

АКТУАЛНИ ПРОБЛЕМИ ПРИ ОРГАНИЗАЦИЯТА НА СЧЕТОВОДСТВОТО В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Доц. д-р Венцислав Вечев
Гл. ас. д-р Ради Димитров¹

Резюме

В счетоводното законодателство в областта на публичния сектор у нас настъпиха редица концептуални изменения, които рефлектират върху цялостната организация на счетоводно-отчетния процес в бюджетните организации, които засягат и отделни аспекти от счетоводството на бюджетните организации. Липсата, към настоящия момент, на изцяло нова рамка, свързана с отчетността на предприятията от публичния сектор², е предпоставка за недостатъчна яснота, а в определени случаи и наличие на противоречие при счетоводното отразяване на конкретни стопански операции и процеси в бюджетните предприятия.

Основната **цел** на разработката е изследване организацията на текущото и периодичното счетоводно отчитане в предприятията от публичния сектор.

Основната научноизследователска теза, която се защитава, е, че усъвършенстванията в организацията на текущото и периодичното счетоводно отчитане на дейността на предприятията от публичния сектор е предпоставка за вярно и честно представяне на финансовото им състояние.

Доказването на представената теза налага изпълнение на задачи като: изясняване значимостта на процеса по конвергиране на националните счетоводни норми в публичния сектор с международното счетоводно законодателство; очертаване на основните теоретико-методологични и практикоприложни проблеми; предлагане на аргументирани възможности за усъвършенстване на текущия и периодичния счетоводно-отчетен процес с цел по-рационално отчитане на стопанските операции в предприятията от публичния сектор.

В резултат от изследването са очертани основни, според авторите проблеми при счетоводното отчитане в тези предприятия и са представени аргументирани възможности за усъвършенстване, свързани със Сметкоплана на бюджетните организации и представянето на информацията във финансовите отчети.

Ключови думи: организация на счетоводството, амортизации на активи, финансови отчети, бюджетни организации, текущо счетоводно отчитане.

JEL: M 41.

¹ Участието на авторите при написването на студията е, както следва: доц. д-р Венцислав Вечев – увод, т. 1 и заключение; гл. ас. д-р Ради Димитров – т.2 (т. 2.1 и т. 2.2)

² В разработката понятията „бюджетни организации“, „бюджетни предприятия“ и „предприятия от публичния сектор“ се използват като синоними.

CURRENT PROBLEMS IN THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR

Assoc. Prof. Ventsislav Vechev, PhD
Head Assist. Prof. Radi Dimitrov, PhD

Abstract

In the accounting legislation in the sphere of the public sector in our country conceptual amendments have been made, which has reflected on the overall organization of the accounting process in the budgetary organizations. However, these changes affect individual aspects of the budgetary organizations' accounting, which is why there is currently no entirely new framework for accountability of public sector enterprises.³

This in turn is a prerequisite for insufficient clarity and, in certain cases, a contradiction in the accounting of specific business operations and processes in the budgetary enterprises.

The **main purpose** of this study is to examine the organization of current and periodic accounting in public sector enterprises.

The fundamental research thesis that is being defended is that the improvements in the organization of the current and periodic accounting of the activities of the public sector enterprises are a prerequisite for a true and fair presentation of their financial situation.

Proof of the presented thesis requires the fulfillment of the stated tasks: to clarify the significance of the process of convergence of the national accounting rules in the public sector with the international accounting legislation; to outline the main theoretical, methodological and practical problems; to offer reasoned opportunities for improving the current and periodic accounting and reporting process in order to better reflect business operations in the public sector enterprises.

As a result of the survey, problems, referred by the authors as main problems, have been outlined in relation with the accounting in these enterprises, and argued opportunities for improvement related to the Chart of Accounts of the budgetary organizations and the presentation of the information in the financial statements have been presented.

Keywords: organization of accounting, depreciation of assets, financial statements, budgetary organizations.

JEL: M 41.

³ In the study, the terms "budget organizations", "budget enterprises" and "public sector enterprises" are used as synonyms.

Увод

През последните няколко години в счетоводното законодателство на предприятията от публичния сектор се извършиха съществени изменения с цел доближаването им в максимална степен с международните счетоводни норми.

Актуалността на разработваната тема се обуславя от обстоятелството, че **концептуалните изменения в счетоводното законодателство в областта на публичния сектор наложиха промени в отчитането на редица отчетни обекти, което оказва влияние върху организирането на цялостния счетоводно-отчетен процес.**

Основната **цел** при написването на разработката е да се изследва организацията на текущото и периодичното счетоводно отчитане в предприятията от публичния сектор.

Основната научноизследователска теза, която се защитава, е, че усъвършенстванията в организацията на текущото и периодичното счетоводно отчитане на дейността на предприятията от публичния сектор е предпоставка за вярно и честно представяне на финансовото им състояние.

Обект на изследване е дейността на бюджетните организации в Република България.

Предмет на изследване в настоящата разработка е организацията на текущото и периодичното счетоводно отчитане на дейността на предприятията от публичния сектор, съгласно приложимото счетоводно законодателство.

За постигането на поставената цел се дефинират за изпълнение следните **задачи**:

➤ Изясняване значимостта на процеса по конвергиране (доближаване) на националните счетоводни норми в публичния сектор с международното счетоводно законодателство;

➤ Въз основа на критичен анализ на съществуващите модели за счетоводно отразяване на дейността на бюджетните организации и на пряко свързаните с тях правни норми да се очертаят основните теоретико-методологични и практикоприложни проблеми;

➤ Предлагане на аргументирани възможности за усъвършенстване на текущия и периодичния счетоводно-отчетен процес с цел по-рационално отчитане на стопанските операции в предприятията от публичния сектор.

В основата на изследването на посочената проблематика е приложен присъщ на научноизследователския процес метод: сравнителен анализ.

1. Актуални проблеми при организацията на текущото счетоводно отчитане в организациите от публичния сектор

Счетоводството като клон на научното познание се влияе от развитието на обществените и икономическите процеси.

Непрекъснатият стремеж към усъвършенстване ще спомогне за разгръщане на потенциала на счетоводната информация и полезността ѝ за управлението на всяко предприятие (в т.ч. бюджетната организация).

Основните насоки за рационализиране на счетоводната система в организационен и технологичен аспект са по отношение сметкоплана на бюджетните организации и на технологията на счетоводно-отчетния процес. И двата компонента са с отворен характер за промени. Всяка промяна в сметкоплана ще рефлектира и върху осчетоводяването на съответните операции.

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

Съсредоточаването на усилията на отделните институции по отношение на доближаването на националното и международното счетоводно законодателство ще има за резултат следните ползи:

- Повишаване на качеството и прозрачността на счетоводната информация;
- Предоставяне на изчерпателна информация за публичния сектор, за целите на финансовото управление и вземането на решения;
- Подпомагане на дейностите по приложение на международното счетоводно законодателство, съобразено с особеностите на националните законодателства. (Международна федерация на счетоводителите, 2018).

Направените по-съществени изменения в счетоводното отчитане на дейността на бюджетните организации могат да се систематизират в следните насоки:

✓ **Балансово признаване на някои видове активи, които преди това се отчитаха по задбалансов път.** Пример в това отношение може да се даде с отчитането на някои активи на бюджетните предприятия – земи, активи с историческа и художествена стойност и др. В Сметкоплана на бюджетните организации е възприет модел за отчитането на този вид активи по балансови счетоводни сметки вместо използвания преди това модел за отчитането им по задбалансов път.

Тези изменения са в съответствие с параграфи 2.28 – 2.37 на **Концептуалната рамка за изготвяне и представяне на финансови отчети в публичния сектор: признаване на елементите във финансовите отчети**, които изискват актив да се признава в баланса, когато:

- е вероятно, че бъдещата стопанска изгода ще се получи от предприятието;

- че се споделят рисковете и изгодите;

- е възможно предприятието да контролира достъпа на други субекти при ползването на актива.” (Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements).

✓ **Промяна в използваните групи (направления, стопански области) – използваната преди това група „Извънбюджетни сметки и фондове“ беше заменена от нововъведената „Сметки за средства от Европейския съюз“** – наложената промяна е резултат от факта, че бюджетните организации са краен бенефициент или администратор на значителен финансов ресурс, предназначен за икономиката на страната ни по линията на европейското финансиране. Всичко това наложи и осъществяването на по-ефикасен контрол при разпределянето и разходването на тези средства, за което е необходима информация.

Въпреки направените промени може да се направи изводът, че в нашата страна липсва цялостна и систематизирана законодателна рамка за организацията на счетоводството в предприятията от публичния сектор. В подкрепа на изразеното становище може да се приложат следните аргументи:

Първо. По отношение на текущото счетоводно отчитане бюджетните предприятия у нас използват като основна счетоводна база приетото указание от Министерството на финансите – ДДС 20/ 14. 12. 2004 г.: **Прилагане на националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия** (Министерство на финансите, 2004).

Второ. За периодичното счетоводно отчитане ежегодно се приемат допълнителни указания и заповеди, съдържащи промени, което също възпрепятства спазването на принципа на последователността при представянето на счетоводната информация във финансовите отчети.

Трето. След извършените през 2013 г. законодателни промени в областта на счетоводството в публичния сектор Министерството на финансите прие допълнителни указания, чрез които се отменят съществуващи постановления и същевременно се добавят нови от приетите през 2013 г. Липсата на изготвен в цялостен вид пакет от нормативни изисквания е предпоставка за затруднения при организирането на текущото и периодичното счетоводно отчитане поради факта, че чрез чести частични промени е трудно да се спази принципът за последователност при представянето на счетоводната информация през отделните отчетни периоди.

Не е удачна според нас и практиката към пряко прилагане на международните счетоводни стандарти за публичния сектор, поради факта, че всяка държава се отличава с конкретни специфики във финансово-икономическите си системи.

Поради това се споделят съжденията на автори, работещи в областта на счетоводството на бюджетните организации, че усилията би следвало да се насочат към разработване на отделни Национални счетоводни стандарти за публичния сектор, които в своето съдържание да са максимално доближени до международните счетоводни стандарти за предприятията от публичния сектор (Фесчиян, 2013).

В резултат на посочените слабости в нормативната регулация се открояват и проблеми по отношение на текущото счетоводно отчитане на дейността на бюджетните организации, по-важните от които могат да се представят в следните направления:

➤ **Проблеми при счетоводното отчитане на амортизациите в предприятията от публичния сектор**

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

С въвеждането на изискванията за начисляване на амортизации на амортизируемите активи пред бюджетните предприятия реално стои открит въпросът относно промяната в оценяването на тези активи (Министерство на финансите, 2016).

В указание на Министерството на финансите – **ДДС 05/ 30. 09.2016 г. относно: Начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации** (Министерство на финансите, 2016) е записано, че „с начисляването на амортизации се очаква да се подобри качеството на отчетността и статистиката на публичните финанси“. Във връзка с това амортизируемите активи се представят в компонентите на финансовия отчет (баланс) на съответната бюджетна организация

по балансова стойност. Тъй като в даденото указание на Министерството на финансите е възприет непрекият подход за отчитане на начислените амортизации (чрез използването на корективна сметка), е необходимо и прецизиране на наименованията на сметките, свързани с отчитането на някои от сметките, свързани с отчитането на амортизируемите активи. Съгласно постановките на **СС 4 Отчитане на амортизациите** (ИК „Труд и право“, 2005), върху които са базирани основните правила за отчитане начисляването на амортизации на активите в публичния сектор, балансовата стойност на активите представлява разликата между отчетната стойност на актива и начислената амортизация на съответния актив. В съдържанието на **Сметкоплана на бюджетните организации** (Министерство на финансите, 2017) се забелязва, че наименованието на сметките от **група 61 е Отчетна стойност на продадени запаси, дълготрайни активи и конфискувано и придобито от залог имущество**. В посочената група са включени и сметките, свързани с отчитане изписването на отчетната стойност на амортизируемите активи.

При продажбата на амортизируем актив моделът за кореспонденция на сметките при отписване на стойността му има следния вид:

Дебит сметка от гр. 61 – с балансовата стойност на продавания актив
Дебит сметка от гр. 24 – с набраната амортизация
Кредит сметка от раздел 2 – с отчетната стойност на актива

От представения модел за отчитане (по-конкретно от наименованието на сметките от **гр. 61**) може да се направи изводът, че понятията „балансирана стойност“ и „отчетна стойност“ на амортизируем актив се приемат като тъждествени.

Наименованието на посочените сметки от група 61 в този вид е удачно за ползване, когато в бюджетните организации не се прилагаше практиката да се начисляват амортизации на отделни активи.

След въвеждането на амортизациите в предприятията от публичния сектор е необходимо да се помисли за промяна в наименованието на сметките от група 61, свързани с отчитането на амортизируемите активи. По наше мнение понятието „отчетна стойност“ трябва да се замени с понятието „балансирана стойност“.

Основните аргументи за предложената промяна в структурата на използваните синтетични счетоводни сметки могат да се систематизират в следните насоки:

Първо. Представяне на амортизируемите активи по тяхната реалната стойност, което е в съответствие с принципа за вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние на предприятието (в т.ч. бюджетната организация).

Второ. Съответствие между съдържанието на обекта на отчитане и установения в приложимото счетоводно законодателство понятиен апарат. Тук основният аргумент е разграничаването между понятията „отчетна стойност“ и „балансова стойност“.

Трето. Спазване на установения в счетоводството принцип на предпазливостта, съгласно който счетоводните активи не бива да се надценяват, а пасивите – да се подценяват.

Тъй като не всички активи подлежат на амортизиране, е целесъобразно, сметките, свързани с балансовата стойност на амортизируемите активи, да бъдат обособени в отделна подгрупа от сметкоплана на бюджетните организации.

➤ **Проблеми при счетоводното отчитане на конфискуваните от бюджетните организации активи**

Като пример в това отношение може да се посочи наименованието на подгрупа **792 Приходи от конфискувани активи** и сметките, включени в нея (Министерство на финансите, 2017). В наименованието на посочените сметки отсъства понятието „приход“. Нещо повече, в този си вид тези сметки се доближават като наименование до сметките от група **33 Конфискувани активи и придобито имущество от обезпечения**. Така например за счетоводното отчитане на придобитите в резултат на конфискация материални запаси ще се дебитира сметка **3310 Конфискувани и придобити от обезпечения дълготрайни материални активи**, а ще се кредитира съответно сметка **7922 Конфискувани дълготрайни активи** (Министерство на финансите, 2017). Формулирани по този начин, наименованията на сметките са предпоставка за дефиниране на следните основни проблеми, свързани със счетоводното отчитане:

Първо. Не изразяват ясно същността на метода на двустранното отразяване на стопанските операции и процеси и връзката между формата и съдържанието на конкретните отчетни обекти;

Второ. Налице е разминаване между форма и съдържание на обекта на отчитане. Тъй като конфискуваните активи се отразяват по балансови счетоводни сметки, в резултат на това се увеличава общият размер на активите на бюджетната организация, каквото е едно от изискванията за дефиниране на приходите като отчетен обект в счетоводното законодателство.

➤ **Проблеми при счетоводното отчитане на лихвите по емисии на дългови инструменти и придобиването на ценни книжа**

Сметките за отчитането на задълженията, респ. вземанията, свързани с лихви по емитираните, респ. придобитите от бюджетните организации ценни книжа, фигурират в съответните групи за заеми и за финансови активи. Поради това че вземанията и задълженията са разчети, които възникват в резултат на принципа на начисляването, би следвало, същите да намерят отражение в раздел **4 Сметки за разчети – вземания и**

задължения от Сметкоплана на бюджетните организации (Министерство на финансите, 2017).

Тъй като балансовите счетоводни сметки са в пряка връзка с отделните пера по баланса на бюджетната организация, е необходимо да се осигури по-тясна връзка между наименование на счетоводните сметки и наименованията на позициите по баланса. Обвързаността между текущото и периодичното счетоводно отчитане е предпоставка за оптимизация на различни видове контролни процедури както от вътрешните, така и от външните контролни органи.

➤ **Проблеми при счетоводното отчитане на приходите и разходите, които се начисляват и признават през различни отчетни периоди**

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

Преди извършените в края на 2013 г. съществени изменения в методологията на счетоводно-отчетния процес на бюджетните организации, този вид разходи и приходи се отчитаха съответно като разходи за бъдещи периоди и приходи за бъдещи периоди. Посочените отчетни обекти се представяха на отделни позиции в годишния финансов отчет на бюджетната организация (счетоводният баланс – съответно в група IV, раздел А от актива относно разходите за бъдещи периоди и статия 2, група III, раздел Б от пасива за приходите за бъдещи периоди) (Министерство на финансите, 2004).

След направените изменения приходите и разходите за бъдещи периоди бяха премахнати като обекти на счетоводно отчитане.

Вместо това се въведе методологията за първоначалното отчитане на разходите и приходите за бъдещи периоди съответно като вземания и задължения по аванси (освен когато приложимата за бюджетните организации счетоводна рамка изисква авансово получени/предоставени суми да се третираат като приход/разход или трансфер). (Министерство на финансите, 2013).

Посочените салда по сметките, отчитащи вземанията и задълженията по аванси в края на отчетния период, се представят съответно в актива (**раздел Б Финансови активи, гр. III Други вземания**) и пасива (**раздел Б Пасиви и приходи за бъдещи периоди, гр. II Краткосрочни задължения**) на счетоводния баланс (Министерство на финансите, 2018).

От изложеното може да се направи изводът, че промененият модел в счетоводното отчитане на приходите и разходите за бъдещи периоди наложи окрупняване на информацията от текущото и периодичното им счетоводно отчитане, което в крайна сметка затруднява потребителите ѝ.

В конкретния случай дори направените промени в националното счетоводно законодателство са в противоречие с постановките на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, независимо че Законът за публичните финанси постановява да има съответствие между тях (Закон за публичните финанси, 2013).

В параграф 16 на **МССПС 15 Финансови инструменти: оповестяване и представяне** е посочено, че „предплатените разходи, за които бъдещата икономическа изгода е доставката на актив или получаването на услуга, а не получаването на парични средства или парични еквиваленти не са финансови активи (подч. мое: В.В.)“⁴. Аналогични разпоредби в посочения стандарт са налице и по отношение на получените авансови приходи (Международна федерация на счетоводителите, 2001).

От извършеното сравнение може да се направи изводът, че е налице различие между националното и международното счетоводно законодателство във връзка с признаването на определени обекти на отчитане. В условията на засилена икономическа глобализация посочените различия намаляват възможността за съпоставимост и задълбочено анализиране на счетоводната информация.

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

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

Всичко това налага, бюджетните организации при разработването на счетоводната си политика да формулират ясни и подробни правила, свързани с признаването и отчитането на този вид разходи и приходи с цел получаването на надеждна информация относно реалното им отражение върху резултата от дейността.

Изразените становища не изчерпват проблематиката и възможностите за рационализиране на счетоводно-отчетния процес. Напротив, сметкопланът на бюджетните организации и текущото счетоводно отчитане ще останат отворени откъм промени в това отношение. Те ще бъдат продиктувани както от динамиката в нормативната уредба, така и от общественото развитие. Търсенето на възможности за усъвършенстване на счетоводството предполага създаването на качествена по вид и разрезна по съдържание счетоводна информация с цел вземане на ефективни управленски решения.

2. Актуални проблеми при организацията на периодичното счетоводно отчитане в предприятията от публичния сектор

2.1. Междинните и годишните финансови отчети – база за осъществяване на периодичното счетоводно отчитане в предприятията от публичния сектор

Периодичното счетоводно отчитане е етап от счетоводната отчетност на дадения стопански субект, който се свързва с прекъсване на текущата счетоводна дейност, извършване на счетоводно приключване и изготвяне на финансови отчети. Последните от своя страна представят имущественото и финансовото състояние, както и ефективността от функционирането на конкретното предприятие за определен период. В публичния сектор у нас е регламентирано да се извършва периодично отчитане на месечен, тримесечен и годишен период.

По смисъла на постановките на т.1 от Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г. бюджетните организации следва да представят пред Министерството на финансите (МФ) следните отчетни форми:

- Баланс;
- Отчет за приходите и разходите;
- Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз (ЕС) и сметките за чужди средства;
- Приложение, което съдържа:

а) прилаганата счетоводна политика;

б) подлежаща на оповестяване допълнителна информация за състоянието и изменението на активи, пасиви, приходи, разходи и задбалансови позиции съгласно съответните указания и стандарти, издавани по реда на чл. 164., ал. 1 и 3 и чл. 170. от Закона за публичните финанси (Обн. ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 91 от 14 ноември 2017 г.);

в) информация за изпълнението на показателите по бюджета и сметките за средствата от ЕС, включително и предоставяне на агрегирана информация за касовите разходи по функции и групи съгласно Единната бюджетна класификация (ЕБК) и по политики и програми, доколкото информация в такива разрези не е публикувана в гореизложените отчети (Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г., 2015, т. 1.).

Ежегодно с допълнителни указания на МФ се определят формата, съдържанието, редът и сроковете за изготвяне и представяне на конкретна информация. Към посочените указания се прилагат и макетите на финансовите отчети, които всяка бюджетна организация трябва да представи. Приложенията към финансовите отчети се изготвят в свободен текст

съгласно разпоредбите на т. 4 от Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г. Данните се обобщават до ниво първостепенен разпоредител с бюджет, след което се регистрират в информационната система на МФ.

Както бе отбелязано, финансовите отчети, които бюджетните организации трябва да представят, биват **междинни** и **годишни**. От своя страна **междинните отчети** се подразделят на *месечни* и *тримесечни*.

Съгласно постановките на т. 8 от Указание на МФ ДДС 01/22.01.2018 г.⁴ предприятията от публичния сектор оповестяват в месечните си отчети следната информация:

- Отчет за касовото изпълнение на бюджета;
- Отчети за касовото изпълнение на сметките за средства от ЕС, в това число Отчет за сметките за средствата от ЕС, администрирани от дирекция „Национален фонд“ при МФ, Отчет за сметките за средства от ЕС, администрирани от Разплащателната агенция към Държавен фонд „Земеделие“, Отчет за сметките за други средства от ЕС и Отчет за средствата и операциите по други международни програми;
- Отчет за операциите и наличностите по сметките за чужди средства (Указание на МФ ДДС 01/22.01.2018 г., 2018, т. 8.).

В тези отчети се посочват данни към последното число на всеки месец чрез използване на информация от текущата счетоводна отчетност, регистрирана по касовия метод и модифицирания касов метод. Счетоводната информация в отчетите за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и чуждите средства се представя по отделни отчетно-обособени финансово-правни групи (стопански области) – „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз (ЕС)“ и „Други сметки и дейности“ (Указание на МФ ДДС 14/30.12.2013 г.⁵, 2013, т. 12. – т. 14.). Структурата на отчетните форми се състои от раздели, групи и отчетни позиции.

Най-малката структурна част е отчетната позиция, която представя информация за изменението на конкретен отчетен обект, съответно параграф/ подпараграф на ЕБК. В отчета за касовото изпълнение на бюджета за всяка позиция се представя информация за стойностното ѝ изражение както по план, приет с бюджета за съответната година, така и по отчет (фактически регистрираната информация в счетоводната система на бюджетната организация). Следващата структурна част е групата, която обхва-

⁴ Указание на Министерството на финансите ДДС 01/22.01.2018 г. Относно: Изготвянето и представянето през 2018 г. на месечните отчети за касовото изпълнение на бюджетите, на сметките за средства от Европейския съюз и на сметките за чужди средства.

⁵ Указание на МФ ДДС 14/30.12.2013 г. относно: Сметкоплан на бюджетните организации.

ща няколко взаимнообвързани отчетни позиции (обекти). И не на последно място, най-голямата структурна част от изложените по-горе отчети представляват разделите, които обхващат няколко взаимнообвързани групи.

Най-общо отчетите за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и чуждите средства се състоят от следните раздели и прилежащи към тях групи:

- *Раздел А. Приходи, помощи и дарения*, в които се включват групите: I. Постъпления от текущи приходи, II. Реализация на нефинансови активи и конфискувани средства, III. Внесен данък върху добавената стойност и други данъци върху продажбите и коректив за постъпления, IV. Постъпления от застрахователни обезщетения и V. Приходи от помощи и дарения;
- *Раздел Б. Разходи и придобиване на нефинансови активи*, който съдържа информация за следните групи отчетни обекти: I. Плащания за текущи нелихвени разходи, II. Плащания за придобиване на нефинансови дълготрайни активи, III. Плащания за разходи за лихви, IV. Трансфери към домакинства и V. Субсидии и капиталови трансфери;
- *Раздел В. Трансфери и временни безлихвени заеми между бюджетни организации*, в които се включват стойностният размер на трансферите и временните безлихвени заеми между конкретни бюджетни организации, представени като отделни позиции на нетна база;
- *Раздел Г. Бюджетно салдо: дефицит/излишък*;
- *Раздел Д. Финансиране на бюджетното салдо*;
- *Раздел Е. Операции с финансови активи, състоящ се от групите*: I. Придобиване и реализиране на дялове, акции и участия, II. Предоставени заеми, възмездна фин. помощ и активирани гаранции и III. Други операции с финансови активи;
- *Раздел Ж. Операции с финансови пасиви*, в чиято структура се включват следните групи отчетни обекти, а именно: I. Емитирани държавни (общински) ценни книжа, II. Заеми от банки и други лица, III. Финансиране чрез финансов лизинг и търговски кредит и IV. Други операции с финансови пасиви;
- *Раздел З. Нето-разчети и операции*, който се състои от показатели за операции за сметка на средства от Европейския съюз и операции за сметка на други бюджети, сметки и фондове на нетна база;
- *Раздел И. Изменение на паричните средства*, в който се представят отчетни данни за наличности на парични средства в началото и в края на отчетния период, както и преоценката на парични средства, деноминирани в чуждестранна валута, към края на отчетната година.

Освен детайлизирана счетоводна информация в отчетните форми е предвидено да се извършва и обобщаване на финансово-икономически

данни по агрегирани показатели⁶. По този начин се представят както обобщени, така и детайлизирани отчети, с което се улеснява проследяването на информационни данни чрез прилагането на индуктивен и/или дедуктивен подход.

По отношение на *тримесечните отчети* бюджетните организации следва да представят пред МФ следните отчетни форми съгласно разпоредбите на т. 1. от Указание на МФ ДДС 03/27.03.2018 г.⁷ и т. 1. от Указание на МФ ДДС 04/25.06.2018 г.⁸, а именно:

- Отчет за касовото изпълнение на бюджета;
- Отчети за касовото изпълнение на сметките за средства от ЕС, в това число Отчет за сметките за средствата от ЕС, администрирани от дирекция „Национален фонд“ при МФ, Отчет за сметките за средства от ЕС, администрирани от Разплащателната агенция към Държавен фонд „Земеделие“, Отчет за сметките за други средства от ЕС и Отчет за средствата и операциите по други международни програми;
- Отчет за операциите и наличностите по сметките за чужди средства;
- Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от ЕС и сметките за чужди средства, съгласно т. 1.3. от Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г. (Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г., 2015, т. 1.3.);
- Оборотни ведомости и друга информация, изготвени по определен от МФ макет;
- Отчет за салдата (наличностите) по банкови сметки, който се изготвя от всички бюджетни организации, без общините;
- Допълнителна отчетна информация (Указание на МФ ДДС 04/25.06.2018 г., 2018, т. 1.).

Оповестяват се данните към последното число на тримесечието чрез използване на информация от текущата счетоводна отчетност, регистрирана по методите „текущо начисляване“, модифицирано „текущо начисляване“, касовия метод и модифицирания касов метод.

⁶ Под „агрегирани показатели“ в настоящата разработка следва да се разбира обобщената информация от параграфите/подпараграфите на Единната бюджетна класификация по отчетни групи, която се оповестява във финансовите отчети на бюджетните организации.

⁷ Указание на МФ ДДС 03/27.03.2018 г. относно: Изготвянето и представянето на тримесечните отчети за касовото изпълнение, оборотните ведомости и друга отчетна информация към 31.03.2018 г. на бюджетните организации.

⁸ Указание на МФ ДДС 04/25.06.2018 г. относно: Изготвянето и представянето на тримесечните отчети за касовото изпълнение, оборотните ведомости и друга отчетна информация към 30.06.2018 г. на бюджетните организации.

За първите четири посочени отчета се извличат данни, регистрирани по касовите методи. В тях се оповестява стойностното изменение на отделните отчетни обекти по конкретни параграфи/подпараграфи на ЕБК. Счетоводните данни, които се представят в тези отчети, са същите както при месечните отчети с разликата, че отчитаният период е тримесечието. В Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чужди средства, съгласно т. 1.3. от Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г., се оповестява информация както по отделни финансово-правни групи, така и консолидирана (обобщена) информация за изменението в стойността на съответните показатели (параграфи/подпараграфи на ЕБК), групи и раздели.

За изготвяне на т.нар. сборни (междинни) оборотни ведомости се извлича и обобщава информация от оборотите и салдата на счетоводните сметки от Сметкоплана на бюджетните организации (Министерство на финансите, 2015), които са регистрирани по методите на „текущо начисляване“. Друго съществено при съставянето на оборотната ведомост е, че отчетната информация се представя както по отделни финансово-правни групи „Бюджет“, „Сметки за средства от ЕС“ и „Други сметки и дейности“, така и на консолидирано (обобщено) ниво. Като приложение към нея се изготвят още: справка за провизии на вземания и корективи на пасиви, справка за вътрешни насрещни салда по разчети, годишна справка за разчетни сметки на общините (важи само за общините) и други. На база представените сборна оборотна ведомост и приложенията към нея, в макетите за финансови отчети към края на всяко тримесечие е предвидено да се генерира и сборен (междинен) счетоводен баланс по агрегирани (обобщени) показатели. Сборните счетоводни баланси осигуряват информация, която е свързана със състоянието и изменението на активите, пасивите и задбалансовите активи и пасиви. Отчетните данни се представят в едностранна форма на баланса, в левове, по отделни финансово-правни групи и обобщено към края на периода на отчитане. Освен това в макетите на баланса фигурира и информация за салдата на отчетните обекти към 31 декември на предходната година. Структурата на междинните баланси се състои от активи и пасиви, представени по отделни балансови раздели, групи и статии. В активната част на баланса елементите са подредени по степен на ликвидност (от бавно към бързо ликвидните). В нея фигурират следните основни раздели и прилежащи към тях балансови групи:

- *Раздел А. Нефинансови активи*, в който се включват групите: I. Дълготрайни материални активи (в това число сгради, компютри, транспортни средства, оборудване, стопански инвентар и други ДМА в процес на придобиване, инфраструктурни обекти, активи с историческа и художествена стойност, земи, гори и трайни насаждения и т.н.), II. Нематериални дълготрайни активи и III. Краткотрайни материални активи (включително материали, продукция, стоки, незавършено производство и др.);

- *Раздел Б. Финансови активи*, който се състои от балансовите групи I. Дялове, акции и други ценни книжа (в това число държавни/общински ценни книжа, дялове, акции, облигации и др. ценни книжа), II. Вземания от заеми (включително дългосрочни и краткосрочни), III. Други вземания (в това число: публични вземания, вземания от клиенти, предоставени аванси, подотчетни лица, вземания по заеми м/у бюджетни организации и т.н.) и IV. Парични средства (включително в брой и по банкови сметки);
- *Раздел В. Задбалансови активи*. Елементите в пасивната част на баланса са подредени по степен на изискуемост (от бавно към бързо изискуемите). В нея фигурират следните основни раздели и прилежащи към тях балансови групи:
- *Раздел А. Капитал в бюджетните предприятия*, в който се представя информация за състоянието и изменението на разполагаемия капитал, акумулираното изменение на нетните активи от минали години и изменението на нетните активи за периода;
- *Раздел Б. Пасиви и приходи за бъдещи периоди*, в чиято структура се включват групите: I. Дългосрочни задължения (включително по емисии на ценни книжа, по получени заеми, по финансов лизинг, търговски кредит и т.н.), II. Краткосрочни задължения (в това число: по заеми и емисии на ценни книжа, към доставчици, към персонала, за данъци, мита, такси, осигурителни вноски, за пенсии, помощи, стипендии, субсидии, по заеми между бюджетни организации, по получени аванси и др.) и III. Провизии и отсрочени постъпления;
- *Раздел В. Задбалансови пасиви*. По отношение на отчета за салдата (наличностите) по банкови сметки конкретната бюджетна организация (без общините) прави съпоставка между оборотите и салдата по счетоводните сметки и тези по параграфите/ подпараграфите на ЕБК. За изготвянето на този отчет се извличат данни, регистрирани както по методите за „текущо начислява“, така и по касовите методи. В него се представят отчетни данни за наличности на парични средства в началото и в края на отчетния период, както и преоценката на парични средства, деноминирани в чуждестранна валута, към края на отчетната година.

Допълнителната информация, която се представя в отчетните форми за конкретното тримесечие, включва обяснителни бележки, които поясняват извършените трансферни операции на бюджетни средства и средства от ЕС, генерираните приходи и реализираните разходи (в това число разходите за текуща издръжка и капиталовите разходи) на бюджетните организации. Ресорните министерства от структурата на Министерския съвет следва да представят и някои специфични данни относно конкретни приходни и разходни параграфи, както и да пояснят извършените през тримесечието трансфери и временни безлихвени заеми. Освен тях, оста-

налите бюджетни организации от подсектор „Централно управление“⁹, натоварени с особени функции (Националния осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса, Българската академия на науките, Държавните висши училища и т.н.), също представят пояснителни бележки относно изпълнението на заложените показатели в своите бюджети.

За изготвянето на тримесечните отчети също се представя както детайлизирана информация по отделни отчетни обекти, така и обобщени данни по агрегирани (консолидирани) показатели.

Годишните финансови отчети се представят към края на всяка отчетна година и съдържат пълния набор от горепосочените документи по т. 1. от Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г.

Процесът по съставяне на годишни финансови отчети започва с годишното счетоводно приключване на счетоводните сметки от Сметкоплана на бюджетните организации и параграфите/ подпараграфите от ЕБК. След това се изготвят и представят: оборотна ведомост към края на отчетния период преди приключването на *сметките от раздел 6 Сметки за разходи и раздел 7 Сметки за приходи, трансфери и преоценки* от Сметкоплана на бюджетните организации и оборотна ведомост с окончателно приключени всички сметки. Информацията в тях се представя както по отделни финансово-правни групи (стопански области), така и на консолидирано ниво.

След изготвянето и представянето на оборотните ведомости се преминава към съставянето на самите годишни финансови отчети. Първо се генерират отчетни данни за съставяне на *Счетоводния баланс за отчетната година*. В него се представя информацията относно състоянието и изменението на активите, пасивите и задбалансовите активи и пасиви през отчетния период по методите на „текущо начисляване“. Счетоводните данни, които се оповестяват в него, са идентични както при сборните счетоводни баланси с разликата, че се отчита дейността на бюджетната организация за календарната година. Освен това в отчетните форми фигурира и информацията за салдата на отчетните обекти към 31 декември на предходната година.

Следващият компонент на годишния финансов отчет на бюджетните организации е *Отчетът за приходите и разходите*. В него се оповестява информацията за реализираните през отчетния период приходи, разходи и трансфери по методите за „текущо начисляване“. Отчетите за приходите и разходите представят счетоводни данни, които са свързани с

⁹ По смисъла на Допълнителните разпоредби от Закона за публичните финанси подсектор „Централно управление“ е „подсектор „Централно управление“ (central government) съгласно изискванията на Европейската система от национални и регионални сметки“ (Закон за публичните финанси, 2013, Допълнителни разпоредби, т. 26.). В този подсектор се включват министерствата, ведомствата и прилежащите към тях подведомствени разпоредители с бюджет.

ефективността и резултатите от дейността чрез оповестяване на генерираните приходи, реализираните разходи и получените/предоставените трансфери и временни безлихвени заеми. Посочените данни се представят в едностранна форма, в левове, по отделни финансово-правни групи и обобщено към края на периода на отчитане. Също така по подобие на счетоводния баланс в отчетните форми фигурира и информация за салдата на отчетните обекти към 31 декември на предходната година. Структурата на отчетите за приходите и разходите се състои съответно от приходна и разходна част, представени по отделни раздели, групи и статии.

В края на отчетния период конкретният стопански субект трябва да представи ефективността и резултатите от своята дейност в следните основни раздели и прилежащите към тях групи:

- *Раздел А. Приходи, помощи и дарения*, в който фигурират групите:
I. Текущи приходи (в това число приходи от данъци, осигурителни вноски, такси и лицензии, административни глоби и санкции, услуги, наеми, концесии, лихви, дивиденди и дялово участие и др.),
II. Продажби на нефинансови активи (включително от продажби на материали, стоки и продукция, нефинансови дълготрайни активи, конфискувани нефинансови активи и т.н.),
III. Коректив за приходи,
IV. Приходи от застрахователни обезщетения и
V. Приходи от помощи и дарения;
- *Раздел Б. Разходи*, който се състои от следните групи: I. Текущи нелихвени разходи (в това число разходи за материали, външни услуги и наеми, амортизации, възнаграждения и осигурителни вноски на персонала, данъци и такси, командировки, застраховане и други финансови услуги, провизии за вземания и др.),
II. Отчетна стойност на продадени нефинансови активи,
III. Разходи за лихви,
IV. Трансфери към домакинства (включително осигурителни плащания и други текущи трансфери и капиталови трансфери към домакинства),
V. Субсидии и капиталови трансфери (в това число текущи субсидии и капиталови трансфери към други лица),
VI. Разходи за активи, капитализирани в отчетна група (стопанска дейност) „Други сметки и дейности“ и
VII. Корективи за разходи и придобиване на активи;
- *Раздел В. Трансфери между бюджетни организации*, в който се оповестяват нетните касови и приписани трансфери между бюджетни организации;
- *Раздел Г. Резултат от финансови операции*, където се представят резултатите от продажби на финансови активи и курсови разлики от валутни операции на нетна основа;
- *Раздел Д. Преоценки и други събития*, в който се включват групите: I. Прехвърлени нетни активи, II. Промяна в нетните активи от преоценки, III. Прираст на нетните активи от други събития, IV. Намаление на нетните активи от други събития.

Отчетът за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и чуждите средства оповестява стойностното изменение на отделните отчетни обекти по конкретни параграфи/подпараграфи на ЕБК (Министерство на финансите, 2018). Счетоводните данни, които се представят в тези отчети, са същите както при месечните и тримесечните отчети с разликата, че отчетният период е календарната година. В този отчет се представя информация както по отделни финансово-правни групи, така и консолидирана (обобщена) информация за изменението в стойността на съответните показатели (параграфи/подпараграфи на ЕБК), групи и раздели. Отчетът за касовото изпълнение включва в своя състав отчетните форми: Отчет за касовото изпълнение на бюджета на съответния първостепенен разпоредител, Отчети за касовото изпълнение на сметките за средствата от ЕС по отделни администратори и източници и Отчет за операциите и наличностите по сметките за чужди средства, за чието изготвяне се апробират счетоводни данни, регистрирани по касовите методи. Съдържанието и структурата на посочените отчети съвпада с тази на междинните отчети за касово изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и чуждите средства.

Приложенията към годишните финансови отчети имат за задача да допълнят и детайлизират оповестената информация в изложените по-горе отчетни форми. В зависимост от значението на представените в тях данни отделните приложения могат да бъдат необходими както за ръководните и контролните органи, така и за потребителите на информацията относно дейността на конкретните бюджетни организации.

2.2. Проблемни области при информационното осигуряване на компонентите на годишните и междинните финансови отчети на бюджетите организации

По своята същност счетоводството като теоретична и практическа дейност притежава информационна функция, чрез която се представя изменението във финансовото и имущественото състояние на даден стопански субект към определен период. **Марин Димитров** изяснява и друга функция на счетоводството – средство за управление на предприятието (Димитров & Андреев, 2015, стр. 9). Освен това авторът прибавя и контрола като подфункция на счетоводството, която се причислява към инструментите за осъществяване на управленска дейност (Димитров & Андреев, 2015, стр. 9-10). За да се извършва адекватен управленски процес от мениджмънта на конкретната икономическа единица, трябва да се получава точна, обективна и систематизирана счетоводна информация относно състоянието и изменението на активите, пасивите, приходите и разходите. Това обстоятелство от своя страна определя функцията за информационното осигуряване посредством счетоводната дейност като водеща спрямо функцията на счетоводството като инструментариум за управление.

От друга страна, двете функции са неразривно свързани. Посоченото се определя от факта, че няма как да се осъществява ефективен управленски процес, без да се получава адекватна счетоводна информация. Най-общо отчетните информационни данни изразяват регистрирането на счетоводните документи и предизвиканите от тях изменения във финансовото и имущественото състояние на предприятията. Това е ежедневната счетоводна дейност, която се осъществява в отделната стопанска единица. Същата тази информация представлява и обект на методологията на анализа на финансово-счетоводните данни. Посредством прилагането на методите за анализ на отчетната информация се получават други информационни съвкупности. Последните, от своя страна, са и продукт на анализа и също се използват при вземането на адекватни управленски решения. Така за потребностите на ефективния управленски процес е необходима точна, систематизирана и обективна счетоводна информация, която се предоставя от ежедневната отчетна дейност, от финансовите отчети и от счетоводната документация на предприятието.

Информационното осигуряване на управленските и контролните органи с данни от периодичната отчетност може да се реализира с апробирането на информация от **междинните и годишните финансови отчети** на първостепенните разпоредители с бюджетни средства (кредити). По отношение на апробирането на данни с отчетна информация от финансовите отчети за потребностите на управленските органи на бюджетните организации се срещат известни проблеми.

Първо, счетоводната отчетност в организациите от публичния сектор е нормативно регламентирана със Закона за публичните финанси, Закона за счетоводството и указанията на Министерството на финансите. Предвид динамичността на законодателството в последните години може да се твърди, че се среща затруднение относно отчитането на отделни счетоводни обекти.

Второ, счетоводната отчетност в бюджетните организации се осъществява чрез прилагането на метода на „текущо начисляване“, метода на модифицирано „текущо начисляване“, касовия метод и модифицирания касов метод. Това обстоятелство предизвиква въпроси като например: Посредством кой от прилаганите методи като счетоводна база се предоставят отчетните данни за изготвянето на финансовите отчети и оттам за вземането на адекватни за управленски решения? Дали използваната база осигурява най-точната и обективна счетоводна информация за потребностите на ръководството?

Отговорите на тези въпроси са свързани със съпоставката на данните между отделните основи за счетоводно отчитане на дейността на бюджетните единици, което създава допълнителни затруднения при организацията, регистрирането и преобразуването на отчетна информация.

Трето, освен посочените по-горе счетоводни бази, дейността на организациите от публичния сектор текущо се отчита и се представя във

финансовите отчети по отделни финансово-правни (отчетно-обособени) групи – „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“ (Указание на МФ ДДС 14/30.12.2013 г., 2013, т. 12. – т. 14.). Предвид това нормативно изискване за предоставяне на обективна счетоводна информация следва да се приложи допълнителен инструментариум за обобщаване и анализ на информационните съвкупности по отделни отчетни групи, което предизвиква спомагателни изчисления и процедури. За съпоставка при текущото и периодичното счетоводно отчитане в субектите от корпоративния сектор се представя финансово-икономическа информация за определен период в една единствена отчетна група, което улеснява обобщаването, преработването и анализа на тези данни, необходими за вземането на ефективни управленски решения. За потребностите на управлението на бюджетните организации се апробират отчетни информационни съвкупности, при които се прилагат допълнителни процедури и изчисления върху посочените по-горе три отчетни групи и върху консолидираната (обобщената от тях) информация.

За вземането на адекватни управленски решения в дейността на организациите от публичния сектор е необходима точна, систематизирана и обективна счетоводна информация. Последната може да се получи чрез извеждане на данни както от периодичната, така и от текущата счетоводна отчетност. В тях се съдържат финансово-икономически данни за реализираните стопански операции и процеси, които са отразени по отделно-обособените отчетни групи чрез различните методи за счетоводно отчитане в публичния сектор.

Осигуряването на счетоводна информация за изготвянето на междинните и годишните финансови отчети от текущото счетоводно отчитане се осъществява чрез справки за състоянието и изменението на оборотите и салдата както на отделните отчетни обекти, така и на параграфите/ подпараграфите от ЕБК. Именно тук обобщаването, преработването и анализът на отчетната информация се затруднява поради наличието на три отделни отчетни групи – „Бюджет“, „Сметки за средства от ЕС“ и „Други сметки и дейности“, консолидираната (обобщена) информация от всички групи и не на последното място приложението на различните методи (бази) за счетоводно отчитане.

При апробирането на отчетна информация на база методите на „текущо начисляване“ се използват оборотите и салдата по счетоводните сметки от сметкоплана на конкретната бюджетна организация, докато при генериране на счетоводни данни по касовите методи се вземат регистрираните информационни съвкупности от параграфите и подпараграфите на ЕБК.

Ръководните органи на всяка бюджетна организация се нуждаят от специфични информационни съвкупности. Като цяло осигуряването на отчетни данни от периодичното и от текущото счетоводно отчитане има своите предимства и недостатъци. Относно апробирането на отчетни данни от периодичната отчетност (финансовите отчети) осигурява точна и

обективна информация – обобщена и по отделни отчетни групи към определен период, който е съпоставим спрямо същия период през предходни години (на база месечни, тримесечни и годишни отчети). Също така чрез анализ на информацията от финансовите отчети се създава „нов“ информационен продукт относно състоянието и изменението на имуществото на бюджетните организации, изпълнението на заложения бюджет, регистрираните дейности със средства от ЕС и т.н., които са потребни на управленските и контролните органи.

Заключение

Основният информационен източник за предприятията от публичния сектор, свързан с имущественото и финансовото им състояние, е системата на счетоводството, разглеждана в единство като текущ отчетен процес и дейностите по изготвяне на финансовите отчети.

От извършеното изследване могат да се систематизират следните по-важни оценки и резултати:

Първо. Извършените промени в националното счетоводно законодателство в областта на публичния сектор не съответстват в достатъчна степен на международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Това от своя страна налага допълнителни редакции на отделни указания, свързани със счетоводното отчитане на дейността на бюджетните организации.

Второ. Аргументирана е необходимостта от промени в структурата на Сметкоплана на бюджетните организации, по отношение на сметките, свързани с отчитането на амортизации; модела за счетоводно отчитане на конфискуваните активи, както и за отчитането на разходите и приходите, които се начисляват и признават през различни отчетни периоди.

Трето. Чрез прилагането на системния подход е изяснена връзката между промените в текущото счетоводно отчитане и тяхното влияние върху качеството на информацията относно финансовото и имущественото състояние, представена във финансовите отчети на бюджетните организации.

Четвърто. В резултат на извършен дескриптивен анализ на практиките, свързани с изготвянето на финансовите отчети в предприятията от публичния сектор, е изяснено значението на информацията, получавана от тях за нуждите на управлението на съответната бюджетна организация.

Използвани източници

Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements. (н.д.). Изтеглено на 23 август 2018 г. от Conceptual Framework for

- General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements: <http://www.imf.org>
- Димитров, М., & Андреев, И. (2015). *Счетоводният анализ*. В. Търново: Абагар.
- Закон за публичните финанси, Обн. ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., посл. изм. и доп. ДБ бр. 91 от 14 ноември 2017 г. (15 февруари 2013 г.).
- Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г. (22 декември 2015 г.).
- ИК „Труд и право“. (2005). *СС4 Отчитане на амортизациите*. Изтеглено на 11 август 2018 г. от <http://www.trudipravo.bg/component/content/article?id=868:cc4>
- Международна федерация на счетоводителите. (2001). *IPSAS 15— FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE AND PRESENTATION*. Изтеглено на 21 август 2018 г. от <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-15-financial-ins.pdf>
- Международна федерация на счетоводителите. (25 август 2018 г.). Изтеглено на 25 август 2018 г. от Международна федерация на счетоводителите: <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb>
- Министерство на финансите. (2004). *ДДС 20/14.12.2004 относно: Прилагането на националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия*. Изтеглено на 18 август 2018 г. от <https://www.minfin.bg/bg/page/1039>
- Министерство на финансите. (2015). *Сметкоплан на бюджетните организации*. Свалено от <http://www.minfin.bg/document/16128:3>: <http://www.minfin.bg/document/16128:3>
- Министерство на финансите. (2016). *ДДС 05/30.09.2016 относно: Начисляване на амортизации на нефинансови дълготрайни активи от бюджетните организации*. Изтеглено на 23 август 2018 г. от <https://www.minfin.bg/bg/page/1039>
- Министерство на финансите. (2017). *Сметкоплан на бюджетните организации*. Изтеглено на 25 юли 2018 г. от <http://www.minfin.bg/bg/1038>
- Министерство на финансите. (2018). *Единна бюджетна класификация за 2018 г.* Свалено от <http://www.minfin.bg/upload/36067/DDS-08-2017-EVK-2018.pdf>: <http://www.minfin.bg/upload/36067/DDS-08-2017-EVK-2018.pdf>
- Министерство на финансите. (2018). *Макети на отчети - 2018*. Изтеглено на 21 юли 2018 г. от <http://www.minfin.bg/bg/1017>
- Указание на МФ ДДС 01/22.01.2018 г. (22 януари 2018 г.).
- Указание на МФ ДДС 03/27.03.2018 г. (27 март 2018 г.).
- Указание на МФ ДДС 04/25.06.2018 г. (25 юни 2018 г.).
- Указание на МФ ДДС 14/30.12.2013 г. (30 декември 2013 г.).
- Фесчиян, Д. (2013). *Стандартизацията на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор*. София: Издателски комплекс – УНСС.