

## ПРИЛОЖИМАТА БАЗА НА ОТЧЕТНОСТТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Разгледани са характеристиките, ползите и недостатъците на четирите приложими счетоводни бази на отчетността в публичния сектор, които се срещат в практиката на различните държави – касова основа на отчитане, модифицирана касова основа, счетоводно отчитане на базата на модифицирано текущо начисляване и счетоводно отчитане, основано на принципа „текущо начисляване“. Представена е нормативната регламентация на различните счетоводни бази в лицето на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Застъпено е становището, че отчитането на модифицирана основа има предимства от гледна точка на спецификите на публичния сектор в сравнение с отчетността на основата на пълното прилагане на принципа „текущо начисляване“. В контекста на сегашната ревизия на счетоводен стандарт *МССПС на касова основа – финансово отчитане на касова основа* е посочено, че той трябва да регламентира конкретните изисквания във връзка с приложението на модифицираната основа на отчитане.<sup>1</sup>

JEL: M40; M48

Вече повече от десетилетие учени, международни счетоводни регулаторни органи и практикуващи счетоводители разискват по въпроса за необходимостта, възможностите и ползите от преминаване на отчетността в публичния сектор към т.нар. начислена основа. Темата отново е поставена на дневен ред, след като през февруари 2016 г. бордът за Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) публикува проект за промяна на стандарта *МССПС на касова основа – финансово отчитане на касова основа* (проектът беше отворен за коментари до юли 2016 г.). Причините за необходимостта от ревизия на този стандарт са свързани с някои проблемни области от гледна точка на неговото приложение. Според проучванията на борда към сегашния момент съществуват проблеми във връзка с неговото използване по отношение на изискванията за (1) изготвяне на консолидирани финансови отчети и (2) оповестяване на допълнителна информация за външна помощ и плащания, извършвани от трети лица.

---

\* Икономически университет - Варна, катедра „Счетоводна отчетност“, daniela\_georgieva@ue-varna.bg

<sup>1</sup> Chief Assistant Prof. Daniela Georgieva, PhD. THE APPLICABLE BASE OF THE ACCOUNTANCY IN THE PUBLIC SECTOR. *Summary:* The article focuses on the characteristics, advantages and disadvantages of the four bases, which are applicable in the practice of the different countries – a cash base of accountancy, a modified cash base, accrual base and accountancy on the grounds of the modified accrual base. The normative regulation of the different accounting bases in International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) is presented. The standpoint is highlighted that the accountancy on a modified base has advantages in view of the specificities of the public sector in comparison with the accountancy on the base of the full application of the accrual accounting concept. In the context of the present audit of the Cash Basis IPSAS, the point of view is expressed, that it has to regulate the specific requirements regarding the application of the modified base of accounting.

### Прилагани счетоводни бази на отчетност в публичния сектор в практиката различни страни

Погледнато в исторически аспект, отчетност, свързана с постъпилите данъци в държавната хазна, е практикувана още в древна Месопотамия, Гърция и Рим. От своя първообраз досега отчетността в публичния сектор е базирана на касовия принцип. Това означава, че моментът, в който постъпва или е платена определена сума пари, е моментът, в който се признава възникнал приход, разход, актив или пасив за организацията. Противоположен принцип за признаване на отчетните обекти е принципът на текущото начисляване. Според него активите, пасивите, приходите или разходите се признават в момента на тяхното възникване независимо от движението на паричните потоци. Това е фундаментален счетоводен принцип и в различните страни има съответната правна регламентация. В България той е нормативно уреден със Закона за счетоводството (вж. ДВ, бр. 95/2015). Първата държава, която въвежда принципа на текущото начисляване за публичния сектор в началото на 70-те години на миналия век, е Чили, последвана през 1990 г. от Нова Зеландия (Tiron & Mutiu, 1990). През следващите години реформи в бюджетната сфера относно организацията на отчетния процес са проведени в почти всички страни, вкл. и в европейските. Този процес продължава и досега, като все още се наблюдава разнообразие по отношение на използваните от различните държави счетоводни бази.

В световната практика се прилагат четири категории счетоводни бази в публичния сектор: отчетност на база касов принцип, модифицирана касова основа на отчитане, отчетност на база модифицирано текущо начисляване и отчетност на база текущо начисляване (табл. 1).

Таблица 1

Счетоводни бази в публичния сектор

Касова основа	Модифицирана касова основа	Модифицирано текущо начисляване	Текущо начисляване
Активите, пасивите, приходите и разходите се признават в момента на възникването на паричните потоци, свързани с тях	Паричните постъпления и плащания, които се отнасят за съответната бюджетна година, се признават в рамките на определен период след края на годината	Прилага се принципът на текущото начисляване с изключение на някои класове активи или пасиви, които не са балансово признати	Активите, пасивите, приходите и разходите се признават за периода, за който се отнасят, независимо от движението на паричните потоци

Класифицирането в някои от посочените категории изисква индивидуална преценка и е донякъде субективно. Според проучване на PricewaterhouseCoopers (2015)<sup>2</sup> въпреки стремежа към хармонизация с пазарния сектор, насочена към преминаване към отчетност на начислена основа, касовата и модифицираната касова основа все още се използват от около половината от правителствата (48%), а другата половината (52%) прилагат счетоводна база на основата на принципа на текущото начисляване или модифицирана начислена база (табл. 2).

<sup>2</sup> В изследването са обхванати 120 държави от Европа, Северна и Южна Америка, Азия, Австралия и Африка.

Таблица 2

## Приложение на счетоводните бази

Основа на отчетността	Приложение	Относителен дял (%)
Касова основа	27 държави	23
Модифицирана касова основа	30 държави	25
Модифицирано текущо начисляване	26 държави	22
Текущо начисляване	37 държави	30

Източник. PricewaterhouseCoopers, 2015.

В същото изследване е установено, че през 2015 в сравнение с 2013 г. броят на държавите, които прилагат принципа на текущото начисляване като основа на отчетността в публичния сектор нараства с 6%, а 82% от правителствата все още използват касовата основа на бюджетиране (PricewaterhouseCoopers, 2015).

В Европа и особено между страните от Европейския съюз процесът на хармонизация на отчетността в публичния сектор е в по-напреднала фаза. Основната причина за това е обстоятелството, че през 2002 г. Комисията по приемане на МССПС към ЕС представя план, според който в рамките на двегодишен период страните-членки трябва да са преминали към изготвяне на отчети на базата на принципа „текущо начисляване“. Към момента в повечето западноевропейски държави на ниво централна власт се прилага отчетност на начислена основа. Изключение правят Германия, Гърция, Италия и Холандия (Francesca et al., 2016). На равнище местна власт все още преобладаващо се използва отчетността на модифицирана касова основа - базирана на принципа „текущо начисляване“ отчетност се прилага единствено в Дания, Испания и Швейцария.

Необходимо е да се вземе предвид, че преминаването към текущо начисляване може да се направи наведнъж или постепенно, Във връзка с последното на теория и на практика съществуват три възможни етапа (вж. Найденова, 2011):

- прилагане на „частично“ начисляване – начисляват се текущи активи и пасиви;
- „умерено“ начисляване – освен текущите активи и пасиви се начислява и държавният дълг;
- пълно начисляване, при което се начисляват и дългосрочните активи и пасиви, вкл. и пенсионните задължения.

Тъй като преходът към отчетност изцяло на базата на текущото начисляване е трудна задача, този процес е съпътстван от множество коментари относно това коя от двете основи - на принципа „текущо начисляване“ или на касов принцип, е по-подходяща за публичния сектор. В табл. 3 и 4 са представени някои от най-често изтъкваните в професионалните и научните среди конкретни положителни и отрицателни страни на двете бази.

Таблица 3

Ползи и недостатъци от прилагането на счетоводна база, основана на принципа на текущото начисляване в публичния сектор

Предимства	Слабости
<ul style="list-style-type: none"> <li>●Хармонизирана отчетност и прозрачност</li> <li>●Дава възможност за вярно и честно отразяване на имуществото и на нетните активи</li> <li>●Позволява да се оказва въздействие върху контрола и административния процес</li> <li>●Допринася за подобряване на ефикасността и ефективността на публичното одитиране</li> <li>●Предоставя добра информационна база за анализи и спомага за вземане на по-правилни решения</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●Принципът е предназначен за измерване на финансов резултат, а това до голяма степен е безсмислена концепция в публичния сектор</li> <li>●Поддръжката на публични активи е по-важна от предоставянето на информация за тяхната стойност</li> <li>●За изпълнението на бюджетния контрол е по-съществен моментът на плащане, отколкото този на възникване на основанието за плащане (например издадената фактура)</li> <li>●Принципът е по-сложен за прилагане, изисква по-голяма професионална преценка от съставителите и одиторите на отчетите</li> </ul>

Източник: Фесчсиян, 2013; PricewaterhouseCoopers, 2014, 2015.

Таблица 4

Ползи и недостатъци от прилагането на счетоводна база, основана на касовия принцип в публичния сектор

Предимства	Слабости
<ul style="list-style-type: none"> <li>●Принципът е разбираем за потребителите</li> <li>●Позволява приложение в бюджетния процес, който традиционно е базиран на паричните потоци</li> <li>●Лесен за използване</li> <li>●По-ниски разходи за отчетността, тъй като не се изискват високи счетоводни компетенции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●Ограничена цел, базата не е подходяща за представяне на операции, свързаните с които парични потоци са извън отчетния период</li> <li>●Не може да се разграничи информацията за активите и задълженията и влиянието на текущите разходи върху наличните активи, държани от организацията</li> <li>●Фокусът е върху паричните потоци и се игнорират другите потоци на ресурси, които също биха могли да повлияят върху възможността за осигуряване на стоки и услуги в бъдеще</li> <li>●Ограничава отчетността до използването на паричните потоци, игнорира отчетността за целите на управлението на активите и задълженията</li> </ul>

Източник: Diamond, 2002.

Към посочените аргументи смятаме за особено важно да добавим и обстоятелството, че по своята същност организациите от публичния сектор са юридически лица от непроизводствената сфера, чиито разходи се покриват частично или изцяло от бюджета. Те не създават, а потребяват национален доход, тъй като функциите им са свързани с предоставяне на обществени блага и са с подчертана финансова зависимост от външни източници на финансиране. От тази гледна точка информацията на базата на паричните потоци е изключително важна за правилното планиране и финансиране на бюджетната дейност.

Някои автори изразяват съмнения дали промяната към текущо начисляване в правителствената политика би си струвала разходите и допълнителните рискове, тъй като ще се наложи да бъдат решавани и много други произтичащи от това проблеми от чисто практическо естество, например обучение на служби-

тели и консултанти, изменения в нормативната уредба, инвестиции в софтуер за обработка на информация и др. (вж. Tiron & Mutiu, 1990). В своя доклад от 2013 г. до Съвета на Европейския парламент Европейската комисия посочва, че се очаква тези разходи да са в диапазона 0,02 - 0,1% от БВП на съответната страна (Доклад на Комисията до Съвета на Европейския парламент...)

Вероятно поради тези причини, както и поради обстоятелството, че при преминаване към пълно начисляване нетните активи на една бюджетна организация биха били значително по-ниски в резултат от признаването на всички задължения (например пенсионните), все още нито една държава не е преминала към пълно прилагане на принципа за текущо начисляване за отчитане на всички нива в централната и местната власт.

От казаното дотук се очертава изводът, че и двете фундаментални счетоводни бази имат както своите предимства, така и недостатъци от гледна точка на спецификите на бюджетния сектор, поради което е трудно да се даде категоричен и еднозначен отговор на въпроса коя от тях е по-подходяща. Същевременно резултатите от изследването на PricewaterhouseCoopers от 2015 г., представени в табл. 2, показват, че на практика около половината от включените в прочуването държави прилагат някаква модифицирана основа за отчетност.

Във връзка с това и в цитирания доклад на Европейската комисия се посочва: „Текущото начисляване обаче няма за цел да премахне или да замени отчитането на касова основа, по-специално в случаите, когато последното се използва за целите на бюджетирането и бюджетния контрол. Всъщност текущото начисляване следва да се разглежда като допълнение, а не като алтернатива на „отчитането единствено на касова основа“. С него се добива пълна представа за икономическото и финансовото състояние и резултатите на субектите и така се създава общ контекст на отчитането на касова основа” (вж. Доклад на Комисията до Съвета на Европейския парламент...).

Според нас обаче могат да се приведат достатъчно аргументи в подкрепа на това, че е подходящо правителствата да използват *отчитане на модифицирана основа* - било то касова или модифицирано текущо начисляване, каквито форми очевидно са разпространени в практиката и могат да заместят пълното прилагане на базата на текущото начисляване. Ето и някои от доводите:

- При модифицираната начислена основа в баланса трябва да се признават финансовите активи и пасиви на бюджетната организация, но в него не се включват някои нефинансови активи (например стойността на правителствени сгради и оборудване, инфраструктурните обекти, активите с историческа и художествена стойност и др.). Определенията за финансови активи и пасиви се предмет на проекта на стандарта *МССПС на касова основа – финансово отчитане на касова основа*.

- Чрез използването на база „модифицирано текущо начисляване“ се открива възможност вземанията и задълженията (авансите, депозитите, правителственото кредитиране и неплатени суми) да бъдат признати в рамките на

счетоводната система, което е предпоставка за последващо подобряване на контрола върху тях и за гарантиране на прозрачността на информацията.

- Модифицираната основа осигурява информационна база за изготвяне на баланс, което спомага за получаване на по-точна картина за финансовото състояние на бюджетната организация.

- При нея съществува възможност в рамките на годината да се постигне съответствие в информацията за начислените и реално платените приходи и разходи чрез различни счетоводни техники (например начисляването на несъбраните приходи или неплатените разходи до края на отчетния период и впоследствие сторнирането им в началото на следващия отчетен период и отразяването им в момента на плащането; редът за отчитане на разходите, документиран в началото на следващия отчетен период, спецификите в отчитането на провизиите за персонала и т.н.). По този начин се избягва една от слабостите на касовата основа - възможността за „разкрояване на картината“ чрез отлагане на плащания, за да бъдат отразени в период, избран от субекта в публичния сектор.

- Модифицираната основа позволява да се използва касовият подход при изпълнението на бюджетния процес.

- И не на последно място по значение, тя може да допринесе за изграждането на подходяща счетоводна система по способа на двойното записване за обработка на информацията чрез счетоводен софтуер.

Освен посочените предимства на модифицираната база на отчитане не бива да се пренебрегват и нейните недостатъци. Най-съществената ѝ слабост според нас е обстоятелството, че различните правителствата могат да прилагат различни модификации на принципа за текущо начисляване по отношение на различни отчетни обекти, което води до по-ниска съпоставимост на информацията между отделните държави. Един от пътищата за преодоляване на тази слабост е да се регламентират допълнителните оповестявания, които трябва да се правят така, че потребителите да получават полезна и качествена информация.

Посочените аргументи за ползите от прилагането на модифицирана база на отчитане от гледна точка на спецификите на публичния сектор ни дават основание да изразим становището, че тя трябва да бъде утвърдена като трета самостоятелна база, а не да се разглежда като преход към отчетност, основана върху принципа на начисляването. За целта обаче е необходимо модифицирана база на отчитане да бъде нормативно регламентирана.

### **Нормативна регламентация на приложимите счетоводни бази в публичния сектор**

МССПС е единственият международнопризнат набор от счетоводни стандарти за публичния сектор. Както вече посочихме, те са изработени от борда по МССПС на основата на международните счетоводни стандарти и международните стандарти за финансово отчитане (МСС/МСФО), които се прилагат в част-

ния сектор, в отговор на стремежа към хармонизация и преминаване към отчетност на начислена основа.

Към сегашния момент Международните счетоводни стандарти за публичния сектор включват 38 стандарта на база текущо начисляване и един без номер - *МССПС на касова основа – финансово отчитане на касова основа*. До голяма степен в структурно и в съдържателно отношение тези стандарти са аналогични на МСС/МСФО, като различията са в някои конкретни МССПС и произтичат от спецификите на публичния сектор.

Има обаче и специфични стандарти, които нямат аналог в списъка на МСС/МСФО. Такъв например е МССПС 21 *Обезценка на активи, които не генерират самостоятелно парични потоци*, който дава специални указания за установяване на стойността в употреба при тестването за обезценка от гледна точка на специфичното предназначение. Подобни са и МССПС 22 *Оповестяване на финансова информация за централния правителствен сектор*; МССПС 24 *Представяне на бюджетна информация във финансовите отчети*; МССПС на касова основа – *финансово отчитане на касова основа* и др.

Една от основните разлики между МССПС и МСС/МСФО по отношение на използването и управлението на активи е, че според философията на МСС всички активи в предприятието под една или друга форма генерират парични потоци – ако не като самостоятелни активи, то като част от по-голяма производствена или друга единица. За разлика от регламентацията в пазарния сектор в публичния се предполага, че по принцип нетекущите активи не генерират парични потоци – те са предназначени за обслужване на населението и за предоставяне на обществени блага, а не за производствена дейност.

Друга съществена разлика се наблюдава по отношение на консолидацията на отчетни данни в публичния сектор и консолидацията за целите на изготвянето на груповите отчети на частните предприятия. Във връзка с това в МССПС 22 *Оповестяване на финансова информация за централния правителствен сектор* се дават предписания относно оповестяването на финансова информация за сектор „Публична администрация“ в консолидиран финансов отчет. За едно правителство разкриването на подходяща информация може да осигури по-добро разбиране на връзката между отчетната информация, базирана на счетоводните стандарти и правила, и тази, основана на статистическите показатели. Съгласно МССПС 22 финансовата информация за сектора на държавното управление трябва да се оповестява в съответствие с възприетата счетоводна политика за изготвяне и представяне на консолидиран финансов отчет на правителството с две изключения: по отношение на обхвата на организациите, които попадат в консолидацията, и изискването за признаване на инвестициите в публичните финансови и нефинансови предприятия като активи, отчитани по стойност, равна на балансовата стойност на нетните активи на организацията, в която е инвестирано.

Спецификите на публичния сектор се отразяват и върху изискванията за представяне на бюджетна информация във финансовите отчети. Този въпрос

попада в обхвата на МССПС 24 *Представяне на бюджетна информация във финансовите отчети*. Съгласно стандарта предприятията трябва да оповестят информация за своя одобрен бюджет и за неговото изпълнение. Сравнителната информация може да се представи или като отделен отчет, или в допълнителни колони към годишния финансов отчет. Под формата на обяснителни бележки трябва да се оповести информацията относно причините за отклонението на фактическите спрямо планираните стойности на бюджетните показатели. Ако базата на текущо начисляване е приета, както и при изготвянето на бюджета, е необходимо да се оповестят общите приходи, общите разходи и нетните парични потоци от оперативна, инвестиционна и финансова дейност. Ако бюджетът е съставен на касова основа, се оповестяват единствено нетните парични потоци от тези дейности.

От представените примери става ясно, че освен конкретната регламентация на проблемите, които попадат в техния обхват, едно от предназначенията на специфичните стандарти, отсъстващи от списъка на МСС/МСФО, е по пътя на допълнителните оповестявания да се създаде възможност за синхронизация между изискванията и спецификите на касовата основа на отчитане на бюджетния процес и на счетоводната база, основана на текущото начисляване. Тъй като обаче тук целта не е да представяме сравнителна характеристика между МССПС и МСС/МСФО, няма да бъдат коментирани изчерпателно всички различия между двата вида счетоводни стандарти. С приведените примери искаме да акцентираме върху обстоятелството, че поради принципните различия между двата сектора – частния и публичния, свързани с използването и управлението на ресурсите, МСС/МСФО служат като добра основа за разработване на МССПС, но съобразяването с особеностите на публичния сектор е неизбежно. Аналогично на това, прилагането на принципа „текущо начисляване“, на чиято основа са разработени както МСС/МСФО, така и МССПС, също трябва да бъде съобразено с тези специфики. Според нас един модифициран вариант на принципа, отразяващ характерните особености на публичния сектор, би бил по-подходящ в сравнение с пълното му прилагане.

В отделните държави Международните счетоводни стандарти за публичния сектор са възприети в различна степен. Това се дължи най-вече на техните национални особености, както и на различията в правовата им рамка и в счетоводните традиции. Някои страни като Холандия са приели само основните постановки на МССПС за отчитане в публичния сектор, други са ги съчетали с националните си правила (например Германия), в трети са приети само някои МССПС (Румъния), четвърти са въвели МССПС изцяло (Испания), а има и такива, при които организацията на отчетността в публичния сектор се основава на МСС/МСФО (Великобритания). Ето защо в цитирания доклад на Европейската комисия до Европейския парламент се посочва, че националните счетоводни стандарти за публичния сектор на 15 страни-членки имат известна връзка с МССПС, но нито една държава-членка не е приложила МССПС изцяло.



От всичко казано дотук може да се обобщи, че в международен план счетоводната база на начислена основа е нормативно регламентирана в лицето на споменатите 38 МССПС. Те са разработени на базата на принципа „текущо начисляване“ и при спазването на изискванията им се осигурява отчитане и представяне на годишните финансови отчети на основата на принципа за пълно начисляване.

Както посочихме, освен тези 38 МССПС в списъка е включен и един стандарт без номер *МССПС на касова основа – финансово отчитане на касова основа*, който регламентира отчетността на касова основа. Тъй като той се разглежда като основа за преход към счетоводна база на принципа на текущото начисляване, по-нататък ще го представим по-детайлно. Този стандарт е приет е от борда за МССПС през януари 2003 г., а през 2006 и 2007 г. е ревизиран, като промените засягат представянето на бюджетната информация и информацията за получената от организацията външна помощ. Най-общо той се състои от две части:

*Част 1* определя изискванията, на които трябва да отговаря счетоводното отчитане на бюджетната организация, за да се приеме, че нейните отчети са изготвени на касова основа. Засегнати са въпроси, които се отнасят до: съдържанието на финансовите отчети; информацията, която трябва да бъде представена в отчета за паричните постъпления и плащания; плащанията от трети страни в полза на бюджетната организация; счетоводната политика и обяснителните бележки; корекциите на грешки; изготвянето на консолидирани отчети; отчитането на операциите в чуждестранна валута; представянето на бюджетната информация и на външната помощ във финансовите отчети.

*Част 2* дава предписания относно оповестяванията, които трябва да бъдат направени, за да предоставят допълнителна информация, полезна на потребителите на отчетите (данъкоплатците, правителствените органи, медиите, кредитори, доставчици). Оповестяванията се отнасят до извънредни събития, както и до главните класове парични потоци, активите и задълженията, привлечените от неправителствени организации помощи, стойността на стоките и услугите, получени през периода.

Във връзка с представените за разискване промени се предлага някои от изискванията в част 1 на стандарта, засягащи въпросите за изготвяне на консолидирани финансови отчети и за оповестяване на информация за външна помощ и плащанията, извършени от трети лица, да бъдат преразгледани и преработени като поощрения в част 2. Очаква се чрез подобни изменения да се преодолеят основните пречки за приемането му от по-широк кръг предприятия и това да допринесе за осъществяването на ясен и постижим преход към приемането стандартите на база „текущо начисляване“. През 2014 г. бордът по МССПС провежда консултации относно необходимостта от ревизия на *МССПС на касова основа – финансово отчитане на касова основа*, които показват, че такава ревизия би срещнала пълна подкрепа. Изразено е желание за запазването на стандарта в пакета МССПС, тъй като това ще доведе до

подобряване на финансовата отчетност на правителствата в развиващите се икономики и е предпоставка за прехода към начислена основа на финансовото отчитане и съответно за приемането на останалите МССПС. Подчертано е обаче, че към сегашния момент стандартът не намира широко приложение и само няколко държави изготвят финансовите си отчети при пълно спазване на неговите изисквания.

Въпреки че този стандарт се разглежда като основа за преход към счетоводна база на принципа на текущото начисляване в публичния сектор, разбирането на Европейската комисия е, че текущото начисляване и касовият принцип трябва да се допълват взаимно, като стремежът е да се постигне максимално хармонизиране на МССПС с МСС/МСФО. Такова становище, към което се присъединяваме и ние, е подкрепено и от немалко автори (вж. например Parry & Wyppe, 2009).

Според нас най-подходящо би било нормативно да бъдат дефинирани три бази за отчитане в публичния сектор: касова основа, текущо начисляване и модифицирана основа. В обхвата на *МССПС на касова основа – финансово отчитане на касова основа*, който е обект на ревизия, би могла да се включи и регламентацията на модифицирана основа на отчитане, която да се разглежда не като трамплин към пълно текущо начисляване, а като самостоятелна счетоводна база.

На практика значителен брой държави, сред които и България, прилагат модифицирана основа на отчетността в публичния сектор.

\*

Нормативното регламентиране на модифицираната основа с възможностите и допустимите параметри на модификация спрямо принципа „текущо начисляване”, както и задължителните изисквания за оповестяване на необходимата информация във връзка с тази модификация, биха увеличили в значителна степен полезността на финансовите отчети на немалък брой бюджетни организации, които на практика я прилагат.

Несъмнено нуждата и ползата от хармонизация на отчетността в публичния сектор е голяма. Главните предимства от това, които повечето изследователи подчертават, са, че се постига се по-голяма сравнимост и прозрачност на информацията, както и че финансовите отчети, изготвени на една и съща база, могат по-лесно да бъдат разбрани от потребителите.

*Използвана литература:*

*Найденова, Св.* (2011). Международните счетоводни стандарти за публичния сектор – перспективи за възприемането им в България. - Списание на ИДЕС, кн. 6.

*Фесчсиян, Д.* (2013). Европейска система от хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор. - Икономическа мисъл, N 4.

Доклад на Комисията до Съвета на Европейския парламент. Към прилагане на хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор в дър-

жавите-членки. Пригодност на МССПС за държавите-членки, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex%3A52013DC0114>

*Bunea-Bontas, C. A. and M. C. Petre* (2009). Arguments for Introducing Accrual Based Accounting in the Public Sector, May 1. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1491663> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1491663>

*Diamond, J.* (2002). Performance Budgeting Is Accrual Accounting Required? December. IMF Working Paper N 02/240, p. 1-31. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=880949>

*Francesca M. R., S. Cohen, E. Caperchione, I. Brusca* (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. - Public Money & Management, 36:3, p. 189-196, DOI: 10.1080/09540962.2016.1133976

*Parry, M., A. Wynne* (2009). The Cash Basis IPSAS: An Alternative view, <http://www.slideshare.net/icgfmconference/the-cash-basis-ipsas-an-alternative-view>

PricewaterhouseCoopers (2015). Towards a new era in government accounting and reporting. PwC Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments, 2<sup>nd</sup> ed., <http://www.pwc.com>

PricewaterhouseCoopers (2014). Collection of Information Related to the Potential Impact, Including Costs, of Implementing Accrual Accounting in the Public Sector and Technical Analysis of the Suitability of Individual IPSAS Standards, [www.pwc.be](http://www.pwc.be)

*Tiron T., A. and A. Mutiu* (1990). Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector. Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica, . Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=906813>

18.V.2016 г.