



**д-р ДИЯН ВЕЛИКОВ ВЕЛИКОВ**  
Вътрешен одитор в публичния сектор

---

Диян Великов е завършил Икономически университет – гр. Варна, специалност „Икономика и управление на промишлеността“ през 1993 г. и УНСС – гр. София през 2012 г., магистър, специалност „Финансов контрол“. От 2021 г. е доктор по икономика. През 2013 г. е взел участие при преценка и оценка на предприятия. Работил е като специалист по маркетинг в производствени предприятия. Взел е участие в социологически изследвания. Бил е отговорен счетоводител в бюджетна организация. През 2020 и 2021 г. е осъществил четири емпирични изследвания в счетоводството на общини. Взел е участие в научни форуми и конференции.

Има научни статии и други публикации по проблемите на счетоводството на публичния сектор.

## **УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА ЗАКОНОДАТЕЛСТВОТО В СЧЕТОВОДСТВОТО НА ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР В БЪЛГАРИЯ ЧРЕЗ ЕМПИРИЧНО ИЗСЛЕДВАНЕ НА НАЧИСЛЕНАТА ОСНОВА**

### **Резюме**

*Целта на настоящото изследване е да се направи преглед на правната рамка на бюджетното счетоводство в България. Предлага се модел на отчитане на начислената основа в публичния сектор. Чрез счетоводен анализ на предлагания модел се изследва ефектът от промяна на използвания сметкоплан и промяна в оборотната ведомост. В модула „ангажимент – плащане“ вместо отчитане на касова основа се използва ангажимент при дебит и плащане при кредит. Използва се методът на моделирането при усъвършенстване на счетоводната отчетност. Разгледани са възможностите за интегрирано отчитане в счетоводството и макроикономическата статистика. Отчетен е потенциалът от изследването за подобряване на хармонизацията в счетоводството. Направени са предложения за промени в правната рамка на бюджетното счетоводство.*

**DIYAN VELIKOV VELIKOV, PhD**  
Internal Auditor in Public Sector

## **IMPROVING LEGISLATION IN PUBLIC SECTOR ACCOUNTING IN BULGARIA THROUGH AN EMPIRICAL STUDY OF THE ACCRUAL BASIS**

### **Summary**

*The purpose of the present study is to review the legal framework of budget accounting in Bulgaria. A public sector accrual basis accounting model is proposed. Through an accounting analysis of the proposed model, the effect of a change in the used chart of accounts and a change in the turnover sheet is investigated. The Commitment – Payment module uses debit commitment and credit payment instead of cash accounting. The modeling method is used in improving accounting reporting. The possibilities for integrated reporting in accounting and macroeconomic statistics are considered. The potential of the study to improve harmonization in accounting is reported. Proposals have been made for changes in the legal framework of budget accounting.*

## УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА ЗАКОНОДАТЕЛСТВОТО В СЧЕТОВОДСТВОТО НА ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР В БЪЛГАРИЯ ЧРЕЗ ЕМПИРИЧНО ИЗСЛЕДВАНЕ НА НАЧИСЛЕНАТА ОСНОВА

### ИЗПОЛЗВАНИ СЪКРАЩЕНИЯ

АПК – Административно-процесуален кодекс

ГФО – годишен финансов отчет

ДА – дълготрайни активи

ДДС – Дирекция „Държавно съкровище“ на Министерство на финансите

ЕБК – единна бюджетна класификация

ЕССПС – Европейски счетоводни стандарти за публичния сектор

ЗНА – Закон за нормативните актове

ЗПФ – Закон за публичните финанси

ЗСч – Закон за счетоводството

КРБ – Конституция на Република България

МССПС – Международни счетоводни стандарти за публичния сектор

МФ – Министерство на финансите

НАА – нормативен административен акт

НАП – Национална агенция за приходите

НСС – Национални счетоводни стандарти

ОПП – отчет за паричните потоци

ПНО – подзаконов нормативен акт

ПП – парични потоци

ПФО – процесуални финансови отношения

СБО – сметкоплан на бюджетните организации

ФПА – финансово-правни актове

ФПО – финансово-правни отношения

### 1. Въведение

Създаването на счетоводните правила е приложение на нормативния и позитивния подход в счетоводството. Нормативният подход позволява да се развият счетоводни модели за текущото и периодично отчитане и чрез индуктивни заключения да се предложи усъвършенстване на счетоводната отчетност. Такова усъвършенстване е разширяване на отчитането чрез използване на начислена основа. С първите документи, регламентиращи счетоводната дейност, понятията счетоводни концепции и конвенции са заменени със счетоводни принципи. Според проф. д-р С.

Башева с понятието счетоводен принцип „... се цели да се подчертае едно важно обстоятелство, а именно, че счетоводните правила имат силата на закон, на норма (регулатор).“<sup>1</sup> Принципите са основа за осъществяване на информационната функция на счетоводството с оглед на създаване на качествена информация за отчитаните обекти. Понятието „счетоводен принцип“ се отъждествява с общоприета научна истина, което говори за обективния характер на счетоводната дейност. „Световната счетоводна мисъл съзнателно и целево **елиминира обективността**, т.е. реалното самостоятелно съществуване на счетоводните принципи във волята и съзнанието на субектите на счетоводното знание.“<sup>2</sup> Счетоводните принципи се приемат като имащи субективен характер, защото са създадени от специалистите в счетоводната наука и практика. Принципът на двойното записване, пропит от обективния си характер, породен от математическите науки в съвременното счетоводство, е допълван от счетоводни принципи, които имат субективен характер, предложени от експерти. Съгласно сега действащия Закон за счетоводството (ЗСч), чл. 26, ал. 1, т. 4 принципът за начисляване е задължителен за организациите от публичния и частния сектор и гласи:

„начисляване – предприятието изготвя финансовите си отчети, с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци, на базата на принципа на начисляването – ефектите от сделки и други събития се признават в момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят“.

С приемането на Сметкоплана на бюджетните организации (СБО) през 2002 г. започна „... процесът на адаптиране на счетоводната система на предприятията от публичния сектор към тази на страните – членки на ЕС“.<sup>3</sup> В ръководството за прилагане на СБО – встъпителна, обща част – т. 11 е посочено, че отчетността на бюджетните предприятия е на начислена основа. Независимо от това се прилагат едновременно принципите на текущо начисляване и отчетност на касова основа. Проф. д-р Д. Фесчиян счита, че „от този момент „на думи“ счетоводството на публичния сектор в България преминава от отчитане на касова основа към прилагане на принципа за текущо начисляване (МФ, 2003).“<sup>4</sup> В Закона за публичните финанси (ЗПФ) нормативно е определено, че „Касова основа“ е система за бюджетиране и отчитане, която обхваща всички парични постъпления и плащания, подлежащи на отразяване по банковите сметки на бюджетните организации, операциите им в брой, както и приравнени на тях операции съгласно съответните разпоредби на стандартите и указанията за

<sup>1</sup> Башева, С. Концептуални основи на счетоводната теория – счетоводни правила, ISA, 2019, бр. 3, с. 4.

<sup>2</sup> Трифонов, Т. Теория на счетоводството, УИ „Стопанство“, София, 1997 г., с. 124.

<sup>3</sup> Фесчиян, Д. Регламенти и стандартизация на счетоводната система в публичния сектор, В: Приносите на счетоводството в икономическата наука, The Central and Eastern European Online Library, Сборник с доклади от Юбилейната международна научна конференция по повод 100 години на катедра „Счетоводство и анализ“, Изд. Комплекс на УНСС, София, 2020 г., с. 25, <https://www.ceeol.com/search/chapter-detail?id=876989> (посетен на 01.02.2021 г.).

<sup>4</sup> Пак там, с. 25.

отчетността на бюджетните организации по чл. 164, ал. 1.<sup>5</sup> Принципът „касова основа“ се нарича още принцип на паричните потоци. С приложение на Единната бюджетна класификация (ЕБК) принципът „касова основа“ улеснява бюджетния процес чрез възможността за планиране и контрол върху отчитането на бюджетните приходи и разходи. ЕБК е счетоводна рамка за отчетността на касова основа, в която приходите и разходите по бюджета се обособяват във функции, групи, дейности, параграфи и подпараграфи.

В зависимост от нормите на правната рамка се прилагат четири категории счетоводни бази в публичния сектор – отчетност на база касов принцип, модифицирана касова основа на отчитане, отчетност на база модифицирано текущо начисляване и отчетност на база текущо начисляване, показани в табл. 1.

**Таблица 1. Счетоводни бази в публичния сектор<sup>6</sup>**

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

В България касовата основа се прилага при отчитането на паричните потоци, а периодичното отчитане се осъществява чрез касови отчети. Текущо начисляване се прилага при отчитане на доставки и поети ангажименти за плащане. Модифицираното текущо начисляване се прилага при плащане на данъци, при което впоследствие се прави корекция на начислените с платените суми. Следователно прилаганата база за счетоводно отчитане е от смесен тип, като водещ е принципът за текущо начисляване. Изводът, който може да се направи, е, че е необходимо емпирично изследване, чрез което да се моделира отчитането на извършените дейности на начислена основа, с модифициране на СБО и касовите отчети. Емпиричното изследване ще спомогне за формулиране

<sup>5</sup> Закон за публичните финанси, Доп. разпоредби, § 1, т. 17.

<sup>6</sup> Георгиева, Д. Приложимата база на отчетността в публичния сектор, С., Списание „Икономическа мисъл“, 2016 г., бр. 5, с. 109., В: Великов, Д. Актуални проблеми при усъвършенстване на счетоводната база за отчетност в публичния сектор, Сборник с доклади от научна конференция за студенти и докторанти „10 години България в ЕС – успехи и предизвикателства“, УИ „Паисий Хилендарски“, Пловдивски университет, 2017 г., с. 111 – 112.

на необходимите счетоводни документи, ще даде база да се оцени ефектът от отчитането на начислена основа и ще създаде доверие в обществото за разширяване на отчитането на начислена основа в публичния сектор с приложение на отчета на паричните потоци (ОПП).

## **2. Сравнително-правен анализ на начислената основа в счетоводството на публичния сектор**

Конституцията на Република България (КРБ) се определя като върховен закон, което означава, че другите закони не могат да ѝ противоречат (чл. 5, ал. 1 от КРБ), а разпоредбите ѝ имат непосредствено действие (чл. 5, ал. 2 от КРБ). Нормата на чл. 60, ал. 1 от КРБ постановява, че гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество, а чл. 84, т. 3 определя, че Народното събрание установява данъците и определя размера на държавните данъци. Според проф. д-р И. Стоянов „това е известният в правната доктрина принцип за законоустановеност на данъците.“<sup>7</sup> Пак според проф. д-р И. Стоянов „доктрината може да тълкува законите, но самата тя не е източник на правото.“<sup>8</sup> Потвърждение, че доктрината не може да се приема като право за изпълнение на норми, се намира и в нейната липса като приложение според Закона за нормативните актове (ЗНА). КРБ определя Министерския съвет като правоимащ да изготви и внесе в Народното събрание държавния бюджет, а според чл. 106 – да ръководи неговото изпълнение. В КРБ обаче не се определя как точно ще стане това. Този процес е конкретизиран с норми в ЗПФ като бюджетна рамка, където в чл. 1, ал. 1, т. 4, 5-6, 9-10 е определено, че ЗПФ урежда:

„4. съставянето, приемането, изпълнението и отчитането на държавния бюджет, на общинските бюджети и на други бюджети, попадащи в обхвата на консолидираната фискална програма;

5. режима на сметките за средствата от Европейския съюз;

6. режима на сметките за чужди средства;

7. финансовите взаимоотношения с общия бюджет на Европейския съюз и с други международни програми и договори;

8. банковото обслужване на бюджетните организации и системата на единната сметка;

9. централизираното разплащане на осигурителните вноски и на данъците;

10. отчетността на бюджетните организации.“<sup>9</sup>

Изводът, който може да се направи, е, че в ЗПФ недостатъчно точно е определено как става отчитането в бюджетните организации. В чл. 164, ал. 1 на ЗПФ точно е определено, че министърът на финансите утвърждава счетоводни стандарти и сметкоплан и дава указания на

<sup>7</sup> Стоянов, И., Финансово / бюджетно право, Сиела, София, 2021, с. 69.

<sup>8</sup> Пак там, с. 64.

<sup>9</sup> Закон за публичните финанси, чл. 1, ал. 1, т. 4, 5-6, 9-10.

бюджетните организации. Видна е изключителната роля на министъра на финансите по всички методологически въпроси на отчитането в публичния сектор.

Независимо от водещата роля на СБО за начислената основа като подзаконен нормативен акт (ПНА) в по-високата норма – ЗПФ се твърди, че „планирането, изпълнението и отчитането на показателите по консолидираната фискална програма се извършва на касова основа.<sup>10</sup> Следователно касовата основа е задължителна при отчитането на държавния бюджет и бюджетите на бюджетните организации, като за държавния бюджет тя е водеща, а не начислената основа.

С оглед на изискванията на ЗПФ „министърът на финансите утвърждава счетоводни стандарти и сметкоплан и дава указания на бюджетните организации, които следва да са в съответствие със:

1. изискванията на Европейския съюз за отчетността, статистиката и бюджетнирането 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 бюджетнирането, отчитането на изпълнението на консолидираната фискална програма и управлението и контрола на средствата и разходите на бюджетните организации.

Проектите на стандартите, указанията и сметкоплана по чл. 164, ал. 1 от ЗПФ се разработват от Министерството на финансите.<sup>11</sup> Следователно е необходима методология за отчитането на държавния бюджет на начислена основа, която след оценка на въздействието да бъде популяризирана в общественото и професионалното медино пространство и да стане основа за законодателна инициатива. Друг извод, който може да се направи, е, че министърът на финансите има самостоятелни права да разработва счетоводни стандарти за публичния сектор и да разработи методология за отчитане на начислена основа в бюджетните организации, приходното счетоводство на Национална агенция за приходите (НАП) и държавния бюджет. Необходимо е да се търси алтернатива на касовия отчет чрез разработване на отчет за паричните потоци (ОПП), част от годишния финансов отчет (ГФО) на бюджетните организации. За да бъде въведена начислената основа за отчитане на държавния бюджет, е необходима промяна на ЗПФ.

Изрично в чл. 2 на ЗПФ се твърди, че с друг закон не може да се създава уредба на материята – предмет на този закон, която се отклонява от принципите и правилата, определени с този закон. В чл. 1, ал. 2 на ЗПФ е определено, че елементи на бюджетната рамка се уреждат и с други

---

<sup>10</sup> Пак там, чл. 14, ал. 3.

<sup>11</sup> Пак там, чл. 164, ал. 1 – 2.

закони. Определението за публични финанси, посочено в чл. 3 на ЗПФ, достатъчно широко определя предмета на публичните финанси, но не уточнява как ще стане отчитането на дейностите. По определение „публичните финанси са система за осигуряване и финансиране на публични блага и услуги, преразпределение и трансфериране на доходи и акумулиране на ресурси от бюджетните организации чрез приходи, помощи и дарения, реализация на финансови активи и поемане на дълг“.<sup>12</sup> Според проф. д-р И. Стоянов неправилно, „извън уредбата на ЗПФ са данъците“<sup>13</sup>, а с включването в ЗПФ на норми по Закона за държавния дълг и Закона за общинския дълг, „... ЗПФ би придобил значението на своеобразен Бюджетен кодекс“.<sup>14</sup> Определение за кодекс е дадено в ЗНА, където е посочено, че „кодексът е нормативен акт, който урежда обществените отношения, предмет на цял клон на правната система или на обособен негов дял“<sup>15</sup>. Според проф. д-р М. Бъчварова „... като дискуссионен се поставя въпросът за липсата на кодифициращ акт, регулиращ търговските отношения.“<sup>16</sup> Видно е приложението у нас на Кодекса на труда, Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административно-процесуалния кодекс и други. Изводът, който може да се направи, е, че „обществени отношения от една и съща област се уреждат с един, а не с няколко нормативни актове от същата степен“.<sup>17</sup> Такъв нормативен акт, уреждащ едновременно бюджета, финансирането и отчитането в публичния сектор и гарантиращ обхващане на материята, разграничаващо я от доктрина, би могъл да бъде наречен **Бюджетен кодекс**. Като се има предвид процесуалната същност на нормата, осигуряваща ефективността, ефикасността и икономичността на дейностите в организациите от публичния сектор, и с оглед на гарантиране на правата на гражданите считаме, че ЗПФ може да прерасне в **Бюджетно процесуален кодекс**.

Нормите в действащия ЗСч достатъчно точно, съдържателно и приложимо дефинират тяхното прилагане от стопанските субекти. В чл. 26, ал. 1, т. 4 от ЗСч се дава дефиниция на счетоводния принцип „начисляване“. Неговото приложение се конкретизира чрез ПНА. Такъв ПНА са Националните счетоводни стандарти (НСС), зададени чрез постановление на министерски съвет (ПМС). В публичния сектор приложението на НСС се конкретизира с ПНА на министъра на финансите, означено с абревиатурата на дирекция „Държавно съкровище“ на Министерство на финансите (МФ) „ДДС“. Приложението им е на основание чл. 164, ал. 1 от ЗПФ и чл. 15, ал. 2 на ЗСч. Това са нормативни административни актове (НАА). Съгласно чл. 75, ал. 1 от Административно-процесуалния кодекс (АПК) НАА са подзаконови административни актове, които съдържат административноправни норми, отнасят се за неопределен и неограничен брой адресати и имат многократно правно действие. Проф. д-р Иван Стоянов счита, че „ПНА в

<sup>12</sup> Закон за публичните финанси, чл. 3.

<sup>13</sup> Стоянов, И. Финансово/бюджетно право, Сиела, София, 2021, с. 86.

<sup>14</sup> Пак там, с. 85.

<sup>15</sup> Закон за нормативните актове, чл. 4, ал. 1.

<sup>16</sup> Бъчварова, М. Търговскоправен контекст на развитието на счетоводството в България, Списание на ИДЕС, ИДЕС, Извънреден брой, София, 2021 г., с. 9.

<sup>17</sup> Закон за нормативните актове, чл. 10, ал. 1.



сферата на публичните финанси не са били предмет на конкретно изследване<sup>18</sup>. Считаме, че периодичните указания на МФ, издавани в зависимост от техните цели месечно, тримесечно и годишно, не подкрепят посочената норма относно тяхното многократно правно действие. Изводът, който може да се направи, е, че с ПМС следва да се приемат НСС за публичния сектор, които да имат многократно правно действие. Само при конкретни изменения на закон, регулиращ отношенията в публичния сектор, тяхното приложение следва да се конкретизира с указание, но без да се изменя съдържанието им.

Важно е да се спомене, че НСС се издават на основание (в разпореждане) на ЗПФ и ЗСч. НСС използват последните два закона като основа, при която уреждат едни или други възникнали отношения. Следователно НСС урежда отношения, които може да не са уредени достатъчно конкретно в ЗПФ и ЗСч, но се налага да се уредят. Указанията на Министерството на финансите могат да имат и многократно правно действие, например ДДС 05 от 2016 г. относно начисляването на амортизациите в публичния сектор. Изводът, който може да се направи, е, че разработката на НСС за публичния сектор ще сведе до минимум необходимостта от указания. Друг извод, който може да се направи, е, че в настоящия период с така действащите НСС е необходимо ново указание на МФ за разширяване на използването на начислената за сметка на касовата основа при отчитането в публичния сектор, чрез което се модифицира СБО, а вместо касов отчет се използва ОПП. Нормите в това указание следва да се използват и при разработка на НСС за публичния сектор.

Въпросът за разширяване на използването на начислената основа при отчитането в публичния сектор касае и отчитането на държавния бюджет. Според проф. д-р И. Стоянов „управлението на бюджета (неговата приходна и разходна част) не може да се реализира по друг начин, освен чрез финансови правни актове (ФПА)<sup>19</sup>. За да се подкрепят търсените промени, е необходимо да се разграничат финансовите от административните актове. Финансовите актове имат декларативно действие, а административните – разпоредително. ФПА могат да бъдат външни и вътрешни за организацията, могат да касаят финансовия отчет на отделната организация, но и държавния бюджет. Например с ревизионен акт се установяват задълженията за данъци и осигурителни вноски, а с финансов акт – техният размер. В този смисъл финансовите отчети са вътрешни за организацията ФПА, които имат следния характер:

1. Конститутивен характер: НСС, СБО и ЕБК имат конститутивен характер.
2. Декларативен характер: данъчните декларации и финансовите отчети имат декларативен характер, тъй като са изявления пред външни за организацията лица.

Следва да се разгледа приносът на оборотната ведомост за изграждането на финансовите отчети. Самостоятелното

<sup>18</sup> Стоянов, И. Финансово/бюджетно право, Сиела, София, 2021, с. 86.

<sup>19</sup> Пак там, с. 109.

приложение на оборотната ведомост като декларация е ограничено, то е слабо приложимо без финансовия отчет. Например бюджетните организации имат задължение да представят оборотна ведомост и финансови отчети на МФ и Сметната палата. Оборотната ведомост е счетоводен документ, регистър с най-високо систематизирана в хронологичен ред счетоводна информация. Служи за обобщаване по счетоводни сметки на представените в хронологични описи стопански операции за периода и осигурява проверка на данните на текущото счетоводно отчитане. Характерно за нея е, че отразява и систематичното счетоводно отчитане по счетоводни сметки. В зависимост от вида на отчитаните счетоводни сметки оборотната ведомост бива синтетична и аналитична. В оборотните ведомости на синтетичните счетоводни сметки се отразяват поне три двойки равенства, чрез които се постига контрол върху текущото счетоводно отчитане:

1. равенство между дебитни и кредитни начални салда в началото на периода;
2. равенство между дебитни и кредитни обороти по сметките за отчетния период;
3. равенство между дебитни и кредитни крайни салда в края на периода.

Обстоятелството, че финансовият отчет се съставя на база на данни от оборотната ведомост, постановява нейния конститутивен характер спрямо декларативния характер на ГФО. Последното ни дава основание при емпиричното изследване на начислената основа да насочим вниманието си към оборотната ведомост, чрез което ще конституираме формата на ГФО с приложение на ОПП.

3. Подзаконов характер на ФПА. ФПА не може да се счита като правилен или неправилен, а като законен или незаконен. Проф. д-р И. Стоянов счита, че „административният акт се издава въз основа и в изпълнение на закона.“<sup>20</sup> Следователно приложението на НСС, СБО и ЕБК при отчитането е правилно или неправилно. В НСС и указанията на МФ се съдържат критериите за правилността на отчитането. От друга страна, законността на финансовите отчети е доказана чрез получената оценка от контролиращите ги организации. Ако финансовите отчети съдържат неправилни отчитания, те получават отрицателни оценки, но това не ги прави незаконни.
4. Форма на ФПА. Съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК ГФО и данъчните декларации като ФПА се издават винаги в писмена форма.

По отношение на бюджета е важно да се направи следното разграничение за ФПА:

1. Свързани с набиране на бюджетните приходи и свързани с разпределението на разходите по бюджета.

---

<sup>20</sup> Пак там, с 119.

2. ФПА, свързани с признаване, оценяване и оповестяване на права и задължения, и ФПА, имащи организационен характер. Първите са НСС, а вторите – актовете на контролиращи външни организации и указания за годишно счетоводно приключване.

При отчитането на организациите от публичния сектор между държавните органи и отчитащата се бюджетна организация възникват финансово-правни отношения (ФПО). ФПО при разпределянето на формираната печалба в бюджетната организация и брутният вътрешен продукт – за националното стопанство, са разпределителни отношения. Следователно това е ФПО, опосредствано от наличието на власт. Финансирането на бюджетните организации и уреждането на техните данъчни задължения се осъществява чрез движение на парични средства. ФПО имат и имуществено съдържание. Такива ФПО възникват при прехвърляне на активи и пасиви, както и при преобразуване на бюджетни организации. Проявата на власт относно предоставените обществени средства за управление и реализирането на парично-имуществени отношения изискват поддържане на ефективност, ефикасност и икономичност, както и изграждането на системи за финансово управление и контрол (СФУК) в публичния сектор. Отношенията, които възникват в СФУК, са организационни ФПО. Според проф. д-р И. Стоянов „организационните ФПО се подразделят в три групи:

- а) отношения, чрез които се установяват, изменят или отменят устройствени положения във финансовата система.
- б) финансово-планови отношения;
- в) процесуални финансови отношения – тук спадат преди всичко механизмите на безспорните производства.<sup>21</sup>

Финансово-плановите отношения възникват при изготвяне, изпълнение и отчитане на бюджета. Процесуалните финансови отношения (ПФО) са например изготвяне на данъчната декларация от бюджетната организация, но и отношенията по облагане с данък от страна на данъчната администрация. Считаме, че ПФО са всички вътрешни за организацията отношения, водещи до изготвянето и представянето на ГФО.

За разлика от счетоводния баланс и отчета за приходите и разходите (ОПР), отчетите за касовото изпълнение на бюджета, сметките за Европейския съюз и сметките за чужди средства са характерни само за отчетността на организациите от публичния сектор. Съгласно Заповед № ЗМФ-1338/2015 г. на МФ те са част от ГФО. Заповедта е ФПА, издаден в изпълнение на чл. 16б, ал. 2 от ЗПФ. Изготвените комплекти касови отчети съдържат:

- 1.1 отчет за касовото изпълнение на бюджета (Б-3);
- 1.2 отчети за касовото изпълнение на сметките за средства от ЕС:

---

<sup>21</sup> Пак там, с. 139 – 140.

- а) отчет за „СЕС, администрирани от Националния фонд към МФ – (СЕС-3-КСФ);
  - б) отчет за сметките за средства от ЕС, администрирани от РА към ДФ „Земеделие“ – (СЕС-3-РА);
  - в) отчет за сметките за други средства от ЕС – (СЕС-3-ДЕС);
  - г) отчет за средствата по други международни програми – (СЕС-3-ДМП).
- 1.3. отчет за операциите и наличностите по сметките за чужди средства – (Б-3 с код 33);
- 1.4. отчет за касовото изпълнение на бюджета, „СЕС“ и сметките за чужди средства (отчета по т. 1.3 от Заповед No ЗМФ-1338/2015 г.).

Изискванията за описване на отделни плащания като паричен поток са посочени в ДДС 20 от 2004 г., пар. 7.1-7.38. Отчетът за касовото изпълнение на бюджета, „СЕС“ и сметките за чужди средства е структуриран в пет основни части – приходите, помощите и даренията, разходите, бюджетните взаимоотношения, бюджетното салдо и финансирането на бюджетното салдо, които съответстват на разпоредбата на чл. 14, ал. 1 от ЗПФ. Както е видно, показателите в касовия отчет достатъчно точно отразяват изискванията на ЗПФ, съдържателно представят информацията за приходите, разходите и размера на необходимото финансиране или излишък и дават основание да се търси необходимото финансиране на установения дефицит. ЗПФ не регламентира достатъчно точно необходимостта да се търси ефективност в организациите на публичния сектор, както това се прави от Закона за сметната палата.<sup>22</sup> Важно е също да се спомене, че ЗПФ не налага конкретна форма на касовия отчет.

Установено е, че в публичния сектор се осъществява не само оперативна, но и инвестиционна и финансова дейност. Оперативната дейност е основната дейност на предприятието, която генерира приходи, както и друга дейност, която не е инвестиционна или финансова. За организациите от публичния сектор може да се приеме, че основна е тази дейност, за която организацията получава субсидия от държавния или общинския бюджет. Средносрочното бюджетно планиране по ЗПФ налага да се прогнозира паричните потоци за тригодишен период, но в касовия отчет не е представено решение на този проблем. В касовия отчет не се предоставя информация за промените в нетните активи на предприятието, за неговата структура. Не е разчетено направлението за минали и настоящи инвестиции и източниците за формирането им. Липсват показатели за възвръщаемост на инвестициите в парични средства. В касовия отчет е представено цялостното движение на паричните средства (като входящи и изходящи парични потоци). Следователно касовият отчет не носи необходимата информация за

---

<sup>22</sup> Закон за сметната палата, Допълнителни разпоредби, § 1, т. 4, б. „а“.

управление на риска и не подпомага целеполагането в бюджетната организация.

Обстоятелствата, че в касовия отчет се отчитат само парични потоци и че бюджетните организации прилагат двустранно счетоводно записване, дават основание при отчитането на начислена основа в тях да бъдат включени паричните потоци от закупените или продадени дълготрайни активи (ДА), капиталови или други инструменти и дялови участия в съвместни предприятия (различни от парични еквиваленти). Основания за характеризирането на закупуването на ДА и дялови участия като инвестиционна дейност се намират в обстоятелството, че те създават бъдещи доходи и генерират парични потоци. Има се предвид и обстоятелството, че изпълнението на дейностите по целевата програма на бюджетната организация зависи от закупените ДА. Според Международен счетоводен стандарт за публичния сектор (МССПС) 2 *Отчитане на парични потоци* „активи, които се използват за доставяне на стоки и услуги в съответствие с целите на предприятието, но които не генерират директно нетни парични потоци, често се описват като възплащаващи потенциал за услуги. Активи, които са използвани да генерират нетни парични входящи потоци, са често описвани като възплащаващи бъдещи икономически ползи.“<sup>23</sup> Тяхното закупуване означава, че организацията има възможност да изпълни дейностите по целевата си програма и е налице основание да се получи финансиране, т.е. входящ касов поток. Следователно в касовия отчет не е необходимо темпорално разположение на касовия поток по години, а отчитане на инвестиционната дейност. Според МССПС 2 „отделното оповестяване на паричните потоци, произтичащи от инвестиционни дейности, е важно, тъй като паричните потоци представляват степента, в която са направени изходящи парични потоци за ресурси, които са предназначени да допринесат за бъдещото предоставяне на услуги на предприятието.“<sup>24</sup> Получаването на заем от бюджетната организация не е част от нейната оперативна дейност. Следователно получените кредити и лихвените плащания по тях, включително лизинг и търговски кредит, както и емитирането на облигации следва да се представят като финансова, а не като оперативна дейност.

Потвърждение на необходимостта да се разграничи оперативната от инвестиционната и финансовата дейност в публичния сектор се намира и в ЕБК. В отчитането по ЕБК водещи са функциите, следват групите и дейностите. При разграничаване на оперативните от инвестиционните и финансовите дейности аналитичното отчитане по параграфи става ненужно и може да бъде заменено по сметки и подсметки на СБО. Следователно ОПП в публичния сектор, предназначен да замени касовия отчет, следва да се основава на нормативните изисквания на СС 7 – *Отчитане на паричните потоци*, СС 9 – *Представяне на финансови отчети на предприятия с нестопанска дейност*, МССПС 2 *Отчитане на паричните потоци* (Приложение № 4), ДДС 20 от 2004 г. и ДДС

<sup>23</sup> Международен стандарт за счетоводно отчитане в публичния сектор 2 *Отчитане на паричните потоци*, пар. 15.

<sup>24</sup> Пак там, пар. 25.

05/24.06.2022 г. В СС 9 се прави разграничение на паричните потоци на такива от нестопанска и стопанска дейност. С оглед на целевото предназначение на бюджетната организация дейностите, отчетани в отчетна група „Бюджет“, са от нестопанска дейност, а дейностите, отчетани в отчетни групи „СЕС“ и „ДСД“, могат да бъдат от нестопанска и стопанска дейност. Необходимо е емпирично изследване на малък отчетен обект, представителен за публичния сектор, за да се потвърди видът на финансовия отчет с реални данни.

### **3. Начислената основа в счетоводството на публичния сектор и макроикономическата статистика**

При отчитането на начислена база потоците се записват в момента, в който икономическата стойност се създава, преобразува, обменя, прехвърля или погасява. Периодът между момента, в който едно плащане бъде начислено, и момента, в който то действително бъде извършено, се отчита, като във финансовите сметки се записва вземане или дължима сума. За разлика от отчитането на начислена база, при касовото записване приходите и разходите се признават само при действително получаване или изплащане на парични средства. При тези условия „наличието и качеството на съпоставими и съгласувани базови данни на база текущо начисляване на микроикономическо равнище [...] са предпоставка за висококачествени данни за дълга и дефицита, основани на счетоводно отчитане на база текущо начисляване на макроикономическо равнище.“<sup>25</sup> МВФ изисква усвояването на новия стандарт за държавна финансова статистика (IMF Manual of Government Finance Statistics, 2001, GFSM 2001), който е разработен за отразяване на операциите в публичния сектор на начислена основа с цел хармонизиране на ДФС с останалите макроикономически статистики. Водеща в определянето на рамката GFSM 2001 е СНС (System of National Accounts, 1993 SNA 1993).<sup>26</sup> Съгласно Директива 2011/85/ЕС „държавите членки поддържат национални системи за счетоводно отчитане на публичния сектор, които обхващат по изчерпателен и последователен начин всички подсектори на сектор „Държавно управление“ и съдържат информацията, необходима за изготвяне на данни на начислена основа с цел съставяне на данните, основани на стандарта ESA 95“<sup>27</sup>. Изводът, който може да се направи, е, че в ЕС през 2011 г. се търси начин за изготвяне на данни на начислена основа с цел съпоставяне на данни с макроикономическата статистика. Съгласно Доклад на Европейската комисия през 2013 г. „това означава, че данните на касова основа трябва да се преобразуват в данни на начислена основа с помощта на приблизителни разчети и корекции,

<sup>25</sup> Великов, Д. Актуални проблеми при усъвършенстване на счетоводната база за отчетност в публичния сектор“, Сборник с доклади от научна конференция за студенти и докторанти „10 години България в ЕС – успехи и възможности“, УИ „Паисий Хилендарски“, Пловдив, 2017 г., с. 113.

<sup>26</sup> Виж Методологически рамки на ръководството на МВФ за ДФС 2001, (GFSM 2001).

<sup>27</sup> Директива 2011/85/ЕС на Съвета от 8 ноември 2011 година относно изискванията за бюджетните рамки на държавите членки, чл. 3, т. 1.

включващи данни на макроикономическа база<sup>28</sup>. Възможен отговор на този въпрос е представен в доклад на работната група за Европейските счетоводни стандарти в публичния сектор (ЕССПС) (Ministero dell'Economia e delle Finanze, Италия, Евростат, 2019 г.). Със своя проект групата предлага интегрирана матрица от сметки, разделена на четири модула – „ангажимент – плащане“, „начисляване – приходи и пасиви“, „начисляване – активи и пасиви“ и „начисляване – активи и пасиви (вариации в ликвидността)“. Сметките са представени с отделни кодове, които са свързани с кодовете на сметки ESA 2010 (European System of Accounts 2010), наследник на ЕСС 95 и СНС 1993 и 2008.

Всеки модул на интегрираната матрица съдържа две колони, в които са представени съответно сметките за дебитиране и кредитиране. Матрицата е предназначена да работи само в една посока – от записване на ангажимент/парични средства към записване на натрупване. Изводът е, че е необходимо разработването на счетоводни стандарти и сметкоплан, които да отговарят на стандарта ESA 2010. Структурата на кодовете в сметкоплана, представен от Работната група на ЕССПС, и тяхната корелационна матрица с ESA 2010 е представена в табл. 2. Както може да се види, разрешени са четири нива на сметки. Всяко по-ниско ниво формира подсметка. Необходимостта от подсметки произтича от нуждите на всеки субект или в съответствие с изискванията на висшестоящия разпоредител с бюджет.

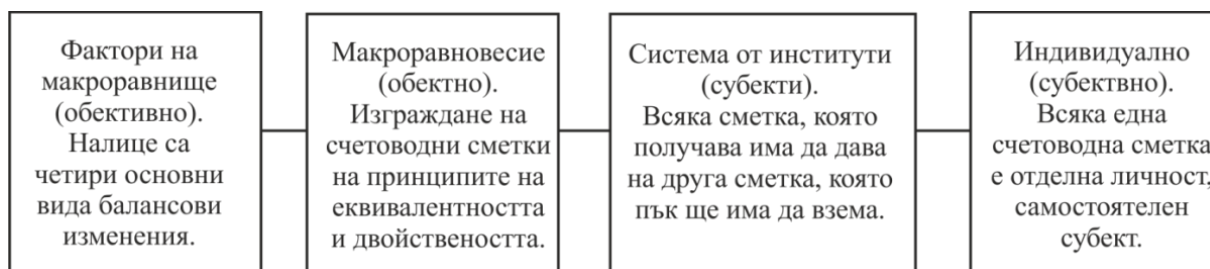
Таблица 2. Структура на кодовете в сметкоплана и тяхната корелация с ESA 2010

	Раздел	1 <sup>st</sup> ниво	2 <sup>nd</sup> ниво	3 <sup>rd</sup> ниво	4 <sup>th</sup> ниво	Код	Опи- сание	Речник	ESA 2010 код	Описание на ESA 2010 код
Структура на сметко- плана	1	.....	.....	.....	.....	...	...	...		
	1	.....	.....	.....	.....	...	...	...		
Корелация с ESA 2010	1	.....	.....	.....	.....			...	.....	.....

Изводът е, че се търси разработка на счетоводни стандарти, които следва да съответстват на стандарта ЕСА 2010, и че е необходимо да се разшири отчитането чрез начислената основа. Считаме, че преходът от счетоводната към макростатистическата отчетност би могъл да се опише

<sup>28</sup>Доклад на Комисията до Съвета и Европейския парламент, Към прилагане на хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор в държавите членки. Пригодност на МССПС за държавите членки/\* COM/2013/0114 final \*/

чрез модел за „... структурния субект – институт“, представен от съвременната институционално-еволюционна теория.<sup>29</sup> – фиг. 1:



**Фиг. 1. Модел за „структурния субект – институт“**

Принципите на отчитането в системата на националните сметки са двойственост, посекторност, взаимнообвързаност, балансираност, комбинираност, неповторяемост и отвореност. В представения модел принципът на двойното записване, приложим на ниво счетоводна сметка в отделната организация, е приложим и при националните сметки на институционално ниво, при което институцията е персонализирана като платец, получател, по вид на икономическата операция и по време на операцията. Теоретично сравнение на счетоводните сметки и СНС може да се опише чрез фиг. 2.<sup>30</sup>

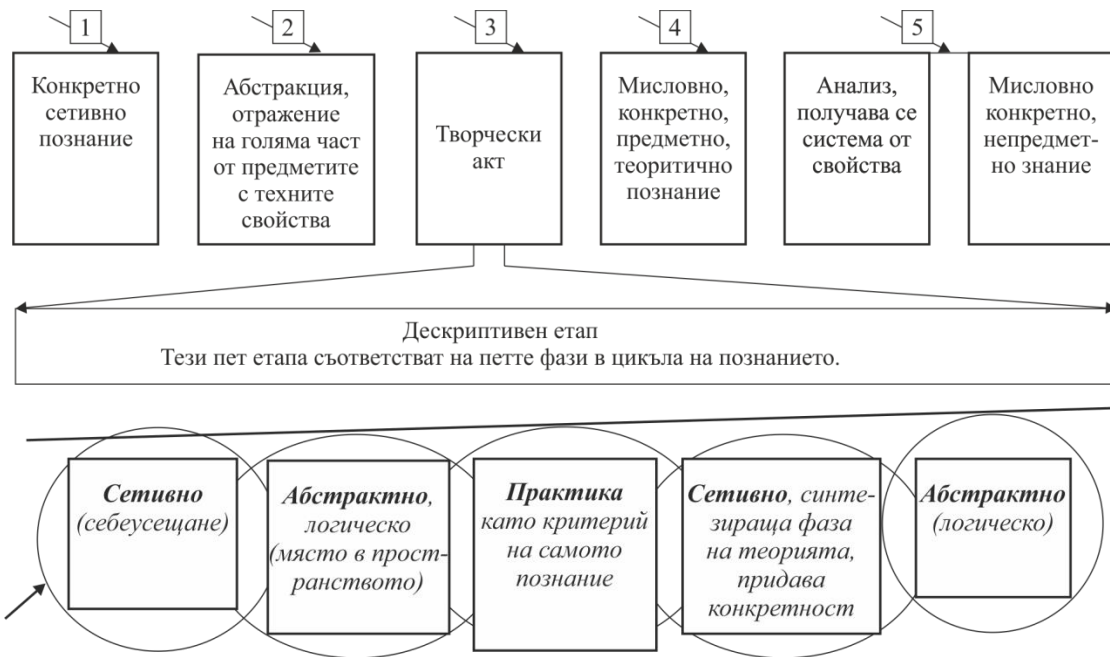
Изводите, които могат да се направят, са следните:

1. В СНС се запазва съдържанието на принципа за двойствеността – всяка стопанска операция да се записва два пъти – като приход и като разход.
2. Стремешът на международната стандартизация в публичния сектор осигурява възможност за хармонизиране на отчитането в организациите на публичния сектор с макроикономическата статистика.
3. Разглеждането на счетоводната сметка като „структурен субект – институт“ дава възможност да се търси изграждане на националната сметка в СНС чрез нейното институционализиране.

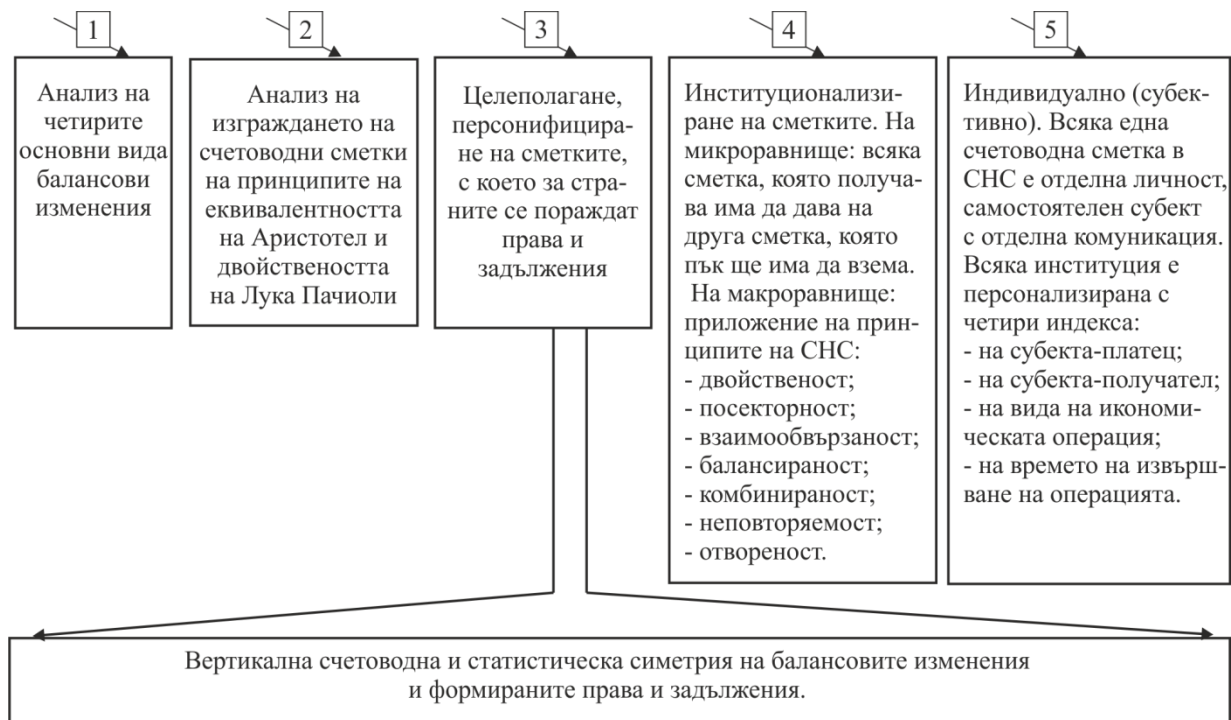
<sup>29</sup>Адаптирано по Евстатиева, А., Р. Евстигнеев. Проблема синтеза общеэкономической и институционально-эволюционной теорий, Вопросы экономики, Институт экономики РАН, М., 1998 г., с. 102.

<sup>30</sup> Великов, Д. Персонификационната теория в счетоводството на публичния сектор от Средновековието до наши дни, Доклад от научна конференция за студенти и докторанти „Икономически и социални аспекти на културното наследство“, Издателство на ПУ „Паисий Хилендарски“, Пловдив, 2018 г., с. 140.





Сравнение на счетоводните сметки и СНС в цикъла на познанието е посочено на схемата:



**Фиг. 2. Сравнение на счетоводните сметки и системата на националните сметки**

В пленарен доклад проф. Фесчиян стига до заключението, „... че към настоящия момент МССПС са единственият международно признат набор от счетоводни стандарти за публичния сектор. Те са създадени на основата на международните стандарти за финансово отчитане (МСФО),

които се прилагат от предприятията от частния сектор.<sup>31</sup> Използването на МССПС като счетоводна база за разработка на счетоводни стандарти, съответстващи на ЕСА 95, е практически оправдано, защото има натрупан опит от Международната федерация на счетоводителите. В тях обаче не се търси съответствие към ЕСА 95. Решение за това съответствие се предлага с ЕССПС, които се разработват с работна група на Европейската комисия.<sup>32</sup> Следва да се отчете нуждата от обучение при внедряване на МССПС или ЕССПС. Проф. Фесчиян счита, че „... стартирането на ЕССПС ще наложи [...] стартирането на обучения и споделянето на експертни познания...“<sup>33</sup>, но такива ще са необходими и при МССПС. МССПС дават възможност за качествено характеризиране на информацията във финансовите отчети и осигуряват критерии за признаване и оценяване. Стандартизацията в счетоводството на публичния сектор разглежда състоянието, проблемите и отклоненията на счетоводството в предприятията от публичния сектор. Понастоящем са разработени 42 МССПС на начислена основа и един на касова основа.<sup>34</sup> МССПС напълно покриват проблемите на счетоводното отчитане, дават възможност за качествено характеризиране на информацията във финансовите отчети и осигуряват критерии за признаване и оценяване.

Изводът, който може да се направи, е, че въпросът дали в ЕС да се приемат МССПС, или да се разработят ЕССПС е дискуссионен и решаващи фактори са икономическата цена и ефективността на проекта за развитие на счетоводната стандартизация. Стандартизацията на счетоводството в публичния сектор следва да доведе до унифициране на елементите, структурата и съдържанието на финансовите отчети.

#### **4. Принципът за начисляване, приложен в различните счетоводни концепции**

Разглеждането на проблема за начисляването съпътства прехода на фундаменталните счетоводни схващания от концепции към формулирането на конвенции и формализирането на счетоводните принципи. Необходимостта от създаване на информация за изградени причинно-следствени връзки е причина за установяване на счетоводни правила за регистриране на стопанските операции и изготвяне на периодичните отчети. Счетоводните концепции са счетоводни правила, които счетоводителят на организацията следва, докато отчита стопанските операции и изготвя междинните и окончателните финансови отчети. Счетоводните конвенции са методите и процедурите, които се използват и изпълняват, за да се даде вярна и честна представа за

---

<sup>31</sup> Фесчиян, Д. Регламенти и стандартизация на счетоводната система в публичния сектор, В: Приносите на счетоводството в икономическата наука, The Central and Eastern European Online Library, Сборник с доклади от Юбилейната международна научна конференция по повод 100 години на катедра „Счетоводство и анализ“, Издателски комплекс – УНСС, София, 2020 г., с. 27, <https://www.ceeol.com/search/chapter-detail?id=876989> (посетен на 01.02.2021 г.).

<sup>32</sup> <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas> (последно посетен на 23.02.2021).

<sup>33</sup> Фесчиян, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, Издателски комплекс – УНСС, София, 2018, с. 51.

<sup>34</sup> Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, Международна федерация на счетоводителите, том 1, 2 и 3, САЩ, 2022 г.

финансовия отчет. При изследването на възможностите за развитие на начислената основа в организациите на публичния сектор следва да се имат предвид изложените по-долу концепции.

Налице е изменение в приложението на **концепцията за отчетната единица**, според която счетоводната информация е свързана само с дейността на предприятието и не се отчитат процеси, които не отчитат собствеността на организацията. Организацията в публичния сектор се разглежда като подсистема на по-голяма, надстроечна система, спрямо която тя се отчита. Всяка организация, старши разпоредител с бюджет, представя за консолидация в Министерството на финансите, дирекция „Държавно съкровище“ и изпълнението на бюджетите на по-ниските разпоредители с бюджет в своята система. Счетоводството на организациите се допълва от статистическа отчетност, която позволява обхващане на макроикономическите ефекти. ESA 2010 се използва за отчитане. Консолидацията в ESA 2010 „... се отнася до елиминирането както от употреби, така и от ресурси на транзакциите, които възникват между единици, когато единиците са групирани, и до елиминирането на реципрочни финансови активи и пасиви. Това се случва често, когато сметките на подсектори на държавното управление се комбинират“.<sup>35</sup> При стандартизирането на счетоводната и статистическата отчетност се прави опит за хармонизиране на кодове и позиции и информация за съвместимостта на счетоводството със статистическите отчети.

При начислената основа в счетоводството намира приложение **концепцията за отчетния период**, според която резултатът от дейността на организацията се определя за даден отчетен период, обикновено една година. В тази връзка приложението на принципа за начисляване изисква ефектите от сделки и други събития да се признават в момента на тяхното възникване и да се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

Удовлетворени са изискванията за приложение на **концепцията за единица за измерване**, според която всички стопански операции се отразяват в паричен измерител. Приложена е концепцията за **историческата цена**, според която активите не са предназначени за продажба, а за черпене на икономическа изгода чрез използване в организацията. Тук принципът за начисляване 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 в момента на признаване да се отчита цялата икономическа изгода, която може да се получи в бъдещето от признаването на активите.

Съгласно **концепцията за обективност** при начислената основа счетоводните записи се основават на достоверни, измерими надеждно и проверими операции. Принципът за начисляване изисква ефектите от сделки и други събития да се признават в момента на тяхното възникване, но на база на проверени достоверни данни за реквизитите на

---

<sup>35</sup> Регламент (ЕС) No 549/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 21 май 2013 г. относно Европейската система от национални и регионални сметки в Европейския съюз, пар. 1.106.

счетоводните документи, получени при отчитане на активи, пасиви, приходи и разходи. Обективното разглеждане на характеристиките на активите в публичния сектор изисква тяхното разглеждане като генериращи и негенериращи икономически ползи. За да се обхванат всички цели на организацията, за които се използват активите, за тези активи, които генерират нетни входящи парични потоци, се разглеждат бъдещите икономически ползи. За тези активи, които не генерират директно нетни парични потоци, се описва потенциалът за услуги. При отчитане в счетоводството на организацията и ESA 2010 обективността се поддържа чрез преминаване от двустранно към четиристранно записване. „За единица или сектор националното счетоводство се основава на принципа на двойното записване. Всяка транзакция се записва два пъти, веднъж като ресурс (или промяна в пасивите) и веднъж като използване (или промяна в активите). [...] Националните сметки – с всички единици и всички сектори – трябва да се основават на принципа на четворното записване, тъй като повечето транзакции включват две институционални единици. Всяка транзакция се записва два пъти от двамата участващи трансакционери“.<sup>36</sup>

Начислената основа в счетоводството подобрява приложението на **концепцията за честно представяне**, чрез която се представят честно финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на организацията. В условията, когато се измени СБО и се премине към начислена основа, ОПП е призван да замени касовите отчети, като в същото време запази преимуществата на касовото отчитане. Съгласно МССПС 2 *Отчитане на паричните потоци* „информацията, получена от паричните потоци, може да бъде използвана от потребителите на финансови отчети за:

- а) оценяване на паричните потоци на организацията;
- б) оценяване на съответствието на организацията с правната рамка и регулаторите (включително оторизирането за бюджета, където е подходящо);
- в) вземане на решение дали да се предоставят ресурси на дадено предприятие, или да се сключват сделки с него...“<sup>37</sup>

За целта ОПП определя:

- „а) източниците на входящи парични потоци;
- б) позициите, по които са се очаквали парични потоци през отчетния период;
- в) паричния баланс към датата на отчета.“<sup>38</sup>

Специфично за приходите на публичния сектор е тяхното целево формулиране, чрез което се прилага **концепцията за присъщите**

<sup>36</sup> Регламент (ЕС) No 549/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 21 май 2013 г. относно Европейската система от национални и регионални сметки в Европейския съюз, пар. 1.91 – 1.92.

<sup>37</sup> Международен стандарт за счетоводно отчитане в публичния сектор 2 *Отчитане на паричните потоци*, Международна федерация на счетоводителите, САЩ, пар. 2.

<sup>38</sup> Пак там, Цел.

**разходи**, необходими за постигане на обществените ползи. В предприятията от публичния сектор приходите са функция на разходите.

За начислената основа в публичния сектор е приложима и **концепцията за реализация**, която се отнася до признаването и получаването на приходи. В организациите от публичния сектор се прилагат едновременно принципите на текущо начисляване и отчетност на касова основа (cash basis of accounting). Според концепцията за реализация приходите са входящ поток от активи, признават се, щом сделката бъде осъществена и продавачът е получил право да получи цената на стоката, независимо че парите не са получени от купувача и приходите се измерват със справедливата стойност на други активи. Това е отчитане на начислена основа. Сделка, при която е налице движение на парични средства по банката и касата на бюджетната организация, се отчита съгласно ЕБК на касова основа в момента на получаването или плащането на паричните средства. Съгласно ДДС 20 от 2004 г., пар. 20.1 приходите от данъци, мита и такси с данъчен характер се отчитат на касова основа. Усъвършенстването на отчитането в публичния сектор чрез разширяване използването на начислената основа предполага развитие на методология за достатъчно качествено отчитане на движението на парични средства по банката и касата и събирането на приходите от данъци, мита и такси с данъчен характер. В ESA 2010 „потоците се записват на база начисляване; когато икономическата стойност се създава, трансформира или погасява, или когато искове и задължения възникват, се трансформират или се отменят“.<sup>39</sup> Изложеното по-горе дава основание да се смята, че ефектите от разширяването на използването на начислената основа не трябва да се ограничават само до горепосочените области, а и до отчитането на държавния бюджет на начислена основа.

Начислената основа в счетоводството в публичния сектор акцентира и на приложението на **концепцията за подотчетността**, на принципите за ефективност, ефикасност и икономичност по Закона за публичните финанси, на принципите при разработване на счетоводната политика в публичния сектор – държавен прерогатив, централизация, йерархичност (субординация), унифицираност (еднообразие) на основните методологически и методически аспекти на отчетността и комплексността. Считаме, че приложението на концепцията за подотчетността се нуждае от преразглеждане. Основанията ни се базират на обстоятелството, че водещият отчетен синтезен документ – държавният бюджет, се отчита на касова без приложение на начислена основа. Начислената основа, използвана съгласно СБО при отчитането на дейностите на отделните бюджетни организации, не пренася значението си на национално ниво чрез държавния бюджет. Това обезмисля в известна степен признаването на ефектите от сделките в момента на тяхното възникване и отчетената ефективност не може да се пренесе на национално ниво чрез държавния бюджет. Необходимо е отчитане на

---

<sup>39</sup> Регламент (ЕС) No 549/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 21 май 2013 г. относно Европейската система от национални и регионални сметки в Европейския съюз, пар. 1.101.

държавния бюджет както на касова, така и на начислена основа при водещо значение на начислената основа.

## 5. Моделирането като средство за усъвършенстване на счетоводното отчитане

**Моделирането** представлява специфичен способ на познанието, при който обектът на изследването се възпроизвежда в модел. Според И. Душанов „методът на счетоводството е логически изградена и обективна съществуваща съвкупност от способности и средства за създаване на счетоводна информация...“<sup>40</sup> Методите на счетоводството са документиране, оценяване и калкулиране, инвентаризиране, двойно записване на извършените стопански операции в системата на счетоводните сметки, инвентаризиране, сводиране и балансово обобщаване, а моделирането подобрява разбираемостта и надеждността на информацията, представена чрез тях. Моделите в счетоводството са процедурни, а динамичните връзки са изразени посредством логически процеси на основата на регламентирани норми. Изменението на състоянието на счетоводните обекти може да се представи като времеви, състоящ се от последователни етапи процес. В този аспект „според състоянието на моделираните счетоводни обекти във времето разглеждаме модел на фактическото състояние, модел на възможното състояние и модел на желаното състояние.“<sup>41</sup> Моделът, отразяващ фактическото състояние, започва своето начало от миналия или началото на отчетния период, прилага се систематично, осигурява устойчивост и характеризира повторемостта на осчетоводяваните процеси. Считаме, че моделирането в счетоводството може да премине през четири стъпки – обработване на данни, факти, схеми и системи и може да се използва за счетоводен анализ. Емпиричните данни за стопанските операции се наблюдават в първичните счетоводни документи. При установяване на фактическото състояние се определят нормите на счетоводната база, въз основа на която фактически са приложени **основните предположения, принципи и изисквания** за признаването на приходите, разходите, активите и пасивите в счетоводната информационна система на организацията. Създаването на причинно-следствени връзки стои в основата на схематичното познание. Определянето на **най-подходящите счетоводни правила, методи и процедури за прилагане** в счетоводната отчетност през отчетния период представлява същинският, творческият етап при подготовката на синтезирана информация за периодичното счетоводно отчитане, а ролята му е в осигуряване на равновесие, баланс в оборотните ведомости и междинните отчети. „Изборът на **конкретни счетоводни бази, подходи, методи и модели за отчитане** на дейността на бюджетната организация обезпечава разграничаването на системното от схематичното познание, като използва формулировката на системообразуващото отношение –

<sup>40</sup> Душанов, И., Обща теория на счетоводството, Ромина, С., 2008 г., с. 59.

<sup>41</sup> По-подробно виж Динев, М., Контрол в социалното управление, Тракия М, София, 1999 г., с. 50 – 51.

закономерното, трайното, устойчивото, превръщащо структурата...<sup>42</sup> на конкретните норми в **окончателен модел** на годишния финансов отчет.

Създаването на причинно-следствени връзки стои в основата на схематичното познание при счетоводното отчитане. Отразяването на движенията по счетоводните сметки чрез тяхното крайно салдо в счетоводните отчети ги характеризира като подсистема в системата на периодичното счетоводно отчитане. Чрез хронологичното и систематичното счетоводно отчитане на стопански операции се натрупва счетоводна информация, която в края на отчетния период следва да бъде обобщена. Проф. д. ик. н. И. Душанов възприема оборотната ведомост като „... средство за обобщаване и проверка на данните в счетоводните сметки и на взаимната връзка между тях...“<sup>43</sup>, което акцентира на тях като средство на контрол върху счетоводните записвания. Оборотните ведомости са приложение на сводирането на счетоводната информация като елемент на счетоводния метод. Същността му се изразява в „... обобщаване на множество еднородни по своя икономически характер данни от текущото счетоводно отчитане и агрегиране на показатели, които характеризират имущественото състояние, дейността на предприятието и резултатите от нея за определен отчетен период.“<sup>44</sup> Проф. д-р Б. Йонкова разграничава „... два етапа в сводирането на отчетните данни: периодично и годишно приключване на счетоводните сметки и съставяне на т. нар. финансови отчети с всички включващи се в тях компоненти.“<sup>45</sup> Данните от синтетичните и техните аналитични счетоводни сметки се обобщават в съответни оборотни ведомости. В оборотните ведомости се прилага способът на двойното записване в системата на счетоводните сметки. Данните в оборотните ведомости по синтетичните сметки са представени в стойност, а данните по аналитичните ведомости – в количество и стойност.

Изводът, който може да се направи, е, че оборотните ведомости могат да търпят известна промяна с цел инкорпорирането на счетоводната информация на начислена и касова основа и нейното представяне в периодичните счетоводните отчети. Синтетичните и аналитичните оборотни ведомости могат да предоставят информация за макроикономическата статистика.

## **6. Емпирично изследване на счетоводното отчитане чрез разширяване на приложението на начислената основа при отчитането в публичния сектор**

### **6.1. Цели и работни хипотези на емпиричното изследване**

За разлика от теоретичното, емпиричното познание предполага доказателствено и последователно получаване на знания за социалната

---

<sup>42</sup> Великов, Д. Модел за амортизационна политика в общините, Икономическа и социална (дез)интеграция, сборник от Юбилейна международна научна конференция, Пловдив, Унив. изд. „Паисий Хилендарски“, 2020, с. 301.

<sup>43</sup> Душанов, И. Цит. съч., с. 141.

<sup>44</sup> Башева, С., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска, Цит. съч., с. 171.

<sup>45</sup> Пак там, с. 171.

реалност и по-точно за нейни фрагменти, т.е. то е изградено на основата на емпирични данни, които са получени вследствие на планиране, подготовка и провеждане на научно изследване. Емпиричното изследване има за цел да създаде представителен за всички отчетни обекти в счетоводството на публичния сектор модел за счетоводно отчитане, при който чрез начислената основа достатъчно ефективно, ефикасно и икономично се отчита дейността на организацията, а на касова основа се отчитат паричните потоци и се изготвя ОПП.

**Обект** на изследването е възможното разширение на приложението на счетоводното отчитане на начислена основа в публичния сектор и представянето на информацията, получена от отчитането на начислена и касова основа в счетоводните отчети, а негов **предмет** – отчитането на дейностите в публичния сектор и представянето им в счетоводни отчети.

#### **Работните хипотези на проучването са:**

1. За ефективното функциониране на организациите от публичния сектор е необходимо отчитане на тяхната дейност както на начислена, така и на касова основа.

2. За ефективното функциониране на организациите от публичния сектор е необходимо отчитането на тяхната дейност както на начислена, така и на касова основа с приложение на ОПП.

**Целта на емпиричното изследване е да се провери истинността на хипотезата „Начислената основа, съвместно с касовата основа за отчитане с приложение на отчет за паричните потоци ефективно отчита дейността на организациите от публичния сектор“.**

## **6.2 Метод**

В изследването са използвани методите на анализ и синтез, дедукция и индукция, сравнение, аналогия, моделиране, систематизация и обобщение. За анализ на нормативните актове е използван сравнително-правният анализ. За изследване на взаимните зависимости вътре в счетоводните обекти, както и между тях се използва и методът на **счетоводния анализ**. Като методи на счетоводния анализ са използвани сравнителният, структурният, групировка и балансов метод. При доказване на хипотезата чрез нормативния подход е даден приоритет на **дедуктивно-хипотетичното** начало, при което дедуктивният подход е съдържанието, а индуктивният – формата на контрол. „При нормативният подход изследователите са фокусирани върху това какви счетоводни данни и показатели е необходимо да се представят на потребителите и в този контекст търсят най-подходящото отчитане на стопанските операции...“<sup>46</sup> При приложение на позитивния подход изследователите „... се опитват да открият и обяснят фактически съществуващите връзки и зависимости на базата на емпирични наблюдения и индуктивни заключения.“<sup>47</sup> В предлагания сметкоплан, оборотна ведомост и

<sup>46</sup> Георгиева, Д. Приложимата база на отчетността в публичния сектор, С., Списание „Икономическа мисъл“, 2016, бр. 5, с. 51.

<sup>47</sup> Пак там, с. 51.



периодични счетоводни отчети е използван нормативният подход в счетоводството. Те са база, върху която може да се направи емпирично изследване и чрез индуктивни заключения да се приложи позитивният подход при усъвършенстване на счетоводната отчетност в публичния сектор.

Изходна точка е преходът от общите и съществени обстоятелства към съждение за начислената основа с предметна конкретност. Приносният резултат от счетоводното изследване намира израз в генериране на нови и потвърдителни факти за ефекта при отчитането чрез начислена основа в публичния сектор. На база на разработените модели чрез позитивния подход даваме **индуктивно-хипотетичното** направление на анализа, като изследваме тяхното приложение в счетоводната практика чрез синтез на свойства и обобщаване на общи черти, тенденции и закони, при което индуктивният подход е съдържателна страна, а дедуктивният – форма на контролно умозаключение.

### 6.3. Документи

Правната рамка в счетоводството възприемаме като счетоводна база за отчитане. **Моделът на фактическото състояние** на счетоводната база в бюджетните организации в България се състои от Ръководството за държавна финансова статистика на Международния валутен фонд (GFSM 2001), Системата от национални сметки на ООН (SNA93), Европейската система от национални и регионални сметки (ESA 2010), Закона за публичните финанси (ЗПФ), Закона за счетоводството, Националните счетоводни стандарти (НСС), Сметкоплана на бюджетните организации (СБО), Единната бюджетна класификация (ЕБК), ДДС № 20/2004 г., ДДС № 14/2013 г., ДДС № 08/2014 г., ДДС № 05/30.09.2016 г. Както е видно, прилагат се счетоводни стандарти, които са разработени за частния и е необходимо адаптиране към публичния сектор.

Независимо че МССПС са основа за **модела на фактическото състояние** на счетоводната база в организациите на публичния сектор в целия свят, те не са приети за употреба в България. МССПС са разработени от Международната федерация на счетоводителите (МФС). Степента на тяхното приемане в различните страни по света е пълна, частична или още не са приети. Информация относно **модела на фактическото състояние** за отчитане на счетоводната база и рамката за финансово отчитане в публичния сектор за 2020 г. и прогноза за 2025 г. се предоставя от Международния индекс за финансова отчетност в публичния сектор, разработен от Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) и МФС.<sup>48</sup> Извадка от Международния индекс за финансова отчетност в публичния сектор (Индексът) с данни за страните от Европейския съюз и Великобритания е представена в таблица 3.

---

<sup>48</sup> <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

Таблица 3

Държава от Европейския съюз	2020 База за финансово отчитане	2020 Рамка за финансово отчитане	2025 База за финансово отчитане	2025 Рамка за финансово отчитане
Австрия	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст
Албания	Частично начисляване	Национални стандарти: други	Частично начисляване	Национални стандарти: други
Белгия	Начисляване	Национални стандарти: други	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
България	Частично начисляване	Национални стандарти: други	Частично начисляване	МССПС без модификации
Великобритания	Начисляване	Национални стандарти, базирани на МСФО	Начисляване	Национални стандарти, базирани на МСФО
Германия	Касова основа	Национални стандарти: други	Касова основа	Национални стандарти: други
Гърция	Частично начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС	Частично начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
Дания	Начисляване	Национални стандарти: други	Начисляване	Национални стандарти: други
Естония	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
Ирландия	Касова основа	Национални стандарти: други	Частично начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
Испания	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
Италия	Частично начисляване	Национални стандарти: други	Частично начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
Кипър	Касова основа	МССПС без модификации	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст

Държава от Европейския съюз	2020 База за финансово отчитане	2020 Рамка за финансово отчитане	2025 База за финансово отчитане	2025 Рамка за финансово отчитане
Латвия	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
Литва	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст
Люксембург	Касова основа	Национални стандарти: други	Касова основа	Национални стандарти: други
Норвегия	Касова основа	Национални стандарти: други	Касова основа	Национални стандарти: други
Полша	Частично начисляване	Национални стандарти: други	Начисляване	Национални стандарти: други
Португалия	Частично начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст
Румъния	Частично начисляване	Национални стандарти: други	Начисляване	Национални стандарти: други
Сърбия, Република	Частично начисляване	МССПС без модификации	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст
Унгария	Частично начисляване	Национални стандарти: други	Начисляване	Национални стандарти: други
Финландия	Начисляване	Национални стандарти: други	Начисляване	Национални стандарти: други
Франция	Начисляване	Национални стандарти: други	Начисляване	Национални стандарти: други
Холандия	Касова основа	Национални стандарти: други	Касова основа	Национални стандарти: други
Хърватия	Частично начисляване	Национални стандарти: други	Частично начисляване	Национални стандарти: други
Чехия	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС	Начисляване	Национални стандарти във връзка с МССПС
Швеция	Начисляване	Национални стандарти	Начисляване	Национални стандарти

Държава от Европейския съюз	2020 База за финансово отчитане	2020 Рамка за финансово отчитане	2025 База за финансово отчитане	2025 Рамка за финансово отчитане
		във връзка с МССПС		във връзка с МССПС
Швейцария	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст	Начисляване	МССПС, модифициран за местния контекст

Според проф. д-р Д. Фесчиян през 2018 г. приложимите в Европейския съюз „... национални счетоводни стандарти за публичния сектор в повечето страни членки имат пряка връзка с МССПС. Повече от 15 страни – членки на ЕС, са базирали националните стандарти на МССПС или са ги привели в съответствие с тях, приложили са ги директно за някои части на местното управление или поне се позовават на тях.“<sup>49</sup> С цел да се анализират възможностите за приложение на МССПС и ЕССПС в страните от ЕС прилагаме сравнително-правния анализ върху данните от изследването на работната група за ЕССПС на ЕС, представено на видеоконференция на 17 – 18.05.2022 г.<sup>50</sup> Представеният анализ е направен сред осем страни – членки на ЕС: Германия, Ирландия, Испания, Франция, Италия, Кипър, Литва и Швеция. Като ползваме данни от Индекса, изследването на работната група за ЕССПС на ЕС, представяме състоянието на начислената основа във всяка от наблюдаваните страни, както и очакванията за начислената основа към 2025 г.

В Германия е в сила държавен стандарт за счетоводство, за който не е приложима Концептуалната рамка на МСС, а счетоводни принципи. Държавните стандарти за двойно счетоводство (Standards staatlicher Doppik (SsD) и стандартната схема на административните сметки (VKR) са от значение в Германия. SsD не определя независими рамкови стандарти, но се определя като основна правна рамка на принципите на организираното счетоводство (нем. общоприетите счетоводни принципи (GoB) и разпоредбите, свързани с корпорации в Германския търговски кодекс (Handelsgesetzbuch/HGB) (SsD I.1.1) и тяхното приемане (SsD I.1.4.). Принципите в този стандарт, заедно с принципите, заложен в Германския търговски кодекс, се прилагат в счетоводната отчетност. Тези принципи имат всеобхватен характер и се прилагат в духа на Континенталната правна система. За разлика от тях, МСС са израз на англо-саксонската правна система и прилагат казуистично-ориентирани принципи. Счита се, че Handelsgesetzbuch/HGB е написан за частния сектор и е необходима неговата адаптация към публичния сектор.<sup>51</sup> Независимо че в Индекса се твърди, че през 2020 г. базата за финансово

<sup>49</sup> Фесчиян, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, ИК-УНСС, София, 2018 г., с. 47.

<sup>50</sup> <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/c63354e4-8cae-4ceb-b91b-aac7096b7000/details> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

<sup>51</sup> <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/a9c571b5-52c1-4508-9ecf-123adc4b40df/details> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

отчитане е касова основа и че през 2025 г. се предвижда да остане касова основа, считаме, че в немското законодателство се наподобяват изискванията на МССПС 1. Проф. д-р Фесчиян твърди, че в „Германия се прилагат МССПС, базирани на принципа на текущо начисляване и германското *Handelsgesetzbuch* (HGB) при изготвяне на финансови отчети на база текущо начисляване.“<sup>52</sup> Ето защо считаме, че в Германия се прилага принципът на начисляването, независимо че отчетната база се декларира на касова основа. Следователно базата е частично начисляване.

Ирландия засега не прилага отделна Концептуална рамка относно счетоводните принципи. Ползата за Ирландия се състои в това, че такава ще бъде изградена в контекста на текущата реформа за приемане на МССПС. През 2020 г. базата за отчитане е касова основа, като се предвижда през 2025 г. Ирландия да премине към частично начисляване. През 2020 г. рамката за финансово отчитане се състои от национални стандарти, които не са международно апробирани. За страната се очаква през 2025 г. да премине към национални стандарти във връзка с МССПС.

В Испания се прилага самостоятелна Концептуална рамка за счетоводно отчитане. Признаването и стандартите за оценка развиват счетоводните принципи и други правни разпоредби, съдържащи се в Концептуалната рамка на счетоводството на публичния сектор. През 2020 г. базата за финансово отчитане е начисляване. Прилагат се 23 национални стандарта и регулации, съобразени с МССПС. Счетоводството на публичния сектор се развива по приет план. Възможности за развитие са установени при хармонизиране на отчитането в публичния и частния сектор.<sup>53</sup>

Във Франция през 2016 г. е публикувана концептуална рамка за счетоводството в публичния сектор. Концептуалната рамка и прилаганите счетоводни стандарти са обвързани с начислената основа. Установено е, че отчитането в страната през 2020 г. се осъществява на начислена основа. Прилагат се национални счетоводни стандарти, съобразени с МССПС и френски ПНА за публичния сектор. Очаквани ползи при начислената основа във Франция са възможностите да се опростят изискванията на стандартите и да се насърчи гъвкавостта на ниво приложение.

Във връзка със счетоводните принципи в Италия е публикувана концептуална рамка, предложена за публично обсъждане. Прилаганите в Италия 18 счетоводни стандарта са обвързани с приложението на начислената основа. Освен тях се прилага и счетоводен стандарт за първоначално приложение на начислената основа. Установено е, че през 2020 г. счетоводната база за отчитане е частично начисляване. Предвидено е през 2025 г. да няма промяна на счетоводната база. Възможността, която се предоставя на Италия, е през 2025 г. да премине

<sup>52</sup> Фесчиян, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, ИК-УНСС, София, 2018 г., с. 44.

<sup>53</sup> <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/d46fa43d-ae9d-49df-b8a0-b8a44d6ad1e9/details> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

от Национални счетоводни стандарти към Национални счетоводни стандарти във връзка с МССПС.

Законодателството в Кипър определя, че Accounting General взема решенията относно счетоводните стандарти, които се следват в целия публичен сектор и са основани на МСС. Текущата реформа е свързана с приемането на МССПС, които са задължителни за всички отчетни единици. Първата година, когато тези Стандарти ще се прилагат по-широко в публичния сектор (т.е. извън централното правителството), се очаква да бъде 1 януари 2024. С приемането на МССПС ще се приеме Концептуалната рамка на МССПС.<sup>54</sup> В стандартите са разграничени парично-генериращите от парично-негенериращите активи. Предвижда се по-доброто разбиране на принципите на МССПС в Кипър да се обезпечи чрез разработка на наръчници. Както е видно от представената таблица 3, за Кипър, за който през 2018 г. е приет „... МССПС на касова основа“<sup>55</sup>, през 2020 г. базата за финансово отчитане е касова основа, а през 2025 г. е планирано да е начисляване. За 2020 г. рамката за финансово отчитане е МССПС без модификации, а за 2025 г. е МССПС, модифицирани за местния контекст. Следователно приетият от Кипър МССПС за отчитане на касова основа с изготвяне на отчет на паричните потоци е дал основание да се приемат МССПС, отчитащи местните за Кипър условия. Изводът, който може да се направи, е ОПП чрез МССПС 2 дава възможност периодично да се отчетат ефектите от текущото начисляване съобразно техния качествено различен характер – от основна, инвестиционна или финансова дейност.

В Литва се прилагат 29 Национални счетоводни стандарта за публичния сектор, чрез които се прилага начислената основа. Стандартите са разработени съобразено с МССПС. Характеризират се с разбираемост, детайлност и всеобхватност. Индексът на МФС показва, че през 2020 г. е прилагана начислената основа и такава е предвидена за приложение през 2025 г. Базата за финансово отчитане през 2020 г. е МССПС, модифицирани за местния контекст, приложими и през 2025 г. Прилагат се 11 детайлни счетоводни наръчника. В сила е Закон за отчитането в публичния сектор, където са определени счетоводните принципи и главните счетоводни и отчетни дефиниции.

В Швеция се използва правителствената Концептуална рамка, която е базирана на Концептуалната рамка на МСС. Шведската Концептуална рамка не се обвързва с начислената основа, а има само референтни точки и дефиниции. От Индекса е видно, че от 2020 г. Швеция използва начисляването като база за финансово отчитане. От 2020 г. са приложими Национални стандарти, които са във връзка с МССПС. В сила е счетоводна наредба, която е задължителна за субектите, прилагащи текущо начисляване в счетоводството. Въпреки това регулирането не е структурирано в стандарти, като например МССПС. Това е набор от правила, представени в един документ. Използват се повече от 25

<sup>54</sup> <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/6038af11-260f-42fb-9220-a7db8fad191e/details> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

<sup>55</sup> Фесчиан, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, ИК-УНСС, София, 2018 г., с. 44.

ръководства относно прилагането на задължителните счетоводни правила. Всяко ръководство обхваща счетоводна тема, която като цяло съответства на МССПС. Ползите от тях са, че са лесни за използване.<sup>56</sup>

В Хърватия през 2020 г. базата за отчитане е частично начисляване, като се предвижда през 2025 г. да се запази базата за отчитане. През 2020 г. рамката за финансово отчитане се състои от национални стандарти, като се очаква през 2025 г. да се запази рамката за финансово отчитане. Съгласно чл. 132, ал. 2 от приетия през м. декември 2021 г. нов Закон за бюджета бюджетното счетоводство се основава на националните счетоводни правила, посочени в Правилник за бюджетно счетоводство и сметкоплан по чл 134, ал. 1 от този закон, като се вземат предвид основните положения на МССПС.<sup>57</sup> Следователно, независимо че рамката за финансово отчитане, съгласно Индекса, не се променя през 2025 г., нормативно е определено, че националните стандарти следва да са съобразени с МССПС.

За България, съгласно таблица 3, през 2025 г. е предвиден преход от НСС към МССПС без модификации. Това е твърде амбициозен план, съдържащ значителни рискове. В Румъния се прилагат десет МССПС. Реформата в Румъния стартира през 2002 г.<sup>58</sup> В началото на 2006 г. имат приложение МССПС 1, 2, 4, 5, 9, 12, 17, 19, 23 и 24. През 2019 г. МССПС, които са се прилагали в Румъния, са 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 14, 16 и 19.

Ползите за публичните институции в Румъния са, както следва:

- осигуряване на разпоредителите с бюджетни кредити ефективно управление на бюджета, предоставяне на информация в реално време за използването на приходите и разходите по бюджети;
- автоматична обработка на бюджетни корекции;
- публичните институции вече няма да предават приложения на сметки за изпълнение на бюджета за бюджети за приходи и разходи, които се генерират автоматично от системата;
- подобряване на административната прозрачност;
- контрол на собствените си ангажименти;
- намаляване броя на формулярите;
- съпоставяне на данните от финансовия отчет;
- привеждане на Румъния в съответствие със счетоводните стандарти на европейски публични администрации.

В Румъния през 2020 г. базата за отчитане е частично начисляване, като се предвижда през 2025 г. да се премине към начисляване. През 2020 г. рамката за финансово отчитане се състои от национални стандарти, като се очаква през 2025 г. да се запази рамката за финансово

<sup>56</sup> <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/3dbcba4f-7fdc-4758-8d42-26e1a8a8cb12/details> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

<sup>57</sup> <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/2bb43284-6683-48ca-8228-6b95b5c82f5a/details> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

<sup>58</sup> <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/2e16259b-9150-4d4c-b0bb-9cf23acea38a/details> [Дата на достъпа: 23.09.2022 г.].

отчитане. Изводът, който може да се направи, е, че Румъния в бъдеще има натрупан опит да създаде свои Национални счетоводни стандарти за публичния сектор, съобразени с МССПС, да даде принос в разработването на ЕССПС или да приеме изцяло МССПС. Следователно преходът към промяната на отчетната база за отчитане е поэтапен процес, състоящ се от фази с различни качествени характеристики на финансовите отчети. Изводът, който може да се направи, е, че за България през 2025 г., без предварително приемане на част от МССПС, преходът от НСС към МССПС без модификации крие значителен риск от неразбиране на същността на начислената основа от широката общественост и професионалните кръгове на счетоводството в публичния сектор. Подобно на Кипър в България, без приемане първоначално на МССПС 2 *Отчети за паричните потоци*, няма да се осъзнае ползата от замяната на касовите отчети с отчет за паричните потоци. Този процес, при приемане на всички МССПС без модификации, ще бъде следствие от отчитането на ефектите на начислената основа, които са изпреварващи преди плащането, прилагано от касовата основа. Следователно периодичните отчети няма да могат да отчитат риска от сключените текущи сделки. Друго важно обстоятелство, което според този план трябва да се отчете, е, че в България дейностите текущо се отчитат в трите отчетни групи „Бюджет“, „СЕС“ и „ДСД“, същите са представени в оборотната ведомост и периодичните финансови отчети – баланс и отчет за приходите и разходите. Следователно те трябва да присъстват и в първоначалния вариант на отчета за паричните потоци по МССПС 2. Трите отчетни групи отразяват различната същност на дейностите, отчитани от организациите на публичния сектор в България – чрез „Бюджет“ отчитане на финансирането за удовлетворяване на целевите обществени потребности от организациите, чрез „СЕС“ отчитане на проектните дейности на организациите, а чрез „ДСД“ – отчитане на инцидентните, необичайните и декларираните временни дейности на организациите. При приемане на формата на отчетите по МССПС България трябва да се откаже от предимствата при отчитането в трите отчетни групи, от възможността за отчитане на вътрешното финансиране чрез отчетна група „СЕС“ и концентриране на целеполагането чрез отчетна група „Бюджет“. Следователно за България е необходимо емпирично изследване за отчитане на начислената основа чрез модифициране на СБО, оборотната ведомост и предлагане на ОПП, които да заменят касовите отчети.

Приемаме модела на работната група EPSAS, представен в таблица 2, за **модел за желаното състояние** на отчетност в отделната организация и корелирана матрица с ESA 2010. Като цяло ESA 2010 е макроикономическа статистика. Това състояние следва да бъде подкрепено чрез разработването на ЕССПС или по-пълно прилагане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС). Считаме, че счетоводният анализ би могъл да се използва за теоретично изследване на ефекта от усъвършенстване на нормативната рамка на счетоводната отчетност в публичния сектор и да се предложи **модел на възможното състояние**.



**Моделът на възможното състояние** отразява настоящото, фактическото състояние, за да се определи бъдещото състояние на осчетоводяваните обекти.

Публичният сектор винаги търси външни ефекти от дейностите с цел постигане на ефективност за лица, външни за администрацията. Според Р. Брусарски външните ефекти биват „външни разходи (отрицателни външни ефекти) и външни ползи (положителни външни ефекти)...“<sup>59</sup> Отчитането има за цел да признае активите и пасивите в организацията, да оцени тяхната стойност и да оповести в подходяща отчетна форма информацията за тях. Създадената счетоводна информация вярно и точно отразява имуществото на собственика. Допускането на несъвършена информация е пазарен провал, свързан с очакванията на инвеститори и външни потребители на информация. Според проф. д-р Румен Брусарски „групата от пазарни провали включва:

- несъвършена конкуренция;
- външни ефекти (разходи и ползи);
- публични блага;
- несъвършена информация.“<sup>60</sup>

Необходимостта от разширяване приложението на начислената основа се подкрепя и от теорията на агентите. Тази теория разглежда договор, съгласно който собственикът на капитала на организацията е възложил осчетоводяването на дейностите като функция било чрез назначени длъжностни лица, било чрез облигационни отношения или чрез договор за външна услуга с организация, предоставяща счетоводни услуги. Несъвършената счетоводна информация, водеща до пазарни провали, е свързана с отклонение от законосъобразността при отчитането и от изискването информацията, представена във финансовите отчети, да бъде разбираема, надеждна, уместна и сравнима.<sup>61</sup>

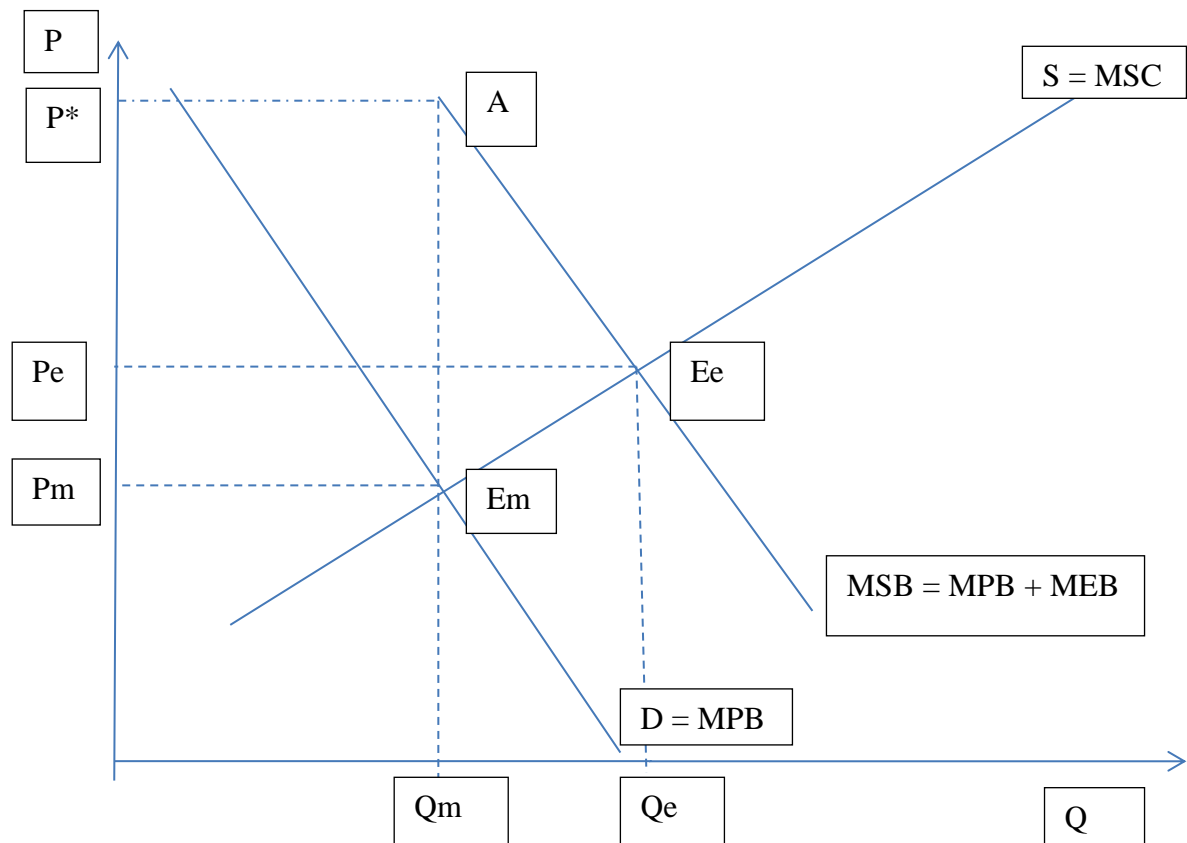
Съгласно ЕБК отчитането на касова основа е по функции, групи, дейности, параграфи и подпараграфи. Следователно промяна, при която отчитането по функции, групи и дейности се запазва, а отчитането по параграфи и подпараграфи се заменя със счетоводни сметки и подсметки, съобразено със СБО, има смисъл, ако счетоводните сметки с натрупване осигуряват счетоводна информация, аналогична на параграфите. Липсата на параграфи ще доведе до липсата на касов отчет, за който те осигуряват информация. Следователно е необходимо да се разработи отчет на паричните потоци за бюджетните организации, който да е включен в техните ГФО и да замени касовите им отчети.

На фиг. 3 е показано отчитането на касова и начислена основа, при което се постига равновесие в т. Ем, където МРВ (пределни частни ползи) са равни на МСC (пределни обществени ползи).

<sup>59</sup> Брусарски, Р. Теория на публичните финанси, УИ „Стопанство“, С., 2007 г., с. 26.

<sup>60</sup> Брусарски, Р. Оценка на въздействието, ИК-УНСС, София, с. 163.

<sup>61</sup> ПМС № 394 от 30.12.2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с ПМС № 46 от 2005 г., пар. 2.



**Фиг. 3. Модел за ефективно равновесие в публичния сектор<sup>62</sup>**

Отчитането на изпълнението на бюджета на отделните бюджетни организации и на държавния бюджет осигурява изготвянето на отчет за изпълнението на бюджета. Отчитането на изпълнението на бюджета носи информация на гласоподавателите за дейността на управляващите. Проследява се ефективността на дейностите, финансирани чрез обществени средства. По този начин се намалява възможността за липса на доверие в обществото като цяло за работата на управлението и това са пределни външни ползи (МЕВ). Възможността за повишаване на прозрачността в управлението се осигурява чрез отчитането на начислена основа. Причината за това е, че ефектите от сделки и други събития се признават в момента на тяхното възникване независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти. За разлика от начислената основа, отчитането на касова основа изисква реално плащане, получено по банковата сметка или в касата на организацията. Следователно при начислената основа има възможност с натрупване всяка отговорност за възникнала сделка да бъде оценена за ефективност, ефикасност и икономичност преди реалното плащане. Всяка организация от публичния сектор и управлението на бюджета като цяло могат да бъдат оценени за постигане на нейните цели. Равновесието  $MPB = MSB$  е Парето, неефективно при  $MEB$  по-големи от 0,

<sup>62</sup> Адаптирано по Великов, Д. Изследване на амортизацията в отчетността на общините, Дисертация, Пловдив, 2021, с. 49 – 50.

защото външните надграждат частните ползи. Парето ефективното равновесие е в т. Ее, където  $MSB = (MPB + MEB)$ , съответстващо на справедливата стойност на отчетените активи и пасиви на начислена основа. Увеличаването на отчитането на начислена основа с  $Q_m$  единици на  $Q_e$  единици ще генерира чисти обществени ползи равни на триъгълника  $AEeEm$ . Последното е основание за субсидиране на покупката на отчетените активи от бюджета в размер на триъгълника  $AEeEm$ .

Изводът, който може да се направи, е, че спазването на принципите на ЗПФ (всеобхватност; отчетност и отговорност; адекватност; икономичност; ефикасност; ефективност; прозрачност; устойчивост; законосъобразност) и времето за отчитане според ESA 2010, където потоците се отчитат на начислена база, дават основание да се търси промяна в ЗПФ, с която се цели приложението на начислената основа при формиране и отчитането на бюджетите на отделните организации и на държавния бюджет. Възможността за отчитане на начислена основа, която се предоставя от ESA 2010, е подкрепена от принципите на ЗПФ в изпълнение на принципа за начисляване по ЗСч.

Законът за счетоводството от 2016 г. даде отговор на транспонираните правила от действащите директиви на Европейския съюз. Според М. Бъчварова във връзка с това „поради множеството изменения на уредбата на счетоводството законодателят предприе възможността, предвидена в чл. 11 от Закона за нормативните актове (ЗНА), да приеме нов закон, когато са необходими многобройни и важни изменения на същата материя.“<sup>63</sup> Ето защо считаме, че поради многобройните и важни изменения в модела на фактическото състояние на счетоводството на публичния сектор е необходима оценка за въздействието на предлагания от нас **модел на възможното състояние**, която да доведе до законодателна инициатива. Счетоводният анализ е част от информационната функция на счетоводството. Имайки предвид семантиката на счетоводната информация, счетоводният анализ „... характеризира цялостното имуществено състояние на предприятието...“<sup>64</sup> Като **модел на възможното състояние** предлагаме двустепенна методика за счетоводен анализ, която в България разширява приложението на начислената, координирана с касовата основа. Използваната матрица беше адаптирана от предложената матрица за сметкоплан в публичния сектор и нейната корелация с EPSAS на Ministero dell'Economia e delle Finanze на срещата на работната група ЕССПС в Люксембург на 18 – 19 ноември 2019 г. Структурата на интегрираната матрица на оборотната ведомост, използвана в първия и втория етап на методологията, е показана в таблица 4.<sup>65-66</sup>

<sup>63</sup> Бъчварова, М. Търговскоправен контекст на развитието на счетоводството в България, Списание на ИДЕС, ИДЕС, Извънреден брой, София, 2021 г., с. 7.

<sup>64</sup> Йотова, Н., Т. Кънева. Счетоводен анализ, АИ „Ценов“, Свищов, 2007 г., с. 17.

<sup>65</sup> Матрицата е адаптирана и доразвита по предложената матрица за сметкоплан на Ministero dell'Economia e delle Finanze на срещата на EPSAS Working Group в Люксембург на 18 – 19.11.2019 г.

<sup>66</sup> Великов, Д. Изследване на амортизацията в отчетността на общините, Дисертация, Пловдив, 2021 г., с. 98 – 100.

Таблица 4

МАТРИЦА ЗА ИНТЕГРИРАНА ОБОРОТНА ВЕДОМОСТ ЕТАП I и II –  
БЮДЖЕТ

Счет. Сметка	Начално салдо		Модул „ангажимент – плащане“ (касова основа)		Модул начисляване „приходи и разходи“ (начислена основа)		Модул начисляване „активи и пасиви“ (начислена основа)		Крайно салдо	
	Дебит	Кредит	Дебит	Кредит	Дебит	Счет. Сметка	Дебит	Кредит	Дебит	Кредит

За Етап I: Използва се структурата на счетоводните сметки съгласно СБП за отчитане на касова и начислена основа. Използва се ЕБК. Използва се задбалансовото отчитане за поетите ангажименти. Изготвят се касови отчети по ЕБК. Използва се отчитането в отчетни групи „Бюджет“, „СЕС“ и „ДСД“.

За Етап II: Използва се структурата на счетоводните сметки съгласно СБП за отчитане на касова и начислена основа. За касова основа се използва „ангажимент“ при дебит и „плащане“ при кредит. Използва се ЕБК. Използва се задбалансовото отчитане за поетите ангажименти и плащанията. Изготвят се касови отчети по ЕБК и ОПП. Изготвя се вариант на ОПП без използване на ЕБК. В изготвения модел за ОПП се определят неговите предимства и недостатъци в сравнение с касовия отчет. Използва се отчитането в отчетни групи „Бюджет“, „СЕС“ и „ДСД“.

В модулите за отчитане на касова и начислена основа се използва следната структура на синтетична счетоводна сметка:

Раздел 5 Сметки за финансови активи

Група 50 Парични средства

Подгрупа 501 Касови наличности и сметки в страната

5011 Касови наличности в левове

5013 Текущи банкови сметки в левове

50131 Текущи банкови сметки в левове в банка „А“

501311 Текущи банкови сметки в левове в банка „А“ за нови ангажименти

501312 Текущи банкови сметки в левове в банка „А“ за стари ангажименти

От направения теоретичен счетоводен анализ е видно, че в модула „ангажимент – плащане“ вместо отчитане на касова основа се използва

ангажимент при дебит и плащане при кредит. Спазват се изискванията на ДДС № 14/30.12.2013 г. относно задбалансовата отчетност за бюджетните показатели „поети ангажименти“ и „нови задължения за разходи“. В емпиричното изследване се разграничават нови и стари ангажименти, които се отчитат чрез групата на паричните средства, съответно по сметките на банката и касата на организацията. Реализирането на поетите ангажименти, освен задбалансово, се отчита по кредита на активната балансова подсметка за стари ангажименти на банката или касата и се записва в модула „ангажимент – плащане“ на оборотната ведомост. Същото важи и за новите ангажименти, за които моментът на възникването съвпада с момента на реализация, които се отчитат чрез подсметка от групата за парични средства за нови ангажименти. Касовото отчитане е изцяло в модула „ангажимент – плащане“, откъдето се получава информация за ОПП. На втория етап от моделирането на процеса в модула „ангажимент – плащане“ са възможни два варианта – с игнориране или с използване на ЕБК. Целта на счетоводния анализ е да покаже кога е възможно отчитане без ЕБК. Матриците, показани по-горе, отразяват състоянието на оборотната ведомост в отчетна група „Бюджет“, но такава следва да се разработи и за отчетни групи „СЕС“ и „ДСД“. За бюджетната организация следва да се разработи цялостна оборотна ведомост, включваща данните от трите отчетни групи за отчетния период. Данните от цялостната оборотна ведомост служат за формиране на позициите по отделните редове на баланса, отчета за приходите и разходите и ОПП. Модулите начисляване „приходи и разходи“ (начислена основа) и начисляване „активи и пасиви“ използват изцяло начислена основа при отчитането.

Може да се счита за целесъобразно, че предлаганият в емпиричното изследване вариант на ОПП, подобно на схващането, изразено в МССПС 2 *Отчети за паричните потоци*, е временен и чрез емпирично изследване подлежи на актуализация. В България е нормативно определено, че се отчитат текущите изисквания за касовото изпълнение на бюджета, „СЕС“ и другите сметки дейности, съгласно които „като паричен поток и парична наличност се дефинират само паричните средства в брой и по текущи и депозитни сметки на бюджетните предприятия (включително чекове в чуждестранна валута, когато се прилагат като законно платежно средство в съответната държава). В обхвата на паричните средства не се включват паричните еквиваленти по смисъла на дефиницията в СС 7. Операциите с парични еквиваленти се третират съгласно ЕБК като операции с финансови активи.“<sup>67</sup> Доц. д-р Р. Симеонова счита, че „отчетът за паричния поток се изготвя, като се използва информация от регистрите за систематично отчитане и по-конкретно информация за салдата и оборотите по сметките за парични средства в Главната книга.“<sup>68</sup> Считаме, че модулет „ангажимент – плащане“ също ще осигури информация за ОПП. В ОПП статиите се подреждат по степен на същественост (значимост). Финансирането чрез субсидия е първият показател от основната дейност и тя е най-съществената статия за ОПП в публичния

<sup>67</sup> МФ, ДДС 20 от 14.12.2004 г., пар. 7.2.

<sup>68</sup> Божков, В., Р. Симеонова, Р. Михайлова. Стандарти за представяне на финансови отчети, АИ „Ценов“, Свищов, 2016 г., с. 142.

сектор. С оглед на изискванията за представяне на счетоводна информация на брутна основа за организациите на публичния сектор при съставяне на ОПП прекият е по-подходящ от непрекия метод. Съгласно МССПС касовите приходи и плащания могат да бъдат отчитани на брутна база, освен ако не могат да бъдат отчитани на нетна база, когато:

„(a) те възникват от трансакции, които предприятието администрира от името на други страни и които се признават в отчета за паричните постъпления и плащания, или

(b) те са за позиции, при които оборотът е бърз, сумите са големи, а падежите са кратки.“<sup>69</sup>

За повечето бюджетни организации не са налице такива изисквания и следователно отчитането на паричните потоци е на брутна база по прекия метод. Когато обаче са налице трансакции, които предприятието администрира от името на други страни, например когато бюджетна организация събира неданъчни приходи в полза на друга бюджетна организация, остава дискуссионен въпросът дали отчитането на парични потоци следва да е на нетна база.<sup>70</sup> Това е приложение на принципа на текущо начисляване. Съгласно Закона за НАП на НАП се възлага принудително събиране на публични и частни държавни вземания на бюджетни организации.<sup>71</sup> Тези трансакции обаче не се признават в отчета за паричните постъпления и плащания на НАП, т.е. в касовия отчет на НАП като бюджетна организация. Следователно НАП има основания да разграничи своето счетоводство от приходното счетоводство на НАП, което отчита събирането на приходите за държавния бюджет и като държавна агенция, в смисъла на твърденията на МССПС, да изготвя ОПП, прилагайки брутна база по прекия метод. Според доц. д-р Р. Симеонова „същността на прекия метод се изразява в това, че паричните потоци от различните видове сделки се отразяват в отделните дейности по основни класове брутни парични постъпления и брутни парични плащания за отчетния период.“<sup>72</sup> Организациите, прилагащи МССПС, „се насърчават да отчитат паричните потоци от оперативни дейности, като използват директния метод.“<sup>73</sup> За инвестиционната и финансовата дейност при съставяне на ОПП се прилага само директният метод. Предлагаме проектния вариант на модела за възможното състояние на ОПП за публичния сектор да има вида, показан на таблица 5:

<sup>69</sup> Международен счетоводен стандарт за публичния сектор – Финансово счетоводство на касова основа на счетоводството – издаден през 2017 г., Международна федерация на счетоводителите, САЩ, 2017 г., пар. 1.3.13.

<sup>70</sup> Виж ДДС 08/16.09.2014 г., Министерство на финансите, пар. 26 – 46.

<sup>71</sup> Закон за Националната агенция за приходите, чл. 3, ал. 1, т. 3 и т. 9.

<sup>72</sup> Божков, В., Р. Симеонова, Р. Михайлова. Стандарти за представяне на финансови отчети, АИ „Ценов“, Свищов, 2016 г., с. 136.

<sup>73</sup> МССПС 2 *Отчитане на паричните потоци*, Международна федерация на счетоводителите, САЩ, 2022 г., пар. 27.

Таблица 5

**Отчет**  
**за паричните потоци по прекия метод**  
**на .....**  
**за .....**

Наименование на паричните потоци	Текущ период			Предходен период		
	Бюджет	СЕС	ДСД	Бюджет	СЕС	ДСД
А	1	2	3	4	5	6
<b>А. Парични потоци (ПП) от основна дейност</b>						
1. Разчети между първостепенните и подведомствените разпоредители с бюджет						
2. ПП, свързани с търговски контрагенти						
3. ПП от трудови възнаграждения						
4. ПП от лихви, комисионни, дивиденди и други подобни						
5. ПП от положителни или отрицателни валутни курсови разлики						
6. Платени и възстановени данъци						
7. Други ПП от основна дейност						
Всичко ПП от основна дейност						
<b>Б. Парични потоци от инвестиционна дейност</b>						
1. ПП, свързани с дълготрайни активи						
2. ПП, свързани с лихви, дивиденди и други подобни						
3. ПП от преобразувания на бюджетни организации						
4. ПП от положителни или отрицателни валутни курсови разлики						
5. Други ПП от инвестиционна дейност						
Всичко ПП от инвестиционна дейност						

Наименование на паричните потоци	Текущ период			Предходен период		
	Бюджет	СЕС	ДСД	Бюджет	СЕС	ДСД
А	1	2	3	4	5	6
<b>В. Парични потоци от финансова дейност</b>						
1. ПП от емитиране и обратно придобиване на ценни книжа						
2. ПП, свързани с получени или предоставени заеми						
3. ПП, свързани с лихви, дивиденди и други подобни						
4. Плащания по задължения по лизингови договори						
5. ПП от положителни или отрицателни валутни курсови разлики						
6. Други ПП от финансова дейност						
Всичко ПП от финансова дейност						
<b>Г. Изменение на ПП през периода</b>						
<b>Д. Парични средства в началото на периода</b>						
<b>Е. Парични средства в края на периода</b>						

За целите на отчитането по основна и инвестиционна дейност е необходима ревизия на ДДС 20/2004 г., пар. 7.10 относно касовите плащания за придобиване на активи и външни услуги за тяхното класифициране. Придобитите активи, попадащи под прага за признаване, като ДА, се класифицират като краткотрайни активи и се записват като парични потоци за основна дейност. Придобитите активи, попадащи над прага за признаване, като ДА, се класифицират като ДА и се записват като парични потоци за инвестиционна дейност. Отчитането на капиталовите разходи на принципа на паричните потоци (касов метод) се съвместява с отчитането по принципа за текущо начисляване. Подлежи на ревизия и пар. 7.4.7 на ДДС 20/2004 г. относно операциите по финансов лизинг, при които бюджетното предприятие е лизингополучател, и търговския кредит. Тези операции следва да се класифицират като парични потоци от финансова дейност. Изплатените трудови възнаграждения и осигурителни вноски са ПП от основна дейност. ПП, породени от взаимоотношения с контрагенти, са отнесени към основната дейност. В зависимост от естеството си ПП от лихви,



комисионни и други подобни могат да са от основна, инвестиционна или финансова дейност. ПП от положителни или отрицателни валутни курсови разлики могат да са от основна, инвестиционна или финансова дейност. Платените и възстановени данъци са от основна дейност. ПП, свързани с ДА, са от инвестиционна дейност. ПП от преобразувания на бюджетни организации са от инвестиционна дейност. ПП от емитиране и обратно придобиване на ценни книжа са от финансова дейност. ПП, свързани с получени или предоставени заеми, са от финансова дейност. ОПП представя обобщени стойности по отчетни групи за текущия и предходния период на отделни редове съответно за изменението на ПП през периода, паричните средства в началото на периода и паричните средства в края на периода.

При успешна реализация на предложения модел в малък отчетен обект, например библиотека, районно управление на МВР, малко военно поделение, малко кметство или училище, би могло да се премине с вече изградените счетоводни документи към втори етап на емпиричното изследване – моделиране на приходната част на държавния бюджет чрез приходното счетоводство на Национална агенция за приходите и разходната част, съгласно Закона за държавния бюджет.

### **Заклучение**

Предлаганото усъвършенстване на счетоводното отчитане води до фундаментална промяна в счетоводството на публичния сектор – ефективно поэтапно преминаване към отчитане на начислена основа с приложение на ОПП. Полученият модел за счетоводно отчитане дава основание за законодателна инициатива в областта на счетоводството. На основание на ЗНА следва да се изисква от съставителя на проект за изменение нормативните актове в областта на счетоводството в публичния сектор да извърши оценка на въздействието на нормативния акт.<sup>74</sup> Извършването на частична предварителна оценка на въздействието предхожда изработването на всеки проект на закон, кодекс и подзаконов нормативен акт на Министерския съвет.<sup>75</sup> Считаме, че предлаганият модел за възможното състояние на оборотната ведомост и получаваните баланс, отчет за приходите и разходите и ОПП дават възможност за частична предварителна оценка на въздействието. Получено е основание за изменение на ЗПФ относно отчитането на държавните, социално-осигурителните фондове и общинските бюджети на начислена основа. Актуално решение за правно обхващане на отчитането на дейностите в публичния сектор е съвместно решение на свързаните нормативни актове в Бюджетно-процесуален кодекс. Има основание за корекция в СС 1 – *Представяне на финансови отчети*, СС 7 – *Отчитане на паричните потоци*, както и в другите национални счетоводни стандарти. Предложен е модел за интегрирано отчитане в счетоводната и статистическата отчетност в публичния сектор. Налице е принос на предлагания модел на възможното състояние към

<sup>74</sup> Закон за нормативните актове, глава 2: Оценка на въздействието на нормативните актове.

<sup>75</sup> Пак там, чл. 20, ал. 2.

хармонизацията на счетоводството с международната счетоводна стандартизация. Чрез разработката на български вариант на ЕССПС е установена възможност и създадено за цялата ни общественост разбиране за необходимостта и ползите от адаптирането и внедряването на МССПС. Има основание за корекция в ЗСч. Считаме, че частичната предварителна оценка ще покаже, че могат да се очакват значителни последици от приложението на модела за възможното състояние и че е необходима цялостна предварителна оценка на въздействието. Създават се предпоставки за формиране на обществената нагласа към законодателна инициатива в областта на счетоводството на публичния сектор.

**Библиографска справка:**

1. Башева, С. Концептуални основи на счетоводната теория – счетоводни правила, Икономически и социални алтернативи, 2019, бр. 3, с. 4.
2. Башева, С., Е. Миланова, Б. Йонкова, Д. Петрова, Р. Пожаревска. Основи на счетоводството, УИ „Стопанство“, С., 2017 г.
3. Божков, В., Р. Симеонова, Р. Михайлова. Стандарти за представяне на финансови отчети, АИ „Ценов“, Свищов, 2016 г.
4. Брусарски, Р. Теория на публичните финанси, УИ „Стопанство“, С., 2007 г., с. 26.
5. Брусарски, Р. Оценка на въздействието, ИК-УНСС, София, с. 163.
6. Бъчварова, М. Търговскоправен контекст на развитието на счетоводството в България, Списание на ИДЕС, ИДЕС, Извънреден брой, София, 2021 г., с. 7.
7. Великов, Д. Изследване на амортизацията в отчетността на общините, Дисертация, Пловдив, 2021 г., с. 98 – 100.
8. Великов, Д. Персонафикационната теория в счетоводството на публичния сектор от Средновековието до наши дни, Доклад от научна конференция за студенти и докторанти „Икономически и социални аспекти на културното наследство“, Издателство на ПУ „Паисий Хилендарски“, Пловдив, 2018 г., с. 140.
9. Великов, Д. Модел за амортизационна политика в общините, Икономическа и социална (дез)интеграция, сборник от Юбилейна международна научна конференция, Пловдив, Унив. изд. „Паисий Хилендарски“, 2020, с. 301.
10. Великов, Д. „Актуални проблеми при усъвършенстване на счетоводната база за отчетност в публичния сектор“, Сборник с доклади от научна конференция за студенти и докторанти „10 години България в ЕС – успехи и възможности“, УИ „Паисий Хилендарски“, Пловдив, 2017 г., с. 113.
11. Георгиева, Д. Приложимата база на отчетността в публичния сектор, С., Списание „Икономическа мисъл“, 2016 г., бр. 5, с. 109., В: Великов, Д. Актуални проблеми при усъвършенстване на счетоводната база за отчетност в публичния сектор, Сборник с доклади от научна конференция за студенти и докторанти „10 години България в ЕС – успехи предизвикателства“, УИ „Паисий Хилендарски“, Пловдивски университет, 2017 г., с. 111 – 112.
12. Георгиева, Д. Приложимата база на отчетността в публичния сектор, С., Списание „Икономическа мисъл“, 2016, бр. 5, с. 51.
13. Динев, М. Контрол в социалното управление, Тракия М, София, 1999 г.

14. Директива 2011/85/ЕС на Съвета от 8 ноември 2011 година относно изискванията за бюджетните рамки на държавите членки, чл. 3, т. 1.
15. Доклад на Комисията до Съвета и Европейския парламент, Към прилагане на хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор в държавите членки. Пригодност на МССПС за държавите членки/ \* СОМ/2013/0114 final \*/
16. Душанов, И. Обща теория на счетоводството, Ромина, С., 2008 г.
17. Евстатиева, Л., Р. Евстигнеев. Проблема синтеза общеэкономической и институционально-эволюционной теорий, Вопрось экономики, Институт экономики РАН, М., 1998 г.
18. Закон за публичните финанси.
19. Закон за нормативните актове.
20. Закон за сметната палата, Допълнителни разпоредби, § 1, т. 4, б. „а“.
21. Закон за Националната агенция за приходите, чл. 3, ал. 1, т. 3 и т. 9.
22. Йотова, Н., Т. Кънева. Счетоводен анализ, АИ „Ценов“, Свищов, 2007 г.
23. Международен стандарт за счетоводно отчитане в публичния сектор 2 „Отчитане на паричните потоци“, Международна федерация на счетоводителите, САЩ, 2022 г.
24. Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, Международна федерация на счетоводителите, ТОМ 1, 2 и 3, САЩ, 2022 г.
25. Международен счетоводен стандарт за публичния сектор – Финансово счетоводство на касова основа на счетоводството – издаден през 2017 г., Международна федерация на счетоводителите, САЩ, 2017 г.
26. Методологически рамки на ръководството на МВФ за ДФС 2001, (GFSM 2001).
27. МФ, ДДС 20 от 14.12.2004 г., пар. 7.2.
28. МФ, ДДС 08/16.09.2014 г., пар. 26 – 46.
29. ПМС № 394 от 30.12.2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с ПМС № 46 от 2005 г.
30. Регламент (ЕС) № 549/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 21 май 2013 г. относно Европейската система от национални и регионални сметки в Европейския съюз.
31. Стоянов, И. Финансово/бюджетно право, Сиела, София, 2021.
32. Трифонов, Т. Теория на счетоводството, УИ „Стопанство“, София, 1997 г.

33. Фесчиян, Д. Регламенти и стандартизация на счетоводната система в публичния сектор, В: Приносите на счетоводството в икономическата наука, *The Central and Eastern European Online Library*, Сборник с доклади от Юбилейната международна научна конференция по повод 100 години на катедра „Счетоводство и анализ“, Изд. комплекс на УНСС, София, 2020 г., с. 25, <https://www.cceol.com/search/chapter-detail?id=876989> (посетен на 01.02.2021 г.).
34. Фесчиян, Д. Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор, Издателски комплекс – УНСС, София, 2018.
35. *Ministero dell'Economia e delle Finanze, EPSAS Working Group*, Люксембург, 18 – 19.11.2019 г.
36. <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]
37. <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/c63354e4-8cae-4ceb-b91b-aac7096b7000/details> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]
38. <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/a9c571b5-52c1-4508-9ecf-123adc4b40df/details> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]
39. <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/d46fa43d-ae9d-49df-b8a0-b8a44d6ad1e9/details> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]
40. <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/6038af11-260f-42fb-9220-a7db8fad191e/details> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]
41. <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/3dbcba4f-7fdc-4758-8d42-26e1a8a8cb12/details> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]
42. <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/2bb43284-6683-48ca-8228-6b95b5c82f5a/details> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]
43. <https://circabc.europa.eu/ui/group/8b9f731d-4826-4708-9069-5f65a9edc9bf/library/2e16259b-9150-4d4c-b0bb-9cf23acea38a/details> [Дата на достъп: 23.09.2022 г.]