

Стандартизиран модел за счетоводно отчитане на инфраструктурните активи в публичния сектор

Ясен Даскалов*

Резюме: В настоящата статия е представен стандартизиран модел за счетоводно отчитане на инфраструктурните активи в публичния сектор. Значимостта на тази категория активи поражда необходимостта от прилагането на общи правила за счетоводно отчитане и представяне във финансовите отчети на предприятията от публичния сектор. Представеният модел е изграден на база Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. В статията е направен и кратък обзор на нормативните документи, в които е регламентирано отчитането на тези активи в Република България и е направен анализ на липсата на стандартизация на счетоводството в публичния сектор в нашата страна.

Ключови думи: инфраструктурни активи, МССПС 17 *Имоти, машини, съоръжения, стандартизиран модел.*

JEL: M41, H83.

1. Въведение

Специфично за предприятията от публичния сектор е, че те не се създават за генериране на печалби и стойност на собствениците им. Те се създават с обществени средства (гържавни, общински) и основната им цел е провеждането

на гържавните политики и изпълнение на осъществяваните от гържавата функции в следните направления в дейността на публичния сектор (Фесчиян, Савова, 2019, с. 8): законодателна дейност, предлагане на блага, социални дейности, данъчна политика.

Значителни по обем инвестиции в публичния сектор са инвестициите в инфраструктурни активи. Те се осъществяват чрез реализирането на инфраструктурни проекти. Това са публични проекти, средствата за финансирането на които се осигуряват основно по международни програми и от бюджета (републикански или местен). За целите на настоящата статия под публичен проект се възприема „свързност от взаимно свързани дейности, насочени към постигането на конкретни цели и резултати в рамките на определено време и с конкретни ресурси, като се отчита влиянието на вътрешната и външната среда“ (Христов, Даскалова, 2011, с. 33). С тези публични проекти се създават инфраструктурни активи, които частният сектор не може да достави поради големия финансов ресурс, който трябва да се предостави за изграждането на актива и последващата му поддръжка и нерентабилност при експлоатацията на актива.

Публичният сектор играе основна роля при изграждането на инфраструктурни активи. Той доставя публични блага, които са нерентабилни за частния сектор, но с тях се удовлетворяват обществени потребности. Докато при частния сектор оценяването на дейността се свързва със създава-

* Ясен Даскалов е доктор, асистент в катедра „Счетоводство и анализ“ на УНСС.

Управление на ресурси и разходи

ната стойност за собствениците и печалбата, то при публичния сектор се използват три основни показателя (Фесчиян, 2018, с. 41): икономичност, ефективност и ефикасност, т.е. постигане на зададените цели с най-малко ресурси и при тяхното най-оптимално използване.

Инфраструктурата играе основна роля за развитието на икономиките и обществата. развитието на инфраструктурата е основен показател за нивото на жизнения стандарт на населението и разпределението и развитието на производствените мощности. Инфраструктурата изпълнява следните основни функции (Христов, Даскалова, 2011, с. 10):

- създаване на нормални условия за протичане на производствения процес;
- осигуряване на условия за възпроизводство и на населението, и на трудовите ресурси.

2. Инфраструктурните активи като обект на счетоводството в публичния сектор

В Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение на предприятията от публичния сектор към Международните счетоводни стандарти за публичния сектор активът се определя като „ресурс, текущо контролиран от предприятието в резултат от минало събитие“ (Концептуална рамка, 2014, пар. 5.6). Ресурсът притежава потенциал за предоставяне на услуги или способността за генериране на икономически изгоди.

В Международен счетоводен стандарт за публичния сектор 17 *Имоти, машини, съоръжения* за характеризирането на инфраструктурните активи не е посочено конкретно определение. По-скоро са посочени някои характеристики, които този вид активи притежават, а именно (МССПС 17, пар. 21):

- те са част от система или мрежа;

- те са специални по природа и нямат алтернативна употреба;
- те са неподвижни;
- те могат да бъдат обект на ограничения при освобождаването им.

Липсата на групи специфични изисквания в МССПС 17 към счетоводното отчитане на инфраструктурните активи предполага приложимостта на всички постановки в стандарта при отчитането на тези активи, като се вземат предвид посочените в параграф 21 характеристики и спецификите на отделните активи. Оттук може да се направи изводът, че разликите с останалите ДМА ще бъдат основно в две насоки:

- представяне на този вид активи в отделна позиция в отчета за финансовото състояние;
- оповестяване на информация за извършваните операции и прилаганите счетоводни политики към тези активи.

Инфраструктурните активи са специфични активи поради:

- необходимостта от големи финансови ресурси за тяхното създаване;
- сложността в изграждането им;
- те са елемент (част от системата) на инфраструктурата на една страна или регион и представляват система от взаимосвързани и синергично действащи активи;
- те могат да са отделни активи, представляващи елементи от система за обслужване на определени публични нужди.

3. Необходимост от приемането на стандартизиран модел за счетоводно отчитане на инфраструктурните активи

Счетоводното отчитане на инфраструктурните активи в публичния сектор в България се регламентира чрез различни указания на Министерството на финансите:

Управление на ресурси и разходи

- ДДС №20/14.12.2004 г. относно приемането на Национални счетоводни стандарти за бюджетните предприятия;
- Методическо ръководство при прилагане на сметкоплана на бюджетните предприятия;
- ДДС №14/30.12.2013 г. относно приемането на Сметкоплан на бюджетните организации;
- ДДС №05/30.09.2016 г. относно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации.

При последователния преглед на посочените указания, във връзка с отчитането на инфраструктурните активи, могат да се направят следните изводи:

- в НСС 16 *Дълготрайни материални активи* не е отделено място за дефиниране и идентифициране на инфраструктурните активи като счетоводен обект;
- очевидно прилаганите Национални счетоводни стандарти от 2002 г. не са създадени за нуждите на отчетността в публичния сектор, което се доказва с приетото указание ДДС № 20/14.12.2004 г., което адаптира постановките в тези стандарти към публичния сектор;
- в параграф 16 от ДДС №20/14.12.2004 г. и параграф 40 от Методическото ръководство по прилагане на СБП счетоводното отчитане на инфраструктурните активи при тяхното придобиване и капитализиране на разходи за ремонт се осъществява, като със стойността на актива се отчита разход и самият актив се завежда забалансово;
- с приетото указание ДДС №14/30.12.2013 г. се въвеждат промени в отчитането на инфраструктурните активи, като забалансовото им отчитане е отменено и те се отчитат вече балансово чрез капитализиране в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности“. Запазен е подходът на отчитането им като разход в групите отчетни групи;

Инфраструктурни активи

- счетоводството в публичния сектор в България се организира и осъществява в три отчетни групи (стопански области): „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“. Те могат да се възприемат като „съвкупност от отчетни единици или консолидирана група от отчетници се предприятия“ (Стоянов, Фещиян и др., 2017, с. 15). Следвайки този начин на счетоводно отчитане и ДДС №20/14.12.2004 г., от една страна се забранява кореспонденция на сметки от група 60 „Разходи по икономически елементи“ и група 65 „Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин“, а от друга страна извършените разходи по придобиването се отразяват в отчетна група (стопанска област), различна от тази, в която се признава придобиваният актив;
- с указание ДДС №05/30.09.2016 г. от 2017 г. се начислява амортизация на инфраструктурните активи. По този начин тези активи вече пренасят стойността в разходите за отчетните периоди, в които се използва техният потенциал (черпят се изгодите).

От представения анализ става ясно, че при отчитането на инфраструктурните активи, които по своята същност са активи с висока стойност, не се следва единна счетоводна база, която да гарантира последователност в тяхното отчитане, да гарантира надеждност при тяхното първоначално и последващо оценяване, да гарантира единство и спазване на базови счетоводни правила, принципи и добри практики. Всичко това води до издаване на няколко указания, регламентиращи счетоводното отчитане на тази група активи; разпокъсаност в представянето на нормативните изисквания; риск от нееднакво третиране на едни и същи обекти в различни бюджетни предприятия.

Подкрепя се тезата на проф. г-р Да-

Управление на ресурси и разходи

ниела Фесчиян (Фесчиян, 2018, с. 25), че липсата на стандартизация на счетоводството в публичния сектор в България води до непоследователна регулаторна практика и редица отклонения от фундаменталните счетоводни принципи. По отношение на инфраструктурните активи най-съществено е отклонението от принципа на съдържанието пред формата (Фесчиян, 2018, с. 30-31) чрез съществуващата практика на задбалансово отчитане. Тази практика се прекратява с капитализирането им в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности“. Недостатък на този подход, възприет с ДДС №14/30.12.2013 г., е едновременното отчитане на разходи и коректив (третира се като приход) при придобиването на инфраструктурните активи; позиционирането на активи с висока стойност в отчетна група, различна от тази, в която следва да се отчитат активите, пасивите, капиталът, приходите и разходите, свързани с функциите, за които е създадено съответното предприятие от публичния сектор, а именно – изпълнението на функциите и политиките на държава (отчетна група „Бюджет“).

От казаното дотук следва, че липсва единна счетоводна база, която да бъде приложена при счетоводното отчитане на инфраструктурните активи в България. Това може да се преодолее чрез приемането на адекватни счетоводни стандарти за публичния сектор. Такива могат да бъдат национални счетоводни стандарти за публичния сектор или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Прилагането на счетоводни стандарти за публичния сектор ще осигури:

- последователност и еднакво третиране на еднакви счетоводни обекти в различните предприятия от публичния сектор. Това ще гарантира сравнимост на представяната информация за инфраструктурните активи във финансовите отчети;
- прозрачност и безпристрастност при

представянето на информацията за инфраструктурните активи и използваните счетоводни политики по отношение на първоначалното и последващото оценяване, осъществяваните операции с тези активи;

- прилагане на счетоводни политики, правила и алтернативи в счетоводното отчитане, които са разработени от независим, професионален орган за създаване на счетоводни стандарти;
- повишаване на качеството на създаваната и представяната във финансовите отчети счетоводна информация. Постигането на качествените характеристики, заложи в Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение на предприятията от публичния сектор, води до създаването на полезна информация и подпомага постигането на целите на финансовото отчитане.

Към настоящия момент в България нито са разработени национални счетоводни стандарти за публичния сектор, нито са приети за приложение Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Процесът по разработване на национални стандарти за публичния сектор би бил сложен и продължителен. Това е така, тъй като на първо място трябва да се поставят целите на финансовото отчитане на предприятията от публичния сектор в България. При създадената нормативна уредба по-скоро може да се каже, че целта е насочена основно към изготвяне на отчет за касовото изпълнение на бюджета. Отчитането с общо предназначение на предприятията от публичния сектор се оказва, че не е приоритет.

При изграждането на стандартизиран модел за отчитане на инфраструктурните активи в настоящата разработка се възприемат постановките в Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и се отхвърлят възприетите практики в цитираните по-горе указания на Министерството на финансите.

4. Стандартизиран модел за счетоводно отчитане на инфраструктурни активи

При изграждането на стандартизиран модел за счетоводно отчитане на инфраструктурните активи в настоящата разработка се възприемат разработените от проф. Даниела Фесчиян стандартизирани модели за счетоводно отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор (Фесчиян, 2018, с. 134-216).

Стандартизираните модели за счетоводно отчитане се изграждат в следните направления:

- първоначално оценяване и първоначално признаване на инфраструктурни активи;
- амортизиране на инфраструктурни активи;
- последващо оценяване и представяне на инфраструктурни активи във финансовия отчет;
- отписване на инфраструктурни активи от финансовия отчет;
- оповестяване във финансовите отчети.

4.1. Първоначално оценяване и първоначално признаване на инфраструктурни активи

Признаването на инфраструктурни активи в активите на предприятието от публичния сектор е свързано с идентифицирането на инфраструктурния актив, определяне на стойностна оценка и отразяване на актива по конкретни счетоводни сметки.

За да бъде признат един инфраструктурен актив, той трябва да отговаря на следните критерии:

- да отговаря на определението за дълготраен материален актив и да притежава отличителните характеристики на инфраструктурните активи (МССПС 17, пар. 13, 14-20, 21);
- да има надеждна стойностна оценка;
- от използването на актива да се очакват икономически изгоди и/или потенциал за използване при оказване услуги.

При идентифицирането на актива предприятието следва да провери дали той отговаря на определената в счетоводната политика стойностен праг. Предвид прилаганите стойностни прагове за признаване на ДМА в публичния сектор в България (минималните са между 500 лв. и 1000 лв.), същите следва да се определят и за инфраструктурните активи.

В счетоводната литература оценяването се определя като „измерване и представяне на обектите на счетоводството в парично-стойностен измерител“; така „имуществото на предприятието придобива парична оценка“ (Башева, Фесчиян, 2010, с. 145). За да може да бъде определена първоначалната оценка на инфраструктурния актив, предприятието от публичния сектор следва да избере оценъчна база, чрез която по определен начин да бъде формирана първоначалната стойност на актива.

В Концептуалната рамка към МССПС не се определя конкретна оценъчна база за оценяване на активите (КРМССПС, пар. 7.5). Конкретната база за оценяване се определя в приложимия международен счетоводен стандарт – МССПС 17 *Имоти, машини и съоръжения*. При спазване на изискванията на пар. 26 от стандарта, инфраструктурните обекти следва да се оценяват първоначално по цената, по която те са придобити (възникнали), т.е. по тяхната историческа цена. Историческата цена може да бъде цена на придобиване, себестойност или справедлива стойност. Изборът на конкретното проявление на историческата цена зависи от начина, по който инфраструктурният актив е придобит.

Счетоводното отразяване на инфраструктурните активи се осъществява чрез използване на сметки от раздел 2 „Сметки за дълготрайни материални и нематериални активи“ от Сметкоплана на бюджетните организации (СБО 2020).

Спецификите на счетоводството в публичния сектор в България определят признаването на инфраструктурните активи

Управление на ресурси и разходи

да се извършва в отчетна група (стопанска област) „Други сметки и дейности“, а извършените разходи по придобиването се отразяват като текущи разходи в отчетна група „Бюджет“ (ДДС №14/30.12.2013 г., т. 18-20). Този начин на признаване не предоставя логическа стойностна връзка между извършените по придобиването разходи и реално отчетения актив.

При изграждането на стандартизиран модел за отчитане на инфраструктурни активи е необходимо да се отрази връзката между разходите и признаваните активи. По този начин се осъществява непрекъснатост в движението на стойността по счетоводните сметки и отразяване на процеса по придобиването на активите.

При първоначалното признаване на инфраструктурни активи следва извършените разходи да се отразят по икономически елементи, след което да бъдат акумулирани по съответната сметка от група 65 „Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин“. При периодичното счетоводно приключване натрупаните суми по сметки от група 65 се отнасят по съответните сметки за отчитане на незавършеното строителство или за отчитане на самия актив.

Последващите разходи, свързани с инфраструктурните активи, се признават като текущи разходи и се отнасят в изменението на нетните активи за периода, освен ако те не водят до увеличаване на капацитета и потенциала на активите, икономическите изгоди от тях и полезния им живот. В такъв случай те се капитализират в стойността на вече признатите инфраструктурни активи.

4.2. Амортизиране на инфраструктурни активи

За инфраструктурните активи следва да се начисляват разходи за амортизации. Амортизирането може да се определи като систематично разпределение на аморти-

зируемата стойност на актива през неговия полезен живот (Фесчиян, 2018, с. 153). Начислените разходи за амортизации се отнасят в изменението на нетните активи за периода или в себестойността на активите/услугите, в създаването/предоставянето на които активът участва (МССПС 17, пар. 65).

Всеки един актив се използва от предприятието по определен модел. Именно този модел определя начина на потребление на икономическите изгоди и потенциала на актива. Възприетият модел на използване на актива включва определянето на:

- полезен живот – какъв е времевият хоризонт, в който активът ще бъде използван от предприятието;
- амортизируема стойност на актива – каква част от стойността на актива подлежи на разпределение през полезния живот на актива;
- разпределение на изгодите и потенциала на актива през неговия полезен живот – свързва се с това как се използва капацитетът на актива за генериране на изгоди или за използването на потенциала му.

Амортизацията следва да отразява начина, по който се черпят изгодите от актива или се използва неговият потенциал. Използват се различни методи на амортизиране. Такива са:

- линеен метод – при него разпределението на амортизируемата стойност на актива е равномерно през полезния му живот. Този метод на амортизиране предполага модел на черпене на изгодите и използване на потенциала на актива, при който интензивността на използване и физическо изхабяване на актива е една и съща през неговия полезен живот.
- нелинейни методи – при тях съществува специфичен модел на черпене на изгодите и потенциала на актива. Съществуват прогресивни и регресивни методи.

Разликата в двете групи методи е в това в коя част от полезния живот на актива е концентрирано потреблението на изгодите и използването на потенциала. Ако потреблението е основно през първата половина – използват се регресивни методи. Ако потреблението е във втората половина – използват се прогресивни методи.

Използваните методи на амортизиране подлежат на преглед поне веднъж годишно (МССПС 17, пар. 77). Когато се извърши промяна на модела на потребление на изгодите и потенциала на актива, методът на амортизиране следва да се промени, така че да отрази променения модел на използване на актива.

Изградените инфраструктурни активи се използват за задоволяването на потребности на обществото. Това води до специфика при определянето на прилагания метод на амортизиране и по-скоро отнасяне на разходите в изменението на нетните активи за периода. За повечето активи най-подходящо е да се избере линеен метод на амортизация.

За всеки един инфраструктурен актив предприятието от публичния сектор трябва да изготви счетоводен амортизационен план. Предвид това, че инфраструктурните активи са специфични по своята същност и предназначение, за тях е необходимо определянето на отделна категория амортизируеми активи. Някои инфраструктурни активи могат да включват в себе си съставни части, които да имат различен полезен живот. В такъв случай в съвкупността от инфраструктурни активи е необходимо дефинирането на категории активи за целите на амортизирането и отчитане на разходите за амортизация.

При отчитането на разходите за амортизация предприятието от публичния сектор не намалява директно отчетната стойност на амортизируемия актив, а начислява коректив на отчетната стойност.

4.3. Последващо оценяване и представяне на инфраструктурни активи във финансовите отчети на предприятията от публичния сектор

При последващото оценяване на инфраструктурните активи предприятията от публичния сектор имат възможност да прилагат два модела след първоначално признаване (МССПС 17, пар. 42-58):

- модел на цената на придобиване – при този модел инфраструктурният обект се представя в отчета за финансовата позиция по цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация, и загуби от обезценка;
- модел на преоценката – при този модел инфраструктурният обект се представя в отчета за финансовата позиция по преоценена стойност, която представлява справедливата стойност на актива към датата на преоценката, намалена с натрупаната амортизация и загуби от обезценка.

Съществена разлика между прилагането на стандартизиран модел за последващо отчитане на инфраструктурни активи и възприетият нормативен подход за отчитането им в българската счетоводна система на публичния сектор е това, че предприятията от публичния сектор в България не заделят капиталови резерви. Това налага прилагането на „приходно-разходен“ подход във връзка с използването на модела на преоценката.

При прилагане на модела на преоценката, справедливата стойност на инфраструктурния актив следва да се определя гостатъчно често, за да се гарантира това, че балансовата стойност на актива няма да се различава съществено от справедливата стойност към датата на оценяване.

Съществен проблем при определянето на справедливата стойност на инфраструктурни активи е това, че те нямат пазарна цена или аналог, на база на който да бъде

Управление на ресурси и разходи

определена. За целите на оценяването в Концептуалната рамка към МССПС са представени различни оценъчни бази, приложими за активите (КРМССПС, пар. 7.6):

- историческа цена (historical cost) – стойността на даденото за придобиването на актив в пари и парични еквиваленти. При използването на историческата цена активите се оценяват по разходите, възникнали във връзка с придобиването им. След първоначалното признаване тази стойност се разпределя във времето в разходите на предприятието или чрез амортизирането. Историческата цена е най-широко разпространената база за оценяване на активите.
- пазарна стойност (market value) – сума, за която актив може да бъде разменен между информирани и желаещи размяната пазарни участници при пряка сделка. Активният пазар има следните характеристики: няма бариери, които да пречат за осъществяването на сделката; има достатъчни по честота и обем сделки, които да осигурят цената; съществуват много информирани купувачи и продавачи, които действат непринудено.
- разход за замяна (replacement cost) – най-ниската цена, която се изисква от предприятието, за да замени потенциала на даден актив към отчетната дата. Често заместителната стойност е на база алтернативен актив, ако той може да осигури същия потенциал по-евтино. За целите на финансовото отчитане е необходимо да се отразят различията в потенциалите на съществуващия и заместващия актив.
- нетна продажна цена (net selling price) – сумата, която предприятието може да получи от продажбата на актив след приспадане на разходите по продажбата. Нетната продажна цена се различава от пазарната цена с това, че не изисква наличието на активен пазар. Нетната продажна цена е специфична за

предприятието, тъй като включва разходи, които предприятието би направило във връзка с продажбата.

- стойност в употреба (value in use) – настояща стойност на оставащия потенциал на актива или способността му да генерира икономически изгоди за предприятието, ако то продължи да използва актива, намалена с нетната стойност, която предприятието ще получи при освобождаване от актива. Стойността в употреба е специфична за предприятието, тъй като отразява сумата, която може да бъде извлечена от актива в дейността на предприятието и освобождаването му в края на полезния му живот. Стойността в употреба не е подходяща за използване, когато е по-ниска от нетната продажна стойност или е по-висока от заместителната стойност.

4.4. Отписване на инфраструктурни активи от финансовия отчет

Отписването на един актив представлява неговото изваждане от баланса на едно предприятие. Спазвайки изискванията на пар. 82 от МССПС 17 *Имоти, машини, съоръжения* един инфраструктурен актив следва да бъде отписан от баланса на предприятието от публичния сектор, когато:

- предприятието се освободи от актива;
- не се очакват икономически изгоди и потенциал от използване на актива.

Инфраструктурният актив следва да се отпише по неговата балансова стойност. Възникващата печалба или загуба от отписването на актива следва да се признае в изменението на нетните активи за периода.

4.5. Оповестяване във финансовите отчети

Оповестяването на информацията за инфраструктурните активи във финансовите отчети на предприятията от публичния сектор трябва да отговаря на из-

Управление на ресурси и разходи

искванията, посочени в параграфи 88-106А на МССПС 17 *Имоти, машини, съоръжения*.

Бюджетното предприятие трябва да оповестява най-малко следната информация за инфраструктурните активи:

- използваната оценъчна база при първоначалното им признаване;
- използван метод на амортизиране;
- полезен живот;
- брутна балансова стойност и натрупана амортизация към началото и края на отчетния период;
- промени в балансовата стойност, които са в резултат на:
 - придобиване и освобождаване на активи;
 - загуби от обезценка;
 - амортизиране;
 - групи промени.
- ограничения върху инфраструктурните активи;
- капитализирани разходи за ремонт;
- ако активите се представят по преоценена стойност:
 - дата, към която е извършена преоценката;
 - от кого е извършена преоценката;
 - методи, използвани от оценителя при определянето на справедливата стойност;
- друга информация, която би била полезна за ползвателите на финансовите отчети.

Заключение

След представения в настоящата статия стандартизиран модел за отчитане на инфраструктурните активи в публичния сектор могат да се направят следните изводи и препоръки:

Първо, прилагането на стандартизиран модел за счетоводно отчитане на инфраструктурните активи в публичния сектор гарантира последователност и еднакво третиране на този вид активи във всички предприятия от публичния сектор. Това ще гарантира прозрачност при определянето

Инфраструктурни активи

на базите за оценяване и последващо представяне, методите за амортизиране и изискванията за оповестяване.

Второ, разнообразието, сложността и спецификата на инфраструктурните активи предполага създаването на допълнителни изисквания и насоки в отчетността. Липсата на по-широко разглеждане на тези активи в МССПС 17 *Имоти, машини и съоръжения* затруднява преценките и решения, които трябва да се направят, за да се създаде качествена счетоводна информация, която да е полезна за ползвателите на финансовите отчети и да дава по-ясна представа за тази голяма група активи в публичния сектор.

Единственият начин за усъвършенстване на счетоводството в публичния сектор в България е приемането на адекватни счетоводни стандарти, разработени за целите на финансовото отчитане на предприятията от публичния сектор. Несъмнено водещ положителен ефект от това ще бъде създаването на полезна счетоводна информация, която да удовлетворява информационните нужди на потребителите на финансовите отчети на предприятията от публичния сектор, а именно – обществото.

Цитирани източници:

Башева, Сн., Д. Фесчиан, 2010. *Обща теория на счетоводството*. София, УИ „Стопанство“, с. 145.

(Basheva, Sn., D. Feschiyan, 2010. *Obshta teoria na schetovodstvoto*. Sofia, UI „Stopanstvo“, s. 145)

ДДС № 20/14.12.2004 г. относно прилагането на Националните счетоводни стандарти за бюджетните предприятия.

(DDS № 20/14.12.2004 g. odnosno prilaganeto na Natsionalnite schetovodni standarti za byudzhnitate predpriyatia)

ДДС №14/30.12.2013 г. относно приемането на Сметкоплан на бюджетните организации.

(DDS №14/30.12.2013 g. odnosno priemaneto

Управление на ресурси и разходи

на Smetkoplan na byudzhethnite organizatsii)

ДДС №05/30.09.2016 г. относно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации. (DDS №05/30.09.2016 г. otnosno nachislyavane na amortizatsii na nefinansovi dalgotrayni aktivi ot byudzhethnite organizatsii)

Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение на предприятията от публичния сектор (2014) <https://www.ipsasb.org/publications/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements-15> (last access: 05.03.2020) (Konseptualna ramka za finansovo otchitane s obshto prednaznachenie na predpriyatia ot publichnia sektor (2014) <https://www.ipsasb.org/publications/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements-15> (last access: 05.03.2020))

Методическо ръководство прилагане на сметкоплана на бюджетните предприятия. (Metodicheskoto rukovodstvo prilagane na smetkoplana na byudzhethnite predpriyatia)

МССПС 17 Имоти, машини, съоръжения <https://www.ipsasb.org/publications/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements-15> (last access: 05.03.2020) (MSSPS 17 Imoti, mashini, saorazhenia <https://www.ipsasb.org/publications/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements-15> (last access: 05.03.2020))

Сметкоплан на бюджетните организации 2020: <https://www.minfin.bg/bg/1038> (last access: 05.03.2020) (Smetkoplan na byudzhethnite organizatsii 2020:

<https://www.minfin.bg/bg/1038> (last access: 05.03.2020))

Стоянов, С., Д. Фесчиан, К. Савова, Р. Андасарова, 2017. Счетоводство в публичния сектор, второ гон. и прераб. издание. София, ИК – УНСС, с. 15.

(Stoyanov, S., D. Feschiyan, K. Savova, R. Andasarova, 2017. Schetovodstvo v publichnia sektor, vtoro dop. i prerab. izdanie. Sofia, IK – UNSS, s. 15)

Христов, Х., Т. Даскалова, 2011. Управление на инфраструктурни проекти. София, УИ „Стопанство“, с. 10; с. 33.

(Hristov, H., T. Daskalova, 2011. Upravlenie na infrastrukturni projekti. Sofia, UI „Stopanstvo“, s. 10; s. 33)

Фесчиан, Д., К. Савова, 2019. Подходи и политики на счетоводството в публичния сектор, второ гон. и прераб. издание. София, ИК – УНСС, с. 8.

(Feschiyan, D., K. Savova, 2019. Podhodi i politiki na schetovodstvoto v publichnia sektor, vtoro dop. i prerab. izdanie. Sofia, IK – UNSS, s. 8)

Фесчиан, Д., 2018. Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, трето прераб. и гон. издание. София, ИК – УНСС, с. 25; с. 30-31; с. 41; 134-216, 153.

(Feschiyan, D., 2018. Standartizatsia na schetovodstvoto i modeli za otchitane na dalgotraynite materialni aktivi v publichnia sektor, tretoto prerab. i dop. izdanie. Sofia, IK – UNSS, s. 25; s. 30-31; s. 41; s. 134-216; 153)

<https://www.minfin.bg/bg/1039> (last access: 05.03.2020)