

## NECESSITY FOR A MODIFICATION OF THE ACCOUNTING LEGISLATION IN THE PUBLIC SECTOR FIELD

Vencislav Vechev

*D. A. Tsenov Academy of Economics, Svishtov, Bulgaria*

## НЕОБХОДИМОСТ ОТ ПРОМЯНА НА СЧЕТОВОДНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО В ОБЛАСТТА НА ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Венцислав Вечев

*Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов*

**Abstract:** In the accounting legislation in the field of the public sector in our country a number of conceptual changes have occurred, which reflect on the organization of the accounting process in the budget organizations.

Despite the changes made, there are certain ambiguities that create a number of problems in terms of methodology and overall organization of accounting in budget organizations.

The purpose of the present study is to conduct a retrospective analysis of the changes in the accounting legislation in the field of the public sector to highlight the main problems related to the accounting and to propose solutions in this direction.

**Резюме:** В счетоводното законодателство в областта на публичния сектор у нас настъпиха редица концептуални изменения, които рефлектират върху цялостната организация на счетоводно-отчетния процес в бюджетните организации.

Независимо от направените изменения са налице определени неясноти, които създават редица проблеми от гледна точка на методологията и цялостната организация на счетоводството в бюджетните организации.

Целта на настоящата разработка е чрез извършването на ретроспективен анализ на измененията в счетоводното законодателство в областта на публичния сектор да се открият основни проблеми, свързани със счетоводното отчитане и се предложат решения в тази насока.

За да се открият по-ясно проблемите в тази насока е необходимо да се направи хронологичен анализ на по-важните актове, свързани със счетоводното законодателство в областта на публичния сектор.

Основният нормативен акт, съгласно който се изгражда цялостната рамка от разпоредби, свързани със счетоводното отчитане в областта на публичния сектор това е Закона за счетоводството. Въз основа на него Министерството на финансите разработва и утвърждава за прилагане от бюджетните организации на редица указания, свързани с организирането както на текущото счетоводно отчитане, така и на отделните процедури, свързани с годишното приключване и изготвяне на финансовите отчети.

През 2004 г. Министерството на финансите прие указание ДДС 20 от 14.12.2004 г. **относно: Прилагането на националните счетоводни стандарти от бюджетните организации** [1]. В посоченото указание се съдържат правила относно прилагането на определени счетоводни стандарти, приети през 2002 г.

за предприятията от реалния сектор, с модификации относно спецификите в дейността на бюджетните предприятия, а именно:

**Таблица 1.** Прилагане на националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия

Национален счетоводен стандарт	Частично приложим с известни модификации от бюджетните организации	Неприложим от бюджетните организации
НСС 1 Представяне на финансови отчети	x	
НСС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси	x	
НСС 3 Представяне на финансовите отчети на застрахователите		x
НСС 4 Отчитане на амортизациите		x
НСС 5 Представяне на финансовите отчети на специализираните инвестиционни предприятия		x
НСС 6 Отчитане на разходите за опазване на околната среда		x
НСС 7 Отчитане на паричните потоци		x
НСС 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика	x	
НСС 9 Представяне на финансовите отчети на предприятия с нестопанска дейност		x
НСС 10 Събития, настъпили след датата на годишния финансов отчет	x	
НСС 11 Договори за строителство		x
НСС 12 Данъци от печалбата		x
НСС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност		x
НСС 14 Отчитане по сектори		x
НСС 16 Дълготрайни материални активи	x	
НСС 17 Лизинг	x	
НСС 18 Приходи	x	
НСС 19 Доходи на персонала	x	
НСС 20 Отчитане на правителствени дарения и		x

Национален счетоводен стандарт	Частично приложим с известни модификации от бюджетните организации	Неприложим от бюджетните организации
оповестяване на правителствена помощ		
НСС 21 Ефекти от промените във валутните курсове	х	
НСС 22 Отчитане на бизнескомбинации		х
НСС 24 Оповестяване на свързани лица	х	
НСС 26 Представяне на финансовите отчети на пенсионноосигурително дружество и пенсионен фонд		х
НСС 27 Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия		х
НСС 28 Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия	х	
НСС 29 Представяне на годишни финансови отчети при условия на свърхинфлация		х
НСС 30 Финансови отчети на банки		х
НСС 31 Отчитане на дялове в смесени предприятия	х	
НСС 32 Финансови инструменти	х	
НСС 33 Доходи на акция		х
НСС 34 Междинно счетоводно отчитане		х
НСС 35 Преустановявани дейности		х
НСС 36 Обезценка на активи		х
НСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи	х	
НСС 38 Нематериални активи	х	
НСС 40 Отчитане на инвестиционни имоти		х
НСС 41 Селско стопанство	х – препоръчително е прилагането му	

Източник: Министерство на финансите

Въз основа на посочените стандарти беше приет и разработен Сметкоплан на бюджетните предприятия. Сметкопланът и разработеното от Министерството на финансите указание за прилагане на националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия бяха първата крачка към

обособяване на набор от счетоводни правила, предназначени за предприятията от публичния сектор. Извършените реформи в областта на счетоводното законодателство в публичния сектор не бяха достатъчни счетоводната система на бюджетните организации да отговаря на действителните информационни потребности и да отразява стопанските операции, съобразно тяхната икономическа логика. Това в крайна сметка рефлектира върху качеството на информацията. С въвеждането на указанието от Министерството на финансите през 2004 г. останаха нерешени следните проблеми:

- Задбалансово отчитане на конкретни активи, които са собственост на бюджетните организации, въпреки, че отговарят на дефиницията за активи;
- Неначисляване на амортизации на амортизируемите активи в бюджетните организации;
- Неиздържани в методологическо отношение модели за счетоводно отчитане на определени приходи и разходи в бюджетните организации;

Членството на Република България в Европейския съюз наложи съществени реформи в различните икономически отрасли. Процесите на реформиране засегнаха и предприятията от публичния сектор, в т.ч. осигуряване на достъп до програмите за финансиране на определени дейности на бюджетните организации, промяна в механизмите за осъществяването на контрол при целевото разходване на средствата и др.

Една от целите на предприетите изменения в системата на счетоводството на бюджетните организации е привеждането на националните постановления в съответствие с установените международни правила и стандарти.

Съсредоточаването на усилията на отделните институции по отношение на доближаването на националното и международното счетоводно законодателство цели:

- Повишаване на качеството и прозрачността на счетоводната информация;
- Предоставяне на изчерпателна информация за публичния сектор с цел финансово управление и вземане на решения;
- Подпомагане на дейностите по приложение на международното счетоводно законодателство, съобразено с особеностите на националните законодателства [2].

Посочените проблеми в организацията на текущото и периодичното счетоводно отчитане в предприятията от публичния сектор доведоха до други съществени изменения в счетоводното законодателство в тази област.

През 2013 г. беше приет и влезе в сила от 2014 г. Закон за публичните финанси [3], който отмени действащите до този момент Закон за устройството на държавния бюджет и Закона за общинските бюджети.

През същата година Министерството на финансите разработи и утвърди ново указание за отчетността на бюджетните организации – ДДС 14/ 30.12.2013 г. относно: Сметкоплан на бюджетните организации. Както се вижда от наименованието на посоченото указание основната промяна, която се осъществи чрез него в отчетността на бюджетните организации е приемането и утвърждаването на нов сметкоплан. Паралелно с това се въведе и някои нови постановления относно отчетния процес, по-важните от които са:

- въвеждане на нова отчетна група (стопанска област) „Средства от Европейския съюз“ – тази отчетна група замени използваната до 2013 г. отчетна група „Извънбюджетни сметки и фондове“. Обособяването на средствата, получавани чрез програмите на Европейския съюз е предпоставка за

осъществяването на по-ефективен контрол както от страна на съответната бюджетна организация, така и от страна на регулаторните органи;

- балансово признаване (капитализация) на активи, които преди това се отчитаха по задбалансов път;

- класифициране на финансовите активи на „приходно-разходни“ и „финансиращи“ позиции;

- въвеждане на задбалансово отчитане на бюджетните показатели „поети ангажменти“ и „нови задължения за разходи“;

- задбалансово отчитане на националното и друго съфинансиране по международни проекти и др. [4].

Независимо от направените изменения, все още стоят за решаване редица проблеми при организацията на отчетния процес в бюджетните организации. По-важните от тях са систематизирани в следващите редове на изложението.

### **Изключване на амортизациите от преоценката и обезценката на амортизируемите активи**

С продължилите промени в счетоводното законодателство за бюджетните организации се регламентира начисляването на амортизации на някои нефинансови дълготрайни активи. Съгласно т. 23 от приетото за целта указание – ДДС 05/ 30. 09. 2016 г. на Министерството на финансите амортизации се начисляват на всички нефинансови дълготрайни активи [5], с изключение на: земи, гори и трайни насаждения, активи с историческа и художествена стойност (в т.ч. музейни експонати); книги в библиотеките; активи в процес на придобиване; придобити и съхранявани активи, които подлежат на разпределение/предоставяне между бюджетни организации; приети от държавен или общински орган за временно съхранение, управление и продажба на конфискувани, отнети или изоставени в полза на държавата или общината нефинансови дълготрайни активи; нефинансови дълготрайни активи в процес на реализация; неупотребявани от бюджетната организация нефинансови дълготрайни активи за срок над една година; амортизируеми нефинансови дълготрайни активи, които след преустройство са прекласифицирани като активи с историческа и художествена стойност; активи, за които Министерството на финансите изрично е постановило да не се начисляват амортизации, а да се извършва само обезценка; напълно амортизираните (до остатъчната им стойност) активи и други активи, определени с указание или стандарт, съгласно Закона за публичните финанси.

С въвеждането на изискванията за начисляване на амортизации на амортизируемите активи пред бюджетните предприятия реално стои открит въпроса относно последващото оценяване на тези активи.

Последващото оценяване на дълготрайните материални активи се проявява в две основни направления: преоценка и обезценка. Преоценката и обезценката са различни начини за последващо оценяване на дълготрайните материални активи. Обезценките за разлика от преоценките са задължителни.

Съгласно ДДС 7/ 2017 г. относно: Годишното счетоводно приключване и представяне на годишните отчети за касовото изпълнение, оборотните ведомости и друга отчетна информация за 2017 г., както и публикуване на годишните финансови отчети за 2017 г. на бюджетните организации, считано от 2018 г. бюджетните организации извършват преглед за обезценка на нефинансовите си дълготрайни активи най-малко веднъж на три години [6].

Прегледа за обезценка се изразява в съпоставяне на балансовата стойност на актива, с неговата възстановима стойност.

За възстановима стойност на дълготрайните активи съгласно т. 36.1.1. на ДДС 20 от 14.12. 2004 г. относно Прилагането на националните счетоводни стандарти в бюджетните предприятия се приема справедливата цена на дълготрайните активи, или покупната цена на сходни активи със същия потенциал. При извършването на прегледа за обезценка следва да се вземат предвид трайните спадове в стойностите на активите, а не временни колебания.

Характерна особеност на организацията на текущото счетоводно отчитане в бюджетните организации е че обезценките и преоценките не могат да се отнасят директно към собствения капитал.

В ДДС 05/ 30. 09. 2016 г. на Министерството на финансите изрично е упоменато, че за целите на преоценката и обезценката, не се засягат сметките за отчитане на амортизациите. Предвидено е резултатите от последващото оценяване да се отразяват по счетоводен път единствено чрез сметки от **гр. 78 Увеличение/намаление на нетните активи от преценка.**

По този начин не се представя вярно и честно имущественото и финансовото състояние на бюджетното предприятие. Всяка една промяна в стойността на даден актив в резултат на последващото оценяване води до изменения в неговата отчетна стойност и неговата балансова стойност. Известно е, че последната представлява разлика между отчетната стойност и натрупаната до момента на преоценката амортизация. Ако амортизацията не се преизчисли съобразно новите стойностни параметри на активите, това ще доведе до невярно и недействително представяне на амортизируемите активи във финансовите отчети на бюджетните организации.

### **Проблеми при счетоводното отчитане на приходите и разходите за бъдещи периоди като обекти на отчитане**

Независимо че е налице поток от средства в периода на извършването (съответно получаването) им, част от тези разходи и приходи оказват влияние върху нетния резултат от дейността на бюджетните организации през следващи отчетни периоди – когато се черпи икономическата изгода от извършения разход, а съответно приходът се признава през периода, когато е отчетен разходът за неговото получаване.

Преди извършените в края на 2013 г. съществени изменения в методологията на счетоводно-отчетния процес на бюджетните организации, този вид разходи и приходи се отчитаха съответно като разходи за бъдещи периоди и приходи за бъдещи периоди. Посочените отчетни обекти се представяха на отделни позиции в годишния финансов отчет на бюджетната организация (счетоводният баланс – съответно в група IV, раздел А от актива относно разходите за бъдещи периоди и статия 2, група III, раздел Б от пасива за приходите за бъдещи периоди).

След направените изменения приходите и разходите за бъдещи периоди бяха премахнати като обекти на счетоводно отчитане. Вместо това се въведе методологията за първоначалното отчитане на разходите и приходите за бъдещи периоди съответно като вземания и задължения по аванси (освен когато приложимата за бюджетните организации счетоводна рамка изисква авансово получени/предоставени суми да се третираат като приход/разход или трансфер) [4].

Вземанията или задълженията по аванси принципно отчитат авансово предоставените или получените средства срещу предоставянето/получаването на определени активи или услуги. Получаването или предоставянето на съответната услуга или актив може да се извърши както в рамките на съответния период, така и през бъдещи периоди. Докато по отношение на приходите и разходите за бъдещи периоди, те се признават задължително през следващ отчетен период. Поради това по-издържано е тези предплатени и получени суми да се отчитат по специално обособени сметки. Това е наложително, поради факта, че не всички авансово платени суми отговарят на дефиницията за активи и следователно биха могли да се представят като актив в баланса на съответната бюджетна организация.

В насока за приложение 18 на МССПС 28 Финансови инструменти: оповестяване е посочено, че „предплатените разходи, за които бъдещата икономическа изгода е доставката на актив или получаването на услуга, а не получаването на парични средства или парични еквиваленти не са финансови активи“ (подч. мое: В.В.). Аналогични разпоредби в посочения стандарт са налице и по отношение на получените авансови приходи [7].

За целта е възможно да се приложи международната счетоводна практика за предприятията извън публичния сектор, съгласно която разходите и приходите за бъдещи периоди счетоводно да се отчитат като предплатени разходи и съответно като предплатени приходи чрез отделни синтетични сметки.

Представянето на информация във финансовия отчет (баланса) на бюджетната организация също следва да бъде в отделни позиции: предплатени разходи (в актива) и предплатени приходи (в пасива).

### **Проблеми при счетоводното отчитане на придобиването и ремонта на активи по стопански начин**

Пример в това отношение са разходите от **гр. 65 Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин** от Сметкоплана на бюджетните организации. Посочените сметки се използват за отчитане процеса на придобиване на активи, както и техният ремонт, извършвани по стопански начин. Чрез посочената сметка се натрупват всички разходи, които бюджетната организация извършва пряко във връзка с придобиването на съответния актив. Указанията за използването на тези групи сметки обаче са в противоречие с утвърдената счетоводна методология. Този проблем е обект на изследване от други автори, които са работили по посочената проблематика [8]. Независимо, че посочените сметки фигурират в **раздел 6 Сметки за разходи** организацията на тяхното счетоводно отчитане изисква първоначално посочените сметки да се кредитират в края на отчетния период, срещу дебитиране на съответните сметки за отчитане на придобиваните по стопански начин активи.

В случаите, когато в края на отчетния период процесът по придобиване или ремонтните дейности не са завършени, се дебитират сметки от **гр. 207 Дълготрайни материални активи в процес на придобиване**. След това посочените сметки се дебитират срещу кредитиране на **сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода**. Използването на сметките от **гр. 65 Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин** в текущото счетоводно отчитане на дейността на предприятията от публичния сектор е продиктувано с цел спазване на процедурите по годишното счетоводно приключване [9]. Тъй като бюджетните

предприятия са задължени да представят оборотна ведомост преди операциите по годишното приключване в министерството на финансите е необходимо да се постигне сравнение между оборотите по сметките. Проблемите при така организирания модел на счетоводно отчитане могат да се представят в следните насоки:

- водене на сметките от **гр. 65 Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин** в противоречие с установените правила за водене на сметките от раздел 6 в Сметкоплана на бюджетните организации;

- показване на нереални обороти по **сметка 1201 Изменение на нетните активи за периода**. Независимо, че салдото по сметка 1201 показва действителния финансов резултат на бюджетните предприятия, съгласно този модел за използване на сметките от **гр. 65 Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин** не се показват реалните обороти по сметка 1201. Всичко това налага преосмисляне на организацията на процедурите по годишното счетоводно приключване и изготвяне на оборотните ведомости преди приключвателните операции. Това може да се изразява чрез използването на сметки от други раздели, тъй като в случая предназначението на сметките от **гр. 65 Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин** освен да се установи себестойността на ремонта или строителството е да служат за изравняване на оборотите на оборотната ведомост, която се съставя преди приключвателните операции. Тъй като сметките от **гр. 60 Разходи по икономически елементи** не следва да се приключват при съставянето на тази оборотна ведомост в Министерството на финансите и Сметната палата, сметки от **гр. 65 Разходи за придобиване на активи, текущ и основен ремонт по стопански начин** служат за изравняване на техните дебитни обороти.

#### **Проблеми при счетоводното отчитане на промените в размера на провизиите**

Последващата промяна в размера на провизиите от счетоводна гледна точка се разглежда, като промяна в счетоводните приблизителни оценки и ще се отрази когато изменението в размера на формираната провизия е в посока на намаление, от счетоводна гледна точка това ще се отрази, като сторниран разход за провизии, чрез дебитиране на съответните сметки за счетоводно отчитане на задълженията за провизии и кредитиране на сметки от **раздел 6 Сметки за разходи**, свързани със сторниране на начислените разходи за провизии. Аналогичен е случаят и по отношение на счетоводното отчитане на сторнирането на провизиите, свързани с отпуските на персонала в бюджетните организации – за тяхното счетоводно отчитане също се използват сметки от **раздел 6 Сметки за разходи**, предназначени за счетоводно отчитане на провизиите. По-издържано в методологическо отношение е използването или на метода на червеното сторнировъчно записване (тогава, когато размера на провизията се променя в посока намаление в рамките на същия отчетен период).

Когато изменението е през следващи отчетни периоди по-удачен е вариантът да се използват сметки от **раздел 7 Сметки за приходи, трансфери и преоценки**. Тъй като сметката за провизиране на задълженията към персонала във връзка с неизползвани отпуски се приключва в края на годината със сметка 1201, сторнирането на разход, който вече е приключен не би трябвало да се

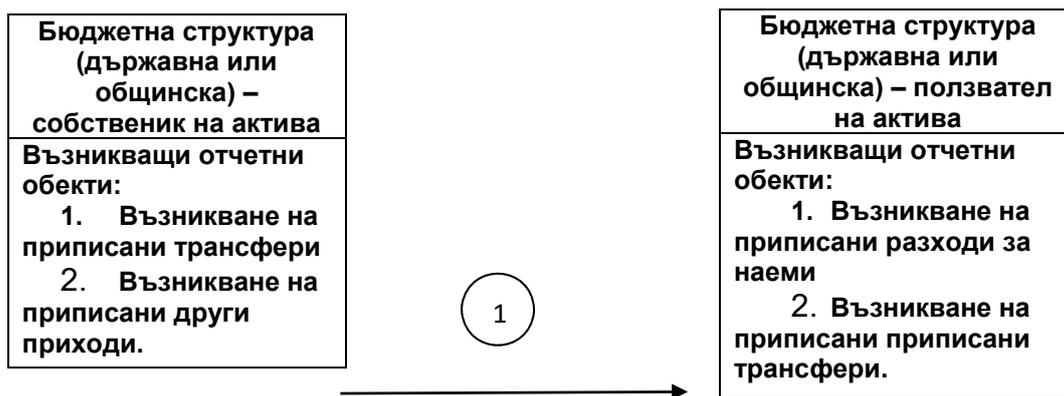
смята за правилно от гледна точка на организацията на текущото счетоводно отчитане.

### Проблеми при счетоводното отчитане на приписаните приходи и разходи

Приписаните приходи и разходи са обекти на отчитане, които също са предпоставка за дискусия относно организацията на счетоводно-отчетния процес в публичния сектор и са доказателство за съществуващи неясноти в нормативното регламентиране. В приложимото счетоводно законодателство, като „приписани“ са дефинирани тези приходи, разходи и трансфери, които не представляват явна транзакция или явно отразени суми в първичните документи, а по-скоро като скрит, съпътстващ резултат [10]. Те възникват в резултат на различни стопански операции, но най-често в случаите на предоставяне на активи, които са публична държавна или публична общинска собственост между бюджетни организации.

Предоставяният при тези условия актив продължава да се отчита във финансовите отчети (баланса) на бюджетната организация, която е негов собственик.

Схематично посоченият процес може да се представи по следния начин:



Легенда:

1. Предоставено право на ползване на актива

**Схема 1.** Възникващи обекти на отчитане

От представената характеристика на приписаните приходи и разходи, както и възникващите обекти на счетоводно отчитане може да се направи извода, че за уреждането на възникналите взаимоотношения не се използва паричен ресурс. В този ред на мисли възниква логическият въпрос: Основателно ли е приписаните приходи и приписаните разходи да се отчитат чрез сметки от раздели **6 Сметки за разходи** и **7 Сметки за приходи, трансфери и преоценки**?

Съгласно пар. 5.29 на Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от предприятията в публичния сектор (наричана за кратко Рамката, доп. мое: В. В.), приходите представляват: „увеличения в нетното финансово състояние на предприятието, различни от увеличенията, произтичащи от вноски в собствеността“.

В пар. 5. 30 на Рамката разходите представляват: „намаления в нетното финансово състояние на предприятието, различни от намаленията, произтичащи от разпределението на собствеността“ [11].

При бюджетната структура – собственик на актива, която предоставя правото му за ползване, възникналите отчетни обекти се отчитат чрез дебитирането и кредитирането на сметки от **раздел 7 Сметки за приходи, трансфери и преоценки**. В бюджетната организация – ползвател на актива възникналите приписани приходи и разходи се отчитат съответно чрез дебитирането на сметки от **раздел 6 Сметки за разходи** и кредитирането на сметки от **раздел 7 Сметки за приходи, трансфери и преоценки**. Следователно отчитането на приписаните приходи и разходи не поражда нито реално увеличение, нито реално намаление в нетното финансово състояние на бюджетната организация. Налице е номинално изменение в резултата. Поради това по-издържано е приписаните приходи и разходи да се отчитат чрез използването на задбалансови счетоводни сметки.

Представените накратко постановки в настоящото изложение не изчерпват съвкупността от проблеми по отношение на организацията на счетоводното отчитане в предприятията от публичния сектор.

Видно е, че те са следствие от неяснотите в приложимото счетоводно законодателство в областта на публичния сектор у нас.

В специализираната литература, като решение на посочения проблем се предлага приемането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, като основна методологическа база за счетоводно отчитане. По този начин „ще се реализира процесът на стандартизация и усъвършенстване на счетоводството в предприятията от публичния сектор“ [8].

Въпреки въвеждането на международните стандарти като „общ счетоводен език“, организацията на счетоводно-отчетния процес в предприятията от публичния сектор в отделните страни се влияе от определени условия. В специализираната литература те се обособяват в следните насоки, Mueller, Gernon, Meek (1987):

- политическите и икономическите връзки с други страни;
- правната система;
- нивото на инфлация [12].

Предвид множеството противоречия в постановките, които понастоящем регламентират счетоводно-отчетния процес в предприятията от публичния сектор е необходимо осигуряването на преходен период, през който да се извърши цялостна редакция в нормативната ни уредба, чрез които да се създаде такава организация на счетоводството, при която преминаването към Международните счетоводни стандарти да се извърши плавно и без допълнителни затруднения.

Въвеждането на международните счетоводни стандарти за публичния сектор следва да се извърши при съобразяване на особеностите в икономическото развитие на страната ни.

### **Библиография**

[1] Министерство на финансите (2004). ДДС 20 от 14. 12. 2004 г. относно: Прилагането на националните счетоводни стандарти от бюджетните организации, 1-72.

[2] Международна федерация на счетоводителите. (2017). <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb> (посл. посещение: 10 октомври 2020 г.)

[3] Закон за публичните финанси –Държавен вестник, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп., бр. 91 от 14 ноември 2017 г.

[4] Министерство на финансите (2013). ДДС 14 от 30. 12. 2013 г. относно: Сметкоплан на бюджетните организации, с. 1-29.

[5] Министерство на финансите (2016). ДДС 05 от 30.09.2016 г. относно: Начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации, с. 6.

[6] Министерство на финансите (2017). ДДС 07 от 22. 12. 2017 г. относно: ДДС 7/ 2017 г. относно: Годишното счетоводно приключване и представяне на годишните отчети за касовото изпълнение, оборотните ведомости и друга отчетна информация за 2017 г., както и публикуване на годишните финансови отчети за 2017 г. на бюджетните организации, считано от 2018 г., с. 19.

[7] International public sector accounting standart (IPSAS) 28 Financial instruments: presentation – МССПС 28 Финансови инструменти: представяне. Handbook of international accounting pronouncements. International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, p. 981 - [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2020\\_Volume-2\\_Web.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2020_Volume-2_Web.pdf) (посл. посещение: 13 октомври 2020 г.)

[8] Фесчиян, Даниела. (2018). Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор. Издателски комплекс – УНСС, София, 51 – 130.

[9] Ималова, Диана. Годишно счетоводно приключване и с-ъставяне на годишни финансови отчети за 2018 в бюджетните организации// А к т и в, 2019, бр. 2 , с. 8-17.

[10] Бюджетно счетоводство (2002): Новият сметкоплан на бюджетните организации . Нова Звезда, София, 2002, с. 21.

[11] The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities (2014) - Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от предприятията в публичния сектор - <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf> (посл. посещение: 8 октомври 2020 г.), p. 55.

[12] Mueller, G., Gernon, H., Meek, G.(1987). Accounting – an international perspective. Illinois: Homewood, p. 32- 33.