

ПРАКТИКО-ПРИЛОЖЕН МОДЕЛ ЗА СЧЕТОВОДЕН АНАЛИЗ НА ДЕЙНОСТТА НА БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Проф. д-р Георги Баташки¹
Доц. д-р Иван Андреев
Ас. Ради Димитров
Докт. Петя Гутева

Резюме

Нормативно регламентираният принцип за законосъобразност, целесъобразност, ефективност, ефикасност и икономичност при използването на публичните финансови ресурси определят необходимостта от търсенето на теоретично обосновани и практически приложими идеи, свързани с конкретни актуални проблеми. Определящо значение в дефинирания процес притежават възможностите за използване и прилагане на инструментариума на счетоводния анализ за оценяване на резултатите и разработване на модели за оптимизиране дейността на бюджетните организации. Тяхната практическа апробация осигурява стабилност и прозрачност при разходването на финансовите средства, предоставени от държавния бюджет, бюджетите на министерствата и ведомствата, Европейския съюз, както и от други международни организации и донорски програми.

Обект на научната разработка е дейността на организациите от публичния сектор в страната. Основната цел е представяне на теоретична интерпретация и практическо изследване на инструментариума на счетоводния анализ като модел за оптимизиране дейността на бюджетните организации.

Резултатите от проведеното емпирично изследване са свързани с практическо извършване на счетоводен анализ, което позволява дефиниране на стойностните измервания на предварително определени показатели, характеризиращи икономическото и финансовото състояние на бюджетните организации, необходими за формулирането на рационални и ефективни управленски решения. Изследвани са компонентите на финансовите отчети на бюджетните организации, като основен информационен източник за осъществяване на счетоводен анализ.

Ключови думи: счетоводен анализ, бюджетни организации, приходи, разходи, счетоводен баланс.

JEL: M 41.

¹ Авторското участие в разработването на научната студия е следното: проф. д-р Георги Баташки – раздел II, т. 1.1; доц. д-р Иван Андреев – раздел I, т. 1, раздел II, т. 1.2; ас. Ради Димитров – раздел I, т. 2, раздел II, т. 2; докт. Петя Гутева – раздел II, т. 3.

APPLIED MODEL FOR ACCOUNTING ANALYSIS OF BUDGETARY ORGANIZATIONS

Prof. Georgi Batashki, Ph.D.
Assoc. Prof. Ivan Andreev, Ph.D.
Assist. Prof. Radi Dimitrov, Ph.D. Student
Petya Guteva, Ph.D. Student

Abstract

The regulatory principles for legality, appropriateness, effectiveness, efficiency and economy of public spending require theoretically sound and practically applicable solutions of some specific problems. A crucial role within this process is played by the opportunities for implementation and use of accounting analysis tools for evaluation of results and identification of opportunities for implementation of optimization models for public organizations. Such models are approbated in compliance with the principles of sustainability and transparency of public expenditures of funds from the state budget, the budgets of ministries and agencies, funds extended by the European Union and other international organizations and grant programs.

The object of the scientific study is the activity of public sector's organizations in Bulgaria. **The main purpose** is to present the theoretical interpretation and practical study of the tools of accounting analysis as a model for optimizing the activity of budgetary organizations.

Keywords: accounting analysis, budgetary organizations, income, costs, balance sheet.

JEL: M 41.

Увод

Актуалността на темата се обуславя от необходимостта от научно изясняване и решаване на редица проблеми от теоретико-методологичен и практикоприложен характер, свързани с успешното изграждане и функциониране на счетоводната система в институциите от публичния сектор. Последното от своя страна ще допринесе за осъществяването на законосъобразни, целесъобразни и икономични процеси по финансово управление и контрол на регистрираните стопански операции и процеси. Чрез инструментариума на счетоводния анализ на отчетната информация, генерирана от дейността на предприятията от бюджетната сфера, се цели постигането на усъвършенстван модел за администриране, организация, управление и контрол на публичните финанси.

Обект на научната разработка е дейността на организациите от публичния сектор в страната.

Предмет на изследване са организацията и счетоводно-информационното осигуряване на дейността на бюджетните организации по отделно-обособени (финансово-правни) отчетни групи - „Бюджет”, „Сметки за средства от Европейския съюз” и „Други сметки и дейности” (по примера на държавните висши училища в системата на Министерството на образованието и науката).

Основната цел е представяне на теоретична интерпретация и практическо изследване на инструментариума на счетоводния анализ като модел за оптимизиране дейността на бюджетните организации.

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

1. Анализ на състоянието на счетоводството в бюджетните организации като инструментариум за управление на дейността.

2. Представяне на теоретичната същност на счетоводния анализ, в т.ч. организация на самия процес, методологията на изпълнението му, както и информационното му осигуряване.

3. Разработване на модел за счетоводен анализ на дейността на бюджетните организации.

Въз основа на очертаните обект, предмет, цел и задачи се формулира следната **научноизследователска теза**: *чрез приложение на инструментариума за осъществяване на анализ на счетоводната информация в бюджетната сфера се предполага оптимизиране, стабилност и прозрачност при усвояването и разходването на финансови средства, предоставени от държавния бюджет на страната, бюджетите на министерства и ведомства (бюджетни организации от подсектор „Централно управление”), местните бюджети, Европейския съюз, както и други международни организации и донорски програми.*

Целта и задачите на настоящата разработка се реализират посредством прилагането на следните изследователски методи: анализ и синтез, индукция и дедукция, емпирични изследвания, моделиране, сравнение и т.н.

Научното изследване е съобразено с нормативните постановки на действащите национално и европейско законодателство към 1 ноември 2016 г.

I. Теоретична характеристика на счетоводния анализ в бюджетния сектор

Анализът е необходим етап от управленската дейност на предприятието, в резултат на който се изучават тенденциите в неговото развитие, метрифицира се влиянието на отделните стопански операции и процеси, условията за възникването им и причините за настъпилите изменения. Създава се обща картина за състоянието (минало, настоящо, бъдещо) на управляемите обекти и техните основни причинно-следствени връзки. Според **М. Михайлов**: „Аналитичните изследвания разкриват, систематизират, метрифицират и преобразуват многочислените и разнообразни ха-

рактеристики на изучаваните стопански операции и процеси в необходимата аналитична информация в процеса на разработване на оперативни, тактически и стратегически бизнесрешения” (Михайлов, Митов, Колева и др., 2012, с. 9.).

1. Теоретични основи на счетоводния анализ

Научната дискусия относно същността на счетоводния анализ третира различни авторови мнения. Според **Т. Трифонов**: „Счетоводният анализ, с присъщите му методи и техники на изпълняване, е интегриран като съдържание в управленското счетоводство” (Трифонов, 2000, с. 5.). **Й. Савчев** разглежда счетоводния анализ като „система за набиране, подбор и съхраняване на икономическа отчетна информация, нейното систематизиране и сравняване (съпоставяне) с минали периоди или базисни такива и оценка на получените резултати от сравненията” (Савчев, 2000, с. 2.). Акцентът в посоченото определение се поставя върху практикоприложните аспекти на счетоводния анализ. **М. Димитров** дефинира счетоводния анализ като: „Самостоятелно научно знание със собствен предмет и методи и практическа дейност, осъществявана чрез инструментариум от техники и показатели за изследване и анализиране на създаваната от счетоводството информация” (Димитров, 2002, с. 62.). Съпоставянето на различните авторови съждения относно същността на счетоводния анализ позволява формулирането на следните основни изводи:

Първо. Счетоводният анализ е научно знание със собствен предмет на изследване, чиято съдържателна страна е част от икономическата теория, формирана в съответствие с обективното развитие на стопанските процеси.

Второ. Източниците на информация за практическото осъществяване на счетоводния анализ са финансовите отчети на предприятията и данните от текущото счетоводно отчитане.

Трето. Счетоводният анализ използва инструментариум от частнонаучни методи за изследване на обектите от имуществения състав и формираните резултати от дейността на стопанските субекти.

Четвърто. Практическото извършване на счетоводен анализ позволява определяне на стойностните измерения на предварително определени показатели, характеризиращи икономическото и финансовото състояние на предприятието, необходими за формулирането на рационални и ефективни управленски решения.

2. Информационно осигуряване на счетоводния анализ на дейността на бюджетните организации

Информационното осигуряване на счетоводния анализ е свързано с апробирането на подходяща база отчетни данни, с които чрез прилагането на подходящ инструментариум да се реализират поставените цели и зада-

чи, както и да се постигнат заложените резултати. За прилагането на инструментариума на счетоводния анализ в дейността на бюджетните организации е необходима адекватна и систематизирана счетоводна информация.

Информационното осигуряване на счетоводния анализ с данни от периодичната отчетност може да се реализира с апробирането на информация от годишните и междинните финансови отчети на първостепенните разпоредители с бюджетни средства. По смисъла на постановките на Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338 от 22.12.2015 г. посочените отчетни форми са съставени от (Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г., чл. 1.):

- Баланс;
- Отчет за приходите и разходите;
- Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от 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 (Държавен вестник бр. 15 от 15.02.2013 г., посл. изм. и доп. Държавен вестник бр. 43 от 07.06.2016 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.

Формата, съдържанието, реда и сроковете за изготвяне и представяне на изброените по-горе през отчетния период се определят с допълнителни указания на Министерството на финансите. Приложенията към финансовите отчети се изготвят в свободен текст съгласно разпоредбите на чл. 4. от Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г.

Годишните финансови отчети се представят към края на всяка отчетна година и съдържат всички от гореизброените документи. Също така към тях се изготвя и представя 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.

По отношение на междинните отчети, към края на всяко тримесечие от отчетния период се представят баланс и сборна оборотна ведомост за положението по счетоводните сметки на бюджетната организация, отчет за приходите и разходите, отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и сметките за чужди средства, както и необходимите приложения към тях. Освен това към последната дата от всеки месец бюджетните организации изготвят и представят Отчет за касовото

изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и сметките за чужди средства, както и Отчет за салдата и наличностите по банковите сметки, Справки за получените/предоставените трансфери, поетите ангажименти и нови задължения за разходи и др.

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, както и от параграфите и подпараграфите на ЕБК. Именно тук приложението на инструментариума 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. При набирането на отчетна информация по методите за „текущо начисляване“ се използват оборотите и салдата по счетоводните сметки от сметкоплана на конкретната бюджетна организация, докато при апробиране на счетоводни данни посредством касовите методи се вземат регистрираните информационни съвкупности от параграфите и подпараграфите на ЕБК.

В сравнение с периодичната отчетност набирането на информация от текущото счетоводно отчитане може да осигури по-голяма детайлизация и своевременност на отчетните данни. От друга страна, тази информация е трудно съпоставима спрямо предходни отчетни периоди, така като 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. Практикоприложни аспекти на счетоводния анализ на дейността на бюджетните организации²

1. Счетоводен анализ на бюджета на организациите от публичния сектор

1.1. Счетоводен анализ на приходите по бюджета на организациите от публичния сектор

Счетоводният анализ на изпълнението в частта за приходите по бюджета на предприятията от публичния сектор има важно значение за управлението им. Министерският съвет за всяка следваща бюджетна година с Решение приема стандарти за делегираните от държавата дейности

² Данните в настоящата част от разработката имат условен характер и не могат да се използват за справочен материал. Те представляват авторови изчисления и информация от текущото счетоводно отчитане на дейността на Държавно висше училище (бюджетна организация) „Х“ за 2015 г.

с натурални и стойностни показатели и натурални показатели за бюджетните организации, финансирани със средства от държавния бюджет при организирането и предоставянето на публични услуги. Така анализът на изпълнението на натуралните показатели по примера на Държавно висше училище (бюджетна организация) „X” за 2015 г. може да се представи по следния начин (вж. Таблици 1, 2 и 3):

Таблица 1

Натурални и стойностни показатели по бюджет на бюджетно предприятие „X” за 2015 г. по план

№	Наименование на натуралния показател	Количество (бр.)	Стойностен показател	Общ размер на трансфера по план
1.	Приравнени обучавани	10 417	1 200	12 500 000
2.	Леглодни	600 000	1	600 000
3.	Хранодни	300 000	3	900 000
Всичко:		х	х	14 000 000

Данните в таблицата показват, че при 100 % изпълнение на натуралните показатели от Държавно висше училище (ДВУ) „X” следва да получи трансфер в размер на 14 000 хил. лв. по бюджета за 2015 г.

Обикновено през бюджетната година се прави преглед и оценка на очакваното изпълнение на натуралните показатели. На база на тази процедура се изчислява размерът на корекцията на бюджетния трансфер, който в конкретния случай е 15 000 хил. лв. (вж. Таблица 2).

Таблица 2

Натурални показатели по бюджет на бюджетно предприятие „X” за 2015 г. (хил. лв.)

№	Наименование на натуралния показател	Количество		Стойностен показател	Трансфер		Корекция
		План	Отчет		План	Отчет	
1.	Приравнени обучавани	10 417	9 585	1 200	12 500	11 500	-1 000
2.	Леглодни	600 000	300 000	1	600	300	-300
3.	Хранодни	300 000	200 000	3	900	600	-300
Всичко:		х	х	х	14 000	12 400	-1 600

Очакваното изпълнение на натуралния показател „Приравнен брой обучавани” е 92,01 %, на показателя „Леглодни (бр.)” е 50%, а на показателя „Реализиран брой хранодни” е 66,67 %.

В началото на последното тримесечие се прави повторен преглед и оценка на изпълнението на натуралните и стойностните показатели и се съставя „Коригиран план”. Изпълнението на този показател е основание за извършване на корекция на бюджетния трансфер (вж. Таблица 3).

Таблица 3

Натурални показатели по бюджет на бюджетно предприятие „Х” за 2015 г. (план и коригиран план)

№	Показатели	Количество			Процент на изпълнение на плана за натуралните показатели	
		План	Коригиран план	Отчет		
1.	Приравнени обучавани	10 417	10 000	9 585	92,01	95,85
2.	Леглодни	600 000	300 000	300 000	50,00	100,00
3.	Хранодни	300 000	264 000	200 000	66,67	75,75
		x	x	x	x	X

Анализът на приходите по бюджета на бюджетните предприятия чрез използване на сравнителния метод може да се извърши в следните две направления:

- Дългосрочна перспектива, при което информационната база обхваща по-дълъг период (5, 10, 15 или повече години);
- Краткосрочна перспектива, при която информационната база обхваща, повече от два последователни отчетни периода.

Сравнителният анализ при дългосрочна перспектива може да бъде представен чрез Таблица 4.

Таблица 4

Приходи от дейността на бюджетна организация „Х” за периода 2010 – 2015 година по параграфи и подпараграфи на ЕБК (в хил. лв.)

ПАРАГРАФИ/ГОДИНИ		2010	2011	2012	2013	2014	2015
24-00	Приходи и доходи от собственост (ПДС)	21 524	19 784	19 985	19 959	17 869	13 827
	24-04 нетни приходи от продажби на услуги, стоки и продукция	20 400	18 800	18 600	18 400	16 200	13 100
	24-05 приходи от наеми на имущество	200	1 200	1 100	1 000	900	600
	24-06 приходи от наеми на земя	50	50	40	36	36	36
	24-07 приходи от дивиденди	10	11	-	3	3	-

Управление на знанието, информацията и икономическия растеж

	24-08	приходи от лихви по текущи банкови сметки	3	2	3	-	-	1
	24-09	приходи от лихви по срочни депозити	860	520	242	520	730	90
	24-19	приходи от други лихви	1	1	-	-	-	-
28-00	Глоби, санкции и наказателни лихви (ГСЛ)							4
	28-02	глоби, санкции, неустойки, наказателни лихви, обезщетения и начети	-	-	-	-	-	4
36-00	Други неданъчни приходи (НДП)		13	8	2	4	7	20
	36-01	реализирани курсови разлики от валутни операции (нето) (+/-)	-	-	(-1)			
	36-11	получени застрахователни обезщетения за ДМА	1	6	-	3	1	8
	36-12	получени други застрахователни обезщетения	4	-	-	-	3	-
	36-19	други неданъчни приходи	8	2	3	1	3	12
37-00	Внесени ДДС и други данъци върху продажбите (ДДС)		(379)	(318)	(182)	(230)	(248)	(197)
	37-01	внесен ДДС (-)	(360)	(280)	(150)	(210)	(230)	(173)
	37-02	внесен данък върху приходите от стопанска дейност на бюджетни предприятия (-)	(25)	(20)	(16)	(2)	(2)	(22)
	37-09	внесени други данъци, такси и вноски върху продажбите (-)	(12)	(18)	(16)	(18)	(16)	0

40-00	Постъпления от продажба на нефинансови активи					44		6
	40-21	постъпления от продажба на компютри и хардуер				44		6
45-00	Помощи, дарения и други безвъзмездно получени суми от страната		40	30	3	2	2	33
	45-01	текущи дарения, помощи и други безвъзмездно получени суми от страната	10	30	3	2	2	32
	45-03	капиталови дарения, помощи и други безвъзмездно получени суми от страната	30					
46-00	Помощи, дарения и други безвъзмездно получени суми от чужбина				150			
	46-70	други текущи дарения, помощи и други безвъзмездно получени суми от чужбина			150			
I. ОБЩО ПРИХОДИ (БСП)			21 198	19 504	19 958	19 779	17 382	13 693
32-00	Предоставени субсидии от Републиканския бюджет за БАН и държавните висши училища (нето) (БТ)		14 100	14 100	14 000	14 100	14 000	12 500
	32-30	получени трансфери (субсидии) от РБ за държавните висши училища – използва се само от ДВУ (+)	14 100	14 100	14 000	14 100	14 000	12 500
II. ОБЩО ПРИХОДИ И ТРАНСФЕРИ ОТ РБ			35 298	33 604	33 958	33 879	31 382	26 193

$BPT = ПДС + БТ$, където:

БПТ е брутни приходи и трансфери;
ПДС е приходи и доходи от собственост;
БТ са бюджетни трансфери.

Данните в таблицата показват динамиката на измененията на приходите на бюджетна организация „Х” за периода от 2010 до 2015 г. по параграфи и подпараграфи на ЕБК.

Изводите, които могат да се направят от сравнителния анализ се свеждат до:

1. Приходите и доходите от собственост за анализирания период намаляват със 7 697 хил. лв., което представлява 64,24 %, като намалението е с 35,76 %.

2. Общите собствени приходи са намалели до 64,59 %, като абсолютното намаление е със 7 505 хил. лв.

3. Бюджетният трансфер от Централния бюджет намален в резултат от неизпълнението на натуралните показатели (брой обучавани, брой хранодни и брой леглодни) с 1 600 хил. лв., което представлява 88,65 % от бюджетната субсидия за 2010 година.;

4. Брутните приходи и трансфери за периода намаляват с 9 105 хил. лв., което е 74,21 % от посочените приходи за 2010 г.;

5. Явна е тенденцията на намалението, както на приходите и доходите от собственост, така и на бюджетните трансфери от Централния бюджет, което в крайна сметка довежда до абсолютно намаление на брутните приходи и трансфери за посочения период.

6. Резултатът от сравнителния анализ при дългосрочна перспектива за бюджетна организация „Х” за периода 2010 г. – 2015 г. следва да насочи вниманието и усилията на управленския орган към търсене на резерви за увеличение на брутните приходи и трансфери.

7. Един извод, който би могъл да се направи от така формираните резултати от сравнителния анализ при дългосрочна перспектива, се свежда до това, че органът за управление следва да предприеме мерки към разумно ограничаване на бюджетните разходи, които да позволят постигане на известна балансираност на съотношението „приходи–разходи” за предстоящите отчетни периоди.

Анализът на бюджетните приходи в краткосрочна перспектива може да се извърши чрез сравняване на данните в следните две направления:

- Сравнение на данните за приходите по план и приходите по отчет за една и съща бюджетна година и
- Сравнение на отчетните данни за приходите на бюджетната организация за два последователни отчетни периода.

С примерните данни от Таблица 5 се представя базата за сравнителен анализ при краткосрочна перспектива между плановите и фактически-

те показатели за собствените приходи и трансферите от републиканския бюджет за 2015 г. на бюджетна организация „X”.

Таблица 5

Степен на изпълнение на приходната част по бюджета на бюджетна организация „X” за 2015 година

ПАРАГРАФИ/ГОДИНИ		2015 ПЛАН	2015 ОТЧЕТ	Изменение (в %)
24-00	Приходи и доходи от собственост	16 154	13 827	85,59
	24-04 нетни приходи от продажби на услуги, стоки и продукция	15 000	13 100	87,33
	24-05 приходи от наеми на имущество	1 000	600	60,00
	24-06 приходи от наеми на земя	50	36	72,00
	24-07 приходи от дивиденди	3	-	
	24-08 приходи от лихви по текущи банкови сметки	1	1	100,00
	24-09 приходи от лихви по срочни депозити	100	90	90,00
28-00	Глоби, санкции и наказателни лихви	5	4	80,00
	28-02 глоби, санкции, неустойки, наказателни лихви, обезщетения и начети	5	4	80,00
36-00	Други неданъчни приходи	20	20	100
	36-01 реализирани курсови разлики от валутни операции (нето) (+/-)	5	-	-
	36-11 получени застрахователни обезщетения за ДМА	-	8	-
	36-19 други неданъчни приходи	15	12	-
37-00	Внесени ДДС и други данъци върху продажбите	(200)	(197)	98,50
	37-01 внесен ДДС (-)	(175)	(175)	100,00
	37-02 внесен данък върху приходите от стопанска дейност на бюджетни предприятия (-)	(24)	(29)	120,08
	37-09 внесени други данъци, такси и вноски върху продажбите (-)	(1)	(0)	0
40-00	Постъпления от продажба на нефинансови активи (без 40-71)	10	6	60,00
	40-21 постъпления от продажба на компютри и хардуер	10	6	60,00
45-00	Помощи, дарения и други безвъзмездно получени суми от страната	40	33	82,50
	45-01 текущи дарения, помощи и други безвъзмездно получени суми от страната	35	32	91,43

	45-03	капиталови дарения, помощи и други безвъзмездно получени суми от страната	5	1	20,00
		I. ОБЩО ПРИХОДИ	16 029	13 693	85,43
32-00		Предоставени субсидии от Републиканския бюджет за БАН и държавните висши училища (нето)	13 000	12 500	96,15
	32-30	получени трансфери (субсидии) от РБ за държавните висши училища – използва се само от ДВУ (+)	13 000	12 500	96,15
		II. ОБЩО ПРИХОДИ И ТРАНСФЕРИ ОТ РБ	29 029	26 193	90,23

Основните изводи, които могат да се направят, се свеждат до:

1. Планът за приходите и доходите от собственост са изпълнени в размер на 77,38 % или неизпълнението е в абсолютен размер на 4 042 хил. лв.

2. Като се има предвид, че тези приходи в относителен дял заемат 56,94 % от общия размер на приходите по бюджет за 2015 г., то тяхното неизпълнение оказва съществено значение при формирането на резултатите на бюджетната организация.

3. Неизпълнение на приходите спрямо плана се наблюдава по всички параграфи и подпараграфи на ЕБК.

Посоченият в изложението модел за анализ на приходите в предприятията (организациите) от публичния сектор в трите направления: краткосрочна перспектива до 2 години; средносрочна перспектива до 5 години и дългосрочна перспектива над 5 години, дава реална възможност да се оценят състоянието и изменението в очакванията на организацията за осигуряване на финансов ресурс от собствени приходи и трансфери от републиканския (общинския) бюджет. Заедно с това резултатът от проведен анализ на информационната база по параграфи и подпараграфи на ЕБК може да насочи усилията на органа за управление да търси съответните резерви за осигуряване на безпроблемната дейност на предприятието за бъдещи отчетни периоди.

1.2. Счетоводен анализ на разходите по бюджета на организациите от публичния сектор

Бюджетните организации имат строго определен предмет на дейност. Те създават специфичен продукт с нематериален характер, което създава големи затруднения по отношение възможностите за неговото измерване и оценяване.

Осъществяването на дейността от бюджетните предприятия от сферата на Висшето образование е свързано с извършването на определени разходи. В съвременните икономически условия спазването на финансова дисциплина е в основата на ефективното управление на бюджетния

сектор. Това предполага текущо наблюдение и анализ на състоянието на изследваните обекти. Съгласно МССПС №1 Представяне на финансовите отчети: „Всеки субект трябва да представи в основния формат на отчета или в приложенията към него анализ на разходите/общите разходи, като ги класифицира по вид (икономически елементи) или по предназначение (функция)” (Йотова & Кънева, 2007, с. 111).

Счетоводният анализ на разходите в бюджетните предприятия от сферата на Висшето образование се извършва, като се прилагат сравнителен хоризонтален счетоводен анализ, структурен вертикален счетоводен анализ и анализ чрез изчисляване на показатели.

Сравнителният счетоводен анализ се изразява в съпоставяне на общия обем разходи през анализирания отчетни периоди. Информационен източник за него са дебитните обороти на сметките от раздел 6 на годишната оборотна ведомост и раздел II Разходи – рекапитулация по параграфи и подпараграфи от Отчета за касовото изпълнение на бюджета. Изчислява се разликата между абсолютните суми на разходите за дейността за текущия и предходния отчетен период. Полученият резултат дава представа за размера на изменението в обема на разходите. Съотношението между съответните две величини дава представа за процентното изменение.

Сравнителният счетоводен анализ на общия размер на разходите за дейността в изследваната бюджетна организация за периода 2010 г. – 2015 г. може да се представи таблично в Таблица 6.

Представените емпирични данни очертават тенденция към намаляване на общия стойностен размер на разходите за дейността на бюджетната организация. Необходимо е да се изследват причините и факторите, обуславящи направената констатация.

Относително постоянни в изследвания времеви период са разходите за заплати и възнаграждения за персонала, нает по трудови и служебни правоотношения. Налице е трайна тенденция за намаляване на стойностния размер на разходите за други възнаграждения и плащания на персонала.

Разнообразният състав и характер на разходите за издръжка на дейността на бюджетната организация, изисква по-специален подход към тяхното изследване. Вниманието следва да се насочи към по-значимите по стойност разходи и да се метрифицира влиянието на обуславящите ги фактори. Констатира се тенденция към намаляване на капиталовите разходи, свързани с придобиването на дълготрайни материални и нематериални активи.

Структурният вертикален счетоводен анализ на разходите в бюджетните предприятия се изразява в установяване на относителния дял на всеки един от тях в общия им размер за даден отчетен период и позволява да се оценят мястото и значението на всеки компонент и неговата динамика през изследвания период.

Таблица 6
Сравнителен счетоводен анализ на разходите за дейността
през периода 2010 г. – 2015 г. (хил. лв.)

ПАРАГРАФИ/ГОДИНИ	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
01-00	Заплати и възнаграждения за персонала, нает по трудови и служебни правоотношения	13 154	13 601	13 807	14 623	14 241	13 465
02-00	Други възнаграждения и плащания за персонала	5 906	5 630	5 788	5 166	4 624	4 301
05-00	Задължителни осигурителни вноски от работодатели	2 186	2 306	2 318	2 428	2 368	2 356
10-00	Издръжка	9 902	9 216	8 766	7 432	6 444	5 160
19-00	Платени данъци, такси и административни санкции	-	-	-	-	224	230
29-00	Други разходи за лихви	-	-	-	-	1	-
40-00	Стипендии	2 132	2 182	1 964	1 588	1 432	1 850
42-00	Текущи трансфери, обезщетения и помощи за домакинствата	-	-	2	432	3	-
46-00	Разходи за членски внос и участие в нетърговски организации и дейности	37	61	63	51	53	44
51-00	Основен ремонт на дълготрайни материални активи	5 988	1 618	1 124	1 054	210	464
52-00	Придобиване на дълготрайни материални активи	823	418	1 806	508	610	220
53-00	Придобиване на нематериални дълготрайни активи	90	56	13	9	24	12
	ВСИЧКО РАЗХОДИ	40 218	35 088	35 651	33 291	30 207	28 093

Структурата на разходите в бюджета на ДВУ „Х” през периода 2013 г. – 2015 г. е представена в Таблица 7.

Таблица 7
Структура на разходите за дейността на бюджетна организация „X”
през периода 2013 г. – 2015 г.

Разходи за дейността	Период (година)					
	2013 г.		2014 г.		2015 г.	
	Сума (хил. лв.)	Отн. дял в %	Сума (хил. лв.)	Отн. дял в %	Сума (хил. лв.)	Отн. дял в %
Заплати и възнаграждения за персонала, нает по трудови и служебни правоотношения	14 623	43,92	14 241	47,05	13 465	47,89
Други възнаграждения и плащания за персонала	5 166	15,51	4 624	15,30	4 301	15,30
Задължителни осигурителни вноски от работодатели	2 428	7,29	2 368	7,83	2 356	8,38
Издръжка	7 432	22,32	6 444	21,33	5 160	18,37
Платени данъци, такси и административни санкции	-	-	224	0,74	230	0,82
Други разходи за лихви	-	-	1	0,00	-	-
Стипендии	1 588	4,77	1 432	4,74	1 850	6,58
Текущи трансфери, обезщетения и помощи за домакинствата	432	1,30	3	0,01	-	-
Разходи за членски внос и участие в нетърговски организации и дейности	51	0,15	53	0,18	44	0,16
Основен ремонт на дълготрайни материални активи	1 054	3,16	210	0,69	464	1,65
Придобиване на дълготрайни материални активи	508	1,52	610	2,02	220	0,78
Придобиване на нематериални дълготрайни активи	9	0,03	24	0,08	12	0,04
ВСИЧКО	33 291	100 %	30 207	100 %	28 093	100 %

От представените емпирични данни е видно, че относителният дял на разходите за заплати е най-висок, като варира от 43,92 % през 2013 г. до 47,89 % през 2015 г. Това се обуславя от дейността и специфичния продукт, който се създава в държавните висши учебни заведения. На следващо място са разходите за издръжка на учебния процес, които са в границите от 18,37 % до 22,32 %.

Важно значение за оценка дейността на висшите училища има показателят, отразяващ разходите за обучение на един студент. Той може да се изчисли като съотношение между общия обем на разходите и приравнения брой студенти за един отчетен период. Стойностите на този показател за изследваното висше училище таблично са представя по следния начин (Таблица 8):

Таблица 8

*Разходи за издръжка обучението на един студент за периода
2010 г. – 2015 г. (лева)*

Година	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Стойност на разходите за обучение на един студент	1412,59	1483,28	1497,79	1512,97	1568,34	1609,32

Забелязва се тенденция към увеличаване на разходите за обучение на един студент през изследвания период.

Направеното емпирично изследване върху разходите за дейността във висшето училище откроява тенденция към увеличаване на техния абсолютен размер през анализирания период. Разходите за заплати и възнаграждения заемат най-висок относителен дял в разходната структура на бюджета, което е обусловено от предмета на дейност на изследваните обекти. Висшите учебни заведения с технически профил се характеризират с по-висока издръжка на един студент в сравнение с останалите изследвани ДВУ. Съществува необходимост от увеличаване на средствата, предвидени в държавния бюджет за висше образование, с оглед по-високо качество на извършваното обучение. Основната задача е да се създаде и поддържа оптимална система за висше образование. Това може да се постигне чрез увеличаване на финансирането и подобряване на управлението на финансовите ресурси в този сектор.

2. Счетоводен анализ на средствата от Европейския съюз в бюджетните организации

Съгласно допълнителните разпоредби на действащия Закон за публичните финанси 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 постановки от нормативния акт се пояснява, че от състава на тези средства се изключват европейските публични ресурси, финансирани по линия на Европейския инвестиционен фонд, Европейската инвестиционна банка и други финансови институции (Закон за публичните финанси, Допълнителни разпоредби, т. 36).

Съществен момент за извършването на счетоводния анализ на средствата от ЕС в бюджетните единици представлява информационното осигуряване на цялостния процес. Освен посочените в предходния параграф на настоящата разработка източници на информация, субектите на анализ 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 според 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, Отчета за приходите и разходите, както и по счетоводните сметки и параграфи/ подпараграфи на ЕБК може да се извърши анализ с цел установяване на законосъобразно, целесъобразно, рационално и ефективно използване и управление на публичните финанси, предоставяни от фондовете на ЕС.

*2.1. Модел за счетоводен анализ на средствата от ЕС
в бюджетните организации чрез приложение
инструментария 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 извадковата форма на Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и сметките за чужди средства. 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, като по силата на европейското и българското законодателство проектите, изградени с финансовата подкрепа от фондовете на ЕС, не могат да реализират печалба от осъществяваните операции и дейности. В случай че бъдат регистрирани приходи в дейността на съответното държавно висше училище (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 Отчета за касовото изпълнение, в частта на отчетна група (стопанска област) „Сметки за средства от ЕС” – Разходи. Изчислителните процедури върху **абсолютното изменение (динамиката) на извършените разходи** следва да се осъществят логически от общото към конкретното. Сравнителният метод за счетоводен анализ на разходите, финансирани със средства от ЕС, изяснява динамиката в стойностния им размер по агрегирани показатели³ на отчета за касово изпълнение. За целта отчетните данни се представят в систематизиран вид в Таблица 9.

Таблица 9

Счетоводен 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)

³ 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.

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 темпа на 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 7 110 лв.

На следващо място, целта на счетоводния сравнителен анализ е да установи абсолютното изменение на полученото финансиране под формата на трансфер от фондовете на ЕС, съфинансирано от Сертифициращия орган по оперативните програми – дирекция „Национален фонд”. Емпиричен материал за систематизиране на информация за целите на сравнителния счетоводен анализ по отношение на динамиката на финансирането със средства от ЕС по отделни източници може да се представи в Таблица 10.

Въз основа на изложените отчетни данни може да се констатира, че намалението на финансирането със средства от ЕС за текущия спрямо предходния отчетен период се дължи на следните стопански причини:

а) Спад в предоставените средства от Европейския социален фонд за финансиране на проект „Студентски практики” в размер на 257 600 лв.

б) Намаление на предоставеното съфинансиране от дирекция „Национален фонд” с 47 920 лв.

в) Въз основа на предходните две причини се установява намаление на собственото финансиране по проекта с бюджетни средства със сумата от 16 080 лв.

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

Таблица 10

Счетоводен 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
1. Европейски социален фонд	1 424 400	1 682 000	(257 600)
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”	267 455	315 375	(47 920)
по режим „De minimis” (минимална помощ)	-	-	-
по режим „Държавни помощи”	-	-	-
7. Кръстосано финансиране	-	-	-
ОБЩО СЪФИНАНСИРАНЕ (Безвъзмездна финансова помощ)	1 691 855	1 997 375	(305 520)
8. Собствено съфинансиране от бенефициента	89 045	105 125	(16 080)
9. Съфинансиране от бенефициента/партньорите (средства от бюджетни организации – публично финансиране)	-	-	-
ОБЩА СТОЙНОСТ НА ФИНАНСИРАНЕТО ПО ПРОЕКТА:	1 780 900	2 102 500	(321 600)

2.2. *Модел за счетоводен анализ на средствата от ЕС
в бюджетните организации чрез приложение
инструментариума 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 отделният обект, отчетените изменения в стойностното му изражение като относителна величина. Също така чрез него се извършва съпоставка 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 не се регистрира информация за тези отчетни обекти.

При прилагането на структурния метод за счетоводен анализ на разходите, финансирани със средствата от ЕС, се цели установяване на относителния 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 представят емпирични данни за видовете разходи по агрегирани показатели от Отчета за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от ЕС и за чужди средства в Таблица 11.

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

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 реализират ръст от 0,11 %.

Аналогично на изложеното се осъществява и при прилагането на структурния метод за счетоводен анализ на трансферите, който включва представяне на данни за относителния дял на всеки отделен източник на финансиране спрямо общата стойност на финансирането.

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 инструментариума на този метод могат да се направят изводи и заключения за бъдещите отчетни периоди с цел благоприятстване на

отчетния процес и подпомагане финансовото управление и контрола на бюджетните институции.

Таблица 11
Счетоводен 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.)	Отг. дял (%)	Стойност (лв.)	Отг. 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, в т.ч.	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 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	100,00	1 892 100	100,00	0,00

3. Счетоводен анализ на баланса на бюджетните организации

3.1. Същност и особености на счетоводния анализ на баланса в бюджетните организации

Счетоводният баланс дава най-обща оценка за имущественото и финансовото състояние на предприятието, в това число и на бюджетната организация. Той е проявление на метода на балансово обобщаване и представлява „таблица с определена форма и съдържание, която служи за групиране и отразяване в парична оценка на имуществото на дадено предприятие към определен момент, изразено, от една страна, по състав и изпълнявана функционална роля в процеса на осъществяване на дейност, и от друга, по начин на образуване и целево предназначение.” (Петров, 1998, с. 47).

При сравняването на данните по отделни статии от различни раздели и групи на баланса може да се установи, че в рамките на отчетния период са настъпили определени изменения в активите и/или пасивите. Тези изменения могат да бъдат положителни или отрицателни. Те имат различен характер и произход, но чрез анализ на счетоводния баланс не може да се определят причините за това изменение.

При анализа на счетоводния баланс се наблюдава една особеност, а именно, за да се установи изменение и да се определят връзките и зависимостите, е необходим счетоводен баланс както за началото, така и за края на отчетния период. Наличието само на един от двата баланса не позволява извършването на сравнителен анализ. В този случай е възможно да се извърши структурен анализ или да се изчислят определени показатели. Получените в резултат на това стойности нямат база за сравнение, което води до некоректно тълкуване на данните от анализа и вземането на неефективни управленски решения.

Особеността за бюджетните организации, произтичаща от спецификата им на дейност, е, че в баланса има обособени колони за всяка стопанска област (отчетна група) – „Бюджет”, „Сметки за средства от ЕС” и „Други сметки и дейности”. Това на практика позволява извършването на счетоводен анализ за всяка отчетна група отделно, без да е необходимо допълнително диференциране на счетоводната информация от баланса.

3.2. Сравнителен счетоводен анализ на баланса

Логика при извършване на сравнителния анализ на баланса е от общото към конкретното. Изчислява се разликата между абсолютните суми на активите/пасивите за текущия и предходния отчетен период. Полученият резултат дава представа за размера на изменението в активите/пасивите. Възможно е, това изменение да бъде измерено и в относителни величини, като се изчисли съотношението между съответните активи/пасиви за текущия период спрямо предходния. Това съотношение се нарича още темп на изменение.

Резултатите от сравнителния счетоводен анализ на баланса на ДВУ може да се представи таблично по следния начин:

Таблица 12

Сравнителен счетоводен анализ на баланса

№.	Наименование	Сума (хил. лв.) отчетна група „Бюджет”		Изменение в абсолютни стойности	Изменение в относителни стойности 2015/2014
		2014	2015		
A.	Нефинансови активи				
I.	Дълготрайни материални активи				
1	Сгради	37312,50	32385,00	-4927,50	86,79
2	Компютри, транспортни средства, оборудване	3582,00	3070,50	-511,50	85,72
3	Стопански инвентар и други ДМА	448,50	393,00	-55,50	87,63
4	ДМА в процес на придобиване	223,50	0,00	-223,50	0
5	Земи, гори и трайни насаждения	12346,50	11379,00	-967,50	92,16
	Общо за група I.	53911,50	47227,50	-6684,00	87,50
II.	Нематериални дълготрайни активи	189,00	181,50	-7,50	96,03
III.	Краткотрайни материални активи	0,00	0,00	0,00	
1	Материали, продукция, стоки, незавършено производство	817,50	717,00	-100,50	87,71
	Общо за група III.	817,50	717,00	-100,50	87,71
	Общо за раздел A.	54918,00	48126,00	-6792,00	87,63
B.	Финансови активи	0,00	0,00	0,00	
I.	Дялове, акции и други ценни книжа	0,00	0,00	0,00	
1	Дялове и акции	19,50	18,00	-1,50	92,31
	Общо за група I.	19,50	18,00	-1,50	92,31
II.	Вземания от заеми	0,00	0,00	0,00	
III.	Други вземания	0,00	0,00	0,00	
1	Вземания от клиенти	15,00	25,50	10,50	170,00
2	Предоставени аванси	117,00	112,50	-4,50	96,15
3	Подотчетни лица	1,50	0,00	-1,50	0
4	Други вземания	97,50	18,00	-79,50	18,44
	Общо за група III.	231,00	156,00	-75,00	67,53

IV.	Парични средства	0,00	0,00	0,00	
1	Парични средства в банкови сметки	9472,50	9247,50	-225,00	97,62
	Общо за група IV.	9472,50	9247,50	-225,00	97,62
	Общо за раздел Б.	9723,00	9423,00	-300,00	96,90
	Сума на актива	64641,00	57549,00	-7092,00	
	Пасив				
A.	Капитал в бюджетните предприятия				
1	Разполагаем капитал	46899,00	46899,00	0,00	100,00
2	Акумулирано изменение на нетните активи от минали години		14893,50	14893,50	
3	Изменение на нетните активи за периода	14893,50	-6825,00	-21718,50	-45,83
	Общо за раздел А	61792,50	54967,50	-6825,00	88,95
B.	Пасиви и приходи за бъдещи периоди				
I.	Дългосрочни задължения				
II.	Краткосрочни задължения				
1	Задължения към доставчици	225,00	76,50	-148,50	34,00
2	Получени аванси	1614,00	945,00	-669,00	58,55
3	Задължения за данъци, мита, такси	18,00	30,00	12,00	166,67
4	Задължения към персонала	0,00	22,50	22,50	
5	Други краткосрочни задължения	120,00	448,50	328,50	373,75
	Общо за група II.	1977,00	1522,50	-454,50	77,01
III.	Провизии и отсрочени постъпления			0,00	
1	Провизии за задължения	871,50	1059,00	187,50	121,5
	Общо за група III.	871,50	1059,00	187,50	121,50
	Общо за раздел Б.	2848,50	2581,50	-267,00	90,63
	Сума на пасива	64641,00	57549,00	-7092,00	89,03

Изчислителната процедура показва изменение в сумата на актива и сумата на пасива -7092 хил. лв. Преценката е, че за текущата спрямо предходната година сумата на актива и на пасива намалява със 7092 хил. лв. При задълбочен анализ на данните за актива и пасива на баланса се установява изменение по раздели, групи и балансови пера, т.е. показва се, в резултат на какво се дължи общото изменение в сумата на актива и пасива.

При анализа на данните от баланса се установява, че изменението в сумата на актива се дължи на всеобщо изменение по раздели. Вижда се, че

намалението е в резултат на спад при нефинансовите активи с 6792 хил. лв. и на финансовите активи с 300 хил. лв.

Увеличение в активната страна на баланса се наблюдава само при Вземанията от клиенти в размер на 10,5 хил. лв. То може да е в резултат на увеличение на извършените от бюджетната организация услуги, увеличение на цената на услугите, привличане на нови клиенти и други.

Най-голямото намаление при активите е в балансово перо „Сгради” и е в размер на 4927,50 хил. лв. Причините за него може да са различни, например обезценка, продажба, безвъзмездно прехвърляне към друга бюджетна организация и други.

Намалението на пасивите е в резултат на намаление в Раздел А „Капитал в бюджетните предприятия” с 6825 хил. лв. и в Раздел Б „Пасиви и приходи за бъдещи периоди” в размер на 267 хил. лв.

Интерес в пасивната страна на баланса представляват изменения по отделни балансови пера в групата на Краткосрочните задължения. В тази група се наблюдават както увеличения, така и намаления, които формират общото намаление за групата в размер на 454,50 хил. лв. Анализът отчита намаление на задълженията към доставчици в размер на 148,50 хил. лв., което на практика означава, че неразплатените задължения към доставчици в края на 2015 г. са по-малко спрямо размера на същите в края на 2014 г. Намаление има и при балансово перо „Получени аванси” в размер на 669 хил. лв.

За разлика от тези балансови пера при балансово перо „Задължения към персонала” има ръст в размер на 22,5 хил. лв. Това увеличение може да е в резултат на неразплатени възнаграждения към персонала. Увеличение се отчита и при задълженията за данъци, мита, такси, както и при другите краткосрочни задължения.

За да се открият по-конкретни причини за увеличението или намалението на активи/пасиви, следва да се анализира и счетоводната информация, получена при текущото счетоводно отчитане. Също така е целесъобразно да се извършва комплексен анализ на финансовите отчети на бюджетната организация, тъй като отделните им елементи са взаимосвързани.

Темповете на изменение потвърждават резултатите в абсолютни величини. Наблюдават се темпове на изменение при голяма част от активите и пасивите в границите под сто процента, което показва спада на съответния актив или пасив през 2015 г. спрямо 2014 г. В случаите, когато темпът на изменение е в границите над сто, се наблюдава ръст при тези активи/пасиви.

Заклучение

Резултатите от проведеното емпирично изследване позволяват да се формулират следните изводи по проблематиката:

Първо, практическото извършване на счетоводен анализ позволява дефиниране на стойностните измерения на предварително определени показатели, характеризиращи икономическото и финансовото състояние на бюджетните организации, необходими за формулирането на рационални и ефективни управленски решения. Изследвани са компонентите на финансовите отчети на бюджетните организации като основен информационен източник за осъществяване на счетоводен анализ.

Второ, представеният в изложението модел за анализ на дейността на организациите от бюджетния сектор в следните три направления: краткосрочна перспектива до 2 години; средносрочна перспектива до 5 години и дългосрочна перспектива над 5 години, дава реална възможност да се оценят състоянието и изменението в очакванията на организацията за осигуряване на финансов ресурс от собствени приходи и трансфери от републиканския (общинския) бюджет. За целта са използвани реални данни и получените анализни резултати са съпроводени с изводи и препоръки.

Трето, очертани са основните показатели за метрифициране на ефективността от получаването и използването на средствата от фондовете на Европейския съюз в бюджетните организации. Също така акцент се поставя и върху ефективността и динамичността при финансовото управление и контрола върху усвоените публични ресурси.

Четвърто, адаптирани са вариантни решения за комплексен счетоводен анализ на финансовите отчети на бюджетната организация, тъй като отделните им елементи са взаимосвързани. В допълнение на това е подходящо да се търси взаимосвързка между параграфи и подпараграфи на Единната бюджетна класификация и сметките от Сметкоплана на бюджетните организации. Така се получава обвързаност на данните от счетоводния баланс и отчета за касово изпълнение на съответната бюджетна организация.

Използвани източници

- Димитров, М. (2002). Счетоводният анализ – нов поглед към счетоводството на предприятието. В: Съвременни аспекти на счетоводството в България и Русия. Свищов, АИ „Ценов”.
- Димитров, М., Андреев, Ив. (2015). Счетоводният анализ, В. Търново: АБАГАР.
- Йотова, Й., Кънева, Т. (2007). Счетоводен анализ (по примера на предприятията от публичния сектор), Свищов: АИ „Ценов”.

- Михайлов, М., Митов, К., Колева, Р. и др. (2012) Анализ на търговския бизнес. Велико Търново: Издателство „Фабер“.
- Петров, Л. (1998). Основи на счетоводството, София: Мартилен.
- Савчев, Й. (2000). Счетоводният анализ – съществен елемент на управленския процес. *Икономически живот*, бр. 19.
- Трифонов, Т. Счетоводен анализ на фирмата. София, ИК „Сиела” 2000 г.
- Закон за публичните финанси. Държавен вестник бр. 15 от 15.02.2013 г., посл. изм. и доп. Държавен вестник бр. 43 от 07.06.2016 г.
- Заповед на Министъра на финансите № ЗМФ-1338/22.12.2015 г. чл. 1. <http://www.minfin.bg/document/17407:2> (посл. достъп 1 ноември 2016 г.).
- Единна бюджетна класификация за 2016 г. <http://www.minfin.bg/document/17411:1> (посл. достъп 1 ноември 2016 г.).
- Сметкоплан на бюджетните организации. <http://www.minfin.bg/document/16128:3> (посл. достъп 1 ноември 2016 г.).