15 години. Неяснота в дефинициите на основни обекти на счетоводно отчитане като активи, капитали, пасиви, приходи и разходи също се явява основен проблеми за 66,7% от счетоводителите и то предимно за тези с най-продължителен трудов стаж – над 20 години. Неясната структура на счетоводната система е много съществена пречка също за лицата, заемащи позицията “счетоводител”, повече от 1/3 от които имат максимален трудов стаж – над 20 години.

Наличието на нормативни документи, неприложими при счетоводната дейност на държавните университети, влияе най-съществено върху работещите счетоводители с трудов стаж над 20 години. Наличието на отклонения от прилагането на основни счетоводни принципи констатира 71,4% от анкетираните счетоводители – преобладаващо с трудов стаж между 11 и 15 години.

В резултат на анализа може да се формулира обобщаващ извод, че и дванадесетте основни проблема, свързани със счетоводното отчитане при държавните университети, се констатира преобладаващо от работещите на позицията “счетоводител” и в по-малка степен от главните счетоводители. По отношение на фактора продължителност на трудовия стаж не може да се открие ясна тенденция, каквато логично се очаква, а именно, че с нарастването на трудовия стаж се увеличават и установените проблеми.

Освен проблеми при общата си счетоводна дейност, анкетираните срещат и проблеми при счетоводното отчитане на проекти, финансирани по безвъзмезден начин. Същественото обаче е, че те не винаги могат точно да ги идентифицират. Над 1/3 (Фигура 3) не са в състояние точно да отграничат възникващите проблеми, а за всеки десети отговорът е, че липсват обособени счетоводни сметки от сметкоплана.



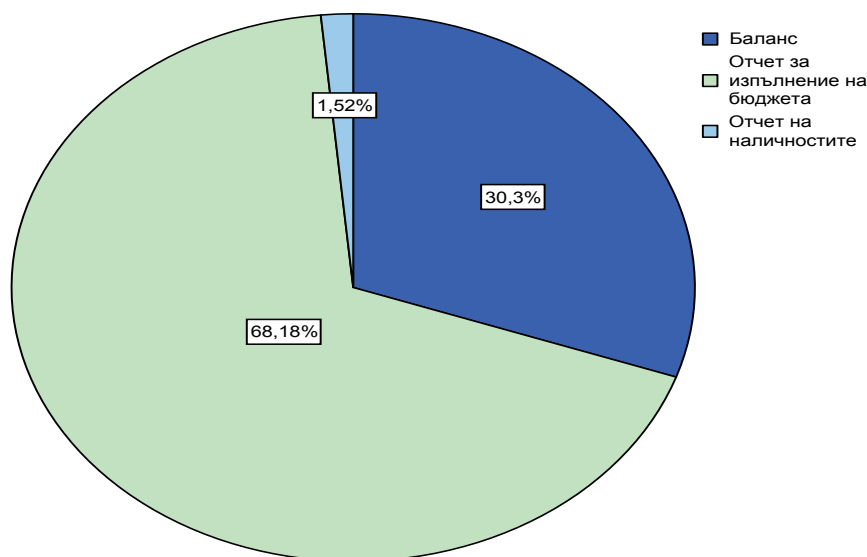
Фигура 3. Срещате ли сериозни проблеми при счетоводното отчитане на проекти, финансирани по безвъзмезден начин?

Дълготрайните материални активи са един от основните компоненти при съставянето на балансите на държавните университети. Според 55,4% от анкетираните (Таблица 6) чрез прилагането на периодични преоценки те биха се доближили до справедливата си стойност. Всеки десети е на мнение, че стойностите на дълготрайните материални активи в баланса се отклоняват от справедливата стойност. Това доказва необходимостта от промяна на модела за текущо и периодично оценяване на тези активи. Високият относителен дял на тези, които не могат да преценят (35,1%), показва непознаването на МССПС.

Таблица 6. Структура на анкетираните според отговора на въпроса: “Смятате ли, че ДМА в баланса на университета, в който работите, се доближават до справедливата си стойност?”

<i>Смятате ли, че ДМА в баланса на университета, в който работите, се доближават до справедливата си стойност?</i>	Относителен дял (в %)
Да, чрез прилагане на периодични преоценки.	55,4
Не, стойностите в баланса са завишени.	6,8
Не, стойностите в баланса са занижени.	2,7
Не мога да преценя.	35,1
Общо	100,0

За 2/3 от анкетираните (Фигура 4) отчетът за изпълнението на бюджета има водеща роля сред елементите на годишния и периодичните финансови отчети при извършването на управленски счетоводни анализи в държавните университети.



Фигура 4. Структура на анкетираните според отговора на въпроса: “Кой от елементите на годишния и периодичните финансови отчети има водеща роля при извършването на управленски счетоводни анализи в университета, в който работите?”

Според 1/3 от експертите тази роля изпълнява балансът на университета. Поради високия относителен дял на лицата, застъпващи това становище и за допълнително задълбочаване на анализа, отговорите на този въпрос са комбинирани с отговорите на въпроса “Считате ли, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето му”. Двумерното разпределение на анкетираните е представено в Таблица 7. То дава основание да се твърди, че 43% от отговорилите, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето, са дали превес на баланса на университета като водещ инструмент при управленските счетоводни анализи в държавните университети:

Таблица 7. Структура на анкетираните лица според отговорите на въпросите: “Кой от елементите на годишния и периодичните финансови отчети има водеща роля при извършването на управленски счетоводни анализи в университета, в който работите?” и “Считате ли, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето му” (%)

<i>Считате ли, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето му?</i>	Водеща роля при управленски счетоводни анализи в университета имат:		
	Баланс	Отчет за изпълнение на бюджета	Отчет на наличностите
Да, защото са спазени всички нормативни изисквания.	42,9	57,1	-
Да, но може основата на част от активите и приходите да не е достоверна.	25,0	62,5	12,5
Да, балансът позволява достоверна оценка.	20,0	80,0	-
Не, от обхвата му са изключени основни групи активи и пасиви.	80,0	20,0	-
Не, не се начислява амортизация на голяма групи активи.	85,0	15,0	-
Не мога да преценя.	11,1	88,9	-

След като водеща роля при управленските счетоводни анализи в държавните университети е отредена на баланса, логически следва въпросът “Считате ли, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето му?”. Отговорите са представени в Таблица 8. Повеќе от две трети (71,2%) отговарят отрицателно, тъй като считат, че балансът не е в състояние да покаже реалното финансово състояние на университета, защото от обхвата му са изключени основни групи активи и пасиви, или защото не се начислява амортизация на голяма група активи.

Условен положителен отговор дават 11,1% от анкетираните, които поставят под условие качеството му, тъй като може отделни групи от активи и пасиви

или капитал да не са оценени достоверно. Само 3,2% от отговорите показват, че анкетираните приемат, че са спазени всички нормативни изисквания при съставянето му или че балансът дава възможност за достоверна оценка на финансовото състояние. Фактът, че всеки шести от работещите в счетоводните отдели на държавните университети няма мнение по този важен въпрос, се дължи на посоченото в първата част на статията непознаване на МССПС и на липсата на обучение по тях.

Таблица 8. Структура на анкетираните лица според отговорите на въпроса: “Считате ли, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето му?”

<i>Считате ли, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето му?</i>	Относителен дял (в %)
Да, защото са спазени всички нормативни изисквания.	3,2
Да, но може отделни групи от активи и пасиви или капитал да не са оценени достоверно	11,1
Да, балансът дава възможност за достоверна оценка на финансовото състояние.	1,0
Не, от обхвата му са изключени основни групи активи и пасиви.	35,5
Не, не се начислява амортизация на голяма група активи.	35,7
Не мога да преценя.	13,5
Общо	100,0

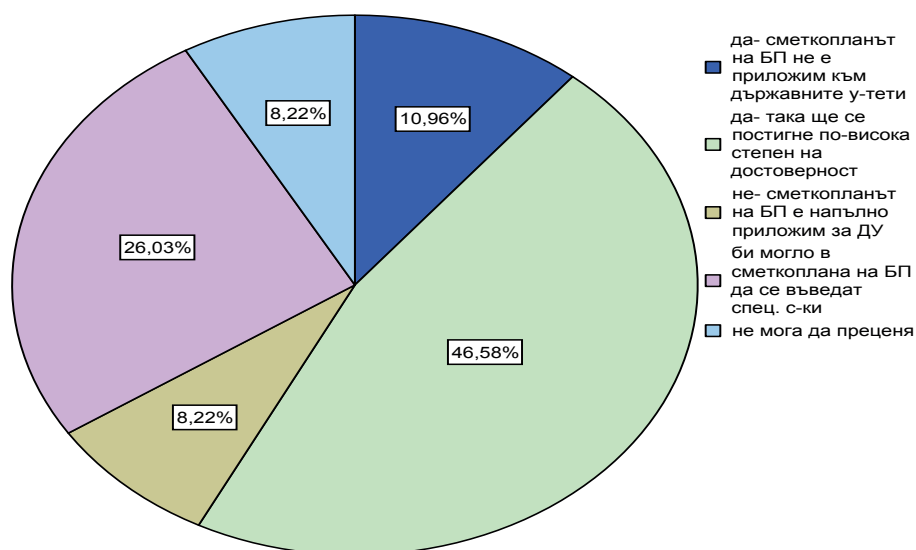
Преобладаващата част от представителите на държавните университети (52,5% – вж. Таблица 9) твърдят, че при тях е създадена счетоводна система за калкулиране на себестойността на основните дейности като обучение, научно-изследователска дейност и пр.

Таблица 9. Структура на отговорите на въпроса: “Имате ли създадена система за калкулиране на себестойността на основните си дейности (обучение, НИД и др.)?”

<i>Имате ли създадена система за калкулиране на себестойността на основните си дейности (обучение, НИД и др.)?</i>	Относителен дял (в %)
Да, има изградена счетоводна система.	52,5
Да, но калкулациите се извършват с извънсчетоводни методи.	30,5
Липсва система за калкулиране на основната дейност.	16,9
Общо	100,0

По-интересен е фактът, че около 1/3 от анкетираните са на мнение, че въпреки наличието на система за калкулиране на себестойността, основните изчисления се извършват на базата на извънсчетоводни методи. Всеки шести анкетиран твърди, че такава система изобщо не е изградена в университета, в който работи.

Становището, че сметкопланът на бюджетните предприятия не е приложим към държавните университети, са застъпва от 11% от анкетираните (Фигура 5). Около половината пък са на мнение, че въвеждането на индивидуален сметкоплан би довело до постигането на по-висока степен на достоверност. Около 1/4 от анкетираните виждат решение на проблема чрез въвеждането на специални сметки в сметкоплана на бюджетните учреждения.



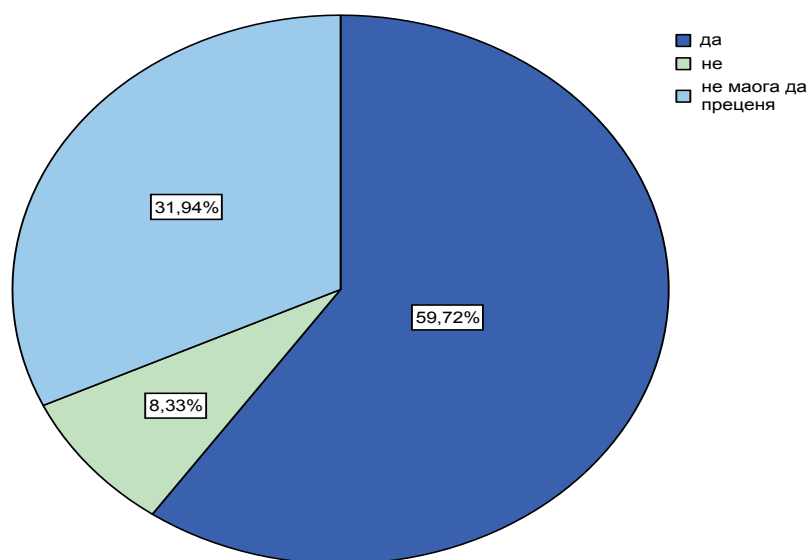
Фигура 5. Структура на анкетираните според отговора на въпроса: "Считате ли, че е необходим индивидуален сметкоплан, съобразен изцяло с дейността на държавните висши училища?"

Преобладаващата част от анкетираните – 90% (Таблица 10), са на мнение, че е необходимо начисляване на амортизация на ДМА в предприятията от публичния сектор. Като резултат от въвеждане на начисляването на амортизация, анкетираните очакват по-достоверно оценяване на активите (80%), подобряване на качеството на счетоводната информация (8%) и осигуряване на възможност за изграждане на система за калкулация на основната дейност (2%). Нисък е делът на лицата (10%), които поддържат тезата, че не е необходимо начисляване на амортизация.

Таблица 10. Структура на анкетираниите според отговорите на въпроса: “Ако в сферата на счетоводството на публичния сектор се въведе начисляване на амортизации, смятате ли, че отчетната информация ще подобри качеството си?” (%)

<i>Ако в сферата на счетоводството на публичния сектор се въведе начисляване на амортизации, смятате ли, че отчетната информация ще подобри качеството си?</i>	Дял (в %)
Да, оценката на активите по амортизационна стойност е по-достоверна.	80,0
Да, ще може да се изгради система за калкулация на основната дейност.	2,0
Да, ще се подобри качеството на счетоводната информация.	8,0
Не е необходимо.	9,5
Не мога да преценя.	0,5
Общо	100,0

Както вече посочихме в първата част на настоящата студия, един от най-съществените проблеми в счетоводството на предприятията от публичния сектор е наличието на отклонения от принципа на “текущо начисляване”. Около 60% от анкетираниите (Фигура 6) са на мнение, че е необходимо той да бъде спазван. За съжаление около 1/3 от работещите в счетоводните отдели на държавните университети не могат да преценят дали това би довело до подобряване на качеството на информацията, което отново показва непознаване на МССПС. Всеки дванадесети анкетирани не вижда целесъобразността от разработването на бюджета при спазване на принципа на текущото начисляване.



Фигура 6. Структура на анкетираниите според отговора на въпроса: “Считате ли за необходимо изработването на бюджет, спазвайки принципа за текущо начисляване?”

Информация за съществуването на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), които са приети в повечето страни – членки на ЕС, имат само 44,6% от анкетираните (Таблица 11).

Таблица 11. Структура на анкетираните според отговора на въпроса: “Имате ли информация, че Международната федерация на счетоводителите е разработила Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), които са приети в повечето страни – членки на ЕС?”

<i>Имате ли информация, че Международната федерация на счетоводителите е разработила Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), които са приети в повечето страни – членки на ЕС?</i>	Относителен дял (в %)
Да	44,6
Не	55,4
Общо	100,0

За съжаление сравнително най-младите и по-възрастните са най-слабо информирани по този въпрос (Таблица 12). Положително впечатление прави фактът, че $\frac{3}{4}$ от анкетираните във възрастовия интервал 30-39 години имат информация относно наличието на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

Таблица 12. Разпределение на анкетираните според отговорите на въпроса: “Знаете ли, че Международната федерация на счетоводителите е разработила МССПС, които са приети в повечето страни – членки на ЕС?”, и според възрастта им (%)

Възраст	<i>Знаете ли, че МФС е разработила МССПС, които са приети в повечето страни – членки на ЕС?</i>	
	Да	Не
до 30 г.		100,0
30-39 г.	75,0	25,0
40-49 г.	43,3	56,7
50-59 г.	30,4	69,6
над 59 г.	50,0	50,0

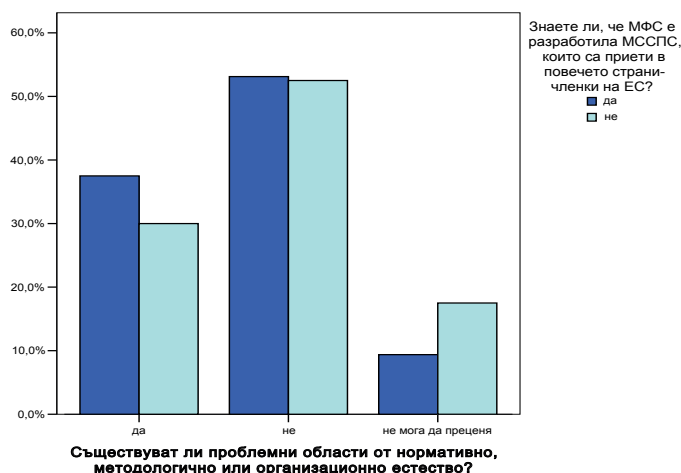
Особено внимание заслужава фактът, че всички анкетирани, заемащи длъжностите главен счетоводител, началник финансово-счетоводен отдел, отговорен счетоводител и финансов контролор, са информирани относно разработването и използването в страните на Европейския съюз на счетоводни стандарти за публичния сектор (Таблица 13).

Таблица 13. Разпределение на анкетираните според отговорите на въпроса: “Знаете ли, че Международната федерация на счетоводителите е разработила МССПС, които са приети в повечето страни – членки на ЕС?”, и според заеманата от тях длъжност (%)

Длъжност	Знаете ли, че МФС е разработила МССПС, които са приети в повечето страни – членки на ЕС?	
	Да	Не
счетоводител	35,1	64,9
зам.- гл. счетоводител	83,3	16,7
икономист		100,0
отг.счетоводител	100,0	
зав. сектор	50,0	50,0
финансов контролър	100,0	

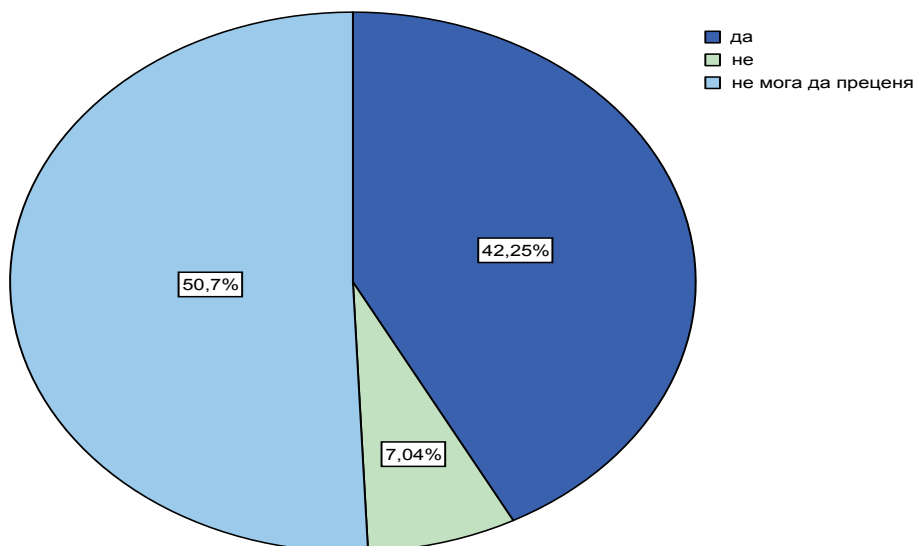
Сравнително ниската информираност всъщност може да се обясни с факта, че преобладаващата част от анкетираните (79,2%) са на длъжност счетоводител. Следователно сред тази категория персонал трябва да се проведат и обучения за съществуването и прилагането в много европейски страни на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

При анализа на съвместното разпределение на отговорите на въпроса относно информираността за съществуването и прилагането на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор и установените проблемни области от нормативно, методологическо и организационно естество се налага изводът, че отговорилите с твърдо “да” или с твърдо “не” по отношение на наличието на проблемни области се разпределят почти по равно (по около 50% – Фигура 7) относно наличието на МССПС. 70% от лицата, които не могат да преценят дали съществуват проблеми, изобщо не знаят за наличието на МССПС.



Фигура 7. Разпределение на анкетираните според отговорите на въпросите: “Смятате ли, че счетоводството на университета, в който работите, има проблемни области от нормативно, методологическо или организационно естество?” и “Знаете ли, че МФС е разработила МССПС, които са приети в повечето страни – членки на ЕС?”

Логически следващият въпрос е “Смятате ли, че е необходимо въвеждането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор в нашата страна?” Констатираната недобра информираност на анкетиранияте рефлектира във факта, че повече от половината от тях (Фигура 8) не могат да преценят.



Фигура 8. Структура на анкетиранияте според отговора на въпроса: “Смятате ли, че е необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?”

Категорично против въвеждането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор в нашата страна са 7% от работещите в държавните университети, а 42,3% ги считат за абсолютно необходими.

Повъзрастовото разпределение (Таблица 14) на анкетиранияте показва, че с нарастване на възрастта и опита системно нараства и увереността от необходимостта да се въведат международни счетоводни стандарти за публичния сектор в нашата страна. Най-младите анкетирани единодушно са посочили отговора “Не мога да преценя”. Половината от най-възрастните и опитни лица, работещи в държавните университети, предлагат практическото въвеждане на тези стандарти в България.

Таблица 14. Разпределение на анкетиранияте според отговорите на въпроса: “Считате ли за необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?” и според възрастта им (%)

Възраст	Считате ли за необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?		
	Да	Не	Не мога да преценя
до 30 г.			100,0
30-39 г.	25,0	12,5	62,5
40-49 г.	40,7	3,7	55,6
50-59 г.	43,5	8,7	47,8
над 59 г.	50,0		50,0

Таблица 15. Разпределение на анкетираните според отговорите на въпроса: “Считате ли за необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?” и според заеманата от тях длъжност (%)

Длъжност	<i>Считате ли за необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?</i>		
	Да	Не	Не мога да преценя
счетоводител	41,1	1,8	57,1
гл. счетоводител	66,7	33,3	
зам. гл. счетоводител	80,0	20,0	
н-к ФСО		100,0	
икономист			100,0
отг.счетоводител			100,0
зав. сектор	100,0		
финансов контролър		100,0	

Вторият изследван фактор е заеманата длъжност (Таблица 15). Началниците на финансово-счетоводни отдели и финансовите контролери са изцяло против въвеждането на международните счетоводни стандарти за публичния сектор в нашата страна. Завеждащите сектор, заместник-главните и главните счетоводители са много по-склонни да се започне работа по въвеждането на тези стандарти, докато икономистите, отговорните счетоводители и преобладаващият брой счетоводители не са в състояние да преценят целесъобразността на подобни действия.

Необходимостта от въвеждането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор в нашата страна е обвързана и с отговорите на въпроса “Смятате ли, че счетоводството на университета, в който работите, има проблемни области от нормативно, методологично или организационно естество?”. Тази връзка е представена чрез съвместното разпределение, поместено в Таблица 16. Повече от 2/3 от констатираните проблеми от нормативно, методологично и организационно естество поддържат необходимостта от въвеждането на МССПС в нашата страна. По-интересно е разпределението на анкетираните, според които проблеми не съществуват. Около 2/3 от тях не могат да преценят дали се налага въвеждането на МССПС у нас, 25,0% са “за” и 11,1% са “против” въвеждането на МССПС.

Таблица 16. Разпределение на анкетираните според отговорите на въпросите: “Считате ли за необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?” и “Смятате ли, че счетоводството на университета, в който работите, има проблемни области от нормативно, методологично или организационно естество?” (%)

<i>Смятате ли, че счетоводството на университета, в който работите, има проблемни области от нормативно, методологично или организационно естество?</i>	<i>Считате ли за необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?</i>		
	Да	Не	Не мога да преценя
Да	69,6		30,4
Не	25,0	11,1	63,9
Не мога да преценя	40,0	10,0	50,0

Като необходимо третираят въвеждането на МССПС у нас всички отговорили, че са открили проблеми, изразяващи се в наличието на нормативни документи, които са неприложими към държавните университети; липсата или непълнотата на приложимите счетоводни стандарти; неправилното отчитане на основни счетоводни обекти и наличието на непълни и/или неточни финансови отчети. Не могат да преценят необходимостта от въвеждането на МССПС в нашата страна 33,3% от лицата, открили липсата на ясно изразени отговорности на счетоводителите; 28,6% от установилите липсата на индивидуален сметкоплан с достатъчна аналитичност; 28,6% от констатирали неясна структура на счетоводната система и 25% от недоволните от често променящата се нормативна база.

Множеството направени до сега анализи са предпоставка за директното обвързване на отговорите на въпросите “Имате ли информация, че Международната федерация на счетоводителите е разработила Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССППС), които са приети в повечето страни – членки на ЕС?” и “Считате ли, че е необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?”. Комбинираното разпределение на отговорите е представено в Таблица 17.

Таблица 17. Разпределение на анкетираните лица според отговорите на въпросите: “Имате ли информация, че Международната федерация на счетоводителите е разработила Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССППС), които са приети в повечето страни – членки на ЕС?” и “Считате ли, че е необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?” (%)

<i>Считате ли, че е необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?</i>	<i>Имате ли информация, че Международната федерация на счетоводителите е разработила Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССППС), които са приети в повечето страни – членки на ЕС?</i>	
	Да	Не
Да	66,7	33,3
Не	100,0	
Не мога да преценя	19,4	80,6

Последният въпрос е формулиран като отворен “Моля, дефинирайте трите най-съществени проблема на счетоводната система на университета, в който работите”. Ранжирането на отговорите е представено в Таблица 18.

Таблица 18. Разпределение на анкетираните според отговорите на въпроса: “Моля, дефинирайте трите най-съществени проблема на счетоводната система на университета, в който работите”

<i>От какво естество са проблемните области в счетоводството на университета, в който работите?</i>	<i>Дял от отговорилите (в %)</i>
липса на ясни и единни счетоводни стандарти;	43,0
липса на начисляване на амортизация на ДМА;	40,0
отклонения от принципа за текущо начисляване;	36,7
счетоводното отчитане на проекти, финансирани по безвъзмезден начин;	13,9
ежегодни, променящи се указания за годишното счетоводно приключване;	13,3
отклонения от всички законово регламентирани счетоводни принципи;	10,7
организация на аналитичното отчитане по счетоводните сметки;	9,3
чести промени в нормативната уредба;	8,2
неясни указания от МФ;	6,7
указания, противоречащи на утвърдената счетоводна методология и практика.	6,7

Резултатите от проучването недвусмислено доказват, че трите най-значими проблема в организацията на счетоводството на предприятията от публичния сектор са следните:

- ✓ Липсата на стандартизация – посочва се от 43 % от анкетираните лица;
- ✓ Неначисляването на амортизация на амортизируемите активи – посочва се от 40% от анкетираните лица
- ✓ Отклоненията от принципа за текущото начисляване – посочва се от 36,7% от анкетираните лица.

ЛИТЕРАТУРА

1. Стоянов, Ст., Д. Фесчиян, 2012, Проблеми и насоки за развитието на счетоводната система на предприятията от публичния сектор в процеса на интегрирането на България в ЕС, НС УНСС, с. 71.
2. Стоянов, Ст., Д. Фесчиян, Спецкурс по счетоводство в публичния сектор, УИ Стопанство, София, 2010, с. 253.
3. Трифонов, Т., 1999, Теория на счетоводството, София, с. 69.
4. 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, УИ Стопанство, София, с.132.
5. Фесчиан, Д., 2012, „Отклонения от фундаменталните счетоводни принципи в счетоводната система на предприятията от публичния сектор“, Доклад пред международна конференция на ФСФ при УНСС, София октомври, том първи, с. 169.
 6. Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2002 г., Обн. ДВ. бр.98 от 16 Ноември 2001 г., посл. изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013 г.
 7. МФ, ДДС №20/14.12.2004 г., Относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.
 8. Павлова В., С. Чипева, Бизнес статистика, Издателски комплекс УНСС, С., 2013.
 9. Feschiyan, D., International Public Sector Accounting Standards in Bulgaria, 2-nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Conference Proceedings, Vol. II, p. 1557.
 10. International Federation of Accountants, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, UK, 2012.
 11. Kish, L., Survey Sampling. John Wiley & Sons, Inc., New York, London, 1965.
 12. Montgomery, D.M., Design and Analysis of Experiments, Inc., New York, 2005.
 13. Statev St., D. Feschiyan, T. Daskalova, St. Raleva, Municipal Property Management In South-Eastern Cities; Developing of financial tools to evaluate the economic performance of properties, Gree 2011, Work Package 4: Creating an inventory and an accounting system; Deliverable 4.2. Developing the conceptual framework for a comprehensive property management and accounting system for the municipal properties; p. 11-44.

ПРИЛОЖЕНИЕ

АНКЕТНА КАРТА:

Университет.....

Длъжност.....

Възрастова група:

а/ до 30 год.; б/ от 30 до 39 год. в/ от 40 до 49 год.; г/ от 50 до 59 год.

Каква е продължителността на вашият трудов стаж в университета?:.....

Въпрос 1.

Смятате ли, че в счетоводството на университета, в който работите, има съществени проблемни области от нормативно, методологично или организационно естество?

А) ДА (преминете на въпрос №2),

Б) НЕ (преминете на въпрос №3),

В) Не мога да преценя.

Въпрос 2.

Ако сте отговорили с “да” на въпрос 1, от какво естество са проблемните области? (/Моля посочете всички верни отговори):

А) Нормативни (в това число):

А1/ неясни указания,

А2/ често променяща се нормативна уредба ,

А3/неприложими към сферата на държавните университети нормативни документи,

А4/ липса или непълнота на приложими счетоводни стандарти.

Б) Теоретико-методологически (в това число):

Б1/ отклоняване от прилагането на основни счетоводни принципи,

Б2/ неяснота в дефинициите на основни обекти на счетоводно отчитане като активи, капитали, пасиви, приходи и разходи,

Б3/ неправилно отчитане на основни счетоводни обекти,

Б4/ непълни и (или) неточни финансови отчети.

В) Организационни (в това число):

В1/ липса на ясно изразени отговорности на счетоводителите,

В2/ липса на индивидуален сметкоплан с достатъчна аналитичност,

В3/ неясна структура на счетоводната система,

В4/ забавяне в предаването и обработката на счетоводните документи.

Въпрос 3

Срещате ли сериозни проблеми при счетоводното отчитане на проекти, финансирани по безвъзмезден начин?

А) Да, проблемите са в липсата на обособени счетоводни сметки от сметкоплана на бюджетните предприятия,

Б) Да, проблемите са предимно в неясното идентифициране на приходите и разходите по проекти, съгласно счетоводни стандарти,

В) Има проблеми, но не мога да ги определя точно,

Г) Не, липсват каквито и да е проблеми.

Въпрос 4

Смятате ли, че ДМА в баланса на университета, в който работите, се доближават до справедливата си стойност?

А) Да, периодичните преоценки дават достатъчно близка до справедливата стойност оценка,

Б) Не, стойностите в баланса за завишени,

В) Не, стойностите в баланса са занижени,

Г) Не мога да преценя.

Въпрос 5

Кой от елементите на годишния и периодичните финансови отчети има водеща роля при извършването на управленски счетоводни анализи в университета, в който работите?

А) Баланс,

Б) Отчет за изпълнение на бюджета,

В) Отчет за наличностите,

Г) Приложения.

Въпрос 6

Периодичният и годишният отчет на държавното висше училище се използва за? (Моля, посочете всички верни отговори):

- А) Представяне пред първостепенния разпоредител,
- Б) Контролни процедури,
- В) За вземане на решения при управлението на университета,
- Г) Използва се като основа за оценка и анализ при разработване на дългосрочни управленски стратегии,
- Д) Не се използват или се използват само някои елементи.

Въпрос 7

Смятате ли, че балансът на университета показва реалното му финансово състояние към датата на съставянето му?

- А) Да, защото са спазени всички нормативната изисквания,
- Б) Да, независимо, че е възможно отделни групи активи и пасиви или капитал да не са оценени достоверно,
- В) Да, защото балансът дава възможност за надеждна и достоверна оценка на финансовото състояние,
- Г) Не, от обхвата му са изключени основни групи активи и пасиви,
- Д) Не, защото поради неначисляването на амортизация оценките на големи групи активи са недействителни,
- Е) Не мога да преценя.

Въпрос 8

Имате ли създадена система за калкулиране на себестойността на основните си дейности (обучение, научно изследователска дейност и др.)?:

- А) Да, има изградена счетоводна система,
- Б) Да, но калкулациите се извършват с извънсчетоводни методи,
- В) Липсва каквато и да е система за калкулация на себестойност на основната дейност.

Въпрос 9

Смятате ли, че е необходим индивидуален сметкоплан, съобразен изцяло с дейността на държавните висши училища?

- А) Да, сметкопланът на бюджетните предприятия е неприложим към държавните университети,
- Б) Да, защото на основата на сметкоплан, изграден изцяло за нуждите на държавното висше училище, ще се постигне по-висока степен на достоверност на информацията,
- В) Не е необходим, сметкопланът на бюджетните предприятия е изцяло приложим към държавните висши училища,
- Г) Не е необходим, но би могло в сметкоплана на бюджетните предприятия да се предвидят сметки за отчитане на специфичната дейност,
- Д) Не мога да преценя.

Въпрос 10

Ако в сферата на счетоводството на публичния сектор се въведе начисляване на амортизации, смятате ли, че отчетната информация ще подобри качеството си?

- А) Да, оценката по амортизирана стойност на активите ще е по достоверна,
- Б) Да, защото ще може да се изгради система за калкулация на основната дейност в нейната пълнота,

- В) Да, защото ще се подобри качеството на счетоводната информация,
Г) Не е необходимо.

Въпрос 11

Считате ли за необходимо изработването на бюджет, спазвайки принципа за текущо начисляване?

- А) Да,
Б) Не,
В) Не мога да преценя.

Въпрос 12

Смятате ли, че е необходимо изготвянето на Отчет за приходи и разходи в университета, в който работите?

- А) Да, защото ще даде по-вярна и честна представа за финансовите резултати, отколкото само на основата на отчет за касовото изпълнение на бюджета,
Б) Да, защото ще допълни информацията към останала част от годишния финансов отчет,
В) Не, тъй като бюджетът е само на основата на касови постъпления и плащания и е достатъчно определянето на дефицит/излишък за периода,
Г) Не мога да преценя.

Въпрос 13

Имате ли информация, че Международната федерация на счетоводителите е разработила Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), които са приети в повечето страни – членки на ЕС?:

- А/ Да,
Б/ Не.

Въпрос 14

Смятате ли, че е необходимо въвеждането на МССПС в нашата страна?:

- А/ Да,
Б/ Не,
В/ Не мога да преценя.

Въпрос 15

Ако отговорът на 13-ти въпрос е “да”, то тогава с какво МССПС ще подобрят качеството на счетоводната система в университета, в който работите?

- А/ Ще подобрят стандартизацията и напълно ще ни изведат от съществуващия хаос от указания,
Б/ Ще подобрят възможностите за контрол и одит,
В/ Ще повишат прозрачността в публичния сектор,
Г/ Ще подобрят качеството на счетоводната работа.

Въпрос 16

Моля, дефинирайте три най-съществени проблема на счетоводната система на университета, в който работите:

- А/.....,
Б/.....,
В/.....

СТАНДАРТИЗАЦИЯ НА СЧЕТОВОДНАТА СИСТЕМА НА ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Резюме:

В студията се изследват основните проблеми на счетоводната система на предприятията от публичния сектор, породени от липсата на стандартизация. Целта е да се докаже необходимостта от стандартизация на счетоводната система в предприятията от публичния сектор чрез приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Засегнати са две основни направления:

Доказва се наличието на отклонения от фундаменталните счетоводни принципи при отчитането на конкретни обекти в предприятията от публичния сектор и се дават предложения за тяхното отстраняване. Представени са насоки за усъвършенстване на счетоводството в предприятията от публичния сектор чрез въвеждането на стандартизирани модели. Посочени са и ефектите, до които биха довели предложените стандартизираните модели за отчитане.

Представен е анализ на резултатите от специализирано анкетно проучване на проблемите на счетоводната система на предприятията от публичния сектор и в частност на държавните университети. С това изследване се доказват работните хипотези, че в предприятията от публичния сектор липсва стандартизация на счетоводната система. В резултат на това се установява отклонение от водещи счетоводни принципи като текущо начисляване, съпоставимост на приходи и разходи, предпазливост и др. Доказва се необходимостта от стандартизация на счетоводната система в предприятията от публичния сектор, с което ще се редуцират значителна част от проблемите и чувствително ще се подобри качеството на счетоводната информация.

Ключови думи: счетоводство, публичен сектор, счетоводни принципи, международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

JEL: M41, C83, C12.

STANDARTIZATION IN THE ACCOUNTING OF PUBLIC SECTOR ENTERPRISES**Abstract:**

This paper analyzes the major problems in the accounting of the public sector enterprises created by the lack of standardization. It aims to prove the need to introduce standardization and develop an accounting model based on the International Accounting Standards in the public sector. Two major trends are examined:

Deviations from the fundamental accounting practices in the reporting of specific objects in public sector enterprises are exposed and proposals are made with regard to their elimination. Furthermore, the possible effects that the proposed standardized models may have on reporting are suggested.

This paper also presents an analysis of the findings of a specialized survey on the problems of accounting system of public sector enterprises, and in the state universities in particular. This research validates the hypothesis that the public sector enterprises lack a standardization of their accounting systems. As a result it establishes deviations from leading principles such as the current charging, the comparability of revenues and expenditures, caution and others. This research also proves the need to standardize the accounting system of public sector enterprises whereby a significant part of the problems will be removed and the quality of accounting information will be considerably improved.

Key words: accounting, public sector, accounting practices, international accounting standards in the public sector.

JEL: M41, C83, C12.