

ДОКЛАД

за резултатите от
финансовите одити на
Сметната палата,
осъществени през 2020 г.





ДОКЛАД

**за резултатите от финансовите одити на Сметната палата,
осъществени през 2020 г.**

СЪДЪРЖАНИЕ

| | |
|--|----|
| 1. Цели на финансовия одит | 3 |
| 2. Прилагане на международно признатите одитни стандарти | 4 |
| 3. Рамка за финансово отчитане за 2019 г. | 4 |
| 4. Приемливост на рамката за финансова отчетност | 8 |
| 5. Бъдещо развитие на рамката за финансово отчитане в публичния сектор | 9 |
| 6. Резултати от финансовите одити на ГФО за 2019 г. | 11 |
| 6.1. Системни слабости, констатирани при финансови одити на министерства, ведомства и държавни висши училища | 13 |
| 6.2. Системни слабости, констатирани при финансови одити на общини | 15 |
| 7. Изводи от одитите на ГФО за 2019 г. | 18 |
| 7.1. Слабости при изготвяне на финансовия отчет | 19 |
| 7.2. Слабости при организацията на счетоводната отчетност | 20 |
| 8. Заключение | 23 |

1. Цели на финансовия одит

През 2020 г. Сметната палата извършва финансов одит на годишните финансови отчети на бюджетните организации, които се отнасят за 2019 г. Финансовият одит представлява **изразяване на независимо одитно мнение с разумна степен на сигурност** дали годишният финансов отчет на бюджетната организация е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Следователно, одитното мнение не изразява сигурност за бъдещата жизнеспособност на организацията, нито за ефективността или ефикасността, с която ръководството е провеждало дейността на бюджетната организация.



С одитното мнение се цели повишаване на **степената на доверие** на потребителите на информацията относно финансовия отчет. Международно признатите одитни стандарти изискват от одитора да изрази мнение, след като получи **разумна степен на увереност** относно това дали финансовият отчет, като цяло, не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка. Одитното мнение може да бъде немодифицирано, квалифицирано или отрицателно. **Немодифицираното мнение** означава, че **одитираният финансов отчет не съдържа съществени неправилно отчетени суми**, а в приложението към него няма пропуски на важна за потребителите нефинансова информация. Финансов отчет, върху който Сметната палата е изразила немодифицирано мнение, **дава вярна и честна представа** за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на бюджетната организация. **Квалифицирано мнение** се изразява, когато **в одитирания финансов отчет има съществени неправилно отчетени суми** или пропуск на важна нефинансова информация, **но техният ефект е ограничен**. Финансов отчет, върху който Сметната палата е изразила квалифицирано мнение, **дава вярна и честна представа** за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на бюджетната организация, **с изключение на ефекта от неправилно отчетените суми или пропуски**. **Отрицателно мнение** се формира, когато **в одитирания финансов отчет има съществени неправилно отчетени суми** или пропуски на важна нефинансова информация, **чийто ефект е всеобхватен**. Финансов отчет, върху който Сметната палата е изразила отрицателно мнение, **не дава вярна и честна представа** за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на бюджетната организация. В редки случаи, когато са налице **обстоятелства¹, възпрепятстващи одитора да извърши необходимите одитни процедури**, Сметната палата **отказва да изрази мнение**. За финансов отчет, относно който Сметната палата е отказала да изрази мнение, **не може да се направи извод дали дава вярна и честна представа** за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на

бюджетната организация.

Краткото описание на тези същностни характеристики на финансовия одит показва, че **ползите от одита** са функция на две условия. Първо, осъществяване на одита в съответствие с международно признатите одитни стандарти. Второ, прилагане в публичния сектор на рамка за финансово отчитане, която подобрява качеството и прозрачността на финансовото отчитане, като предоставя информация за взимането на управленски решения.

2. Прилагане на международно признатите одитни стандарти

Сметната палата прилага в своята дейност принципите и процедурите, заложи в Международните одиторски стандарти (МОС) и Международните стандарти на върховните одитни институции (МСВОИ). Методиката за одитна дейност е подробно разписана в *Наръчника за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност на Сметната палата*. Наръчникът се актуализира след анализ на практиката по прилагането му и в съответствие с развитието на одитните стандарти. Одитните дирекции се подпомагат при прилагане на международно признатите одитни стандарти от специализираната дирекция „Развитие на одитната дейност“. Неизменна част от изискванията на одитните стандарти, съответно включена в Наръчника, е контролът върху качеството на одитната дейност, който чрез политики и процедури следи за прилагането на МСВОИ.

3. Рамка за финансово отчитане за 2019 г.

Осъществяването на счетоводната отчетност в публичния сектор в България се регламентира основно чрез:

- Закон за публичните финанси;
- Закон за счетоводството;
- Национални счетоводни стандарти (отменени, но приложими за бюджетните предприятия);
- Указания на Министерството на финансите, дадени с ДДС № 20 от 2004 г., насочени към адаптиране на Националните счетоводни стандарти;
- Указания на Министерството на финансите, дадени с ДДС № 14 от 2013 г. във връзка с прилагане на Сметкоплана на бюджетните организации и допълнителни указания, дадени в ДДС № 08 от 2014 г. за отчитането на определени операции, активи и пасиви в контекста на прилагането на Сметкоплана на бюджетните организации;
- Указания на Министерството на финансите, дадени с ДДС № 05 от 2016 г. относно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации;
- Указания на Министерството на финансите, дадени с ДДС № 06 от 23.12.2019 г. относно годишното счетоводно приключване и представяне на годишните отчети за касовото изпълнение, оборотните ведомости и друга отчетна информация за 2019 г., както и публикуване на годишните финансови отчети за 2020 г. на бюджетните организации

- Единната бюджетна класификация за 2019 г., утвърдена от министъра на финансите за отчитане на стопанските операции на касова основа;
- Други указания на министъра на финансите, издадени на основание чл. 133, ал. 5, чл. 167 и чл. 170 от ЗПФ.



Рамката за финансово отчитане в публичния сектор в България се регламентира предимно в глава петнадесета „Бюджетно счетоводство“ на Закона за публичните финанси. Министърът на финансите **утвърждава счетоводни стандарти и сметкоплан** и дава указания на бюджетните организации, които следва да са в съответствие със:

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

И през 2019 г. продължава да е в сила писмо ДДС № 20 от 14.12.2004, с което министърът на финансите е дал указания относно приложимостта **от бюджетните предприятия на Националните счетоводни стандарти (НСС)**ⁱⁱⁱ. За периода 2004 - 2019 г. към това указание, основополагащо за отчетността в публичния сектор, са добавени значителен брой допълнителни указания на дирекция „Държавно съкровище“ (ДДС) и дирекция „Финанси на общините“ (ФО). С тях се регламентират разнообразни въпроси, свързани с отчетността – Единна бюджетна класификация за годината, сметкоплан, указания за месечни, тримесечни и годишни финансови отчети, изисквания за предоставяне на информация и не на последно място промени, свързани със счетоводното отчитане на активи, пасиви, приходи и разходи^{iv}.

С указание от 2005 г.^v министърът на финансите **определя, че разпоредбите на ДДС № 20 от 2004 г. продължават да се прилагат за бюджетните предприятия, независимо от отмяната на Националните счетоводни стандарти** ^{vi}. Отмяната на НСС засяга само прекратяване прилагането им от небюджетните предприятия и предвид разпоредбите на § 41, ал. 3 от ЗДБРБ за 2005 г. и чл. 5а, ал. 3 от Закона за счетоводството^{vii} не води автоматично до промяна или отмяна на начина на прилагането им като елемент от счетоводната рамка за бюджетните предприятия без наличието на изрични указания на МФ, издадени на базата на тези законови разпоредби.

В общите разпоредби на действащите за публичния сектор НСС е посочено, че

счетоводството се осъществява, като се прилага концепцията за поддържане на финансовия капитал. **Това противоречи на широко разпространеното разбиране^{viii}, че основната цел на повечето бюджетни предприятия е оказването на публични услуги на обществото, а не генерирането на печалба и възвращаемост на собствениците.** Гореспоменатите указания спомагат за адаптиране на счетоводните стандарти за публичния сектор, но базата, върху която това се прави, си остава предназначена за реалния сектор.

Изискването бюджетните предприятия да изготвят и представят годишните си финансови отчети на база на счетоводни стандарти за публичния сектор, разработени в съответствие Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), е залегнало в Закона за счетоводството^{ix} от 2001 г. След измененията на ЗСч^x през 2013 г. същото изискване е пренесено в чл. 164 от Закона за публичните финанси, който е в сила от 01.01.2014 г. **Въпреки това до настоящия момент счетоводни стандарти за публичния сектор в България не са утвърдени и публикувани.**

Посочените по-горе фактори създават редица затруднения и предизвикателства пред лицата, съставители на финансови отчети в публичния сектор, и пред одиторите, извършващи финансов одит. **Указанията на министъра на финансите въвеждат изисквания по отношение на отделни текстове и понятия от НСС (отм.), които в следващите редакции на стандартите са отпаднали или са променени.** Пример за тези проблеми са първоначалното признаване на активите и оценките след първоначално признаване. Съгласно даденото указание от министъра на финансите^{xi} по отношение на оценките след първоначално признаване на ДМА са приложими разпоредбите на т. 7.1 (препоръчителен подход) и 7.2 (допустим алтернативен подход) от НСС 16 (отм.). Разпоредбата на т. 7.2. от НСС 16 е отменена^{xii}, но липсва указание от страна на министъра на финансите, като методологичен орган по смисъла на ЗПФ, по отношение на отчетността на бюджетните организации в конкретната ситуация. Подобни примери могат да бъдат посочени и за редица други въпроси в т.ч.: подход при класифицирането на активите по отделни счетоводни сметки от СБО, отчитането на стопанските операции на касова основа, в т.ч. капиталовите разходи, конкретни дефиниции за прилагане на вече издадени указания (напр. понятия като прилежаща земя/терен; инфраструктурен обект и др.), които не са конкретизирани в издадените до момента указания от страна на министъра на финансите.

Някои указания на министъра на финансите въвеждат изисквания, които невинаги съответстват напълно с дефинираните в Закона за счетоводството принципи^{xiii}. Пример за такива указания са изискванията на т. 18.1 от ДДС № 20 от 2004 г. и на т. 21 от ДДС № 10 от 2009 г., в съответствие с които **приходите от данъци, мита и такси с данъчен характер се отчитат на касова основа. Следователно тези приходи и съответните вземания не се признават текущо, а се отчитат, когато бъдат получени паричните средства.** Това е в противоречие с **принципа за начисляване^{xiv}, който изисква ефектите от сделки и други събития да се признават в момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и да се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.** Отчитането на данъците на начислена основа е предизвикателство, което е идентифицирано на ниво ЕС в редица анализи и са планирани бъдещи действия^{xv}.

Друг пример е изискването на т. 86 от ДДС № 7 от 2017 г. считано от 2018 г. преглед за обезценка ще се извършва най-малко веднъж на три години. Това на практика означава, че **бюджетните организации не са задължени да правят ежегоден преглед за обезценка, т.е. да оценяват към края на всеки отчетен период^{xvi} дали съществуват индикации, че стойността на даден актив е обезценена и в случай на такива индикации да изчисляват**

възстановимата стойност на актива. Възниква предпоставка за неспазване на принципа за предпазливост^{xvii}, който изисква оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат.

Считано от 01.01.2017 г. нов момент в отчетността на бюджетните организации е начисляването на **амортизации на нефинансови дълготрайни активи**, регламентирано с ДДС № 05 от 2016 г. В процеса на извършване на одитите на годишните финансови отчети за 2017 г. Сметната палата констатира^{xviii}, че е налице **различно тълкуване и прилагане на правилата, когато в индивидуалния амортизационен план на даден актив е необходима промяна**. Сметната палата отправя следните предложения и препоръки към Министерството на финансите:

- да се прецизира дефиницията за „амортизируема стойност“, дадена с т. 9, буква „ж“ от ДДС № 05 от 2016 г., като се добави ново изречение: „При промяна в амортизационния план тази стойност се изчислява като разлика между отчетната стойност на актива, неговата остатъчна стойност и начислената до момента амортизация.“ или „При промяна в амортизационния план тази стойност се изчислява като разлика между балансовата стойност на актива и неговата остатъчна стойност.“. Действащата в момента дефиниция за „амортизируема стойност“ не е достатъчно ясна, тъй като не отчита натрупаната към момента на промяната на амортизационния план амортизация на актива, а това е предпоставка за грешки. Според Сметната палата пояснението за „амортизируема стойност“ в Коментарите по методологически въпроси на МФ, публикувани в края на 2019 г., затвърждава действащата дефиниция и няма да допринесе за по-доброто ѝ разбиране.

- да се запише изрично, че при промяна в параметрите на амортизационния план, амортизационната норма следва да бъде преизчислена така, че да отразява полезния срок на актива. т.е. преизчисляването следва да се извърши за остатъчния, а не за полезния срок на актива, тъй като се касае не за първоначално стартиране на начисляване на амортизации, а за продължение на започнал вече амортизационен процес;

- да се конкретизира подходът за промяна в амортизационния план вследствие на преоценки и обезценки, определяне на нов метод на амортизация, нов срок на годност или нова остатъчна стойност, капитализиране на последващи разходи и други събития, включително от кой момент следва да се измени амортизационният план (месеца, следващ месеца на промяна, тримесечие, следващ отчетен период).



Независимо, че е част от финансовия одит и преди 2020 г., въпроса с принципа за „действащо предприятие“ стана по-актуален след обявяването на извънредно положение на 13.03.2020 г. Този принцип е дефиниран в чл.26, ал.1 от Закона за счетоводството, но съответните текстове от НСС 1 не са приложими за бюджетните предприятия, съгласно т.7

от ДДС № 20 от 2004 г. В същото време, МСВОИ 1570 дефинира отговорности на Сметната палата, независимо дали рамката за финансово отчитане съдържа конкретни изисквания или е въведен само принципа на действащо предприятие. По тази причина, Сметната палата уведоми Министерство на финансите и одитираните организации за тези свои отговорности, които преимуществено се отнасят за ГФО за 2020 г. Отчитайки т.10.1. от ДДС №20/2004 г. и факта, че нормативните срокове за изготвяне на ГФО за 2019 г. са преди 13.03.2020 г., то епидемията от COVID-19, която представлява некorigиращо събитие не се очаква да бъде оповестявана в ГФО за 2019 г.

4. Приемливост на рамката за финансово отчитане в публичния сектор

Международен стандарт на върховните одитни институции (МСВОИ) 1210 *Договаряне на условията на одитните ангажименти* установява изискванията и предоставя насоки относно **определянето от одитора на приемливостта на приложимата рамка** за финансово отчитане. Сметната палата отчита фактори като естеството на организацията, цел на финансовия отчет, характер на финансовия отчет, законовите разпоредби. Финансовият отчет, изготвян от бюджетните организации в България, е **финансов отчет с общо предназначение и следва да удовлетворява общите потребности от информация на широк кръг потребители**. Качествените характеристики на информацията във финансовите отчети на бюджетните организации, които са с общо предназначение, е подходящо да бъдат изследвани, отчитайки изискванията на **единствения международно признат набор от счетоводни стандарти**^{xix} - **Международните счетоводни стандарти за публичния сектор** на Международната федерация на счетоводителите. Характеристиките, които правят информацията полезна за потребителите и спомагат за постигане на целите на финансовото отчитане, са^{xx}:

- **Уместност** – информацията следва да потвърждава или променя минали или настоящи очаквания на потребителите, както и в определена степен да предсказва бъдещите възможности на организация да оказва публични услуги, постига целите на организацията, да разполага с необходимите ресурси за това.
- **Честно представяне** – постига се когато описанието на икономическите и други събития е пълно, неутрално и без съществени неточности. Пропускането на информация може да бъде подвеждащо за потребителите. Неутралността е важна, защото липсата на предубеждение при представянето на информацията няма да позволи поднасянето на информация, така че да се представят предопределени резултати.
- **Разбираемост** – информацията следва да се представя по начин, който отговаря на нуждите и отчитайки компетентността на потребителите. Важно е да се отбележи, че се предполага, че потребителите притежават разумно разбиране и знания относно дейностите на бюджетната организация и средата, в която тя функционира, както и че могат да разбират и анализират информацията във финансовите отчети.
- **Навременност** – следва да се отчита дали информацията няма да загуби полезността си преди да бъде на разположение на потребителите.
- **Сравнимост** – позволява да се идентифицират приликите и разликите между

дейностите, процесите, представянето на бюджетните организации. МССПС посочва, че сравнимостта не е качество на отделна част от информация, а по-скоро отношението между частите на информацията. Сравнимостта не следва да бъде бъркана с последователността, представляваща прилагането на едни и същи счетоводни принципи във времето или сред бюджетните организации. Сравнимостта не следва да бъде повлиявана от еднаквостта, което да доведе различни аспекти да изглеждат еднакво.

- **Проверимост** – често се асоциира с изискването независими наблюдатели с различни познания да постигнат общо съгласие, че информацията представя дейността и състоянието на организацията без съществени неточности, както и че счетоводните методи при признаването, измерването или представянето са приложени без грешка или отклонение.

Удовлетворяването на високите изисквания от международно признатата рамка за финансово отчитане е поставено под риск в България, обобщавайки представените съображения:

- Разработване на изискванията за финансова отчетност на бюджетните предприятия на основа на счетоводни стандарти предназначени за частния сектор;
- Липсата на консолидирана рамка за финансово отчитане, за сметка на множество общи и индивидуални указания за осъществяване на отчетността.

5. Бъдещо развитие на рамката за финансово отчитане в публичния сектор

България следва да отчита световните и европейските тенденции, свързани с прилагането на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор от голям брой държави, както и стремежа за създаване на Европейски счетоводни стандарти за публичния сектор (ЕССПС)^{xxi}. Тази инициатива на Европейската комисия (силно поощрявано от Евростат), се наблюдава от Европейската сметна палата, която информира членовете на Контактния комитет (структурата за сътрудничество между Европейската сметна палата и върховните одитни институции на ЕС) за развитието на проекта за ЕССПС и дискусиите, свързани с него.



Съществува хипотезата **Сметната палата да започне да прилага като критерий при изразяване на одиторско мнение постановки на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор.** Така ще бъдат спазени изискванията на

Международните одиторски стандарти^{xxii}, когато съществуват противоречия между рамката за финансово отчитане и източниците, от които може да се получават насоки за нейното приложение, или сред източниците, които обхващат рамката за финансово отчитане, **с приоритет да се прилага най-авторитетният източник.**

Препоръчваме да бъде преосмислена рамката за финансово отчетност в България, като по-скоро започне подготовката за приемане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, като се вземат предвид изискванията на ЗПФ, или на Европейски счетоводни стандарти за публичния сектор.

Отчитайки развитието на проекта за въвеждане на ЕССПС и неговия потенциален положителен ефект върху финансовото отчитане в публичния сектор, Сметната палата прие^{xxiii} следната принципна позиция по отношение на ЕССПС, включваща няколко основни пункта:

1. Сметната палата подкрепя **пълното прилагане на принципа за текущо начисляване в публичния сектор**, което ще осигури база за коректно измерване и планиране на дейностите в публичния сектор.
2. Сметната палата подкрепя **приемането на консолидирана рамка за финансово отчитане в публичния сектор**, която да замени действащата в момента рамка, състояща се от множество общи и индивидуални указания за осъществяване на отчетността.
3. Сметната палата **подкрепя инициативата за създаване и приемане на ЕССПС**, с което ще се повиши качеството и прозрачността на финансовото отчитане в публичния сектор и ще се създадат условия за постигане на по-добро финансово управление на обществените ресурси и публичния дълг.
4. Сметната палата ще **подкрепя усилията на Министерство на финансите за модернизиране на счетоводството в публичния сектор** и ще продължава да дава обективна оценка на степента на развитие на финансовата отчетност.
5. Сметната палата ще **наблюдава развитието на проекта за ЕССПС** и ще отчита предизвикателствата, свързани с промяната в рамката за финансово отчитане в публичния сектор.
6. Сметната палата ще **участва активно във форуми и мероприятия**, свързани с финансовото отчитане в публичния сектор.

6. Резултати от финансовите одити на ГФО за 2019 г.

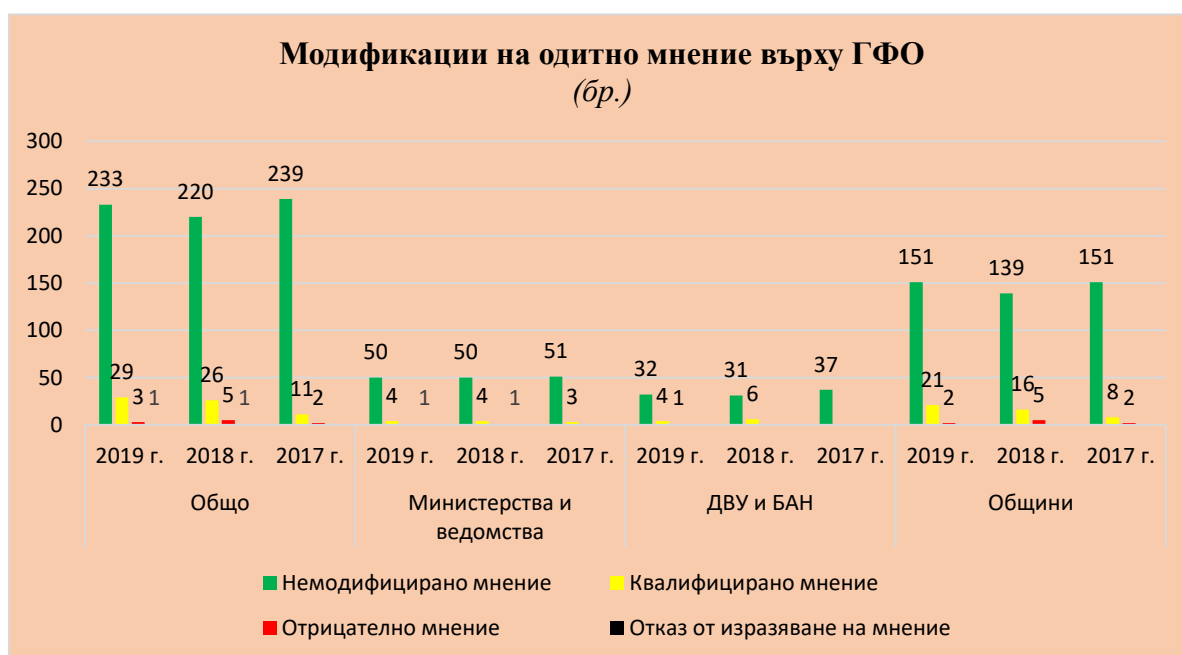
Сметната палата адаптира успешно одитната си дейност към новите условия на пандемия от COVID-19 през 2020 г. Премина се към предимно дистанционна форма на работа и засилено използване на електронни технологии за комуникация, включително за получаване на одитни доказателства. В това сме улеснени от дългогодишното използване на одитен софтуер в нашата работа. Успяхме да приключи всички планирани финансови одити. Сметната палата прие общо 266 одитни доклада за извършени финансови одити на ГФО на бюджетните организации за 2019 г. Значителен брой са немодифицираните мнения, които представляват 88% от общия брой изразени мнения^{xxiv} върху финансови отчети (*Фигура 1*). Причината за това е възможността **установените от одиторите неправилни отчитания да се коригират** по време на финансовия одит. Целта на корекциите е **ГФО да дава вярна и честна представа за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на**

бюджетната организация, а оттам да бъде и **надеждна база за вземане на управленски решения на институционално, регионално и национално ниво**. Броят немодифицирани мнения е индикатор за **степената на спазване на изискванията** на приложимата рамка за финансовото отчитане, но **не и за качеството на отчетността в публичния сектор, което е функция от естеството на рамката за финансово отчитане**.

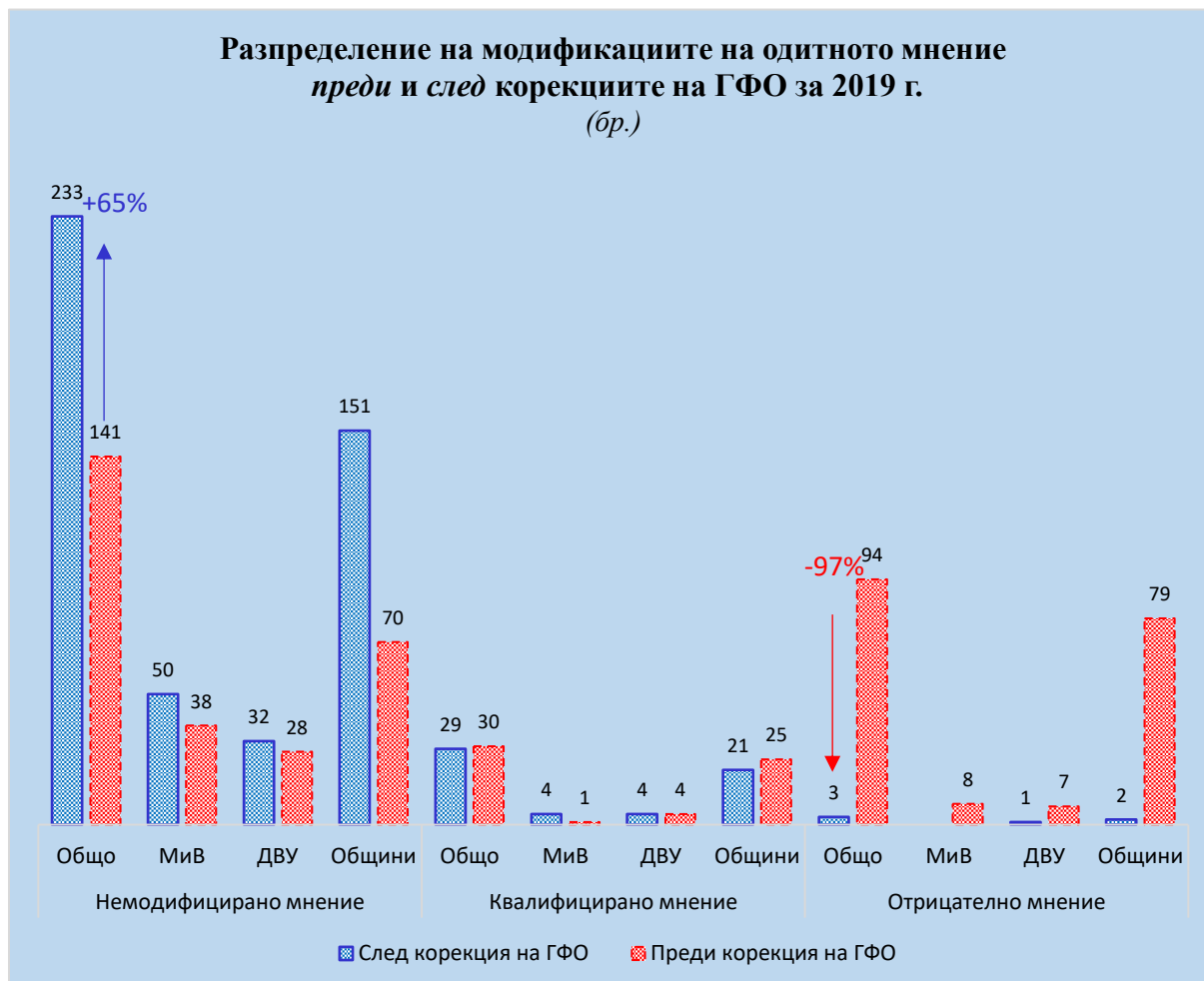
След ръста през 2018 г. спрямо 2017 г., е налице сравнителна устойчивост за 2019 г. в броя на модифицираните мнения при общините. Основните причини за тази тенденция са две:

- Финансовите отчети на общините с по-малък бюджет, при които вероятността от неправилни отчитания е по-ниска, се одитират през септември-октомври, когато възможностите за корекции са ограничени. Сметната палата одитира значимите на национално ниво централни органи и общини в периода март-юли.
- Установяват се повече неправилни отчитания като стойност (Фигури 6, 7 и 8).

Фигура 1



Фигура 2



На *Фигура 2* е представен **положителният ефект на корекциите^{xxv}** на неправилни отчитания върху надеждността на информацията в ГФО, изразена чрез броя на модификациите на одитните мнения за 2019 г. Ако не бяха извършени корекции, Сметната палата би изразила **отрицателно мнение** по финансовите отчети на 94 бюджетни организации и **квалифицирано мнение** по финансовите отчети на 30 бюджетни организации. **В резултат на корекциите броят на отрицателните мнения е намалял с 97%. За сметка на това немодифицираните мнения са нараснали с 65%.** Това означава, че в резултат на корекциите на установените от Сметната палата **неправилни отчитания** значително се е увеличил броят на финансовите отчети, които дават **вярна и честна представа за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на отделните бюджетни организации.** Най-съществена промяна се наблюдава при общините, при които немодифицираните мнения са се увеличили с 81 броя или със 116%.



При формиране на одитно мнение Сметната палата определя ефекта на всяка счетоводна грешка според проявлението ѝ върху одитирания годишен финансов отчет. Проявлението на грешките от своя страна зависи от правилата за счетоводно отчитане. Размерът на грешката сам по себе си не е определящ. Някои грешки не се отразяват върху сумите във финансовия отчет. Техният ефект е нулев и не се взимат предвид при формиране на одитното мнение. Други грешки влияят на сумите във финансовия отчет и водят до неправилни отчитания. Възможно е една грешка да засегне едновременно няколко позиции от годишния финансов отчет, т.е. една грешка да доведе до няколко неправилни отчитания. За определяне на ефекта от грешките във финансовия отчет се прилага набор от правила, сред които:

- Сума по дадена позиция, грешно отчетена в една отчетна група вместо друга – едно неправилно отчитане в едната от двете отчетни групи;
- Грешка едновременно на касова и начислена основа – толкова неправилни отчитания, колкото са засегнатите позиции на ГФО;
- Грешка, която оказва влияние върху ОПР и Баланс – посочват се неправилни отчитания както за ОПР, така и за Баланса.

6.1. Системни слабости, констатирани при финансови одити на министерства, ведомства и държавни висши училища

Установяват се следните групи грешки и нередности, които остават **некоригирани** във финансовите отчети:

- **Неправилно определяне на разходите за амортизация** след настъпване на

събития, водещи до промяна в амортизационния план (обезценка, основен ремонт, промяна на полезния живот на актива и др.) и отклонения при първоначално отчитане и обезценка на дълготрайни материални активи, включително формално документирана инвентаризация без фактическа проверка на активите и пасивите. Това влияе както на размера на разходите за амортизация, така и на балансовата стойност на нефинансовите дълготрайни активи (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.).

- **Неправилно осчетоводени банкови гаранции, ангажименти и провизии**, което обикновено води до подценяване на разходи и балансови и задбалансови пасиви.
- **Не се отразяват промените в дяловото участие** на бюджетните организации в капитала на търговски дружества (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.). В резултат на това в ГФО некоректно се представят дяловете и акциите и приходите, свързани с тях.
- **Неправилно осчетоводени ангажименти и провизии** (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.), което обикновено води до подценяване на разходи и балансови и задбалансови пасиви.
- **Неправилно класифициране на активи, пасиви, приходи, разходи и трансфери** по счетоводните сметки от СБО и параграфите от ЕБК (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.), вследствие на което позициите в баланса, ОПР и ОКИ са представени с некоректни суми.

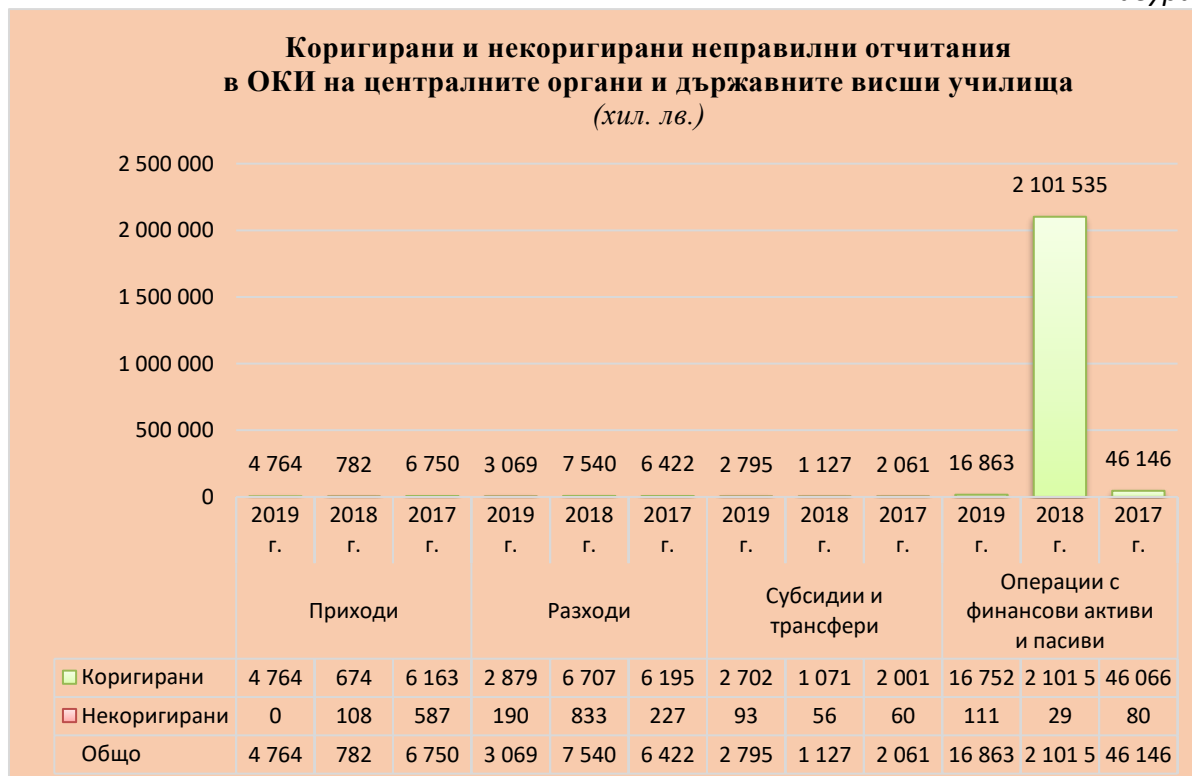
В процеса на одита на финансовите отчети, някои грешки и нередности в министерства, ведомства и държавни висши училища са **коригирани**:

- ✓ Коригиране на разходите за амортизации, с което се постига и вярно представяне на балансовата стойност на амортизируемите активи.
- ✓ Признати неотчетени активи, пасиви, приходи и разходи (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.). С тази корекция се постига честно представяне, като се осигурява пълнота на информацията във финансовия отчет.
- ✓ Отстранени са грешки, предимно технически, при попълването на ОКИ, за да се постигне вярно представяне на касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и чуждите средства (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.).
- ✓ Правилно класифициране на активи, пасиви, приходи, разходи и трансфери по счетоводните сметки от СБО и параграфите от ЕБК (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.), вследствие на което позициите в баланса, ОПР и ОКИ са представени с коректни суми.

Фигура 3



Фигура 5



Фигура 4



6.2. Системни слабости, констатирани при финансови одити на общини

Установяват се следните групи грешки и нередности, които остават **некоригирани** във финансовите отчети:

- Неправилно определяне на разходите за амортизация след настъпване на събития, водещи до промяна в амортизационния план (обезценка, основен ремонт, промяна на полезния живот на актива и др.). Неправилно начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи в резултат на неправилно определен срок на годност (несъобразен с годината на придобиване, физическото и морално състояние на активите) и неопределяне на остатъчна стойност на активите. Това влияе както на размера на разходите за амортизация, така и на балансовата стойност на нефинансовите дълготрайни активи. (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.)

- Неправилно класифициране на активи, пасиви, приходи, разходи и трансфери по счетоводните сметки от СБО и параграфите от ЕБК (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.), вследствие на което позициите в баланса, ОПР и ОКИ са представени с некоректни суми.

- Некапитализирани разходи за изграждане и основен ремонт на инфраструктурни обекти (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.), което води до подценяване на стойността на тези активи в баланса, подценяване на разходите за амортизация и завишаване на разходите, капитализирани в отчетна група „Други сметки и дейности“.

▪ Отклонения при осчетоводяване на дяловото участие на общините в търговски дружества, както и при отразяване на промените в дела на тези инвестиции (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.). В резултат на това в ГФО на общините некоректно се представят дяловете и акциите и приходите, свързани с тях.

▪ Неизвършена инвентаризация на активи и пасиви, което е съществен недостатък на вътрешния контрол върху верността на финансовите отчети.

▪ Неосчетоводени или неправилно осчетоводени поети и реализирани ангажименти и нови задължения за разходи, което обикновено води до подценяване на разходи и балансови и задбалансови пасиви.

▪ Непълни оповестявания относно състоянието и изменението на активите, пасивите, приходите и разходите, което ограничава възможността на потребителите на финансовия отчет да вземат информирани решения.

▪ Разходи за изготвяне на общи устройствени планове (ОУП), подробни устройствени планове (ПУП), цифрови модели на терени, кадастрални карти и други подобни планове, са признати в отчетността на общините неправилно като нематериални дълготрайни активи, вместо да се отчитат като текущи разходи, тъй като не е налице пряка връзка между тях и изграждането на конкретен актив или комплекс от активи и не отговарят на критериите за признаване на нематериален актив. В резултат на това се завишава стойността на активите за сметка на стойността на разходите.

▪ Капиталови разходи за строителство и основен ремонт на дълготрайни материални активи не се класифицират в зависимост от степента им на завършеност по съответните сметки за активи и/или като незавършено строителство, производство и основен ремонт. Несвоевременното увеличение на стойността на активи с последващи разходи оказва влияние на размера на дълготрайните активи, както и на стартирането на начисляването на амортизациите.

▪ Неспазени финансови показатели по Закона за публичните финанси.

▪ Не се начисляват приходи и разходи по корективни сметки в края на отчетната годината при наличие на основание за това, което води до неправилно представяне на размера на приходите и разходите за отчетния период (идентифицирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.).

▪ Липса на документална обосновааност на стопанските операции, в резултат на което в ГФО се включват суми, които не могат да бъдат надеждно потвърдени.

Без да оказва влияние на одитното мнение при одитите на ГФО на част от общините е обърнато внимание за ползван временен безлихвен заем от сметката за чужди средства. Ползването на заема е в несъответствие с правната рамка^{xxvi}.

С оглед прилагането на чл.57 от ЗСП, Сметната палата е изпратила одитни доклади за търсене на имуществена или административнонаказателна отговорност. За неспазени показатели по чл. 32, ал. 1; чл. 128, ал. 1 и 4; чл. 130а, ал. 1, т. 4; чл. 94, ал. 3, т. 2 във връзка с чл. 130а, ал. 1, т. 3; чл. 94, ал. 3, т. 3 във връзка с чл. 130а, ал. 1, т. 4; от ЗПФ са изпратени 40 доклада на АДФИ. За неизградено звено за вътрешен одит в съответствие с чл.12, ал. 2, т.3 от ЗВОПС в 4 общини са изпратени докладите на АДФИ. АДФИ уведомяват периодично председателя на Сметната палата за предприетите мерки.

В процеса на одита на финансовите отчети, някои грешки и нередности в общини са **коригирани**:

- ✓ Кориgirани разходи за амортизация, с което се постига и вярно представяне на балансовата стойност на амортизируемите активи.
- ✓ Отчитане на промените в дяловото участие на общините в търговски дружества (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.) с цел коректно да се представят инвестициите в дялове и акции и приходите, произтичащи от тях.
- ✓ Отчетени поети и реализирани ангажименти по договори, банкови гаранции, записи на заповед и други задбалансови активи и пасиви (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.). С тази корекция се постига честно представяне, като се осигурява пълнота на информацията за задбалансовите активи и пасиви във финансовия отчет.
- ✓ Признати неотчетени активи, пасиви, приходи и разходи (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.). С тази корекция се постига честно представяне, като се осигурява пълнота на информацията във финансовия отчет.
- ✓ Отстранени са грешки, предимно технически, при попълването на ОКИ и при консолидирането на финансовите отчети в системата на първостепенните разпоредители, за да се постигне вярно представяне (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г.).
- ✓ Правилно класифициране на активи, пасиви, приходи, разходи и трансфери по счетоводните сметки от СБО и параграфите от ЕБК (коригирано и при одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.), вследствие на което позициите в баланса, ОПР и ОКИ са представени с коректни суми.

Фигура 5



Фигура 6



Фигура 7

7. Изводи от одитите на ГФО за 2019 г.

В резултат на финансовите одити на ГФО за 2019 г. са коригирани неправилни отчитания във финансовите отчети на бюджетните организации в размер на 3,56 млрд. лв.

Сред причините в ГФО да остане некоригирани неправилни отчитания са:

- Различия в мнението на одитора и мнението на ръководството на бюджетните организации по отношение на счетоводното третиране и отчитане на определени събития, трансакции и операции.
- Невъзможност да се коригират неправилни отчитания от предходни периоди, които продължават да оказват влияние на ГФО през одитирания период.
- Размерът на неправилните отчитания не е съществен и няма да повлияе на одитора при преценката относно вида на одитното мнение.

Фигура 8



7.1. Слабости при изготвяне на финансовия отчет

- В трите групи обекти – министерства и ведомства, държавни висши училища и общини се допускат сходни неправилни отчитания по отношение на **класифицирането на приходите и разходите, активите и пасивите по съответните параграфи и подпараграфи от ЕБК и сметки от СБО**. Като основна причина определяме честата промяна в изискванията на нормативната уредба, свързана с финансово-счетоводната отчетност, включително поради

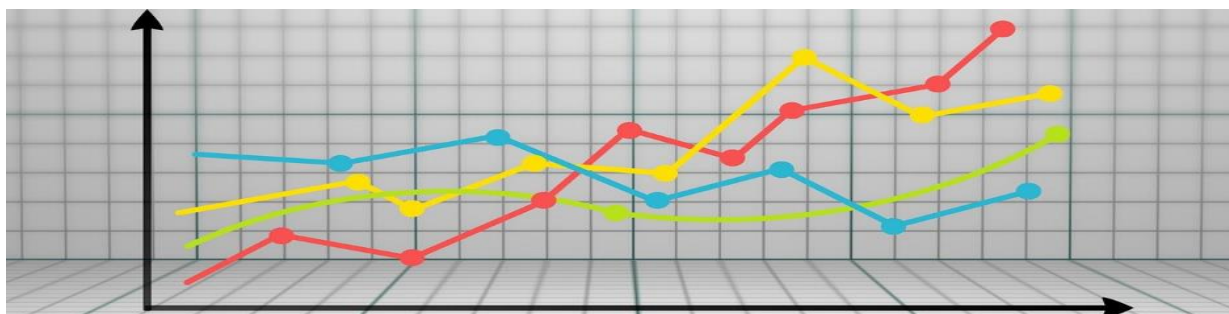
недостатъчно изчерпателните указания от страна на МФ по отношение на нейното прилагане (например, определението за прилежащи към сгради и съоръжения земи, класифицирането на определени групи дълготрайни активи и др.). Неблагоприятен ефект имат и даваните от страна на МФ индивидуални допълнителни пояснения на бюджетни организации, от които често произтичат изключения от общите правила.

- Неспазване на указанията на МФ, относно задължението за извършване на преглед за **обезценка на дълготрайните активи и за провизиране на вземанията** в зависимост от степента на събираемост;
- Не се спазват указанията на МФ за **задбалансово отчитане** на поетите и реализирани ангажименти и/или възникналите нови ангажименти за разходи, условни вземания и задължения;
- Проблеми при идентифицирането и прилагането на относимите принципи от Закона за счетоводството.

7.2. Слабости при организацията на счетоводната отчетност

- Относителният дял на изразените модифицирани (квалифицирани и отрицателни) мнения е най-висок при финансовите одити на ГФО на общините, което е индикатор за **недостатъчен административен капацитет**.
- Липсва изискване за генериране **унифицирана база данни в подходящ електронен формат**, съдържаща всички счетоводни записвания на начислена и касова основа **в системата на първостепенния разпоредител с бюджет**. Използването на единна база за съставяне на финансовия отчет намалява риска от технически грешки при изготвянето и обобщаването на информацията за ГФО, осигурява **проследимост и не ограничава обхвата на одита**, при който се използват специализирани одиторски софтуерни продукти.
- **Неефективен вътрешен контрол** от страна на първостепенните разпоредители с бюджет върху воденето на счетоводна отчетност и бюджетната дисциплина на разпоредителите от по ниска степен.

Посочените слабости при организацията на счетоводната отчетност, с изключение на последната, са идентифицирани и при извършването на одитите на ГФО за 2018 г. и 2017 г.



8. Заключение

Добрата финансова отчетност в публичния сектор **генерира различни ползи** – позволява на широк кръг ползватели на финансова информация да задоволят тази си потребност, подобрява управлението в публичния сектор, спомага за законосъобразността на публичните дейности, повишава доверието на обществото в управлението в публичния сектор и т.н. Това обуславя необходимостта от непрекъснатото ѝ развитие в съответствие с най-добрите международни практики – МССПС и ЕССПС (в процес на разработване). Сметната палата ще подкрепя усилията на Министерство на финансите в тази посока и в същото време ще продължава да дава обективна оценка на степента на развитие на финансовата отчетност.

¹ Например когато ръководството на одитираната организация откаже да предостави или по независещи от него причини не е в състояние да предостави определена информация на одиторите.

² Закон за публичните финанси, чл.164

³ ПМС № 65 от 1998 г., обн. ДВ, бр. 36 от 31.03.1998 г., в сила от 1.01.1998 г., изм. и доп., бр. 51 от 1999 г.; попр., бр. 54 от 1999 г.; изм. и доп., бр. 82 от 1999 г., бр. 3 от 2000 г., бр. 8 и 12 от 2001 г., бр. 22 и 97 от 2002 г., отм. ПМС № 46 от 21.03.2005 г., в сила от 1.01.2005 г.

⁴ Някои примери за указания въвеждащи промени в отчетността са:

- Сметкоплан на бюджетните организации (СБО) от 01.01.2015 г.
- указания за счетоводното отчитане на стопанските операции, регламентирани с ДДС № 14 от 30.12.2013 г. във връзка с прилагане на Сметкоплана на бюджетните организации.
- допълнителни указания за отчитането на определени операции, активи и пасиви в контекста на прилагането на Сметкоплана на бюджетните организации, регламентирани с ДДС № 08 от 16.09.2014 г.
- указания за отчитането на сметките за средства от Европейския съюз от централните органи и от общините, регламентирани с ДДС № 06 и ДДС № 07 от 04.04.2008 г., ФО-2 от 27.01.2015 г. и ДДС № 01 от 26.01.2015 г., както и с ДДС № 03 от 31.03.2016 г.
- указания за начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации, регламентирани с ДДС № 05 от 30.09.2016 г.

⁵ ДДС 08 от 28.06.2005 г., т. 30

⁶ ПМС № 46 от 21.03.2005 г. (ДВ, бр. 30 от 2005 г.), Заклучителни разпоредби, § 1

⁷ Отм. ДВ. бр.95 от 8 Декември 2015 г.

⁸ Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от предприятията в публичния сектор, т. 2

⁹ чл. 23, ал. 4 от ЗСч (отм.) в сила от 01.01.2002 г. до 31.12.2004 г.; чл. 5а, ал. 3 от ЗСч (отм.) в сила от 01.01.2005 г. до 31.12.2013 г.

¹⁰ изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013г.

¹¹ ДДС № 20 от 2004 г., т. 16.23

¹² ДВ, бр. 86 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.

¹³ Чл. 26, ал. 1 от Закона за счетоводството в сила от 01.01.2016 г.

¹⁴ Чл. 26, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството в сила от 01.01.2016 г.

¹⁵ ЕВРОСТАТ, Ърнст и Янг, Становище за счетоводно третиране на данъците на работната група на ЕК по ЕССПС, 30.06.2016 г. и ЕВРОСТАТ, Ърнст и Янг, Преглед и сравнение на счетоводството в публичния сектор и одиторските практики в 27-те държави членки, 19.12.2012 г

¹⁶ Това изискване е заложено в параграф 26 от **МССПС 21 Обезценка на активи, негенериращи входящи парични потоци** и параграф 22 от **МССПС 26 Обезценка на активи, генериращи входящи парични потоци**.

¹⁷ Чл. 26, ал. 1, т. 3 от Закона за счетоводството в сила от 01.01.2016 г.

¹⁸ Сметната палата уведоми министъра на финансите за установените слабости в регламентацията на начисляването на амортизациите с писмо с изх. № 04-50-01 от 24.08.2018 г.

¹⁹ Доклад на Комисията до Съвета и Европейския парламент към прилагане на хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор в държавите членки, СОМ(2013) 114, стр. 3

²⁰ Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от предприятията в публичния сектор, глава 3 Качествени характеристики

²¹ Доклад на Комисията до Съвета и Европейския парламент към прилагане на хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор в държавите членки, СОМ(2013) 114, стр. 3

²² МОС 200 Общи цели на независимия одитор и на осъществяването на одит в съответствие с международните одитни стандарти, параграф А5

²³ Решение на Сметната палата № 166 от 15.06.2017 г.

²⁴ В сравнение с други върховни одитни институции от Европейския съюз относителният дял на немодифицираните мнения на Сметната палата е висок. Съгласно проучване на Върховната одитна институция на Република Чехия за броя одитни мнения по вид на модификацията, изразени върху финансовите отчети на централни органи за 2016 г., относителният дял на немодифицираните мнения в някои държави е, както следва: Хърватия – 25 %, Финландия – 61 %, Литва – 64 %, Франция – 77 %, Кипър – 80 %, Латвия – 85 %, Португалия – 93 %, Швеция – 94 %.

²⁵ Броят на модифицираните мнения преди извършване на корекциите е изчислен при допускането, че единственият фактор, който определя вида на модификацията на одитното, е размерът на установените неправилни отчитания, отнесен към определено ниво на същественост за финансовия отчет. Този подход има няколко по-важни ограничения: първо, не се отчита възможността да има определени нива на същественост за класове сделки и операции; второ, не се отчитат неправилни отчитания, съществени по характер; и трето, не може да се изчисли потенциалният брой на отказите от изразяване на мнение. Всеки един от тези фактори е допълнително основание за модификация. Следователно ако се вземе предвид тяхното влияние, броят на модификациите на одитното мнение ще се увеличи. Ето защо при анализа на ефекта на корекциите следва да се има предвид, че разгледаният сценарий е възможно най-благоприятният.

²⁶ Съгласно чл. 147 от Закона за публичните финанси, чрез сметките за чужди средства не може да се извършват и отчитат други дейности освен администрирането на чужди средства и дейността на съответните държавни органи по принудително изпълнение и конфискуване на активи и последващото управление и разпределение на събраните средства съгласно изискванията на приложимото законодателство.





www.bulnao.government.bg