

ФИНАНСОВАТА ИНФОРМАЦИЯ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР КАТО ПРЕВЕНЦИЯ СРЕЩУ КОРУПЦИЯТА

Светлана Найденова - регистриран одитор

*Колеж по мениджмънт, търговия и маркетинг - София
Управляващ съдружник в „СЕТИ Одитинг“ ООД
sety.audit@gmail.com*

Резюме: В Европа и в повечето останали държави правителствата и институциите от публичния сектор все още не прилагат счетоводни стандарти, както това се прави в частния сектор. Частният сектор прилага Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) или Национални счетоводни стандарти..

Основната разлика е, че в публичния сектор финансовото отчитане е на парична основа. Не се отчитат активи, пасиви и финансов резултат.

Този проблем оказва влияние върху отговорността и честността на хората, които управляват държавата в момента, спрямо обществото, бъдещите поколения и спрямо следващите управляващи, създава условия за корупция и злоупотреби."

Ключови думи: Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, публичен сектор, линейна база на финансово отчитане, база на начисление, етапи, прозрачност, достоверност, корупция

1. Въведение

Динамичните процеси, протичащи в съвременните общества и в световната икономика, финансовите кризи и корупционни скандали създадоха условия да се повиши взискателността на обществата към правителствата на различните държави и да се ускорят процесите на подобряване на прозрачността и отчетността на дейността на правителствата и техните агенции чрез осветяване и стандартизиране на финансовата информация, отразяваща отчитането на извършваната от тях работата и дейност.

2. Международни счетоводни стандарти и Международни стандарти за финансово отчитане.

2.1. Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB) и Международни стандарти за финансово отчитане (IFRS)

Към Международната федерация на счетоводителите (IFAC) има Съвет за международни счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB), който е независим съвет. Той издава Международни счетоводни стандарти за

публичния сектор (IPSASB), насоки и разяснения, и други публикации за използване от публичния сектор по света.

Международните счетоводни стандарти за публичния сектор се издават от 1997 година първоначално от Комитета на публичния сектор на Международната федерация на счетоводителите (IFAC), който е предшественик на Съвета за международни счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB).

Историческото развитие на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSAS) се обуславя от общественото развитие, необходимостта от защита на публичния интерес, а също така и от развитието на финансово - счетоводната професия и добрите практики, прилагани от нея.

Подходът при изготвянето на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор е те да се обличават с еквивалентните Международни стандарти за финансово отчетяване (МСФО), които се прилагат от частния сектор, тогава, когато се изисква финансово-счетоводно третиране на събития и сделки, които се срещат както в частния, така и в публичния сектор. Когато се проявява спецификата на публичния сектор при възникване на сделки, събития и протичане на процеси, тогава Съветът за международни счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB) разработва стандарти за специфични обекти на финансовата отчетност, за които не е разработен МСФО.

Частният сектор прилага Международни стандарти за финансово отчетяване (МСФО) или Национални счетоводни стандарти. В Европа и в повечето останали държави, обаче, правителствата и институциите от публичния сектор все още не прилагат счетоводни стандарти, както това се прави в частния сектор.

За целите на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSAS) в обхвата на „публичния сектор“ са включени националните правителства, регионалните органи на местна власт (община, град и др. населени места), свързаните с тях държавни и местни структури (например агенции, бордове и предприятия), министерства, ведомства, програми, съвети, комисии, агенции, фондове за социално осигуряване в публичния сектор, Национална здравно-осигурителна каса, държавни холдинги и органи, Международни правителствени организации, Европейски, Международни и световни институции и др.

Има редица разлики при финансовото отчетяване в публичния и в частния сектор.

Търговските дружества представят финансови отчети, които имат като елементи отчет за финансовото състояние (баланс), отчет за печалбите и загубите и другия всеобхватен доход (отчет за приходите и разходите), отчет за паричните потоци, отчет за собствения капитал и приложение, в което са

оповестени всички съществени сделки и събития и прилаганата от предприятието счетоводна политика, както и пояснителни бележки.

Публичният сектор представя финансова информация, която по същество е паричен поток.

Основната разлика е, че в публичния сектор финансовото отчитане е на парична основа, наречена още линейно отчитане, вместо на базата на начисления.

Когато финансовата информация се изготвя на базата на начисления, всички сделки и събития се отразяват в годината, в която те са възникнали и формират активи и пасиви. Всички приходи и разходи са представени за периода, за който те действително се отнасят и формират финансовия резултат (печалба или загуба) за този конкретен период.

Линейното отчитане, прилагано от публичния сектор, проследява паричните потоци на входа и изхода. При него не се отчитат активи, пасиви и финансов резултат и по този начин не става известно какви са активите (ресурсите) и задълженията на държавата. Не е известен резултатът от управлението на правителството. Не са представени всички източници на ресурси, а следователно не могат да бъдат проследени и всички канали за изтичането на тези ресурси. Като резултат от липсата на информация, не могат да бъдат определени нетните активи, т.е не е известно с какъв капитал разполага държавата.

Този проблем оказва влияние върху отговорността и честността на хората, които управляват държавата в момента, спрямо обществото, бъдещите поколения и спрямо следващите управляващи. Липсата на финансов отчет на правителството лишава обществото от информация, която реално да отразява имущественото състояние на държавата, действителните държавни вземания и съществуващите държавни задължения. Ако в държавите, които в момента имат големи финансови проблеми, имаше финансови отчети, изготвени в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, много по-рано щяха да се появят индикации, че са налице проблеми.

Финансовата информация, предоставяна от публичния сектор отразява единствено движението на паричните потоци, което я прави непълна, ненадеждна и много често - недостоверна.

Липсата на прозрачност и пълнота на финансовата информация в публичния сектор създава в обществото недоверие към управляващите, конфликти между институциите, липса на яснота за правителството относно задълженията и ангажиментите, които са поети от неговите предшественици, от самото него, а също така и липса на яснота за следващото правителство относно задълженията и ангажиментите на неговите предшественици. Всичко това създава несигурна обществена среда и поражда условия за корупция.

2.2. Предназначение на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSAS)

Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSAS) и разяснения за тяхното прилагане, създадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор, са предназначени да се прилагат при изготвянето на финансови отчети с общо предназначение от субектите, които попадат в обхвата на публичния сектор. Тези финансови отчети предоставят информация за нуждите на потребителите на информация, които не могат да я получат по друг начин, както и не могат да оказват влияние и контрол върху отчетите, за да отговорят те на техните специфични информационни нужди, например - данъкоплатците и избирателите.

При създаване и определяне на стандарти, дейността на Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор обхваща определени етапи, които са част от публичен процес. Процесът предоставя възможност на всички, които се интересуват от финансова отчетност за публичния сектор, да изразят своите мнения пред Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор. Мненията и предложенията се считат за част от развитието на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Разработването на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор обикновено включва предложения, изложени в проект, който се публикува от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор за обществен коментар. Надлежащият процес позволява издаването на консултативни документи и препоръчителни практически насоки и концептуална рамка. След общественото обсъждане, Международните счетоводни стандарти за публичния сектор се издават като окончателен набор и това означава приключване на разискванията на Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор по въпроси, свързани със счетоводно третиране на обекти на финансовото отчитане. Когато са необходими последващи изменения, се изисква отново спазването на процедурите, обхванати от този процес.

Преминаването към прилагане на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор се предшества от процедури, които са свързани с известни затруднения, свързани с идентифицирането и оценките на дълготрайни материални активи и дългосрочни задължения, някои от които датират преди повече от 20 години.

Когато една страна преминава от линейна база на отчитане към базата на начисление има следните основни етапи:

- частично начисление (умерена степен на начисление), при което се начисляват краткосрочните активи и пасиви;

- умерено начисление (средна степен), при което освен краткосрочните активи и пасиви, се начислява и държавният дълг;

- пълно начисление (висока степен), при което се начисляват активите пасивите, включително и дългосрочните (в т.ч. и пенсионните пасиви).

Международните счетоводни стандарти за публичния сектор обхващат пълния вариант на начисление.

Голяма част от страните прилагат национални счетоводни стандарти и е налице световна тенденция за тяхната хармонизация с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Този процес наистина няма да бъде лесен. Така например, много често в практиката военно – промишлените активи не се отчитат. Но когато това започне, ще липсват документи за историческите разходи, например за активи придобити преди повече от 20 години. НАТО все още прилага линейно счетоводство и от години подготвя финансовото отчитане да премине към базата на начисление. Това означава, че в баланса ще бъдат посочени активи, включително разузнавателни, някои от тях придобити преди повече от 25 години.

Съветът по международни счетоводни стандарти за публичния сектор, при създаването на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор е насочил усилията към това, как публичният сектор да създава достоверна финансова информация, която да бъде на разположение на данъкоплатците и гласоподавателите.

Съветът за международни счетоводни стандарти за публичния сектор има 18 члена, които идват от различни браншове и страни.

Работата на Съвета се наблюдава от редица международни институции като:

- Организацията на обединените нации;
- НАТО;
- Световната банка;
- Международния валутен фонд;
- Международна организация на върховните одитни институции;
- Азиатска банка за развитие;
- ИНТОСАЙ;
- Европейската комисия;
- Евростат;
- Европейската космическа агенция;
- Европейската организация за разработване на метеорологични спътници;
- Интерпол;
- Организация за икономическо сътрудничество и развитие и др.

В момента, в света много държави използват модифицирана линейна база, при която някои разходи се отразяват авансово, а се реализират в следващата година. Това води до много неясна и невярна финансова картина.

Съветът по международни счетоводни стандарти за публичния сектор препоръчва да се започне постепенно преминаване към прилагане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, като първоначално във финансовия отчет бъдат включени паричните потоци на консолидирана база, т.е. паричните потоци на всички публични предприятия да се консолидират и представят като една сума във финансовия отчет.

От 2005 година Европейската комисия прилага много сходни счетоводни стандарти с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. При това преминаване от линейна база към база за начисление, бюджетният излишък от 20 милиарда евро се превърна в отрицателен собствен капитал на стойност 60 милиарда евро.

Генералният секретар на ООН насърчава да се работи за подобряване на финансовото отчитане на организацията.

В публичния сектор в България се прилага счетоводно отчитане на база на касовия принцип.

В Европа в процес на преминаване към прилагането на международни счетоводни стандарти за публичния сектор са Швейцария, Австрия, Румъния, Великобритания, Швеция, Финландия, Италия, Словакия, Албания, Турция, Македония, Сърбия.

2.3. Международните счетоводни стандарти за публичния сектор в България и перспективи за тяхното въвеждане

На практика в нашата страна не се предприемат мерки за изготвяне на финансова информация в публичния сектор въз основа на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, независимо че има законово изискване за това. В Закона за счетоводството, който беше в сила до края на 2015 година, се съдържа нормативната уредба, регулираща финансовото отчитане в публичния сектор. Съгласно чл. 5а, за бюджетните предприятия министърът на финансите утвърждава счетоводни стандарти и сметкоплан, които са в съответствие с:

1. Изискванията на Европейския съюз за отчетността, статистиката и бюджетиранието на публичния сектор;
2. Счетоводната рамка, принципите и концепциите на Методическото ръководство за държавна финансова статистика, издадено от Международния валутен фонд;
3. Международните счетоводни стандарти за публичния сектор на Международната федерация на счетоводителите;

4. Изискванията на българското законодателство по отношение на бюджетирането, отчитането на изпълнението на консолидираната фискална програма и управлението и контрола на средствата и разходите на бюджетните предприятия.

Стандартите и сметкопланът, както и методическите указания по прилагането им, се разработват и актуализират от Министерството на финансите. При извършване на актуализацията бюджетните предприятия се уведомяват своевременно.

По въпроси, неуредени в стандартите и сметкоплана, за бюджетните предприятия, могат да се прилагат разпоредбите на стандартите, приложими за другите предприятия, по ред, определен от министъра на финансите.

Практиката в България, обаче, няма нищо общо със законовите изисквания. Публичният сектор спазва уредба, която съдържа редица специфични постановки за провизии, оценки, преоценки и др. Често указанията за прилагането на тези постановки противоречат на законовите норми или взаимно се изключват. Отчетите, изготвени на база парични потоци, не са ясни и прозрачни, а това създава условия за корупция и злоупотреби.

Ще отнеме време, но е необходим публичен дебат, който да отрази очакването на обществото за ясна и прозрачна финансова информация от дейността на публичния сектор. Данъкоплатците са най-важните потребители на финансовата информация от отчетите на публичните предприятия. Прилагането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор в България би осигурило полезна информация и за самия публичен сектор, чиито представители ще бъдат по-добре да са запознати с процесите в държавните институции. Самите министри ще знаят какво се случва в техните министерства.

Когато едно общество е информирано, то може да упражни интелигентна вискателност към правителството и институциите. Само знанието за съществуването на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор не е достатъчно. Необходима е и воля и мотивация за претворяване на знанията в реалния живот. Необходима е и подходяща професионална компетентност и капацитет. Пълнотата и достоверността на финансовата информация може да се превърне във важен елемент от системата за национална сигурност.

Част от проблемите на сегашното правителство са натрупаните отпуски, договорите, които отлежават на бюрата на публичната администрация и за които обществото няма информация, дебатите за пенсионната система и липсата на информация за действителната стойност на задълженията за пенсии, които държавата дължи на пенсионерите по закон. Берем плодовете от липсата на прозрачност за набирането и изразходването на обществените средства за здравеопазване, образование и култура. От кратки изявления,

например, на министъра на земеделието става ясно, че има неполучени средства от европейски фондове. Но каква е тяхната стойност, по какви причини не са получени и кой носи отговорност за загубите, които понеса страната, не е известно. Като актуална илюстрация за липсата на прозрачност на финансовата информация в публичния сектор на България може да бъде разгледан и случаят, в който Европейският бюджет осигури средства за подпомагане на всеки един член на обществото на европейските страни под формата на директно финансирана помощ през времето на световната пандемия през 2020 година. В България такава помощ не беше предоставена, независимо че както всички страни – членки, така и България получи европейски средства за директно финансирана помощ. Вместо директно финансирана помощ българското правителство предложи преференциални кредити, схема 60:40 за работни заплати и осигуровки и други мерки, редът за прилагането на които обаче е толкова сложен, че би отказал българските граждани да участват в тези мероприятия, или практически се превръща в неприложим.

Реформата, която е наложително да се предприеме, може да доведе до още по-голяма реформа в публичния сектор. Ако бъде направена такава реформа, ще се появят редица неподозирани активи и пасиви, както и вероятни незаконосъобразни действия и корупционни практики, съществуващи в публичния сектор. Българското правителство не изготвя финансов отчет, в който да са отразени активите и пасивите (задълженията и претенциите), а когато те не се отчетат, това означава, че на практика и за самото правителство не е наясно, какво точно управлява.

До преди около 70 години държавата беше затворена система. В последните десетилетия тя постепенно се превърна в пълноправен играч и субект в икономическия живот. Някои нейни функции се поемат от частния сектор – като например концесионните услуги. Налага се и държавата да предоставя информация и да я разменя. И ако тази информация не е систематична, а представлява спорадични факти, не може да съществува такъв обмен. Държавата е най-големия работодател и би трябвало да предоставя отчети както всички останали работодатели.

Предприятията от частния сектор прилагат Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) или Национални счетоводни стандарти, начисляват приходи, разходи, активи и пасиви и е учудващо как тези азбучни правила се губят, когато се пренесат върху държавата и публичния сектор. Естествено това се дължи на остаряло мислене за секретност и други подобни ограничения, но последните събития показват, че е необходима промяна. В последно време сме свидетели как представителите на публичния сектор самодоволно и високомерно възприемат доверието на избирателите единствено и само като привилегия да получат власт, която може да се използва от тях преобладаващо за лични нужди. Вместо това представителите на

публичния сектор трябва да имат своята отговорност, включително и лична, за управлението на държавата, а за това са необходими качества, които включват и висок морал, експертни знания и държавническо мислене.

Нормално е в глобалния свят да има единна информация. Прилагането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор гарантира вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние на публичния сектор, което от своя страна дава възможност на държавните институции да контролират публичните финанси и да вземат адекватни управленски решения. Еднаквите изисквания към съставянето на финансовите отчети създава съпоставима, разбираема и уместна финансова информация на предприятията от публичния сектор в света, а тяхното добро управление е от голямо значение за всяка страна.

2.4. Предимства при прилагането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор

Какви са предимствата на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор:

- Финансовият отчет, изготвен в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор съдържа:
 - отчет за финансовото състояние;
 - отчет за финансовите резултати;
 - отчет за промените в нетните активи / собствен капитал;
 - отчет за паричните потоци и
 - бележки.

Във финансовия отчет са измерени активите, пасивите, приходите, разходите и финансовият резултат на държавните институции и се подобрява финансовото им управление. Когато се отчетат само паричните потоци, никой не знае какво е имущественото състояние на държавата, нейните активи и пасиви. Възникват неподозирани активи и задължения.

- Населението може да прецени дали обещанията на правителството са обосновани и дали се изпълняват.
- Създават се условия за подобрене на финансовия мениджмънт на държавата и останалите представители на публичния сектор.
- Финансовите отчети са с високо качество, сравними и прозрачни, което води до повишаване на доверието във финансовата информация от страна на данъкоплатците, избирателите и международните организации.
- Налице са възможности за споделяне на опит с други страни.

- Създават се условия за обмяна на опит и познания между публичния и частния сектор.

Разбира се, има редица предизвикателства при преминаването към прилагане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Потребителите на информация от финансовите отчети ще се нуждаят от време, докато започнат да разбират финансови отчети, изготвени на база начисление. Подготвен е Наръчник за прилагане на международните счетоводни стандарти за публичния сектор въз основа на принципи. Това изисква анализ на събитията и след това изготвяне на подходяща счетоводна политика.

Поради невъзможност данъчните приходи да бъдат изчислени, те се отчитат на линейна база, т. е. като входящи и изходящи парични потоци, без да се отчитат действителните вземания и задължения на държавата. Тези интерпретации се считат за отклонения от Международните счетоводни стандарти за публичния сектор и следователно за тяхното неспазване.

Заклучение

Финансовите отчети, изготвени при прилагането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор са ясни и прозрачни, показват имущественото състояние на предприятията и институциите от публичния сектор и може да се гарантира единно представяне на информацията, което я прави сравнима. Ясните и прозрачни финансови отчети дават възможност за анализи на настоящото състояние, на съществуващи тенденции, изготвяне на достоверни прогнози и разумно управление на публичните финанси и адекватен контрол. Прозрачността на финансовата информация в публичния сектор би повишила отговорността на сегашните управляващи и техните избиратели спрямо бъдещите поколения.

Липсата на прозрачност на финансовата информация в публичния сектор създава условия за корупция и прикрива фалитите на държавите.

Литература

1. Найденова, Светлана. Международни счетоводни стандарти за публичния сектор – перспективи за възприемането им в България / Светлана Найденова. // Списание на ИДЕС, 2011, № 6, с. 60-68. ИДЕС: списание на Института на дипломантите експерт-счетоводители в България. ISSN 1311-1183. - XV, 6 (2011), с. 60-68
2. Найденова, Светлана. Прозрачност на финансовата информация в публичния сектор/ Светлана Найденова. // Обществото на знанието и хуманизмът на XXI век: Сборник с доклади от XI национална научна конференция с международно участие София, 1 ноември 2013. София: За буквите – О писменехъ, 2013, с. 475-482. ISSN 1314-7099
3. International Public Sector Accounting Standards Board. Handbook of International Public Sector Accounting 2020 Edition

FINANCIAL INFORMATION IN THE PUBLIC SECTOR AS A PREVENTION AGAINST CORRUPTION

Svetlana Naydenova

Abstract: *In Europe and most other countries, public sector governments and institutions still do not apply accounting standards, as they do in the private sector. The private sector applies International Financial Reporting Standards (IFRS) or National Accounting Standards.*

The main difference is that in the public sector, financial reporting is monetary. Assets, liabilities and financial result are not reported.

This problem affects the responsibility and honesty of the people who run the country now, towards society, future generations and towards future rulers, creates conditions for corruption and abuse.