



УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО

ФИНАНСОВО-СЧЕТОВОДЕН ФАКУЛТЕТ
КАТЕДРА „СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ“

Галина Симеонова Василева

**СЧЕТОВОДНО-ИНФОРМАЦИОННО ОСИГУРЯВАНЕ
НА ДЪРЖАВНИЯ БЮДЖЕТ**
(теоретико-приложни аспекти)

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд за присъждане
на образователна и научна степен „доктор“
по научна специалност
„Счетоводна отчетност, контрол и анализ
на стопанската дейност“

Научен ръководител
доц. д-р Камелия Савова

София, 2023 г.

Дисертационният труд се състои от увод, три глави, заключение, библиография и приложения. Неговият обем е 181 страници (увод, основен текст, заключение, таблици 9 броя, фигури 29 броя, библиография 58 броя: научна и учебна литература 26 броя, нормативни документи 23 броя, интернет източници 9 броя, приложения 5 броя).

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита пред научно жури от катедра „Счетоводство и анализ“ при Финансово-счетоводния факултет на Университета за национално и световно стопанство (УНСС).

Авторът на дисертационния труд е докторант в задочна форма на обучение към катедра „Счетоводство и анализ“ при Университета за национално и световно стопанство.

Публикациите по дисертационния труд са 4 броя.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на 22.03.2023 г. от 12.00 часа в зала „Научни съвети“ на УНСС – София. Материалите по защитата са на разположение на заинтересованите лица в библиотеката и в сектор „Научни съвети“ на УНСС, София.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност и мотивация за избор на темата на дисертационния труд

Актуалността на темата за счетоводно-информационното осигуряване на държавния бюджет произтича от очертаващите се тенденции за промени в счетоводството на публичния сектор и от необходимостта от адекватно създаване на счетоводна информация, нейното обобщаване, управление и контрол. Комплексното изследване на счетоводно-информационното осигуряване на държавния бюджет е с постоянна актуалност и значимост, поради което бюджетните ресурси на държавата са обект на законово регламентиране, парламентарни и обществени дискусии, стойностни актуализации на бюджетните ресурси по предназначения и приходозточници.

Мотивацията за избор на темата на дисертацията е:

Темата е от обществена значимост и е с дискуссионен характер. Една от причините за това е отчитането на държавния бюджет по показатели. Тези показатели обаче се формират главно на базата на счетоводна информация, която се създава в организирана и действаща счетоводна система. Това насочва изследването на автора към обосноваване на счетоводно-информационното осигуряване на държавния бюджет като многоелементна структура с организирана счетоводна дейност за създаване на текуща и периодична счетоводна информация, за която се прилагат текущо и периодически обобщаващи (консолидационни) процедури.

2. Цели и задачи на дисертационния труд

Цел на дисертационния труд е чрез интерпретиране на същността и особеностите на държавния бюджет да се очертаят неговите счетоводни аспекти. На тази база чрез методите на счетоводството да се представи модел за създаване на счетоводна информация за отделните показатели на държавния бюджет, заложен в Закона за държавния бюджет, като се направи анализ на съществуващите практики и се предложат адекватни проекции и решения за усъвършенстване на счетоводната методология. Да се анализира и да се предложат варианти за оптимизирането на настоящия модел на Отчет за изпълнението на държавния бюджет в Република България.

Определената цел се реализира чрез изпълнение на следните по-важни **задачи**:

- Характеризиране на държавния бюджет в контекста на особеностите в публичния сектор и на тази база да се открият счетоводните му аспекти.
- Изследване на нормативната регламентация на държавния бюджет, на счетоводството и организацията на публичния сектор, като се акцентира на характеристиката и структурата на счетоводно-информационното осигуряване на държавния бюджет.
- Представяне на методологията за отчитане на показателите на държавния бюджет, регламентирани в Закона за публичните финанси и с определени планови стойностни величини в Закона за държавния бюджет в Република България. На базата на счетоводната логика да се открият специфики и несъвършенства и да се предложат възможности за оптимизиране на създаваната счетоводна информация.
- Характеризиране на отчета за изпълнение на държавния бюджет в Република България от аспекта на националното счетоводно законодателство и от аспекта на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. На тази база да се направи сравнителен анализ и да се предложат варианти за оптимизиране на Отчета за изпълнение на държавния бюджет на Република България.
- Провеждане на анкетно проучване сред практикуващи специалисти в публичния сектор за апробиране на резултатите и изводите, изложени в дисертационния труд.

3. Предмет и обект на изследването

Предмет на изследването е счетоводно-информационното осигуряване на държавния бюджет на Република България. В по-конкретен план – изследването на текущата и периодичната счетоводна информация за видовете бюджетни постъпления и плащания, на изменението на паричните наличности – бюджетното салдо и финансирането на бюджетния дефицит, като се разработят идеи и предложения за нейното усъвършенстване.

Обектът на изследването в по-широк план включва бюджетния процес, нормативната база, принципите и функциите на държавния бюджет и тяхната връзка и обусловеност с методологията на отчитане на видовете бюджетни парични потоци и представянето им в обобщен отчет. Формулираният обект на изследване е базата за преминаване към конкретни проучвания и решения относно предмета на дисертационния труд.

4. Методология на изследването

Методите, използвани в дисертационния труд, са общозначими и традиционно приложими методи на изследване: литературен обзор, емпирично проучване, историко-логически метод, метод на анализа и синтеза, на индукцията и дедукцията, на наблюдението и проследяването, сравнителен метод, нормативен и системен анализ.

5. Ограничения на изследването

Ограниченията на изследването се свеждат до счетоводно интерпретиране на показателите на държавния бюджет, които са регламентирани в Закона за публичните финанси и с определени планови стойностни величини в Закона за държавния бюджет и представянето им в Отчета за изпълнението на държавния бюджет в Република България.

Изследването е ограничено във времето до края на 2022 г. по отношение на закони и нормативни актове. Използвани са данни за изпълнението на държавния бюджет на Република България общо и по отделни показатели към 31 декември 2021 г.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

УВОД

ПЪРВА ГЛАВА. Икономическа характеристика на държавния бюджет

- 1.1. Особенности в дейността на публичния сектор
- 1.2. Същност на държавния бюджет
- 1.3. Бюджетен процес – структура и показатели
- 1.4. Принципи и функции на държавния бюджет
- 1.5. Счетоводни аспекти на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет
- 1.6. Нормативна уредба и организация на счетоводството в публичния сектор
- 1.7. Изводи и резултати от изследването в първа глава „Икономическа характеристика на държавния бюджет“

ВТОРА ГЛАВА. Отчетно-информационно осигуряване на показателите на държавния бюджет – методологични аспекти

- 2.1. Методология за създаване на счетоводна информация за приходите на държавния бюджет и възможности за усъвършенстване
- 2.2. Методология за създаване на счетоводна информация за разходите на държавния бюджет и възможности за усъвършенстване
- 2.3. Методология за създаване на счетоводна информация за бюджетните взаимоотношения и възможности за усъвършенстване
- 2.4. Методология за създаване на счетоводна информация за вноските на България в бюджета на Европейския съюз и възможности за усъвършенстване
- 2.5. Методология за създаване на счетоводна информация за резултата от касовото изпълнение на бюджета и финансиране на бюджетния дефицит – възможности за усъвършенстване
- 2.6. Подходи за съставяне и представяне на отчет за изпълнението на държавния бюджет
- 2.7. Изводи и резултати от изследването във втора глава „Отчетно-информационно осигуряване на показателите на държавния бюджет – методологични аспекти“

ТРЕТА ГЛАВА. Емпирично изследване на възможностите за усъвършенстване на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет

3.1. Характеристика на анкетиранията лица – структура и профил

3.2. Емпирични резултати от анкетното проучване

3.3. Изводи и резултати от изследването в трета глава „Емпирично изследване на възможностите за усъвършенстване на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет“

Заклучение

Библиография

Приложения

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Увод

В увода на дисертационния труд са представени значимостта и актуалността на избраната тема, свързана с теоретико-методологични аспекти на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет. Дефинирани са целта, задачите, обектът, предметът, тезата, хипотезите и използваните методи в изследването. Представени са основните информационни източници и ограничителната рамка на изследването.

Първа глава. ИКОНОМИЧЕСКА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДЪРЖАВНИЯ БЮДЖЕТ

В първа глава са изяснени същността на публичния сектор, държавния бюджет, отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет, както и съставянето, обсъждането, приемането и изпълнението на държавния бюджет. Публичният сектор се определя като частта от националното стопанство, която е резултат на осъществяваните от държавата функции. Най-общо публичният сектор може да се дефинира като структура в икономиката, включваща организации, финансирани с бюджетни средства, които управляват публична собственост, осъществяват необменни операции, произвеждат и предлагат блага за обществено ползване. Характеристиките на публичния сектор като структура и дейност са основополагащи за създаване на счетоводна информация за изпълняваните от държавата функции и за активитета на отделните бюджети. Определенията за публичния сектор в Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор и за държавата в МСС 20 – Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ, представят и структурните елементи на публичния сектор, които в най-общ план са:

- В хоризонтален аспект – това са органи на публично управление по териториален признак, вкл. и международните правителствени организации.
- Във вертикален аспект – това са изпълнителните институции, които са структурните звена на държавните органи.

Структурата на публичния сектор в България съгласно нормативната регламентация¹ е представена в таблица 1.1.

Таблица 1.1. Структура на публичния сектор

СТРУКТУРА НА ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР										
ДЪРЖАВЕН БЮДЖЕТ					БЮДЖЕТ НА ОБЩИНИТЕ			БЮДЖЕТ НА СОЦИАЛНО-ОСИГУРИТЕЛНИТЕ ФОНДОВЕ		
Централен бюджет	Бюджет на Народното събрание	Бюджет на съдебната система	Бюджет на органите на изпълнителната власт	Бюджет на други държавни органи и бюджетни организации: висши училища, БАН, БНР, БНТ, БТА и др.	Общини	Кметства	Други структури на общинските бюджети	Бюджет на Националноосигурителния институт	Бюджет на Националната здравноосигурителна каса	Други бюджети на осигурителни фондове

Източник: Закон за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г. Обн., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 98 от 17 ноември 2020 г.

Характеристиките на публичния сектор като структура и дейност са основополагащи за създаване на счетоводна информация за изпълняваните от държавата функции и конкретно за активитета на отделните бюджети.

Същността на държавния бюджет може да се определи като финансова рамка, която обхваща планираните държавни приходи и разходи при постигната съгласуваност на различните интереси в обществото. Държавният бюджет отразява най-общо политиката на държавата, представя ней-

¹ Закон за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г. Обн., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 98 от 17 ноември 2020 г., чл. 42.

ната преразпределителна и стабилизационна функция, както и ефективността на държавното присъствие в пазарните икономически отношения. Бюджетът се определя като основополагащ фактор за формиране и разходване на държавните финанси, като ядро на управление на паричните потоци според стратегическите цели на държавата за обществено развитие и икономически растеж. Това налага да се характеризира от икономически, юридически и технически аспект, което е със значение и за организацията на отчетно-информационното му осигуряване.

- В икономически аспект бюджетът може да се определи като основен финансов план за образуване и използване на общодържавния паричен фонд. Бюджетът се смята за инструмент на финансово планиране, отчетност и управление на финансите на държавата. Чрез него се осъществява преразпределение на брутния вътрешен продукт по определени критерии – като отрасли, териториален, социален и др.
- В юридически аспект държавният бюджет представлява закон или законодателен акт, чиито разпоредби имат юридическа сила в рамките на една година. Възприемането му като закон е поради императивността, която налага за бюджетните разходи. Размерът на бюджетните приходи е с препоръчителен характер. Според действащата Конституция на България Народното събрание приема разработения и предложен от Министерския съвет държавен бюджет и отчета за неговото изпълнение.² Гласуваният от парламента бюджет приема статута на закон, докато според Конституцията на България, прилагаша се до 1991 г., законната форма на бюджета не е била задължителна.
- В технически аспект бюджетът представлява план, в който се отразяват систематизирано и в логическа последователност приходите и разходите на държавата. Във връзка с това бюджетът се определя най-общо като систематичен опис на предполагаемите приходи и приблизително детерминирани разходи на държавата за предстоящата, респ. текущата, финансова година, утвърдени от парламента.

Държавният бюджет се определя като паричен фонд на държавата, акумулиращ всички държавни приходи и разходи при постигнато определено равнище на съгласуваност и консенсус на различните интереси в обществото. Той отразява най-общо политиката на държавата. Показва нейната преразпределителна и стабилизационна функция, както и ефективността на нейното присъствие като необходим партньор на пазарния механизъм.

² Конституция на Р България, в сила от 13.07.1991 г., Обн., ДВ, бр. 56 от 13 юли 1991 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 100 от 18 декември 2015 г.; чл. 84, т. 2.

Бюджетният процес представя законово установени показатели за изпълнението на държавния бюджет, разпределението на бюджетните средства по първостепенни разпоредители, взаимоотношенията с другите бюджети. Той съчетава комплекс от етапи, включващи: съставяне на проектобюджет, обсъждане и приемане на проектобюджета от законодателната власт, изпълнение на бюджета през бюджетната година, отчитане на изпълнението на държавния бюджет пред законодателния орган. Изпълнението на отделните етапи се основава на създаваната счетоводна информация за дейността на бюджетните организации, финансирани от държавния бюджет, за вътрешните и външните бюджетни трансфери. Съгласно нормативната регламентация бюджетните показатели включват:

- приходите;
- помощите и даренията;
- разходите;
- бюджетните взаимоотношения;
- бюджетното салдо;
- финансирането на бюджетното салдо.³

Тези показатели се планират, изпълняват и отчитат на касова основа. Регламентирани са в Закона за публичните финанси, а стойностните им величини са в Закона за държавния бюджет.⁴ В таблица 1.3 на дисертационния труд е представена структурата на бюджетните показатели.

³ Закон за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г. Обн., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 98 от 17 ноември 2020 г., чл. 14.

⁴ Закон за държавния бюджет на Република България за 2022 г. Обн., ДВ, бр. 18 от 4 март 2022 г.

Таблица 1.3. Структура на бюджетните показатели

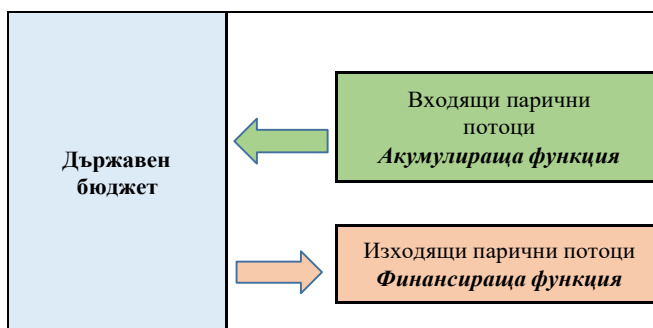
I. Приходи, помощи и дарения	1. Данъчни приходи
	* корпоративен данък
	* данък върху дивидентите, ликвидационните дялове и доходите на юридическите лица
	* данъци върху доходите на физическите лица
	* данък върху добавената стойност
	* акцизи
	* данък върху застрахователните премии
	* мита и митнически такси
	* други данъци
	2. Неданъчни приходи
II. Разходи	1. Текущи разходи
	2. Капиталови разходи
	3. Прираст на държавния резерв (нето)
	4. Предоставени текущи и капиталови трансфери за чужбина
	5. Резерв за непредвидени и/или неотложни разходи
III. Бюджетни взаимоотношения (трансфери) – нето	1. Предоставени трансфери за:
	* Общините
	* Държавното обществено осигуряване
	* Националната здравноосигурителна каса
	* Сметката за средствата от Европейския съюз на Националния фонд
	* Сметката за средствата от Европейския съюз на Държавния фонд „Земеделие“
	2. Получени трансфери от, в т.ч.
* Държавното обществено осигуряване	
IV. Вноски в общия бюджет на Европейския съюз	
V. Бюджетно салдо (I – II – III – IV)	
VI. Операции в частта на финансирането – нето	

Източник: Закон за държавния бюджет на Република България за 2022 г. Обн., ДВ, бр. 18 от 4 март 2022 г.

От счетоводна гледна точка всеки бюджетен показател е резултат от обобщена (консолидирана⁵) счетоводна информация, създадена за дейността на финансираните от държавния бюджет организации. За отделните бюджетни предприятия тези показатели са обект на текущо и периодично счетоводно отчитане.

Чрез горепосочените показатели държавният бюджет изпълнява присъщите си функции. Най-общо функциите на държавния бюджет се определят като акумулираща и финансираща.⁶ Акумулиращата се свързва с входящите парични потоци от бюджетните приходи, а финансиращата – с изходящите парични потоци на извършените бюджетни разходи. Двете функции ясно илюстрират същността на дейността на държавния бюджет и са представени на фигура 1.2 в дисертационния труд.

Фигура 1.2. Акумулираща и финансираща функция на държавния бюджет



Функциите на държавния бюджет се осъществяват при спазване на определени принципи, които се класифицират като общи и специални и са обобщени в таблица 1.5 в дисертационния труд.

⁵ Думата „консолидиран/а“ се употребява в дисертационния труд със значение на сплотявам – обединявам, организирам, групирам, свързвам, сцеплявам, споявам, съединявам. <http://www.onlinerechnik.com>

⁶ Христов, М. Публични финанси. С., 2013, с. 213.

Таблица 1.5. Принципи на бюджета

Общи принципи на държавния бюджет	Ограниченост на приходите
	Степенуване на държавните разходи
	Съгласуване между потребности и средства
	От държавните разходи да се търси най-голям ефект (изгода) – икономически принципи
Специални принципи	Пълнота
	Точност
	Реалност
	Единство (универсалност)
	Специализация
	Гласност
	НЕ асигниране

Икономическата същност на бюджетните функции и принципи поставя изисквания пред счетоводството за качество на отчетно-информационното осигуряване на показателите на държавния бюджет. Качествените характеристики на информацията, приети в Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организациите в публичния сектор, са⁷:

- *уместност;*
- *достоверно представяне;*
- *разбираемост;*
- *своевременност;*
- *съпоставимост;*
- *възможност за проверка.*

⁷ В Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организациите в публичния сектор качествените характеристика се коментират за информацията във финансовите отчети с общо предназначение, съставени на база МССПС. Тези качествени характеристики се прилагат и за отчетите, изготвени на „касова основа“.

Специфика на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет е проявлението му по принципа на паричните потоци. Прилага се т. нар. „касов метод“. Базата в счетоводството на публичния сектор, наречена „касова основа“, се определя като „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 отчетността на бюджетните организации по чл. 164, ал. 1. от ЗПФ“ . Един от факторите за приемане на счетоводната база „касова основа“ за отчитане на показателите на държавния бюджет е паричният израз на бюджетните приходи и разходи, заложен в Закона за държавния бюджет. В България към момента все още няма специално разработени счетоводни стандарти за дейността на бюджетните организации. Със заповед на Министерството на финансите са регламентирани съставните части на годишните и на междинните финансови отчети на бюджетните организации, като формата, структурата и съдържанието им се определят с указания на министъра на финансите.

В Международните счетоводни стандарти за публичния сектор е включен отделен стандарт „Финансово отчитане на касова основа“⁸, който е приложим за касово отчитане на държавния бюджет. Предназначението му е да служи, но не задължително, като преходен период за приемане на принципа за начисляване в счетоводството на предприятията от публичния сектор. Прилага се от субекти, които:

- предоставят услуги в полза на обществото;
- финансират дейността си основно чрез данъци и/или трансфери от други нива на управление;
- нямат за цел да реализират печалби от функционирането си.

Проучена е нормативната регламентация на счетоводството в публичния сектор и са изследвани нейните специфики. Акцентирано е на организацията на счетоводството в три отчетни групи: „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“. Определени са значението и ролята на Сметкоплана на бюджетните организации и Единната бюджетна класификация, като са посочени някои слабости. Представена е законово регламентираната структура на държавния бюджет, която по своята същност е управлението на държавата, за което са присъщи принципите за управление на публичните финанси: всеобхват-

⁸ Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting; <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Exposure-Draft-61-Marked-up-IPSAS-2.pdf>

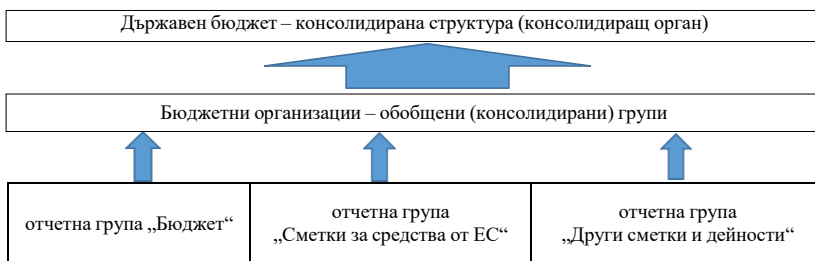
ност, отчетност и отговорност, адекватност, икономичност, ефикасност, ефективност, прозрачност, устойчивост и законосъобразност.

Представеното изследване в първа глава „Икономическа характеристика на държавния бюджет“ съответства на първа и втора задача, дефинирани в увода на дисертационния труд. Основните изводи и резултати са, че отчетно-информационното осигуряване на показателите на държавния бюджет, притежава прогностичен и фактически характер, отразява реалните входящи и изходящи парични потоци, конкретизира касовите приходи и разходи по детайлизирани аналитични признаци, представя изпълнението на бюджета. За счетоводната информация е присъща необходимостта за представяне на показателите на държавния бюджет по идентичен начин в ежегодния бюджетен процес. Чрез това се съдейства за опазването, за правилното изразходване на обществените средства и за постигането на държавните цели.

Втора глава. ОТЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННО ОСИГУРЯВАНЕ НА ПОКАЗАТЕЛИТЕ НА ДЪРЖАВНИЯ БЮДЖЕТ – МЕТОДОЛОГИЧНИ АСПЕКТИ

Отчетно-информационното осигуряване на показателите на държавния бюджет се извършва главно чрез счетоводна информация, която се създава в бюджетните организации, които финансира. В обобщен вид особеностите на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет са представени на фигура 2.1.

Фигура 2.1. Структура на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет



Фигурата представя сложна, многоелементна структура, организирана за създаване на счетоводна информация за отчетните обекти в дейността на отчетните групи с последващо обобщаване (консолидиране) за бюджетната организация, която впоследствие се консолидира (обобщава) за целите на установяване изпълнението на държавния бюджет.

Методологичните аспекти на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет се разглеждат за показателите, регламентирани в Закона за държавния бюджет и Отчета за касовото изпълнение на бюджета.

➤ По отношение на приходите на държавния бюджет:

В общотеоретичен аспект приходите са изменения, породени от стопански операции и събития, които водят до увеличение на активи или намаление на пасиви.⁹ Спецификата на държавния бюджет за отчитането му чрез прилагане на касовия метод е основание приходите, които се акумулират в него, да се дефинират като увеличение на икономическите изгоди през отчетния период под формата на входящи парични потоци, водещи до увеличаване на бюджетния финансов резултат, различно от увеличенията, които са резултат от решения на държавното управление. Бюджетният финансов резултат се идентифицира с разликата между касовите приходи и касовите разходи и е с проявление на излишък или дефицит. Следователно икономическите изгоди на приходите в държавния бюджет са под формата на нарастване на бюджетния излишък или намаляване на бюджетния дефицит.

Приходите са първият показател в Закона за държавния бюджет, обозначен като „Приходи, помощи и дарения“. Структурните му елементи са представени в таблица 2.1.

⁹ Стоянов, С., К. Савова и Н. Николова. Обща теория на счетоводството. С., 2021, с. 47.

Таблица 2.1. Видове приходи на държавния бюджет

Приходи, помощи и дарения	1. Данъчни приходи
	* корпоративен данък
	* данък върху дивидентите, ликвидационните дялове и доходите на юридическите лица
	* данъци върху доходите на физическите лица
	* данък върху добавената стойност
	* акцизи
	* данък върху застрахователните премии
	* мита и митнически такси
	* други данъци
	2. Неданъчни приходи

Източник: Закон за държавния бюджет на Република България за 2022 г. Обн., ДВ, бр. 18 от 4 март 2022 г.

Представена е методология за счетоводно отчитане на плановия размер на приходите в държавния бюджет, в резултат на което се обобщава, че изпълнението на Закона за държавния бюджет за планираните приходи се установява чрез задбалансова счетоводна информация и ползване на счетоводна информация за фактически акумулираните приходи, установена чрез извънсчетоводния подход. Възможно решение за усъвършенстване е създаването на отделна задбалансова сметка за отчитане на плана за бюджетните приходи и резултата от изпълнението на държавния бюджет.

Данъчните приходи са с базово значение за изпълнение на държавните функции. Въз основа на данни за динамиката им през последните пет години се установи, че те формират приблизително 91,3% от приходите в държавния бюджет.¹⁰ Специфично за отчитането на данъчните приходи е, че за тях се създава счетоводна информация чрез прилагане на т.нар. „модифициран касов метод“. Същността на този метод е съчетаването при прилагане на принципите начисляване и парични потоци. Това се постига чрез текущо отчитане на авансово внесените данъци през отчетния пери-

¹⁰ Информационен бюлетин на Министерството на финансите, <https://www.minfin.bg>

од чрез прилагане на принципа на паричния поток като касови данъчни приходи. При подаване на данъчните декларации (през следващия отчетен период) от данъкоплатците се прилага принципът за текущото начисляване с цел да се установи стойностната величина на дължимите и надвнесените данъци. Приходите от такси, глоби и санкции (с данъчен характер) се отчитат по принципа на паричния поток, като предварително (по извънсчетоводен път) са изчислени и конкретизирани по длъжници. Част от данъчните приходи е възможно да се преотстъпят на небюджетни предприятия по силата на законови постановки.¹¹ Те се отчитат едновременно и като разходи с икономическа същност на предоставени субсидии (с/ки от подгрупа 644 „Субсидии и други трансфери за нефинансови институции в страната“ подгрупа 645 „Субсидии и други трансфери за нестопански организации“). По този начин се създава информация за пропуснати ползи от данъчни приходи в резултат на законови норми. Разбира се, при отчитане на преотстъпените данъци се прилага приходно-разходният подход, което е специфика в счетоводството на публичния сектор.

Неданъчните приходи са резултат от постъпили в държавния бюджет наказателни лихви, приходи от концесии и лицензии на държавни активи, от продажба и приватизация на нефинансови активи, от наеми и др. Те са с непредвидима динамика. Повечето от тези приходи се отчитат чрез прилагане на принципа за паричните потоци и за тях не се определят планови показатели. Възможно е част от тях да се планират като приходи от концесии и лицензии, от собственост, приватизация. Неданъчните приходи, които са със забавено или неполучено плащане, се провизират. В съществуващия модел на отчитане те се отписват и се проследяват чрез задбалансови сметки. Получаването им в по-късен период се отразява като кредитен оборот на сметка от подгрупа 672 „Сторнирани (възстановени) провизии за вземания“ и нарастване на паричните средства. Подобна методология провокира усъвършенстване.

Даренията и помощите са отделна категория приходи в държавния бюджет. Прилаганият модел за отчетно-информационното им осигуряване е със спецификата за възникване на входящ паричен поток, за който в края на отчетния период се установява размерът на текущата и нетекущата му стойност. За него е присъщ и потенциален риск от нецелево разходване, което е и потенциален изходящ паричен поток. Сnižаването на риска би се постигнало с отчитане на помощите и даренията като отложени при-

¹¹ Закон за корпоративно подоходно облагане. Обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 21 от 12 март 2021 г., глава 22 „Преотстъпване и освобождаване от облагане с корпоративен данък“.

ходи и с размера на целевото разходване на средствата да се признават приходи за отчетния период, които да се включат в показателя за касовото изпълнение на държавния бюджет.

➤ По отношение на разходите на държавния бюджет:

Общотеоретичният аспект на разходите в държавния бюджет са изменения, предизвикани от стопанските операции и събития, които водят до намаляване на активи или възникване и увеличаване на пасиви.¹² Спецификата на държавния бюджет за отчитането му чрез прилагане на касовия метод е основание разходите, които се плащат от авоара му, да се дефинират като намаление на икономическите изгоди през отчетния период под формата на изходящи парични потоци, водещи до намаление на бюджетния финансов резултат, различно от намаленията, които са резултат от решения на държавното управление. Бюджетният финансов резултат се идентифицира с разликата между касовите приходи и касовите разходи и е с проявление на излишък или дефицит. Следователно намалението на икономическите изгоди в резултат на разходите в държавния бюджет са под формата на снижение на бюджетния излишък или увеличение на бюджетния дефицит.

Разходите са вторият показател в Закона за държавния бюджет с идентично обозначаване – „Разходи“. Структурните му елементи са представени в таблица 2.2.

¹² Стоянов, С., К. Савова и Н. Николова. *Обща теория на счетоводството*. С., 2021, с. 43.

Таблица 2.2. Видове разходи на държавния бюджет

I. Разходи	1. Текущи разходи
	1.1. Персонал
	1.2. Субсидии и други текущи трансфери
	1.2.1. Субсидии и други текущи трансфери за нефинансови предприятия
	1.2.2. Субсидии и други текущи трансфери за юридически лица с нестопанска цел
	1.2.3. Субсидии и други текущи трансфери за финансови институции
	1.3. Лихви
	1.4. Текущи трансфери, обезщетения и помощи за домакинствата
	2. Капиталови разходи
	2.1. Придобиване на дълготрайни активи и основен ремонт
	2.2. Капиталови трансфери
	3. Прираст на държавния резерв (нето)
	4. Предоставени текущи и капиталови трансфери за чужбина
	5. Резерв за непредвидени и/или неотложни разходи
	5.1. По централния бюджет за предотвратяване, овладяване и преодоляване на последиците от бедствия
	5.2. По бюджета на съдебната власт
	5.3. По бюджета на Народното събрание
	5.4. По централния бюджет за допълващи и компенсиращи мерки във връзка с COVID-19 и други

Източник: Закон за държавния бюджет на Република България за 2022 г. Обн., ДВ, бр. 18 от 4 март 2022 г.

Разходите на държавния бюджет са с основополагаща роля за икономическото развитие и благосъстоянието на обществото. Въз основа на данни за динамиката им през последните пет години се установи трайна тенденция на тяхното нарастване.

Представена е методология за счетоводно отчитане на плановия размер на разходите в държавния бюджет, в резултат на което се обобщава, че изпълнението на Закона за държавния бюджет за планираните разходи

се установява чрез задбалансова счетоводна информация и ползване на счетоводна информация за фактически извършените разходи, установена чрез извънсчетоводния подход. Възможни решения за усъвършенстване е създаване на отделна задбалансова сметка за отчитане на плана за бюджетните разходи и резултата от изпълнението на държавния бюджет.

Текущите разходи на държавния бюджет според законовото им регламентиране са за:

- персонал;
- субсидии и други текущи трансфери;
- лихви;
- текущи трансфери, обезщетения и помощи за домакинства.

Предназначението им е осигуряване на необходимите ресурси за оперативно изпълнение на държавните функции.

Една от спецификите на отчетно-информационното им осигуряване е по отношение на задължителните осигурителни вноски, свързани с работната заплата на персонала. Те се отчитат като трансфери чрез сметки от подгрупа 759 „Трансфери за поети осигурителни вноски и данъци“ на Сметкоплана на бюджетните организации, които представляват „касов поток“. При възникнали разлики между планираните суми за осигурителни вноски и реалните парични потоци през годината те се изравняват в края на годината чрез сметка 7598 „Корективен трансфер за поети осигурителни вноски и данъци“¹³.

Специфичен е подходът на отчетно-информационното осигуряване на текущи разходи, които са възникнали през отчетния период, но се проявяват като паричен поток през следващата година. За целите на касовото изпълнение на бюджета се отчитат по икономическа същност за отчетния период, в който са възникнали, и като коректив на задължения с цел отлагане на паричното им проявление за следващия отчетен период, през който ще се предостави субсидия за тяхното плащане.

Създаването на счетоводна информация за изходящия паричен поток на субсидиите от държавния бюджет е прилагането на т.нар. „салдов“ метод. Отчитането им е чрез сметки, които систематизират информация и за входящи, и за изходящи парични потоци от подгрупи: 751 „Касови трансфери от/за централния бюджет“ и 752 „Касови трансфери от/за други бюджети“. Обичайната практика е субсидиите да се отчитат на принципа

¹³ Закон за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г. Обн., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 98 от 17 ноември 2020 г., глава четиринадесета „Централизирано разплащане на осигурителни вноски, данъци и други публични вземания“.

на паричния поток. Възможен вариант е да се начисли първо задължение по с/ка 4522 „Разчети с бюджета на министерства и ведомства“, което при паричния превод се погасява.¹⁴

Разходите за лихви на държавния бюджет включват платени лихви по външни и вътрешни заеми. Според размера на текущите плащания разходите за лихви са с фиксирана и с плаваща стойност. Разходите за лихви, които са с фиксирана стойност, се отчитат на принципа на начисляването, а тези, които са с плаваща стойност, се отчитат на принципа на паричния поток. Следователно е необходим предвиден бюджетен ресурс при евентуално нарастване на лихвените плащания.

Капиталовите разходи са част от ресурсите на държавния бюджет, предназначени за придобиване и благоустрояване на дълготрайни материални и нематериални активи, включително информационни технологии за дейността на държавните институции, инфраструктурните обекти, активите с художествена и историческа стойност. Специфика на капиталовите разходи е, че в бюджетните организации, които са получили парични трансфери за осъществяването им, част от тях се отчитат като разходи и същевременно като дълготрайни активи. Това са инфраструктурните обекти, активите с художествена и историческа стойност, книгите в библиотеките и др. Паричният разход е част от дейността на отчетна група „Бюджет“, а капитализирането на посочените активи е в отчетна група „Други сметки и дейности“¹⁵. Тези активи са богатството на държавата, стойността им нараства във времето, те създават история и национален облик, финансирани са от държавния бюджет. Това е аргумент за предположение да се позиционират в отчетна област „Бюджет“. Споделя се становището за необходимост от „разработване на стандартизиран модел за признаване, счетоводно отчитане и оценяване на инфраструктурните обекти, като специфична категория дълготрайни материални активи“¹⁶.

Бюджетните взаимоотношения се определят като субсидии/трансфери и безлихвени заеми от държавния бюджет за бюджетите на общините, осигурителните фондове и автономните бюджети (ДВУ, БАН, БНТ, БНР и БТА). Предназначението им е подпомагане на изпълнението на функциите,

¹⁴ Стоянов, С., Д. Фесчиян, К. Савова и Р. Андасарова. Счетоводство в публичния сектор. С., ИК – УНСС, 2017 г., с. 227 – 230.

¹⁵ ДДС 14/20.12.2013 г., т.18.

¹⁶ Фесчиян, Д., Р. Андасарова и Я. Даскалов. Предизвикателства и проекции в счетоводната система на предприятията в публичния сектор в процеса на изграждане на стандартизирани модели за признаване, отчитане и оповестяване на инфраструктурни активи. С., ИК – УНСС, 2022, с. 7.

които изпълняват тези бюджети. Отчетно-информационното осигуряване на показателя „Бюджетни трансфери“ е на нетна база чрез сметките от подгрупа 450 „Вътрешни разчети“ и параграфите от Единната бюджетна класификация в раздел IV. „Бюджетни взаимоотношения“. Безлихвените заеми, които се предоставят от държавния бюджет, са със строго целево предназначение и подлежат на възстановяване до края на бюджетната година. Отчитат се чрез сметките от група 46 „Временни безлихвени заеми и разчети за постъпления и плащания между бюджетни организации“. Тези счетоводни сметки са активно-пасивни – предназначени са за създаване на информация както за получените, така и за предоставените безлихвени заеми. Подобен подход не допринася за ясна информация, а именно: дебитните обороти отразяват предоставени и погасени получени безлихвени заеми, а кредитните – получени и погасени предоставени безлихвени заеми.

Вноските в бюджета на Европейския съюз се определят като разход на държавния бюджет. Те са месечни изходящи парични потоци. Стойностният им размер се формира на базата на брутния вътрешен продукт на държавата. Брутният вътрешен продукт е възприет като обща мярка за размера на икономиката на държавите – членки на Европейския съюз.¹⁷

Резултатът от касовото изпълнение на държавния бюджет се обозначава обичайно с термина „бюджетно салдо“. Той е следствие на годишното счетоводно приключване на държавния бюджет в Министерството на финансите. Финансирането на бюджетния дефицит е чрез вътрешни и външни заеми. Счетоводна информация за емисията на ДЦК, което по същество е вътрешен държавен дълг, се създава чрез синтетичните пасивни сметки от група 15 „Емисии на държавни (общински) ценни книжа“ от Сметкоплана на бюджетните организации. Когато се изкупуват ДЦК предсрочно и с възможност за нова емисия, се отчита изходящ паричен поток от държавния бюджет и намаление на задължението на държавата по емисията на държавните ценни книжа. Ето защо е логично обратно изкупените ДЦК, които подлежат на нова емисия, да се отчитат чрез с/ка от група 51 „Ценни книжа“ от Сметкоплана на бюджетните организации.

Управлението на паричните средства на държавния бюджет в съответствие с провежданите политики ползва данни от обобщеното им представяне в отчет с регламентирана форма и съдържание. Отчетът, представящ приходите и разходите като входящи и изходящи парични потоци, е познат в счетоводната теория и практика с наименованието „Отчет за паричните потоци“, а в дейността на бюджетния сектор в България като „Отчет за

¹⁷ Eurostat, [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Gross_domestic_product_\(GDP\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Gross_domestic_product_(GDP))

касовото изпълнение на бюджета, средствата от Европейския съюз и чуждите средства¹⁸.

Отчетът за изпълнението на държавния бюджет в България към настоящия момент се съставя и представя в следните аспекти:

- Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и чуждите средства;

- Отчет за касовото изпълнение на бюджета по параграфи на Единната бюджетна класификация;

- Отчет за касово изпълнение на бюджета по агрегирани позакатели;

- Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и чуждите средства – с информация за планови и фактически стойности за видовете парични потоци.

Прогнозата за входящи и изходящи парични потоци в държавния бюджет е съдържанието на Закона за държавния бюджет. Структурата му е със значение за текущото и периодичното отчитане на паричните средства. Ранжирана е в раздели (показатели) за:

I. Приходи

II. Разходи

III. Бюджетни взаимоотношения (трансфери) – нето

IV. Вноски в общия бюджет на Европейския съюз

V. Бюджетно салдо (I – II – III – IV).

Ако е планиран бюджетен дефицит, последният раздел указва източникът за финансиране на отрицателното бюджетно салдо (раздел VI. „Операции в частта на финансирането – нето“)¹⁹.

Отчетът за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и чуждите средства е с утвърдена форма, структура и съдържание от Министерство на финансите²⁰, които се прилагат по определен макет. Неговите специфики са в следните по-важни насоки:

- В хоризонтален аспект е с много колони, които съдържат информация за елементите му по отчетни области.²¹ Общата величина за движението на

¹⁸ Наименованието Отчет за касовото изпълнение на бюджета, средствата от Европейския съюз и чуждите средства е идентично с Отчет за паричните потоци. Двете понятия се употребяват като синоними.

¹⁹ Закон за държавния бюджет на Р България за 2021 г., чл. 1.

²⁰ ДДС №01/18.01.2019 г. относно: изготвянето и представянето през 2019 г. на месечни отчети за касово изпълнение на бюджетите, на сметките за средства от Европейския съюз и на сметките за чужди средства.

²¹ ДДС № 14/30.12.2013 г. относно Сметкоплан на бюджетните организации, раздел II, т. 14: отчетността на бюджетните организации е организирана в от-

паричните средства по съответни направления за цялостната дейност на държавния бюджет е отделна колона на отчета. Стойностните размери са за текущата и за предходната година. Тази форма по същество представлява четири броя отчети, а именно за движението на паричните средства във всяка от регламентраните дейности (отчетни групи): бюджетна, за средствата от Европейския съюз и за другите дейности и за общия им размер. Този формат на отчет, представящ входящи и изходящи парични потоци, не е популярен.

- Във вертикален аспект формата на Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства е едностранна. Първо са представени входящите парични потоци като „Приходи, помощи и дарения“ (раздел А²²), след това са изходящите парични потоци за „Разходи и придобиване на нефинансови активи“ (раздел Б). Присъщите за публичния сектор и най-вече за държавния бюджет трансфери и безлихвени заеми между бюджетните организации са съдържание на отделен раздел (раздел В). Обобщените стойностни величини на паричните потоци за приходите, разходите и бюджетните трансфери са база за установяване на касовото изпълнение на бюджета, обозначаващо като бюджетно салдо: дефицит (-)/излишък (+) = раздел А – раздел Б + раздел В. Финансирането на бюджетния дефицит се осъществява чрез реализиране на входящи парични потоци от операции с финансови активи (раздел Е), финансови пасиви (раздел Ж), междубюджетни разчети (раздел З), които са съдържание на отделни раздели. Съдържанието на последния раздел (раздел И) отразява изменението на паричните средства през бюджетната (календарната) година, размера им в началото и в края на отчетния период, като е съобразена преоценката на наличностите в чуждестранна валута.

Съдържанието на Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства отразява икономическата същност на движението на паричните средства. То е в съответствие с показателите в Закона за държавния бюджет, което е представено в таблица 3.3 на дисертационния труд.

четните групи: „Бюджет“, „Сметки за средства от ЕС“ и „Други сметки и дейности“.

²² В Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства е отразено понятието „показатели“, което по същество отразява разделите на отчета. Това е понятието в Закона за държавния бюджет.

Таблица 3.3. Съответствие на икономическата същност между плановете и фактическите показатели на паричните потоци на държавния бюджет

Планови показатели за движение на паричните средства по Закона за държавния бюджет	Фактически показатели за движение на паричните средства в Отчета за касово изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства
I. Приходи	А. Приходи, помощи и дарения
II. Разходи	Б. Разходи и придобиване на нефинансови активи
III. Бюджетни взаимоотношения – нето	В. Трансфери и безлихвени заеми между бюджетни организации – нето
IV. Вноски в бюджета на Европейския съюз	<i>Вноските в бюджета на ЕС са част от разходите в раздел Б</i>
V. Бюджетно салдо (I – II – III – IV)	Г. Бюджетно салдо (А – Б + В)
VI. Операции в частта на финансирането – нето	Д. Финансиране на бюджетното салдо
<i>Операциите с финансови активи, пасиви и разчетите са част от раздел VI</i>	Е. Операции с финансови активи
	Ж. Операции с финансови пасиви
	З. Общо нето-разчети и други операции
	И. Изменение на паричните средства

Изяснява се, че Международният счетоводен стандарт за публичния сектор „Финансово отчитане на касова основа“ е с предназначение за преходно прилагане, докато се приемат като счетоводна база МССПС, разработени на принципа начисляване. Чрез него се представя стандартизиран подход за съставяне и представяне на финансови отчети на принципа на

паричните потоци (касова основа)²³, чиито съставни части са отчет за паричните постъпления и плащания с разяснения за отделните позиции.²⁴

Основните позиции (елементи) в отчета за паричните потоци представят началната и крайната парична наличност, общата сума на паричните постъпления и плащания с декомпозиране по определени критерии на значими входящи и изходящи парични потоци, отчетитани на брутна база. Парични потоци на нетна база се представят, когато сделките са администрирани от името на трети страни и реализират бързи, краткосрочни обороти, с големи стойности и кратки падежи.

В МССПС „Финансово отчитане на касова основа“ е представен вариант на отчет на национално правителство, чието съдържание представя икономическата същност на фактическите „касови“ бюджетни постъпления и плащания. Формата и съдържанието му са представени в приложение 4 на дисертационния труд. Представените парични постъпления и плащания са по икономическа същност, което съответства на националния модел на Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства на Европейския съюз и чуждите средства в обобщени стойности.

В МССПС „Финансово отчитане на касова основа“ е представен вариант на отчет за бюджетни постъпления и плащания с планови и фактически величини, което е препоръчително да е част от приложението към отчета за изпълнението на държавния бюджет. В този вариант на Отчет за бюджетни постъпления и плащания се представя информация за гласувания и изпълнения бюджет общо и по видове плащания и постъпления. Плащанията са по бюджетни функции, а постъпленията – по икономическа същност.

Изследването на формата, структурата и съдържанието на Отчета за входящите и изходящите парични потоци на държавния бюджет съгласно регламентирането му в националната икономика и в МССПС „Финансово отчитане на касова основа“ предполага сходства и различия, които могат да се систематизират в следните насоки:

²³ Приложение 4: Отчет за паричните потоци на бюджетна организация съгл. МССПС „Финансово отчитане на касова основа“.

²⁴ FINANCIAL REPORTING UNDER THE CASH BASIS OF ACCOUNTING; т. 1.3.4. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Exposure-Draft-61-Marked-up-IPSAS-2.pdf>

Критерии за сравнителен анализ	Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и чуждите средства (според Заповед на МФ на Р България)	Отчет за паричните постъпления и плащания според МССПС „Финансово отчитане на касова основа“
1	2	3
1. Качествено проявление (вид) на паричните потоци	Показатели за постъпления от: текущи приходи; реализация на нетекущи и конфискувани активи; помощи и дарения; за разходи и придобиване на нефинансови активи; за междубюджетни трансфери; застрахователни обезщетения; помощи и дарения. Показатели за плащания за: текущи нелихвени и лихвени разходи; капиталови разходи; субсидии, трансфери и безлихвени заеми. Показатели за: - изменение на паричните средства за периода; - парични средства в началото на периода; - парични средства в края на периода. Показател за финансиране на бюджетния дефицит	Показатели за постъпления от данъци; дарения, безвъзмездни средства и други помощи; получени заеми; капиталови постъпления; постъпления от търговски и други дейности. Показатели за плащания за: текущи операции; трансфери; капиталови и лихвени разходи. Показатели за: - изменение на паричните наличности за периода; - парични наличности в началото на периода; - парични наличности в края на периода
2. Движение на паричните потоци	Постъпления и плащания (входящи и изходящи)	Постъпления и плащания (входящи и изходящи)
3. Парични наличности	Не се установяват според вида на паричните потоци	Не се установяват според вида на паричните потоци
4. Парични средства в края на периода	Установят се като бюджетно салдо чрез съпоставяне на показателите за качествено проявление на паричните постъпления и плащания и сумиране с паричните средства в началото на отчетния период	Установят се като изменение на паричните средства чрез съпоставяне на общата сума на постъпленията и плащанията и сумиране с паричните наличности в началото на отчетния период
5. Форма на отчета	Едностранна	Едностранна

Продължение

1	2	3
6. Подход на съставяне	Пряк метод	Пряк метод
7. Сравнителна информация	Текуща и предходна година	Текуща и предходна година
8. Приложение	Не се съставя	Съставя се

От представеното изследване във втора глава „Отчетно-информационно осигуряване на показателите на държавния бюджет – методологични аспекти“ са изпълнени трета и четвърта задача, дефинирани в увода на дисертационния труд. Основните изводи и резултати са в следните насоки:

- ✓ Приходите на държавния бюджет са характеризирани от аспекта на регламентирането им в Закона за държавния бюджет и е представена методологията на създаваната счетоводна информация за тях. Въз основа на това са направени предложения за усъвършенстване:
 - Чрез системата на счетоводните сметки е възможно организиране на отчетно-информационно осигуряване на резултата от изпълнението на държавния бюджет, конкретизиран като разлика между плановия и фактическия размер на приходите, респ. разходите.
 - Същността на възстановените данъци предполага представянето им като касов бюджетен разход чрез сметка от раздела за разходите на Сметкоплана на бюджетните организации.
 - Отчитането на входящите парични потоци от текущо внесените авансови данъци е логично да отразява задължения.
 - Отчетно-информационното осигуряване на получените провизирани вземания е подходящо да е със същност на приход, отчитащ се чрез счетоводна сметка от раздела за приходите, трансферите и преоценките в Сметкоплана на бюджетните организации.
 - В Закона за държавния бюджет е целесъобразно да се включат показатели за неданъчни приходи, както и показатели за приходи от помощи и дарения, които са в политиката на Европейския съюз, и България реализира дейности по съответни проекти.
 - Счетоводната информация за получените помощи и дарения да отразява приходи за бъдещи периоди. Полезността на информацията

за тях би се повишила чрез счетоводна информация за резултатите от усвоените по предназначение помощи и дарения.

- ✓ Разходите на държавния бюджет са характеризирани от аспекта на регламентирането им в Закона за държавния бюджет и е представена методологията на създаваната счетоводна информация за тях. Въз основа на това са направени следните предложения за подобрения:
 - За по-ефективно междубюджетно трансфериране на осигурителните разходи би допринесло отчетно-информационно осигуряване на плановия им размер.
 - Отчетно-информационното осигуряване за предоставени бюджетни субсидии и други текущи трансфери чрез създаване на систематизирана счетоводна информация за предоставените и получените неусвоени субсидии предполага по-добра разбираемост и достоверност.
 - Източникът на паричните средства за капиталовите разходи за инфраструктурни обекти, активи с художествена и историческа стойност, книги в библиотеките е фактор за отчетно-информационното им осигуряване в отчетна група „Бюджет“, респ. „Сметки за средства от ЕС“.
- ✓ Характеристиката на разходите за създаване на държавен резерв и резерв за непредвидени и неотложни разходи насочва към възможно усъвършенстване на отчетно-информационното им осигуряване чрез обособено самостоятелно отчитане на резерва за извънредни ситуации, а за държавния резерв – чрез установяване на резултата от продажбите на запасите от държавния резерв.
- ✓ Счетоводното отчитане на бюджетните взаимоотношения чрез отделни синтетични сметки за предоставените и за получените безлихвени заеми би допринесло за изпълнение на качествените характеристики на счетоводната информация.
- ✓ Възможностите за усъвършенстване на отчитането на резултата от касовото изпълнение на държавния бюджет и финансиране на бюджетния дефицит са в следните по-важни насоки:
 - Създаване на отделна синтетична подсметка за отчитане на емитираните държавни ценни книжа с предназначение покриване на бюджетен дефицит.
 - Изкупените държавни ценни книжа с перспектива за нова емисия да се отчитат чрез сметка от гр. 51 „Ценни книжа“ от Сметкоплана на бюджетните организации.

- ✓ Сравнителният анализ на представените подходи за съставяне на отчет за изпълнението на държавния бюджет съгласно националното законодателство и МССПС „Финансово отчитане на касова основа“ насочва вниманието към възможностите за адаптиране на националния модел към модела в международния стандарт, което би допринесло за по-добра разбираемост на информацията за изпълнението на държавния бюджет.

Трета глава. ЕМПИРИЧНО ИЗСЛЕДВАНЕ НА ВЪЗМОЖНОСТИТЕ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА ОТЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОТО ОСИГУРЯВАНЕ НА ДЪРЖАВНИЯ БЮДЖЕТ

За обосноваване на тезата в дисертационния труд относно необходимостта от усъвършенствания в отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет е направено специализирано анкетно проучване²⁵. Получените данни са обработени от специалист с професионални компетентности, умения и знания в областта на статистиката.²⁶

Целта на анкетното проучване е изследване на мнението на специалистите в практиката на бюджетния сектор по въпросите за подобряване на създаваната информация за отделните отчетни обекти и свързаните с тях стопански операции за целите на достоверността на стойностните показатели, формиращи касовото изпълнение на държавния бюджет.

От основната теза произтичат две работни хипотези на проучването:

- 1. Необходими са подобряване на финансовата отчетност в бюджетния сектор в България независимо от вида на административната структура.*
- 2. Необходимо е разработване, приемане и прилагане на счетоводни стандарти за бюджетните организации в България.*

²⁵ Анкетното проучване е направено по модела, представен в монографията „Предизвикателства и проекции в счетоводната система на предприятията от публичния сектор в процеса на изграждане на стандартизирани модели за признаване, отчитане и оповестяване на инфраструктурните активи“ с автори проф. д-р Д. Фесчийн, гл. ас. д-р Р. Андасарова и гл. ас. д-р Я. Даскалов. С., ИК – УНСС, 2022 г.

²⁶ Данните от анкетното проучване са обработени от г-жа Мая Симеонова – началник на отдел „Статистически изследвания – Перник“.

Изследването е предвидено като изчерпателно сред всички първостепенни разпоредители с бюджетни средства в Република България.²⁷ През м. юли 2022 г. са изпратени общо 82 анкетни карти във всички централни първостепенни разпоредители със средства, в т.ч. министерства (32 бр. анкетни карти), комисии или агенции (26 бр. анкетни карти), други държавни институции (17 бр. анкетни карти) и общините – областни центрове в България (7 бр. анкетни карти). От тях са върнати попълнени 54 броя анкетни карти, като преобладаващият брой са от централни първостепенни разпоредители – министерства.

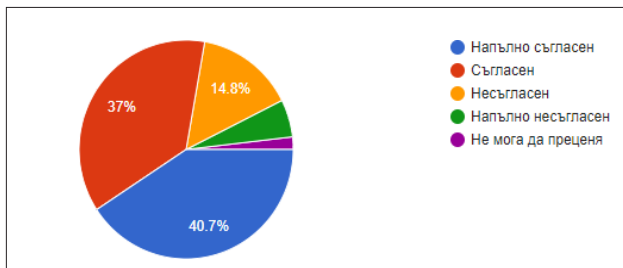
Анкетната карта обхваща 16 основни въпроса. Първо е представена адресна част, чрез която се установяват видът на административната структура, длъжността на анкетираното лице, неговата възраст, професионален опит и ранг. Основната част на анкетата обхваща въпроси по темата на дисертационния труд. Целта е да се проучат мнението и разбирането на практикуващите в бюджетния сектор за изводите и резултатите от научно изследване.

Анкетното проучване е конфиденциално и в получените попълнени анкетни карти не е посочено наименованието на съответната административна структура. Анкетата е проведена онлайн и е насочена към служителите предимно от персонала на първостепенните разпоредители с бюджетни средства, комисии и агенции.

Обобщените данни за трудова заетост в структура на държавния бюджет на анкетираните лица показва, че преобладаващата част (40,7%) са експерти от министерства, 33,3% са експерти от комисии или агенции, 18,5% са експерти от други бюджетни организации и 9,3% са от общинските администрации.

Първият въпрос от основната част на анкетната карта, свързан с тезата на дисертационния труд, е „Считате ли, че е необходимо подобряване на финансовата отчетност в бюджетния сектор в България?“ Приблизително 80% от анкетираните лица изразяват съгласие по отношение на необходимостта от подобряване на финансовата отчетност в бюджетния сектор в България, 20,4% – несъгласие, като останалите не могат да преценят.

²⁷ Извън обхвата на изследването са администрациите на Народното събрание, на президента, на Министерския съвет, на съдебната власт и медиите, които бюджетни организации оповестяват сравнително ограничен дял в общата сума на държавния бюджет.



Извършен е двумерен анализ на отговорите според административната структура и професионалния опит на анкетираните лица. Резултатите са основание за извода, че административната длъжност и професионалният опит на анкетираните лица не са със значение за отговорите на въпроса в анкетните карти.

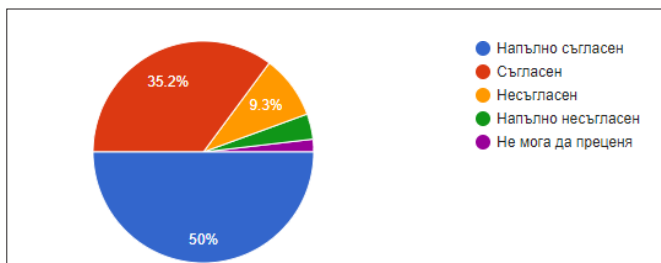
Вторият въпрос от същинската част на анкетното проучване е свързан със стандартизиране на финансовата отчетност в публичния сектор в България, а именно: „Според Вас необходимо ли е разработване, приемане и прилагане на счетоводни стандарти за бюджетните организации в България?“ В страната ни все още не са приети счетоводни стандарти за публичния сектор. В първа глава на дисертационния труд е разгледана нормативната уредба и организация на счетоводството в публичния сектор.²⁸ Фактът, че финансовата отчетност се осъществява главно на базата на Указания на Министерството на финансите от 2004 г. за прилагане на Националните счетоводни стандарти (разработени за нефинансовите предприятия) от бюджетните организации²⁹, обосновават и аргументирани становища на академичната общност за стандартизиране на финансовата отчетност в публичния сектор³⁰ провокира включването на този въпрос като базисен в анкетното проучване. Преобладаващата част от анкетираните лица – 87%, дават положителен отговор за необходимост от разработване, приемане и

²⁸ Първа глава: Икономическа характеристика на държавния бюджет, т. 1.6.1. Нормативна регламентация на счетоводството в публичния сектор.

²⁹ МФ, Дирекция Държавно съкровище, ДДС 20/14.12.2004 г. О т н о с н о: Прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия.

³⁰ Фесчийн, Д., Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор. С., ИК – УНСС, 2013 г. Feschiyan, D., International Public Sector Accounting Standards in Bulgaria, 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Conference Proceedings, Vol. II p. 1557.

прилагане на счетоводни стандарти за бюджетните организации в България, 13% изразяват несъгласие, а останалите не могат да преценят.



Извършен е двумерен анализ на отговорите според административната структура и професионалния опит на анкетиранията лица. Резултатите са основание за извода, че административната структура има значение за дадените отговори, докато професионалният опит е без значима връзка с тях.

Отговорите на двата базови въпроси за отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет и техният анализ са основание за изразяване на становището, че в България е необходимо усъвършенстване на финансовата отчетност в публичния сектор и разработване на счетоводни стандарти за бюджетните организации, което потвърждава тезата на дисертационния труд.

Представеното изследване в трета глава „Емпирично изследване на възможностите за усъвършенстване на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет“ съответства на изпълнението на последната – пета задача, дефинирани в увода на дисертационния труд. Основните изводи и резултати са в следните насоки:

Подобряване на финансовата отчетност в публичния сектор и разработване на счетоводни стандарти за бюджетните организации в България е становището на автора и на анкетиранията. По този въпрос проф. д-р Даниела Фесчиян, както и други учени счетоводители са публикували трудове още преди повече от 10 години. Логическият извод е, че разработване на счетоводни стандарти за организациите в публичния сектор на България е професионално убеждение и предложение на изследователите и практикуващите в бюджетната сфера на страната ни, което е важна стъпка в усъвършенстване на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет.

Останалите въпроси в анкетната карта доказват двете хипотези в дисертационния труд, формулирани на базата на главната теза, а именно:

- подобряване на подхода за създаване на счетоводна информация за отчетните обекти, формиращи отделните показатели на държавния бюджет;
- необходими са промени за усъвършенстване на отчета за изпълнение на държавния бюджет на Република България.

Отговорите на част от въпросите в анкетната карата подкрепят предложенията в дисертационния труд за усъвършенстване на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет за някои отчетни обекти, които са част от показателите му, а именно:

- получените и предоставените безлихвени заеми да се отчитат чрез отделни счетоводни сметки;
- чрез системата на счетоводните сметки да се установява разликата между плановия и фактическия размер на приходите, респ. на разходите на държавния бюджет;
- авансово внесените данъци в държавния бюджет е правилно да се отчитат като задължения, които се трансформират в касов данъчен приход при деклариране от данъкоплатците на дължимата сума;
- данъците за възстановяване да се отчитат като разход чрез сметка от раздел 6 „Сметки за разходи“ от Сметкоплана на бюджетните организации;
- просрочените вземания от наеми, концесии и др. е правилно да се отчитат като разчет (просрочено вземане) чрез балансова счетоводна сметка;
- входящите парични потоци от помощи и дарения да се отчитат като приходи за следващи отчетни периоди и текущо да се намаляват с реално ползваните дарения, респ. помощи, което се признава като приход за текущия отчетен период;
- входящите парични потоци от провизирани вземания е правилно да се отчитат като приход чрез сметка от раздел 7 „Сметки за приходи, трансфери и преоценки“ от Сметкоплана на бюджетните организации;
- да се създава счетоводна информация за емисията на държавни ценни книжа, предназначена за финансиране на бюджетен дефицит;
- необходимо е усъвършенстване на Сметкоплана на бюджетните организации в България в раздела за приходите и в раздела за разходите.

Отговорите на въпросите в анкетната карата, свързани с Отчета за изпълнението на държавния бюджет в България, подкрепят предложенията в дисертационния труд относно:

- първостепенното значение на счетоводната информация за формиране на показателите на държавния бюджет;
- стойностното определяне на показателите в отчета за изпълнение на държавния бюджет на базата на счетоводната информация, която се създава в бюджетните организации, финансирани от държавния бюджет;
- представянето в Отчета за изпълнение на държавния бюджет на информация за получените и погасените държавни заеми;
- включването на показател в Закона за държавния бюджет за някои от договорените неданъчни приходи с произход сключени и изпълнявани договори с бюджетни организации.

Отговорите потвърждават предложенията в дисертационния труд, с което е доказана втората хипотеза за необходимост от усъвършенстване на Отчета за изпълнение на държавния бюджет на Република България.

Заклучение

Членството на България в Европейския съюз налага постоянно усъвършенстване на публичния сектор. Основополагащо значение за това има държавният бюджет. Оптимизирането на дейността му изисква и усъвършенстване на счетоводно-информационното му осигуряване. Счетоводната информация за бюджетните постъпления и плащания е важен фактор за развитието на икономиката и на цялото общество. Ангажиментът на държавата към подобряване на работата на публичния сектор намира израз в оптимизиране на нейния бюджет, увеличаване на възнагражденията, обучения, подобряване на материалната база и информационните технологии. Изключително голяма е ролята на държавния бюджет за благосъстоянието на хората, а счетоводно-информационното осигуряване – за доверието в институциите. Основните предизвикателства, които стоят пред отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет, са: да се анализира текущата счетоводна информация за бюджетните постъпления и плащания в качествен и количествен аспект; да се стандартизира цялостно отчетността в публичния сектор, да се подобрят прилаганите подходи за отчетане на някои от обектите, които са част от показателите на държавния бюджет. За това са необходими усилията в търсене на подходящото равновесие между независимостта на държавата и счетоводно-информационната система при акумулиране и целево разходване на публичните средства.

Според автора дисертационният труд е със следните приноси с научно-приложен характер:

1. На базата на критичен анализ на приложимата нормативна база в счетоводството на публичния сектор се представят и изясняват важни аспекти на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет. Изследвани са обектите на счетоводно отчитане и са систематизирани плановите и отчетните показатели на държавния бюджет, като е обоснована необходимостта от усъвършенстване на създадената счетоводна информация, в т.ч. Сметкоплана на бюджетните организации в България. Общотеоретичните характеристики на счетоводството се представят като база за организация и методология за създаване на счетоводна информация, необходима за определяне на показателите на държавния бюджет.
2. Систематизирани и анализирани са подходите за съставяне на отчет за изпълнението на държавния бюджет съгласно националното законодателство и Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, като е направен сравнителен анализ. Въз основа на това е обосновано становището, че адаптирането на националния модел към този в международния стандарт може да доприне за по-ясна разбираемост на информацията за изпълнението на държавния бюджет.
3. Обоснована е значимостта на процеса за текущо проследяване на изпълнението на държавния бюджет и е предложен обоснован подход за създаване на текуща и периодична счетоводна информация за плановия и за фактическия размер на видовете бюджетни постъпления и плащания.
4. Структурирани и аргументирани са предложения за усъвършенстване на подходите за отчитане и представяне на авансовете и възстановените данъци, провизираните вземания, получените помощи и дарения, неданъчните приходи, емисията на държавни ценни книжа за финансиране на бюджетен дефицит, капиталовите разходи, разходите за държавен резерв и резерв за извънредни ситуации, за предоставени и получени безлихвени заеми, както и за осигурителните разходи. С тези нови модели се постига подобряване на отчетно-информационното осигуряване на приходите и разходите в държавния бюджет.
5. С проведеното мащабно за страната анкетно проучване и обобщаването на резултатите от него се доказва необходимостта от предложените от докторанта модели за усъвършенстване на отчетно-информационното осигуряване на държавния бюджет.

Списък на публикациите, свързани с дисертационния труд

1. Особености в дейността и във финансовата отчетност на предприятията в публичния сектор, глава дванадесета. Колективна монография „Вариативни подходи на третиране на финансовите отчети – оценки, представяне, превенции на измами“, София, ИК – УНСС, 2021, с. 356 – 364, ISBN 978-619-232-522-0, Print-ISBN-13: 978-619-232-522-0. <https://www.ceeol.com/search/book-detail?id=1013822>
2. Специфики на счетоводната система на държавния бюджет. Сборник с научни доклади. Колективна монография „Счетоводство и дигитализация“, 2021 г., с. 171 – 178, Print-ISBN-13: 978-619-232-469-8. <https://www.ceeol.com/search/chapter-detail?id=1063761>
3. Икономическа характеристика на държавния бюджет и необходимост от счетоводна информация. Колективна монография „Икономиката на България и Европейския съюз в дигиталния свят“, София, ИК – УНСС, 2019 г., с. 444 – 450, ISBN 978-619-232-208-3.
4. Счетоводни аспекти на ориентирания към резултати бюджет. Колективна монография „Икономиката на България и Европейския съюз в глобалния свят“. София, ИК – УНСС, 2018 г., с. 304 – 312. ISBN 978-619-232-089-8.

Декларация за оригиналност

Във връзка с провеждането на процедурата за придобиване на образователната и научна степен „доктор“ съгласно чл. 27, ал. 2 от ППЗРАСРБ декларирам, че:

1. Дисертационният труд „Счетоводно-информационно осигуряване на държавния бюджет (теоретико-приложни аспекти)“ е мое лично дело. Добросъвестно са посочени всички информационни източници, които са използвани при разработването му.

2. Предоставените резултати и приноси от проведеното в дисертационния труд изследване са оригинални, постигнати от автора, и не са заимствани от чужди изследвания и публикации.