

МЕТОДИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА СЧЕТОВОДНИЯ АНАЛИЗ НА СРЕДСТВАТА ОТ ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ В БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Асистент Ради Стефчов Димитров
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов
Катедра „Счетоводна отчетност“

Резюме: Настоящата разработка представлява интерпретация на счетоводния анализ като методика за рационално управление на определен стопански субект посредством наличната информация от текущото и периодичното счетоводно отчитане. Актуалността на научното изследване може да се обоснове с наложените ограничения при прилагането на технологията за анализ на счетоводни данни в публичния сектор. обстоятелствата, които налагат последното твърдение, са пряко свързани с методологията на отчетността в бюджетните организации.

Научноизследователската цел на разработката е: да се очертаят адекватни практико-приложни възможности за използване на счетоводния анализ при управлението на средствата от Европейския съюз в организациите от публичния сектор.

Ключови думи: бюджетни организации, счетоводен анализ, инструментариум, счетоводна информация, средства от Европейския съюз.

JEL: M41.

METHODICAL ASPECTS OF THE ACCOUNTING ANALYSIS OF THE EUROPEAN UNION'S FUNDS IN THE BUDGETARY ORGANIZATIONS

Assistant Radi Stefchov Dimitrov
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
The Department of Accounting

Abstract: This paper presents accounting analysis as a set of tools for rational management of a given organization using the information from the current and the periodical accounting. The topicality of the scientific research can be justified by the limitations, connected with the application of one technology of accounting analysis of data in the public sector. The circumstances, which necessitate this statement, relate to the methodology of accountability in the budgetary organizations.

The aim of the scientific research is: adequate opportunities to be outlined in order to use the tools of accounting analysis in the management of EU funds in the public sector organizations.

Keywords: budgetary organizations, accounting analysis, tools, accounting information, European Union funds.

JEL: M41.

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 & Симеонова, 2012). Освен това авторът прибавя и контрола като подфункция на счетоводството, която е част от инструментите за осъществяване на управленска дейност.

За да се осъществи адекватен управленски процес от ръководния орган на конкретен икономически субект, трябва да се получи обективна и систематизирана счетоводна информация за състоянието и изменението на активите, пасивите, приходите и разходите. Това обстоятелство от своя страна определя функцията „информационното осигуряване посредством счетоводната дейност“ като водеща по отношение на функцията „счетоводството като инструментариум за управление“.

Актуалността на настоящото научно изследване може да се обоснове с необходимостта от систематизирано и рационално управление на средствата от Европейския съюз (ЕС) в стопанските субекти у нас. Счетоводният анализ на информацията, апробирана от изпълнението на операции и дейности с тези средства, е един от инструментите, чрез които може да се постигне оптимизиране на управленския процес по усвояване на европейските публични средства.

Обект на научната разработка са методическите аспекти за приложение на счетоводния анализ на средствата от ЕС в бюджетните организации (по примера на държавните висши училища в България).

Предмет на изследване е счетоводната информация, генерирана при изпълнението на операции и дейности, финансирани със средства от ЕС в бюджетните организации в България (по примера на държавните висши училища).

Основната цел на научното изследване е да се очертаят адекватни практикоприложни възможности за използване на методологията на счетоводния анализ на средствата от ЕС в организациите от публичния сектор. Акцентът е поставен върху генерирането на необходимите отчетни данни от Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от ЕС и сметките за чужди средства в частта на стопанска област (отчетна група) „Сметки за средства от ЕС“ за осъществяването на счетоводен анализ в бюджетните организации.

Формулираната научноизследователска цел е свързана с решаването на следните основни **задачи**:

1. Критично да се оцени теоретичната същност на счетоводния анализ, в т.ч. организацията на самия процес, методологията за изпълнението му, както и информационното му осигуряване.

2. Да се разработи методика за счетоводен анализ на средствата от ЕС в бюджетните организации чрез приложението на сравнителния и структурния методи.

3. Да се представят подходи за анализ на средствата от ЕС чрез показатели за метрифициране на реализираните операции и дейности по проекти.

Въз основа на дефинираните обект, предмет, цел и задачи на настоящата разработка е формулирана следната **научноизследователска теза**: *с разработването и изследването на подходяща методика за приложение на счетоводния анализ на средствата от ЕС в бюджетните организации може да се постигне адекватен, систематизиран и рационален управленски процес по отношение на усвояването на финансовите средства от европейските фондове.*

Целта и задачите на настоящата разработка се реализират чрез прилагане на изследователските методи: наблюдение, описание, анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение и т.н.

Анализът на темата е съобразен с постановките на действащите национално и европейско законодателства към 1 декември 2016 г.

I. Теоретична характеристика на счетоводния анализ – същност, организация и методология

Марин Димитров дефинира понятието „счетоводен анализ“ от теоретичен и практически аспект. В теоретичен аспект се защитава тезата, че същността на анализа на отчетните данни е „съвкупността от научни знания за предмета, методите, технологичните принципи и правила на неговото извършване от счетоводството на предприятието, създадени с инструментариум от общологически и емпирични методи“ (Димитров & Андреев, 2015, с. 31). В практическо отношение счетоводният анализ може да се представи като съвкупност от „методи и подходи за съпоставяне и оценка на създадената от счетоводството текуща и периодична информация за предприятието, с цел да се изследват значими съотношения и тенденции, несвойствени колебания и процеси в дейността му, да се определят посоките на развитие и измери влиянието на факторите, които ги обуславят, и да се предприемат оптимални управленски решения“ (Димитров & Андреев, 2015, с. 31).

От друга гледна точка счетоводният анализ може да бъде обособен като подфункция на информационната функция на счетоводството. Обяснението е, че посредством използването на набор от методи, показатели и изчисления се обработва счетоводната информация за потребностите на ръководните органи. Последното определя анализа на отчетната информация и като подфункция на управленската функция на счетоводството. Изводът от посоченото твърдение е, че счетоводният анализ може да се

представи като допирна точка между двете основни функции на счетоводството – информационна и инструмент за управление.

На следващо място трябва да се разграничи информацията, получавана в счетоводната отчетност при отразяване на стопанските операции и процеси в дейността на предприятията, и информацията, която е продукт на счетоводния анализ. Първата изразява отчитането на отделните стопански операции и предизвиканите от тях изменения във финансовото и имущественото състояние или т.нар. ежедневна счетоводна дейност, която се осъществява в отделния стопански субект. Същата тази информация е и обект на методологията на счетоводния анализ. Посредством прилагането на методите и техниките за анализ на отчетните данни се получават други информационни съвкупности. Последните, от своя страна, са и продукт на счетоводния анализ и се използват при вземането на рационални управленски решения. Така за *прилагането на инструментариума на счетоводния анализ* е необходима обективна и систематизирана счетоводна информация, която се предоставя от ежедневната отчетна дейност, от финансовите отчети и от счетоводната документация на предприятието. *Резултатите от прилагането на методологията на счетоводния анализ* са непосредствено свързани със създаването на „нова“ по-детайлна и по-полезна информация, която да отговаря на изискванията на управлението и контрола на предприятията.

При анализирането на отчетните данни в дадена икономическа единица е необходима цялостна **организация** на отделните процедури за осъществяване на този процес. Като „организация на счетоводния анализ“ в настоящото изследване се разбира: всички действия по подготовка и прилагане на методи и инструменти за анализ на отчетните данни, констатираните резултати и изводи от осъществените процедури и направени препоръки за бъдещото развитие на конкретното отчетно-обособено звено или дейност.

Йонка Йотова определя организацията на счетоводния анализ като „система“, която включва (Йотова & Кънева, 2007, с. 42.):

- „средства на труда – казано по друг начин, те са инструментариум за анализ, т.е. те са прилаганите **методи** за анализ;
- предмети на труда – те са това, върху което аналитикът въздейства, т.е. **обект** на анализ;
- работна сила – **субект** на анализ“.

За организацията на процеса по счетоводен анализ на дейността на дадения стопански обект са необходими трите изложени компонента, обединени в цялостна стройна система. За да се постигне ефективно функциониране на тази система е необходимо да се установят трайни, непрекъснати и взаимнообвързани отношения между отделните компоненти.

Субектите, които извършват счетоводния анализ, следва да използват подходяща методология с цел постигане на заложените, от организа-

цията, резултати. Методологията в специализираната научна литература се дефинира по два начина:

Първо: методологията е „учение за научния метод на познанието“ (Тълковен онлайн речник, 2016);

Второ: методологията е „съвкупност от методи, прилагани от една наука при изследвания“ (Тълковен онлайн речник, 2016).

В настоящата разработка като методология на счетоводния анализ следва да се разбира: съвкупността от методи, процедури и техники, чието правилно и последователно прилагане изгражда технологията за анализ на отчетните данни.

Според **Марин Димитров** най-често прилаганите методи при анализа на счетоводна информация са: *сравнителен, структурен, пофакторен, коефициентен, статистически и графичен* (Димитров & Андреев, 2015, с. 33 - 37).

Чрез *сравнителния метод* се постига съпоставимост между регистрираните в счетоводната отчетност данни за два или повече отчетни периода. Въз основа на постигнатите резултати с прилагането на този метод се очертават тенденциите през последните няколко отчетни периода. На тази база се изготвят изводи и препоръки за потенциалното бъдещо развитие на конкретната стопанска единица. Получената чрез сравнителния метод информация – продукт на счетоводния анализ, може да се използва за съпоставяне с данните на други отчетно-обособени единици.

Структурният метод се използва при изчисляване на показатели в абсолютна и в относителна стойност за метрифициране изменението на дадени отчетни обекти през определен период. Целта на този метод е да детайлизира аналитичните процедури до ниво, при което счетоводният аналитик, въз основа на базата данни, да констатира първоизточника на регистрираните промени и отклонения в дадена група отчетни обекти. Приложението на структурния метод конкретизира резултатите, изводите и препоръките от анализа.

Пофакторният метод се свързва с изчисляването на коефициенти за измерване на финансовата устойчивост (ликвидност, платежоспособност, рентабилност и др.) на стопанската единица. За прилагането му е необходимо да съществува причинно-следствена връзка между факторите и показателите за анализ. Следва да се предвидят и факторите, върху които предприятието оказва пряко или косвено влияние, а също и тези, върху които не може да оказва влияние.

С *коефициентния метод* се извършва анализ на съвкупните части на определените отчетни обекти спрямо съвкупността, към която се отнасят. Като пример за прилагането на този метод може да се изведе процентното отношение на определена балансова статия спрямо групата и/или раздела, към която тя принадлежи в счетоводния баланс. Резултатите от коефициентния метод се представят чрез съотношения с числена стойност в проценти.

Технологията на счетоводния анализ включва измерване и оценка на счетоводните данни за отделни отчетни обекти. Това може да се извърши чрез прилагането на *статистическите методи за измерване на индекси и величини*.

Приложението на *графичния метод* е подходящо за методологията на счетоводния анализ, когато инструментите, резултатите, изводите и препоръките от този процес трябва да се представят чрез графики и диаграми. Съответно числовите им стойности могат да бъдат както в абсолютни, така също и в относителни величини. Методът е подходящ при презентиране на резултатите от счетоводния анализ пред ръководния орган на съответното предприятие и/или пред други заинтересовани страни.

Спецификата на дейността на организациите от публичния сектор налага да се използва подбран набор от методи, техники и изчислителни процедури при прилагането на инструментариума на счетоводния анализ. Субектите на анализ следва да „съберат“ съответните отчетни данни за формираните приходи, направените разходи, получените/ предоставените субсидии, както и изпълнените функции и дейности, осъществявани с публични средства при извършването на съответните аналитични процедури върху дейността на бюджетните организации. Качеството на акумулираната счетоводна информация определя адекватността на получените резултати и коректността на направените изводи и препоръки въз основа на осъществения анализ.

Информационното осигуряване на счетоводния анализ е свързано с апробирането на подходяща отчетна база данни. С тях, чрез прилагането на инструментите за анализ, се реализират поставените цели и задачи и се постигнат заложените резултати.

За да се приложи инструментариумът на счетоводния анализ в дейността на бюджетните организации, е необходимо наличието на адекватна, точна и обективна счетоводна информация. Последната може да се получи от анализиращия субект чрез извеждане на данни както от периодичната, така също и от текущата счетоводна отчетност. В тях се съдържа информация за осъществените стопански операции и процеси, която е отразена в отделно-обособените отчетни групи – „Бюджет“, „Сметки за средства от Европейския съюз“ и „Други сметки и дейности“, в публичния сектор.

Информационното осигуряване на счетоводния анализ с данни от периодичната отчетност може да се реализира с извеждането на информация от годишните и междинните финансови отчети на първостепенните разпоредители с бюджетни средства¹.

¹ По смисъла на постановките на Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338 от 22.12.2015 г. посочените отчетни форми са съставени от: Баланс; Отчет за приходите и разходите; Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от ЕС

Осигуряването на счетоводна информация за потребностите на анализа на отчетните данни от текущото счетоводно отчитане се осъществява чрез счетоводни справки за състоянието и изменението в оборотите и салдата на отделните отчетни обекти. За целта се използва директно информация от счетоводните сметки от Сметкоплана на бюджетните организации (Сметкоплан на бюджетните организации, 2015), както и от параграфите и подпараграфите на Единна бюджетна класификация (Единна бюджетна класификация, 2016). Именно тук приложението на методите на счетоводния анализ е затруднено 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 методите за „текущо начисляване“ и касовите методи. За набирането на отчетна информация при използване на методите за „текущо начисляване“ се извеждат данни от оборотите и салдата по счетоводните сметки от сметкоплана на конкретната бюджетна организация. При апробиране на счетоводни данни посредством касовите методи обаче се вземат регистрираните информационни съвкупности от параграфите и подпараграфите на Единната бюджетна класификация (ЕБК).

Като цяло информационното осигуряване на счетоводния анализ чрез отчетни данни от периодичното и от текущото счетоводно отчитане има своите предимства и недостатъци. С акумулирането на отчетни данни от периодичната отчетност (финансовите отчети) се осигурява систематизирана информация – обобщена и по отделни отчетни групи към определен период, който е съпоставим спрямо същия период през предходни години (по месеци, тримесечия, година). Чрез счетоводния анализ на информацията от финансовите отчети се създава „нов“ информационен продукт относно състоянието и изменението на имуществото на бюджетните организации, изпълнението на планирания бюджет, регистрираните дейности със средства от ЕС и т.н.

В сравнение с периодичната отчетност, генерираната информация от текущото счетоводно отчитане може да осигури по-голяма детайлизация и своевременност на отчетните данни. От друга страна, тази информа-

и сметките за чужди средства; и Приложение. Като последното съдържа (Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г, чл. 1.):

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;

в) информация за изпълнението на показателите по бюджета и сметките за средствата от Европейския съюз, включително и предоставяне на агрегирана информация за касовите разходи по функции и групи съгласно Единната бюджетна класификация и по политики и програми, доколкото информация в такива разрези не е публикувана в горизонталните отчети.

ция е трудно съпоставима с предходни отчетни периоди. Това е така, защото в счетоводните архиви не фигурира база данни относно състоянието по конкретната счетоводна сметка, респ. дадения параграф/подпараграф на ЕБК на анализирания отчетен обект към същия момент през предходните отчетни години.

II. Методика за счетоводен анализ на средствата от Европейския съюз в бюджетните организации

Съгласно постановките на допълнителните разпоредби на действащия Закон за публичните финанси (Обн. ДВ, бр. 15 от 15.02.2013 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 43 от 07.06.2016 г.) към средствата от ЕС се включват „помощи и дарения, както и средства, които са елемент на финансирането, предоставени от фондове и институции на Европейския съюз“ (Закон за публичните финанси, Допълнителни разпоредби, т. 36). В цитираните разпоредби се пояснява, че от състава на тези средства се изключват европейските финансираня по линия на Европейския инвестиционен фонд, Европейската инвестиционна банка и други финансови институции от общността.

Организациите от публичния сектор у нас усвояват финансови средства от Европейските структурни и инвестиционни фондове (ЕСИФ), като на национално ниво за тяхното администриране са изградени оперативните програми. Съществен момент, свързан с характеристиката на средствата от ЕС, е, че, за да усвоят тези финансови средства, бенефициентите следва да изготвят проект, в който се посочват основните операции и дейности, периода на изпълнението им и финансов план за използване на необходимите средства. Организациите от публичния сектор изготвят проекти, финансирани чрез оперативните програми към ЕСИФ, чрез които се предоставят дейности и услуги в полза на граждани и институции.

Счетоводното отчитане на финансовата подкрепа от – оперативните програми към ЕСИФ, в бюджетните организации–бенефициенти, е нормативно регламентирано в Закона за публичните финанси, Закона за счетоводството (Обн. ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 74 от 20.09.2016 г.) и разпоредбите на Указанията на Министерството на финансите относно методологията за счетоводно отчитане на средствата от ЕС (<http://www.minfin.bg/bg/page/1040>, посл. достъп: 1 декември 2016 г.). Бенефициентите от публичния сектор трябва да отчитат усвояването и изразходването на предоставената финансова подкрепа като **операции със средства от ЕС**. В дейността на бюджетните организации подобни операции се изразяват в: получаване на трансфери, придобиване на активи, възникване на пасиви, реализиране на разходи, извършване на различни платажни операции с изпълнителите по проекти и компетентните органи и в

крайна сметка изпълнение на условията по предоставеното оперативно финансиране.

За счетоводното отчитане на средствата от ЕС в дейността на бюджетните организации е предвидена специална отчетно-обособена група „Сметки за средства от Европейския съюз“. В нея се регистрират всички счетоводни записвания, свързани с отчитането на възникналите стопански операции и процеси по усвояване и изразходване на европейски финансови средства.

Настоящият параграф от научното изследване представя методика за счетоводния анализ, в която се прилагат *сравнителният и структурният метод*, както и *показатели за измерване на ефективността от реализираните приходи, извършените текущи и капиталови разходи, получените финансираня, трансфери* и т.н.

Съществен момент за извършването на счетоводния анализ на средствата от ЕС в бюджетните институции представлява информационното осигуряване на цялостния процес. Освен посочените в предходната част на разработката източници на информация, анализиращите субекти могат да съберат необходимите отчетни данни и от финансовите отчети, които бенефициентите представят пред Управляващите органи във връзка с отчитането на изпълнените операции и дейности по проекти. Тези отчетни форми са специално предвидени в съответствие със спецификата на конкретните проекти, финансирани със средства от ЕС. Въз основа на посочените отчетни форми и регистрираната счетоводна информация по отчетна група „Сметки за средства от ЕС“ в Счетоводния баланс, Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от ЕС и сметките за чужди средства, както и по счетоводните сметки и параграфите/подпараграфите на ЕБК може да се извърши анализ с цел установяване на законосъобразно, целесъобразно, рационално и ефективно използване и управление на публичните средства, предоставяни от фондовете на ЕС.

За прилагането на методите и техниките за счетоводен анализ на средствата от ЕС се използва като основа за набиране на счетоводна информация извадка от Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средствата от ЕС и сметките за чужди средства на Държавно висше училище (ДВУ) „X“ на годишна база (за два отчетни периода – текущ и предходен) в частта на отчетна група „Сметки за средства от ЕС“ – **Приложение № 1**, с който държавните висши училища се отчитат пред Министерството на финансите. Представената извадка от база данни има условен характер и не може да бъде използвана като справочна информация. Посочените отчетни данни имат за задача да изведат информационни съвкупности за изпълнението и отчитането на проект **BG051PO001-3.3.07-0002-C0001 „Студентски практики“** с бенефициент Министерството на образованието и науката в партньорство с държавните и частните висши училища в България. Проектът се финансира чрез оперативна програма

„Развитие на човешките ресурси“ 2007–2013 към Европейския социален фонд, а стойността му възлиза на 58 524 206 лв. (<http://umispublic.government.bg/srchProjectInfo.aspx?org=beneficient&id=61766>, посл. достъп 1 декември 2016 г.).

1. Счетоводен анализ на средствата от Европейския съюз в бюджетните организации чрез приложение на сравнителния метод

Прилагането на сравнителния метод за счетоводен анализ на средствата от ЕС в бюджетните организации се основава върху посочената информация за два отчетни периода – текущ и предходен, оповестена в Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и сметките за чужди средства на ДВУ „Х“ в частта на отчетна група (стопанска област) „Сметки за средства от ЕС“. Съгласно съдържанието и показателите на финансовия отчет, той се обособява на следните раздели: *Собствени приходи и помощи; Разходи; Трансфери; Вноска в бюджета на ЕС; Дефицит/ Излишък и Финансиране.*

В първия раздел – Собствени приходи и помощи, не фигурира отчетна информация, тъй като по силата на европейското и българското законодателства проектите, изградени с финансова подкрепа от фондовете на ЕС, не могат да реализират положителен резултат (за бюджетните организации – прираст на нетните активи) от осъществяваните операции и дейности. В данните на разглеждания като основна база проект „Студентски практики“ няма информация относно реализирани приходи, затова в настоящия параграф от изследването не се предвиждат аналитични процедури за този вид отчетни обекти. В случай че бъдат регистрирани приходи в дейността на съответната бюджетна организация въз основа на изграждания проект, тяхната стойност се оповестява в отчета за касовото изпълнение през съответния отчетен период, след което се възстановява на Сертифициращия орган или се приспада от трансфера на бъдещите плащания във връзка с отчитане на сертифицираните разходи.

Сравнителният метод за счетоводен анализ може да се приложи за втория раздел от извадковата форма на отчета за касовото изпълнение (Приложение № 1) – Разходи. Изчислителните процедури върху **Динамиката (изменението) на извършените разходи** следва логически да се осъществят дедуктивно (от общото към конкретното).

Първо. Установява се общото изменение или изменението в общата стойност на този раздел чрез прилагане на следната формула:

$$\pm \Delta P = \sum P_1 - \sum P_0,$$

където:

$\pm \Delta P$ е изменение на стойностния размер на разходите;
 $\sum P_1$ – обща стойност на разходите за текущия период;
 $\sum P_0$ – обща стойност на разходите за предходния период.

Приложението на посочената формула с данни от отчета за касовото изпълнение на ДВУ „X“ констатира следния резултат: 1 591 890 лв. – 1 892 100 лв. = -300 210 лв. Установява се намаление на разходите, финансирани със средства от ЕС, за текущия спрямо предходния отчетен период в размер на 300 210 лв.

Второ. Изчислява се **Изменението на разходите (Ир)**, като този показател изразява съотношението между стойността на разходите през текущия период спрямо стойността им през предходната година. Величината на изменението на разходите може да се представи както в абсолютно, така също и в процентно изражение, като се използва следната формула:

$$\text{Ир} = \frac{\sum P_1}{\sum P_0} \text{ – за абсолютна величина, или}$$

$$\text{Ир} = \frac{\sum P_1}{\sum P_0} \times 100 \text{ – за процентно изражение.}$$

При използване и заместване с данните от отчета за касовото изпълнение се получават следните резултати:

$$\text{Ир} = \frac{1\,591\,890}{1\,892\,100} = 0,84 \text{ – абсолютна стойност, или } 84 \text{ \%}.$$

Така получените параметри показват, че са реализирани разходи, финансирани със средства от ЕС, възлизащи на 0,84 – в абсолютен размер или 84 % от стойността на тези отчетни обекти за предходния отчетен период.

Трето. Сравнителният метод за счетоводен анализ на разходите, финансирани със средства от ЕС, изразява динамиката в стойностния им размер по агрегирани показатели² на отчета за касово изпълнение. За целта отчетните данни се представят в систематизиран вид чрез следната справочна таблица:

² 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.

Таблица 1 .

Сравнителен анализ за динамиката на разходите, финансирани със средства от ЕС по агрегирани показатели (в лв.)

Видове разходи по агрегирани показатели	Текуща година	Предходна година	Абсолютно изменение
1	2	3	4 (2-3)
1. Възнаграждения на персонала по трудови и служебни правоотношения	237 050	252 200	(15 150)
2. Други възнаграждения и плащания за персонала	25 200	19 100	6 100
3. Осигурителни вноски	32 040	34 050	(2 010)
4. Издръжка	96 370	106 430	(10 060)
5. Лихви, в т.ч.	-	-	-
<i>Външни</i>	-	-	-
6. Социални разходи, стипендии, в т.ч.	1 153 040	1 425 020	(271 980)
<i>Стипендии</i>	1 120 510	1 338 110	(217 600)
7. Субсидии	-	-	-
8. Придобиване на нефинансови активи	48 190	55 300	(7 110)
9. Капиталови трансфери	-	-	-
10. Прираст на държавния резерв и изкупуване на земеделска продукция, в т.ч.:	-	-	-
<i>плащания за попълване на държавния резерв</i>	-	-	-
<i>постъпления от продажби на държавния резерв (-)</i>	-	-	-
11. Резерв за непредвидени и неотложни разходи	-	-	-
ОБЩО РАЗХОДИ:	1 591 890	1 892 100	(300 210)

Представената емпирична информация конкретизира причините за изменението на разходите в посока намаление в размер на 300 210 лв. Чрез метрифициране на отчетните данни по агрегирани показатели и отделни групи разходи могат да се направят следните изводи от аналитичните процедури:

а) Намалението в общия размер на разходите за текущата спрямо предходната отчетна година се дължи на спадането на сумата за разходите за възнаграждения с 15 150 лв. и разходите за осигурително вноски с 2 010 лв. От друга страна, се констатира увеличение в размера на другите възнаграждения и плащания за персонала с 6 100 лв.

б) Понижението на стойността на социалните разходи рефлектира върху общото изменение на разходите, като спадът в този показател е 271 980 лв., което в частност се дължи на намалението на разходите за стипендии с 217 600 лв.

в) Като последен извод за регистрираното отрицателно изменение може да се представи понижението на стойностните размери на текущите

разходи за издръжка с 10 060 лв. и капиталовите разходи за придобиване на нефинансови активи със 7110 лв.

С цел детайлизиране на посочените изводи анализът на счетоводната информация посредством сравнителния метод може да се задълбочи. В този случай следва да се използва информация от финансовите отчети, с които бенефициентите – бюджетни организации се отчитат пред Управляващите органи за изпълнението на заложените операции и дейности по проекти. Емпирични данни за сравнителен анализ на разходите, свързани с изпълнението на проектни дейности със средства от ЕС, могат да се изведат на база счетоводната справка, представена в Таблица 2.

Таблица 2.

Сравнителен анализ за динамиката на допустимите разходи по проекти, финансирани със средства от ЕС, по отделни видове (в лв.)

Видове допустими разходи по проекта	Текуща година	Предходна година	Абсолютно изменение
1	2	3	4 (2-3)
I. ТЕКУЩИ РАЗХОДИ	1 543 700	1 836 800	(293 100)
1. Разходи за възнаграждения на лица, пряко ангажирани с подготовката и осъществяването на финансираните дейности	189 640	201 760	(12 120)
1.1. Разходи за възнаграждения на академични наставници	63 213	67 253	(4 040)
1.2. Разходи за възнаграждения на ментори	126 427	134 507	(8 080)
2. Стипендии за целевата група	1 120 510	1 338 110	(217 600)
3. Разходи за командировки	15 636	18 226	(2 590)
в т. ч. разходи за командировки в чужбина	-	-	-
4. Разходи за закупуване на материали и консумативи, необходими за изпълнението на дейностите по проекта	37 840	49 594	(11 754)
4.1. Разходи за материали	22 227	33 063	(10 836)
4.2. Разходи за консумативи	12 613	16 531	(3 918)
5. Разходи за външни услуги, пряко свързани с финансираните дейности и необходими за тяхното изпълнение	14 220	9 200	5 020
6. Разходи за провеждане и участие в конференции, семинари, обучения	10 510	14 110	(3 600)
6.1. Разходи за провеждане на конференции, семинари, обучения	7 882	10 583	(2 701)
6.2. Разходи за участие в конференции, семинари, обучения	2 628	3 527	(899)
7. Разходи за информиране, публичност и визуализация	18 764	15 300	3 464
8. Разходи за организация и управление	136 580	190 500	(53 920)
8.1 Разходи за възнаграждения на експертния екип по проекта	124 287	173 855	(49 568)
8.2. Разходи за командировки	6 829	9 525	(2 696)
в т. ч. разходи за командировки в чужбина	0	3 175	(3 175)
8.3. Разходи за наем и режийни	5 464	7 120	(1 656)

II. КАПИТАЛОВИ РАЗХОДИ	48 190	55 300	(7 110)
1. Разходи за строително-монтажни работи (СМР), свързани с изпълнението на проекта	-	-	-
2. Разходи за закупуване на дълготрайни материални активи (ДМА), необходими за изпълнението на дейностите по проекта	48 190	55 300	(7 110)
2.1. Придобиване на компютри и хардуер	32 126	38 866	(6 740)
2.2. Придобиване на сгради	-	-	-
2.3. Придобиване на друго оборудване, машини и съоръжения	8 032	7 218	814
2.4. Придобиване на транспортни средства	-	-	-
2.5. Придобиване на стопански инвентар	6 024	6 184	(160)
2.6. Изграждане на инфраструктурни обекти	-	-	-
2.7. Придобиване на други ДМА	2 008	3 032	(1 024)
3. Разходи за закупуване/разработване на дълготрайни нематериални активи (ДНА), необходими за изпълнението на дейностите по проекта	-	-	-
3.1. Придобиване на програмни продукти и лицензи за програмни продукти	-	-	-
3.2. Придобиване на други нематериални дълготрайни активи	-	-	-
ОБЩО ДОПУСТИМИ РАЗХОДИ ПО ПРОЕКТА (I + II)	1 591 890	1 892 100	(300 210)

Изводите, които могат да се направят въз основа на изложената информация, изясняват причините и източниците за отрицателното изменение на общия размер на разходите за текущия спрямо предходния период. Например намалението на капиталовите разходи със 7 110 лв. се дължи на понижаването на изразходените средства за придобиване на дълготрайни активи. В този ред се констатира, че придобитите компютърна техника и хардуер са с 6 740 лв. по-малко в сравнение с предходния период. Установява се спад в стойностното изражение на придобития стопански инвентар със 160 лв. и капиталовите разходи за други ДМА с 1 024 лв. От друга страна, се наблюдава увеличение на придобитото друго оборудване с 814 лв.

Една от основните цели на сравнителния метод за анализ в настоящото изследване е да установи изменението на полученото финансиране под формата на трансфери от фондовете на ЕС, съфинансирано от Сертифициращия орган по оперативните програми – дирекция „Национален фонд“. Динамиката, с която се констатира изменението в общия размер на получените средства през текущия в сравнение с предходния отчетен период, може да се отчете чрез следното изчисление:

$$\pm \Delta \text{Фин} = \sum \text{Фин}_1 - \sum \text{Фин}_0, \text{ където:}$$

$\pm \Delta$ **Фин** е изменение на стойностния размер на полученото финансиране под формата на трансфер от Сертифициращия орган;
 Σ **Фин₁** – обща стойност на полученото финансиране за текущия период;
 Σ **Фин₀** – обща стойност на полученото финансиране за предходния период.

Сравнението с емпирични данни от отчета за касовото изпълнение на ДВУ „Х“ показва следното изменение: *1 570 900 лв. – 1 931 600 лв. = - 360 700 лв.* Въз основа на изчислението се констатира, че полученото финансиране под формата на трансфер намалява с посочената сума.

На следващо място се установява величината на **Изменението на полученото финансиране (Ифин)**, която може да се представи както в абсолютно, така също и в процентно изражение. Този показател представлява отношение между стойността на полученото финансиране през текущия период спрямо стойността му през предходната година. За изчисляването му се прилага следната формула:

$$\text{Ифин} = \frac{\Sigma \text{Фин}_1}{\Sigma \text{Фин}_0} - \text{за абсолютна величина, или}$$

$$\text{Ифин} = \frac{\Sigma \text{Фин}_1}{\Sigma \text{Фин}_0} \times 100 - \text{в процентно изражение.}$$

При използване и заместване с данните от отчета за касовото изпълнение на сметките за средствата от ЕС на ДВУ „Х“ се получават следните резултати:

$$\text{Ифин} = \frac{1\,570\,900}{1\,931\,600} = 0,81 - \text{абсолютна стойност, или } 81 \%$$

Така възпроизведените параметри показват, че полученото финансиране със средства от ЕС възлиза на 0,81 – в абсолютен размер, или 81 % от стойността на този отчетен обект през предходния отчетен период.

Емпирични данни, които представляват систематизирана информация, за извършване на сравнителния метод по отношение на динамиката на финансирането със средства от ЕС по отделни източници, са представени в Таблица 3.

Посочените отчетни данни дават достатъчно основание да се твърди, че намалението на финансирането със средства от ЕС за текущия спрямо предходния отчетен период се дължи на следните причини:

- а) Спад в предоставените средства от Европейския социален фонд за финансиране на проект „Студентски практики“ в размер на 230 612 лв.;
- б) Намаление на предоставеното съфинансиране от дирекция „Национален фонд“ със 112 053 лв.;

в) Въз основа на предходните две причини се установява намаление на частта от собственото съфинансиране по проекта с бюджетни средства със сумата от 18 035 лв.

Таблица 3.

Сравнителен анализ за динамиката на финансирането със средства от ЕС по отделни източници (в лв.)

Източници на финансиране	Текуща година	Предходна година	Абсолютно изменение
1	2	3	4 (2-3)
1. Европейски социален фонд	1 256 720	1 487 332	(230 612)
2. Инициатива за младежка заетост	-	-	-
3. Европейски фонд за регионално развитие	-	-	-
4. Кохезионен фонд	-	-	-
5. Фонд за европейско подпомагане на най-нуждаещите се лица	-	-	-
6. Дирекция „Национален фонд“	235 635	347 688	(112 053)
по режим „De minimis” (минимална помощ)	-	-	-
по режим „Държавни помощи“	-	-	-
7. Кръстосано финансиране	-	-	-
ОБЩО СЪФИНАНСИРАНЕ (Без-възмездна финансова помощ)	1 492 355	1 835 020	(305 520)
8. Собствено съфинансиране от бенефициента	78 545	96 580	(18 035)
9. Съфинансиране от бенефициента/партньорите (средства от бюджетни организации – публично финансиране)	-	-	-
ОБЩА СТОЙНОСТ НА ФИНАНСИРАНЕТО ПО ПРОЕКТА:	1 570 900	1 931 600	(360 700)

Като цяло чрез сравнителния метод за приложение на счетоводния анализ на средствата от ЕС в дейността на бюджетните организации се установяват динамиката на изменение и причините, които ги предопределят. На база на констатираните резултати от приложението на този метод могат да се направят изводи и заключения за бъдещите отчетни периоди и да се предотвратят неблагоприятни стопански събития за конкретния субект.

2. Счетоводен анализ на средствата от Европейския съюз в бюджетните организации чрез приложение на структурния метод

Структурният метод за счетоводен анализ се прилага с цел „изчисляването на стойностните и процентните величини на структурните компоненти на всеки от анализиранияте информационни обекти“ (Димитров & Андреев, 2015, с. 145). При прилагането на този метод се наблюдават два аспекта за анализ на състава и структурата на отчетните обекти – хоризонтален и вертикален. Първият характеризира отделния обект и отчетените изменения в стойностното му изражение като относителна величина. Чрез него се извършва съпоставяне с относителния дял на същия отчетен обект за предходен период и се отчита изменение (ако подобно се наблюдава) в процент. Вертикалният структурен анализ представя информация за дела на съответния отчетен обект, отнесен спрямо групата отчетни обекти, към която принадлежи, и спрямо общия стойностен размер на разделите, в чийто състав се включва.

В настоящата част от разработката се изключва частта за структурен счетоводен анализ на приходите поради обстоятелството, че при изпълнението на проектни операции и дейности няма налична информация за тези отчетни обекти.

Чрез прилагането на структурния метод за счетоводен анализ на разходите, финансирани със средствата от ЕС, се изчислява относителният дял на конкретния разход спрямо счетоводната група и раздел, към който се отнася, както и изменението на този дял през отделните отчетни периоди. За изпълнение на посоченото може да се използват емпирични данни за видовете разходи по агрегирани показатели от Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и за чужди средства, по подобие на изложените в Таблица 4.

Въз основа на резултатите от представените в таблицата данни могат да се формулират следните изводи:

а) Най-голям относителен дял в общата стойност на разходите имат социалните разходи – 70,39 % за текущия отчетен период и 70,72 % за предходния. Тази тенденция се формира въз основа на разходите за стипендии, които заемат най-голям относителен дял от социалните разходи;

б) За текущата спрямо предходната отчетна година се наблюдава увеличение в относителния дял на разходите за: възнаграждения по трудови и служебни правоотношения с 1,56 %; разходите за други възнаграждения и плащания на персонала с 0,58 % и разходите за осигурителни вноски с 0,21 %;

в) Подобна тенденция се наблюдава и при разходите за издръжка и капиталовите разходи за придобиване на нефинансови активи. Първите нарастват в относителен дял спрямо общата стойност на разходите с 0,42 %, докато вторите се увеличават с 0,11 %.

Таблица 4.

Структурен анализ на разходите, финансирани със средства от ЕС по агрегирани показатели (в лв.)

Видове разходи по агрегирани показатели	Текуща година		Предходна година		Структурни изменения в (%)
	Стойност (лв.)	Отн. дял (%)	Стойност (лв.)	Отн. дял (%)	
1	2	3	4	5	6 (3-5)
1. Възнаграждения на персонала по трудови и служебни правоотношения	237 050	14,89	252 200	13,33	1,56
2. Други възнаграждения и плащания за персонала	25 200	1,59	19 100	1,01	0,58
3. Осигурителни вноски	32 040	2,01	34 050	1,80	0,21
4. Издръжка	96 370	6,05	106 430	5,63	0,42
5. Лихви, в т.ч.	-	-	-	-	-
<i>Външни</i>	-	-	-	-	-
6. Социални разходи, стипендии, в т.ч.	1 153 040	72,43	1 425 020	75,31	(2,88)
<i>стипендии</i>	1 120 510	70,39	1 338 110	70,72	(0,33)
7. Субсидии	-	-	-	-	-
8. Придобиване на нефинансови активи	48 190	3,03	55 300	2,92	0,11
9. Капиталови трансфери	-	-	-	-	-
10. Прираст на държавния резерв и изкупуване на земеделска продукция, в т.ч.:					
<i>плащания за погълване на държавния резерв</i>	-	-	-	-	-
<i>постъпления от продажби на държавния резерв (-)</i>	-	-	-	-	-
11. Резерв за непредвидени и неотложни разходи	-	-	-	-	-
ОБЩО РАЗХОДИ:	1 591 890	100,00	1 892 100	100,00	0,00

Анализът на счетоводната информация, посредством структурния метод, може да се задълбочи с цел извеждане на по-конкретни изводи. В този случай следва да се използва информация от финансовите отчети, с които бенефициентите–бюджетни организации се отчитат пред Управляващите органи за изпълнението на заложените операции и дейности по проекти. Емпирични данни за структурен анализ на разходите, свързани с изпълнението на проектни дейности със средства от ЕС, могат да се изведат на база счетоводната справка, представена в Таблица 5.

Таблица 5.

Структурен анализ на допустимите разходи по проекти, финансирани със средства от ЕС, по отделни видове (в лв.)

Видове допустими разходи по проекта	Текуща година		Предходна година		Структурни изменения в (%)
	Стойност (лв.)	Отн. дял (%)	Стойност (лв.)	Отн. дял (%)	
1	2	3	4	5	6 (3-5)
I. ТЕКУЩИ РАЗХОДИ					
1. Разходи за възнаграждения на лица, пряко ангажирани с подготовката и осъществяването на финансираните дейности.	189 640	12,28	201 760	10,98	1,30
<i>1.1. Разходи за възнаграждения на академични наставници</i>	63 213	4,08	67 253	3,66	-
<i>1.2. Разходи за възнаграждения на ментори</i>	126 427	8,20	134 507	7,32	-
2. Стипендии за целевата група	1 120 510	72,58	1 338 110	72,85	(0,27)
3. Разходи за командировки	15 636	1,01	18 226	0,99	0,02
<i>в т. ч. разходи за командировки в чужбина</i>	-	-	-	-	-
4. Разходи за закупуване на материали и консумативи, необходими за изпълнението на дейностите по проекта	37 840	2,45	49 594	2,70	(0,25)
<i>4.1. Разходи за материали</i>	22 227	1,44	33 063	1,80	-
<i>4.2. Разходи за консумативи</i>	12 613	0,81	16 531	0,90	-
5. Разходи за външни услуги, пряко свързани с финансираните дейности и необходими за тяхното изпълнение	14 220	0,93	9 200	0,50	0,43
6. Разходи за провеждане и участие в конференции, семинари, обучения	10 510	0,68	14 110	0,78	(0,10)
<i>6.1. Разходи за провеждане на конференции, семинари, обучения</i>	7 882	0,51	10 583	0,58	-
<i>6.2. Разходи за участие в конференции, семинари, обучения</i>	2 628	0,17	3 527	0,19	-
7. Разходи за информиране, публичност и визуализация	18 764	1,22	15 300	0,83	0,39
8. Разходи за организация и управление	136 580	8,85	190 500	10,37	(1,52)
<i>8.1 Разходи за възнаграждения на експертния екип по проекта</i>	124 287	8,05	173 855	9,46	-
<i>8.2. Разходи за командировки</i>	6 829	0,44	9 525	0,52	-
<i>в т. ч. разходи за командировки в чужбина</i>	-	-	3 175	0,17	-
<i>8.3. Разходи за наем и режийни</i>	5 464	0,36	7 120	0,39	-
ОБЩО ТЕКУЩИ РАЗХОДИ:	1 543 700	100,00	1 836 800	100,00	0,00

II. КАПИТАЛОВИ РАЗХОДИ					
1. Разходи за строително-монтажни работи (СМР), свързани с изпълнението на проекта	-	-	-	-	-
2. Разходи за закупуване на дълготрайни материални активи (ДМА), необходими за изпълнението на дейностите по проекта	48 190	100,00	55 300	100,00	0,00
2.1. Придобиване на компютри и хардуер	32 126	66,67	38 866	70,28	-
2.2. Придобиване на сгради	-	-	-	-	-
2.3. Придобиване на друго оборудване, машини и съоръжения	8 032	16,67	7 218	13,06	-
2.4. Придобиване на транспортни средства	-	-	-	-	-
2.5. Придобиване на стопански инвентар	6 024	12,50	6 184	11,18	-
2.6. Изграждане на инфраструктурни обекти	-	-	-	-	-
2.7. Придобиване на други ДМА	2 008	4,16	3 032	5,48	-
3. Разходи за закупуване/разработване на дълготрайни нематериални активи (ДНА), необходими за изпълнението на дейностите по проекта	-	-	-	-	-
3.1. Придобиване на програмни продукти и лицензи за програмни продукти	-	-	-	-	-
3.2. Придобиване на други нематериални дълготрайни активи	-	-	-	-	-
ОБЩО КАПИТАЛОВИ РАЗХОДИ:	48 190	100,00	55 300	100,00	0,00

Получената информация от структурния анализ на разходите по отделни видове дава основание да се формират следните изводи:

а) Съществена промяна се наблюдава при разходите за възнаграждения на лица, пряко ангажирани с подготовката и осъществяването на финансираните дейности. В относителната стойност на този отчетен обект, отнесена към общия размер на текущите разходи, се констатира нарастване през текущия спрямо предходния период с 1,30 %;

б) Нарастване в относителния дял на отчетните обекти спрямо общата стойност на разходите за текущата в сравнение с предходната година се установява при разходите за командировки и при разходите за външни услуги, съответно с 0,02 % и 0,43 %;

в) Намаление се наблюдава в относителния дял на отчетните обекти спрямо общата стойност на разходите за текущата в сравнение с предходната година при разходите за стипендии на целева група с 0,27 %, раз-

ходите за закупуване на материали и консумативи – 0,27%, и разходите за организация и управление с 1,52 %.

Структурният метод за счетоводен анализ на трансферите включва представяне на данни за относителния дял на всеки отделен източник на финансиране спрямо общата стойност на финансирането. Данните от анализа са систематизирани в Таблица 6.

Таблица 6.

Структурен анализ на финансирането със средства от ЕС по отделни източници

Източници на финансиране	Текуща година		Предходна година		Структурни изменения в (%)
	Стойност (лв.)	Отн. дял (%)	Стойност (лв.)	Отн. дял (%)	
1	2	3	4	5	6 (3-5)
1. Европейски социален фонд	1 256 720	80,00	1 487 332	77,00	3,00
2. Инициатива за младежка заетост	-	-	-	-	-
3. Европейски фонд за регионално развитие	-	-	-	-	-
4. Кохезионен фонд	-	-	-	-	-
5. Фонд за европейско подпомагане на най-нуждаещите се лица	-	-	-	-	-
6. Дирекция „Национален фонд“	235 635	15,00	347 688	18,00	(3,00)
по режим „De minimis“ (минимална помощ)	-	-	-	-	-
по режим „Държавни помощи“	-	-	-	-	-
7. Кръстосано финансиране	-	-	-	-	-
ОБЩО СЪФИНАНСИРАНЕ (Безвъзмездна финансова помощ)	1 492 355	95,00	1 835 020	95,00	0,00
8. Собствено съфинансиране от бенефициента	78 545	5,00	96 580	5,00	0,00
9. Съфинансиране от бенефициента/партньорите (средства от бюджетни организации – публично финансиране)	-	-	-	-	-
ОБЩА СТОЙНОСТ НА ФИНАНСИРАНЕТО ПО ПРОЕКТА:	1 570 900	100,00	1 931 600	100,00	0,00

Въз основа на представената информация може да се направи изводът, че най-голям относителен дял във финансирането на проекта заема

Европейският социален фонд. На следващо място е националното съфинансиране от Сертифициращия орган, а с най-малък дял е самофинансирането от бюджета на бенефициента.

В конкретния случай се регистрира изменение в относителния дял на финансирането от Европейския социален фонд, чиято относителна стойност се увеличава с 3,00 % за текущия спрямо предходния отчетен период. Със същото процентно изражение се намалява дялът на дирекция „Национален фонд“ в съфинансирането, което може да се обоснове като вътрешно преразпределение на финансови средства на ниво Сертифициращ орган и забавени на плащания от Европейската комисия при сертифициране на разходи по проекти.

Така при приложението на структурния метод за счетоводен анализ на средствата от ЕС в дейността на бюджетните организации се установяват относителните тегла на всеки отчетен обект спрямо групата и раздела, изменение в тези тегла през отделните отчетни периоди и причините, които ги предопределят. Въз основа на констатираните резултати от прилагането на този метод могат да се направят изводи и заключения за бъдещите отчетни периоди. Това ще подпомогне финансовото управление и контрола на бюджетните институции.

3. Счетоводен анализ на средствата от Европейския съюз в бюджетните организации чрез приложение на показатели за ефективност на операции и дейности по проекти

Ефективността като икономическа категория, обвързана с дейността на организациите от публичния сектор, се свързва с резултативното, законосъобразното и целесъобразното използване на публичните финансови средства. Това е един от принципите за „добро финансово управление“, съгласно разпоредбите на Финансовия регламент на ЕС (Регламент (ЕС, Евратом) № 966/2012, § 30 – 33.). Останалите принципи за финансово управление на публични средства, според посочения нормативен акт, са икономичност и ефикасност. Принципът за икономичност цели рационално използване на финансовите средства при създаване на добавена стойност с възможно най-добро качество при най-добра цена. Ефикасността представлява комбинация от принципите за икономичност и ефективност. Тя изразява най-благоприятното съотношение между използваните ресурси и реализираните резултати.

Счетоводният анализ на средствата от ЕС, свързан с ефективността, може да се обвърже с оптимизирането на разходите за дейността на бюджетната организация. Оценката на ефективността във връзка с усвояването на финансирането от ЕС намира израз в изчисляването на показатели, с които може да се установи ефектът от направените разходи, получените ползи и устойчивостта на резултатите от изпълнението на съот-

ветните проекти. За целта могат да се предложат следните показатели и прилежащите към тях изчислителни процедури:

Първо, изчисляване на **Показател за ефективност на финансирането със средства от ЕС (Пефин)**, който отразява степента на покритие на разходите с европейско финансиране и по-специално стойността на извършените разходи с 1 лев финансови средства от ЕС. Той се установява чрез следната формула:

$$\text{Пефин}_{1,0} = \frac{\sum P_{1,0}}{\sum \text{Фин}_{1,0}}, \text{ където:}$$

Пефин е показателят за ефективност на финансирането със средства от ЕС за текущата, респ. предходната година;

$\sum P_{1,0}$ – стойностен размер на разходите в Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и за чуждите средства за текущата, респ. предходната година;

$\sum \text{Фин}_{1,0}$ – стойностен размер на финансирането в Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и за чуждите средства за текущата, респ. предходната година.

От данните в Приложение № 1 могат да се направят съответните изчисления и изведат следните преценки:

$$\text{Пефин}_1 = \frac{1\,591\,890}{1\,570\,900} = 1,01 \text{ лв.}; \text{ Пефин}_0 = \frac{1\,892\,100}{1\,931\,600} = 0,98 \text{ лв.}$$

Въз основа на направите изчисления се установява, че с 1 лев получено финансиране са направени разходи за 1,01 лв. през текущия и за 0,98 лв. през предходния отчетен период. Отчетената стойностна разлика до 1 лев през двата отчетни периода се дължи на:

а) за текущия период – на неправомерни разходи в отчетите за верифицирането им, които остават за сметка на бюджета на бенефициента.

б) за предходния отчетен период – на предоставено финансиране за одобрени отчети за верифициране на разходите за предходни отчетни периоди, чиято равностойност се възстановява в последващата ги отчетна година.

Счетоводният анализ чрез прилагането на показателя за ефективност на финансирането със средства от ЕС може да се задълбочи чрез детайлизирането на вида разход и съпоставянето му със стойността на полученото финансиране по отделни източници. По този начин се измерва стойността на всеки отделен разход, който се реализира с 1 лев финансиране от фондовете на ЕС, частта на националното съфинансиране и/или сумата на предоставеното собствено финансиране, както и получените средства от други източници – донори (при наличие на такива).

Второ, изчисляване на **Показател за ефективност на разходите, финансирани със средства от ЕС (Пер)**, който отразява стойността на финансирането за 1 лев извършени разходи. Формулата за установяване на стойността на този показател е следната:

$$\text{Пер}_{1,0} = \frac{\sum \text{Фин } 1,0}{\sum \text{Р } 1,0}, \text{ където:}$$

$\text{Пер}_{1,0}$ е показателят за ефективност на разходите, финансирани със средства от ЕС за текущата, респ. предходната година.

Чрез заместване с емпирични данни от отчета за касовото изпълнение на сметките за средствата от ЕС на ДВУ „Х“ се констатира следните изчисления и изводи:

$$\text{Пер}_1 = \frac{1\,570\,900}{1\,591\,890} = 0,99 \text{ лв.}; \quad \text{Пер}_0 = \frac{1\,931\,600}{1\,892\,100} = 1,02 \text{ лв.}$$

Резултатите от извършените изчислителни процедури показват, че за 1 лев разходи е получено финансиране на стойност 0,99 лв. през текущата и 1,02 лв. през предходната година. Подобно на резултатите от предходния показател, разликата до 1 лев е възможно да се дължи:

а) през текущия период – на неправомерни разходи в отчетите за верифициране на разходите;

б) за предходната година – на предоставено финансиране за одобрени отчети за верифициране на разходите за предходни отчетни периоди, чиято равностойност се възстановява в последващата ги отчетна година.

Счетоводният анализ чрез прилагането на показателя за ефективност на разходите, финансирани със средства от ЕС, може да се задълбочи чрез детайлизирането на вида разход и съпоставянето му със стойността на полученото финансиране според съответния източник – донор.

Показателите за измерване на ефективността от реализираните операции и дейности по проекти не се изчерпват дотук. Възможно е прилагането и на други изчислителни процедури, с които да се получи необходимата информация за целите на счетоводния анализ. Изложените към методиката за счетоводен анализ показатели акцентират върху основните елементи при обработката на отчетна информация за състоянието и изменението на средствата от ЕС в бюджетните организации. Акцент се поставя и върху ефективността и динамиката при финансовото управление и контрол на усвоените публични средства, предоставени от фондовете на ЕС.

За постигането на законосъобразни и целесъобразни процеси по финансово управление и контрол на средствата от ЕС при спазване на принципите на ЕС за добро финансово управление – ефективност, ефикас-

ност и икономичност, бюджетните организации могат да прилагат инструментариум на счетоводния анализ, адаптиран към спецификата на този вид извършвана дейност.

На база на извършеното изследване могат да се открият следните по-важни **изводи и резултати**:

Първо. За да се приложат инструментите на счетоводния анализ, е необходимо да се установят: организацията на аналитичните процедури; подходящите методи за анализ; съответстващият на тях формулен апарат, с който да се осъществят съответните изчисления за конкретни показатели; както и да се направи обосновка на получените резултати, изводи и препоръки за бъдещи действия.

Второ. Представената в настоящата научна студия методика за прилагане на счетоводния анализ на средствата от ЕС чрез сравнителния и структурния методи, както и показателите за метрифициране на ефективността, може да се използва и като технология за оптимизиране дейността на бюджетните институции. Чрез прилагане на изложените методи и техники е възможно постигането на законосъобразност, целесъобразност и икономичност при финансовото управление и контрола на средствата от ЕС.

Трето. В приложен аспект чрез счетоводния анализ на средствата от ЕС може да се постигне цялостен, систематизиран управленски процес по усвояване и използване на привлечените финансови средства.

Без претенции за изчерпателност възможностите, които предоставя счетоводният анализ на средствата от ЕС, може да се използват и за осъществяването на ефективен процес по мониторинг относно потоците на парични средства, който да подпомогне дейността на компетентните контролни органи.

Използвани източници:

Димитров, М., Андреев, Ив. (2015). *Счетоводният анализ*. В. Търново. Абагар. ISBN 978-619-168-097-9.

Димитров, М., Симеонова, Р. (2012). *Теория на счетоводството*. Второ допълнено и актуализирано издание. Свищов. АИ „Ценов“. ISBN 978-954-23-0697-9.

Йотова, Й., Кънева, Т. (2007). *Счетоводен анализ* (по примера на предприятията от публичния сектор). Свищов. АИ „Ценов“. ISBN 978-954-23-0331-2.

Колева, Р. (2013). *Анализ на финансовото състояние на предприятието*. Свищов. АИ „Ценов“. ISBN 978-954-23-0849-2.

- Михайлов, М., Гергова, М. (2003). *Икономически анализ*. Свищов. АИ „Ценов“. ISBN 954-23-0129-4.
- Михайлов, М., Митов, К., Колева, Р. (2013). *Анализ на индустриалния бизнес*. В. Търново. Фабер. ISBN 978-954-400-822-2.
- Михайлов, М., Митов, К., Колева, Р., Дончева., Л. (2010). *Анализ на търговския бизнес*. В. Търново. Фабер. ISBN 978-954-400-218-3.
- Петков, П. (1984). *Бюджетно счетоводство и анализ*. Свищов. ВФСИ „Д. А. Ценов“.
- Единна бюджетна класификация за 2016 г. (2016)
<http://www.minfin.bg/document/17411:1> (посл. достъп 1 ноември 2016 г.).
- Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г. (2015)
<http://www.minfin.bg/document/17407:2> (посл. достъп 1 ноември 2016 г.).
- Закон за публичните финанси. (Обн. ДВ, бр. 15 от 15.02.2013 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 43 от 07.06.2016 г.).
- Закон за счетоводството (Обн. ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 74 от 20.09.2016 г.)
- Регламент (ЕС, Евратом) № 966/ 2012 на Европейския парламент и на Съвета от 25 октомври 2012 г. относно финансовите правила, приложими за общия бюджет на Съюза и за отмяна на Регламент (ЕО, Евратом) № 1605/2002 на Съвета (публикуван в Официален вестник на ЕС L 298 от 26 октомври 2012 г.).
- Сметкоплан на бюджетните организации. (2015)
<http://www.minfin.bg/document/16128:3> (посл. достъп 1 ноември 2016 г.).
- Тълковен онлайн речник.
(2016).<http://talkoven.onlinerechnik.com/duma/%D0%BC%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%B8%D1%8F> (посл. достъп 1 ноември 2016 г.)
- <http://www.lex.bg/>
- <http://www.minfin.bg/>
- <http://umispublic.government.bg/>

Приложение № 1

Отчет за касовото изпълнение на Държавно висше училище „Х“ към 31.12.201.. г., в частта на стопанска област (отчетна група) „Сметки за средства от Европейския съюз“ (в лв.)

ПОКАЗАТЕЛИ	Сметки за средства от ЕС – Отчет за тек. год.	Сметки за средства от ЕС – Отчет за предх. год.
I. СОБСТВЕНИ ПРИХОДИ И ПОМОЩИ	-	-
1. Данъчни приходи	-	-
2. Други приходи	-	-
2.1. Приходи и доходи от собственост, в т. ч.	-	-
<i>вноски от приходи на държавни и общински предприятия и институции</i>	-	-
<i>нетни приходи от продажба на услуги, стоки и продукция</i>	-	-
<i>приходи от наеми на имущество и земя</i>	-	-
2.2. Приходи от такси	-	-
2.3. Глоби, санкции и наказателни лихви	-	-
2.4. Други неданъчни приходи	-	-
2.5. Постъпления от продажба на нефинансови активи	-	-
3. Помощи и дарения от страната	-	-
4. Помощи и дарения от чужбина	-	-
II. РАЗХОДИ	1 591 890	1 892 100
1. Възнаграждения на персонала по трудови и служебни правоотношения	237 050	252 200
2. Други възнаграждения и плащания за персонала	25 200	19 100
3. Осигурителни вноски	32 040	34 050
4. Издръжка	96 370	106 430
5. Лихви, в т. ч.	-	-
<i>външни</i>	-	-
6. Социални разходи, стипендии, в т. ч.	1 153 040	1 425 020
<i>стипендии</i>	971 510	1 338 110
7. Субсидии	-	-
8. Придобиване на нефинансови активи	48 190	55 300
9. Капиталови трансфери	-	-
10. Прираст на държавния резерв и изкупуване на земеделска продукция, в т. ч.:	-	-
<i>плащания за попълване на държавния резерв</i>	-	-
<i>постъпления от продажби на държавния резерв (-)</i>	-	-
11. Резерв за непредвидени и неотложни разходи	-	-
III. ТРАНСФЕРИ	1 570 900	1 931 600
1. Трансфери от/за ЦБ за/от други бюджети	-	-
2. Други трансфери, в т. ч.	1 570 900	1 931 600
<i>временни безлихвени заеми</i>	-	-
<i>трансфери за отчислени постъпления</i>	-	-
3. Трансфери за поети осигурителни вноски и данъци	-	-

IV. ВНОСКА В БЮДЖЕТА НА ЕС	-	-
V. ДЕФИЦИТ/ ИЗЛИШЪК = I – II + III – IV	(20 990)	39 500
VI. ФИНАНСИРАНЕ	20 990	(39 500)
1. Външно финансиране	-	-
<i>получени външни заеми</i>	-	-
<i>погашения по външни заеми</i>	-	-
<i>ценни книжа, емитирани на международни капиталови пазари</i>	-	-
<i>получени погашения по предоставени кредити от други държави</i>	-	-
<i>операции с други ценни книжа и финансови активи</i>	-	-
<i>остатък по валутни сметки и каса в чужбина от предходен период</i>	-	-
<i>наличности по валутни сметки и каса в чужбина от предходен период</i>	-	-
2. Придобиване на дялове, акции, съучастия, и други финансови активи	-	-
3. Възмездни средства	-	-
<i>предоставени</i>	-	-
<i>възстановени</i>	-	-
<i>нето плащания по активирани гаранции, преоформен дълг</i>	-	-
<i>предоставени заеми към крайни бенефициенти</i>	-	-
<i>възстановени суми по заеми от крайни бенефициенти</i>	-	-
4. Приватизация на дялове и акции	-	-
5. Покупко-продажба на държавни /общински/ ценни книжа	-	-
6. Друго вътрешно финансиране	20 990	(39 500)
<i>операции по вътрешен дълг и финансови активи – нето</i>	-	-
<i>друго финансиране</i>	20 990	(39 500)
7. Суми по разчети за поети осигурителни вноски и данъци	-	-
8. Наличности в началото на периода	-	-
9. Наличности в края на периода	-	-
10. Преоценка на валутни наличности	-	-
11. Депозити и сметки в „Единната сметка“ – начални салда	-	-
12. Депозити и сметки в „Единната сметка“ – крайни салда	-	-
13. Касови операции, депозити, покупко-продажба на валута и сетълмент, в т. ч.:	-	-
<i>покупко-продажба на валута (+/-)</i>	-	-
<i>разлики от закръгляния в хил. лв.</i>	-	-