

НАСОКИ ЗА СЧЕТОВОДЕН АНАЛИЗ НА РАЗХОДИТЕ ЗА БЮДЖЕТНА ДЕЙНОСТ (ПО ПРИМЕРА НА УЧИЛИЩАТА В СИСТЕМАТА НА МОН¹)

Петя Гутева Гутева
Стопанска академия „Д. А. Ценов” – Свищов
Катедра „Счетоводна отчетност“

Резюме: Настоящата разработка има за цел да представи насоки за счетоводен анализ на разходите за бюджетна дейност, прилагайки инструментариум от методи, техники и показатели към емпирични данни. За постигането ѝ се решават следните задачи: изяснява се същността и се представят насоки за осъществяване на счетоводния анализ на разходите за бюджетна дейност; извършва се анализ на база счетоводната информация за разходите за бюджетна дейност в бюджетните организации от системата на МОН; в резултат на анализа се представят изводи и се установяват тенденции.

Защитава се тезата, че анализът на база счетоводна информация за разходите за бюджетна дейност е от особено значение за законосъобразното и ефективното използване на бюджетните средства.

В резултат на извършения счетоводен анализ се установяват тенденциите в развитието на разходите за бюджетна дейност в изследваните бюджетни организации за периода 2013–2015 г. и се идентифицират области за подобряване на финансовото състояние на бюджетните организации.

Ключови думи: бюджетни организации, счетоводен анализ, разходи, бюджетна дейност.

JEL: M41.

GUIDELINES FOR CONDUCTING AN ACCOUNTING ANALYSIS OF BUDGET ACTIVITY COSTS (FOLLOWING THE EXAMPLE OF SCHOOLS WITHIN THE SYSTEM OF MES²)

Petya Guteva Guteva
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
The Department of Accounting

Abstract: The aim of this paper is to identify guidelines for conducting an accounting analysis of budget activity costs by employing a set of methods, techniques, and indicators to empirical data. To accomplish this, we have approached a number of issues: defining the essence of and presenting guidelines for conducting an accounting analysis of budget activity costs; conducting an analysis based on the accounting

¹ МОН – Министерство на образованието и науката

² MES – the Ministry of Education and Science.

information available for budget activity costs in budgetary organizations within the system of MES; drawing conclusions and identifying trends based on that analysis.

The thesis proposed in this paper is that an analysis based on the accounting information available about budget activity costs is essential for efficiently expending budget funds in compliance with legal regulations.

As a result of the accounting analysis conducted, we have identified certain trends in the development of budget activity costs in researched budgetary organizations in the period from 2013 to 2015, as well as some aspects of improving the financial position of budgetary organizations.

Key words: budgetary organizations; accounting analysis; costs; budget activity.

JEL: M41.

Увод

Счетоводната система в бюджетните организации генерира значителен обем информация, която е предназначена както за вътрешни, така и за външни потребители. Необходимо е, тази информация да може да се структурира, сравнява и въз основа на нея да се изчисляват показатели, с оглед осъществяването на ефективно управление в цялостната дейност на бюджетната организация, в т.ч. и по отношение на разходите за бюджетна дейност. Това може да се постигне посредством използването на методологическия инструментариум на счетоводния анализ.

В специализираната литература се акцентира върху въпросите, свързани със същността, методите и методологията на счетоводния анализ в небюджетните организации, но на въпросите, свързани със счетоводния анализ в бюджетните организации, не се отделя достатъчно внимание. Те се разглеждат от неголям брой автори. (Петков, 1984, стр. 178-232; Спасов, Петков, Йотова, & Меразчиев, 1976, стр. 177-210; Йотова & Кънева, 2007; Кънева, 2009, стр. 115-147; Андреев, 2008, стр. 78-92). Това обуславя значимостта и актуалността на темата за счетоводния анализ в бюджетните организации, в т.ч. и анализа на разходите за бюджетна дейност.

Целта на настоящата разработка е да се представят насоки за счетоводен анализ на разходите за бюджетна дейност посредством прилагането на инструментариум от методи, техники и показатели към емпирични данни, с цел установяване на целесъобразността, ефикасността и ефективността от разходването на бюджетните средства.

За постигането на целта последователно се решават следните **задачи:**

- Да се изясни същността на счетоводния анализ на разходите за бюджетна дейност и да се представят насоки за неговото осъществяване;

- Да се извърши сравнителен, структурен анализ и анализ чрез изчисляване на показатели на база счетоводна информация за разходите за бюджетна дейност в бюджетни организации от системата на МОН;

- Въз основа на извършения анализ да се представят конкретни изводи и да се установят тенденции, свързани с разходите за бюджетна дейност.

Основната теза, която се защитава, е, че счетоводният анализ на разходите за бюджетна дейност е от първостепенно значение за постигане на законосъобразно и ефективно използване на предоставените от финансираната бюджет средства, както и на собствените такива.

Обект на изследване в научната разработка са две бюджетни организации от системата на образованието – общинско и държавно училище,³ а **предмет на изследване** са разходите за бюджетна дейност за периода 2013–2015 година⁴.

Разработката е реализирана чрез основните **методи за научно изследване**, а именно анализ, синтез, сравнение.

Същност и насоки за счетоводен анализ на разходите за бюджетна дейност

Понятието „анализ“ има гръцки произход и означава „метод на научно изследване, чрез който предметът на изследване се разчленява мислено на съставните му части“ (Речник на чуждите думи в българския език с приложения, 2002, стр. 48). Следователно анализът може да се разглежда като инструмент, чрез който се получава информация за цялото, посредством изучаване на отделните негови елементи. Това позволява изучаване на обекта в дълбочина, определяне на неговата същност и ролята на всеки отделен елемент.

Към понятието анализ се добавят различни прилагателни като икономически, математически, маркетингов, химичен и други. Именно прила-

³ Съгл. разпоредбите на чл. 38 от Закона за предучилищно и училищно образование изследваното държавно училище е професионална гимназия, а общинското – средно училище. За целите на настоящото изследване и поради конфиденциалността на използваната счетоводна информация се приемат следните условни обозначения – Държавно училище „Х“ и Общинско училище „У“.

⁴ С ДДС 14 /30.12.2013 Министерство на финансите утвърждава нов Сметкоплан на бюджетните организации (СБО), който влиза в сила от 01.01.2014 г. В резултат на това изследваният период би следвало да е 2014-2015 г. При този период е трудно да се установят тенденции при разходите за бюджетна дейност и поради това в изследването се използват и данни от 2013 г. Прави се следното уточнение, че при някои от използваните сметки в изследваните бюджетни организации има промяна в наименованието с влизане в сила на СБО, но тези промени не влияят върху качеството на извършения счетоводен анализ.

гателното определя областта на научно познание, в която се извършва анализът.

В специализираната литература съществуват различия в становищата на отделните автори за същността на анализа и по-точно дали той е финансов, счетоводен или финансово-счетоводен. Според **Трифон Трифонов** основните различия между финансовия и счетоводния са следните: исторически обособеното развитие на счетоводната и финансовата школа за метрика на стойността; специфично установяване на резултата; диференциация между счетоводно и финансово състояние на предприятието; разграничаване на счетоводното парично възникване от финансовото парично изплащане; счетоводното измерване на паричните и непаричните разходи срещу финансовото изследване на входящи и изходящи парични потоци; счетоводно отразяване на приходи и разходи по дейности срещу финансовото им изучаване според обема на дейността. (Трифонов, 2009, стр. 14).

Й. Йотова също разграничава анализа на финансов и счетоводен, като „финансовият анализ се отнася до финансовата страна на икономическите процеси и явления и е предназначен предимно за финансовия мениджмънт на предприятието“, докато „счетоводният анализ акцентира ползуваната от счетоводството информация“ (Йотова & Кънева, 2007, стр. 9-10).

Що се отнася до анализа в бюджетните организации, **Д. Спасов** и колектив го разглеждат като „икономически анализ върху дейността на бюджетните учреждения“ (Спасов, Петков, Йотова, & Меразчиев, 1976, стр. 181), който може да се осъществи в следните направления: анализ на счетоводния баланс; анализ на изпълнение на плана за натуралните показатели; анализ на касовите и фактическите разходи, анализ на извънбюджетните средства. (Спасов, Петков, Йотова, & Меразчиев, 1976, стр. 181) Според **Д. Ималова** анализът в бюджетните организации е „съвкупност от методи и средства, чрез които се определят най-значимите финансови характеристики на бюджетното предприятие, позволяващи да се оцени настоящата и бъдещата финансова ситуация“ (Ималова, 2012, стр. 102). Посредством счетоводния анализ в бюджетните организации се цели „да се определят важни пропорции и съотношения, да се установят най-важните промени и тенденции на развитие, както и да се изследват причините за тези промени“ (Ималова, 2012, стр. 103).

В резултат на изложеното може да се направи следният извод: поради това, че анализът в бюджетните организации се извършва на база информацията, създадена от счетоводната система, може да се определи като счетоводен. Целта му е да изследва и оцени текущото финансово състояние на бюджетната организация и да установи тенденциите в развитието ѝ, както и причините за тях, с оглед подпомагане на ръководството при вземане на адекватни управленски решения за бъдещото развитие на бюджетната организация.

Интерес за автора, от по-горе представените насоки за анализ в бюджетните организации, представлява анализът на разходите, тъй като те са основен отчетен обект в предприятията от публичния сектор.

Основната роля на счетоводния анализ на разходите е да „установява законосъобразното и най-ефективно използване на средствата от собствени източници и на предоставените средства от държавния бюджет“ (Петков, 1984, стр. 221).

В специализираната литература основните насоки, които се представят за анализ на разходите в бюджетна организация са сравнителен счетоводен анализ, структурен счетоводен анализ и анализ чрез изчисляване на показатели (Андреев, 2008, стр. 88; Йотова & Кънева, 2007, стр. 114-117).

Счетоводното отчитане на разходите в бюджетните организации се различава съществено в сравнение с това в небюджетните предприятия. Това произтича от съчетаването на двата принципа в отчетността на бюджетните организации, а именно – принципът на текущо начисляване и принципът на паричните потоци. В резултат на това в предприятията от публичния сектор разходите се разграничават на касови и фактически.

Касовите разходи се формират в резултат от прилагането на принципа за паричните потоци. Информацията от тях се използва при изготвяне на отчета за касовото изпълнение на бюджета, на сметките за средства от Европейския съюз и на сметките за чужди средства. Фактическите разходи в бюджетните организации се отчитат, прилагайки принципа на текущо начисляване. Носители на информация за фактически извършените разходи са сметките от раздел 6 Сметки за разходи на СБО.

Въз основа на изложеното може да се направи изводът, че насоки за анализ на разходите в бюджетните организации могат да се търсят и по отношение на касовите и фактическите разходи. При анализа на база данни за касовите разходи „се разкрива правилното усвояване на бюджетните кредити, а при изследването на фактическите разходи се установява спазването на разходните норми за издръжка на бюджетното учреждение“ (Ангелов, и др., 1981, стр. 77).

В началото на годината бюджетните организации изготвят План бюджет, като планират приходите и разходите по бюджета по съответни параграфи на Единната бюджетна класификация (ЕБК) и могат да извършват разходи само до утвърдените размери по съответния параграф. Например държавно училище „X“ има планирани разходи за 2015 г. по параграф 02-00 Други възнаграждения и плащания на персонала в размер на 25 800 лв. и следва да извършва разходи за други възнаграждения и плащания на персонала през година до този размер. През октомври училището трябва да извърши разходи за възнаграждения по извънтрудови пра-

воотношения⁵, с които надвишава утвърдените по параграфа средства. В този случай е необходимо да се извършат вътрешно компенсирани промени по плана за разходите на бюджета⁶. За целта със заповед на директора се намаляват средствата по параграф 01-00 Заплати и възнаграждения на персонала, нает по трудови и служебни правоотношения, а се увеличават тези по параграф 02-00 Други възнаграждения и плащания на персонала, с определения в заповедта размер. Особеността тук е, че компенсирането може да стане само до общия размер на разходите, утвърдени в бюджета.

За да се установи необходимостта от извършване на вътрешно компенсирани промени, трябва текущо през годината да се следи за размера на отчетените разходи по параграфи и тяхното съпоставяне с плановите им стойности. Това може да се осъществи чрез извършване на анализ на плановите и отчетните стойности по разходните параграфи, т.е. анализиране изпълнението на разходната част на бюджета на съответната бюджетна организация. Освен текущо този анализ е целесъобразно да се прави и в края на годината.

Резултатите от анализа на изпълнението на бюджета в бюджетните организации могат да послужат за: изследване на причините за отклонение от утвърдените показатели; разработване на препоръки за разкриване на резервите за увеличаване на приходите; разработване на препоръки за по-ефективно изразходване на бюджетните средства; създаване на условия за усъвършенстване на начина за съставяне на бюджета за следващата отчетна година и други (Грозданов, 1997, стр. 281-282).

Изложеното дава основание да се направят следните изводи относно счетоводния анализ на разходите в бюджетните организации и насоките за неговото осъществяване:

Първо. Счетоводният анализ на разходите има за цел да установи законосъобразното и ефективното разходване на предоставените средства от финансиращия бюджет, както и на собствените средства на бюджетните организации.

Второ. Анализът на разходите в бюджетната организация може да се извърши чрез използване на сравнителен, структурен и коефициентен методи за анализ;

Трето. Насоките за анализ на разходите следва да са съобразени с особеностите в предмета на дейност и процеса на счетоводно отчитане в бюджетната организация;

⁵ Тези разходи се отчитат на касова основа по подпараграф 02-02 за персонала по извънтрудови правоотношения, който е част от параграф 02-00 Други възнаграждения и плащания за персонала.

⁶ С въвеждането на системата на делегираните бюджети в училищата се дава възможност да се извършват вътрешно компенсирани промени по плана на приходите и разходите, без да се иска разрешението на първостепенния распоредител, но със задължението за неговото уведомяване.

Четвърто. Насоките за анализ на разходите за бюджетна дейност следва да отразяват наличието на касови и фактически разходи в бюджетните организации;

Пето. Насоки за счетоводен анализ на разходите могат да се търсят и по отношение изпълнението на разходната част на бюджета на изследваната бюджетна организация, т.е. да се анализират плановите и отчетните стойности на разходните параграфи по бюджета.

Държавните и общинските училища са второстепенни разпоредители с бюджет. Те са част от системата на делегираните бюджети. Тези бюджети се определят като „бюджет на второстепенен или от по-ниска степен разпоредител с бюджет, за който правото за промени в разходите е предоставено на съответния разпоредител с бюджет по силата или въз основа на закон.“ (Закон за публичните финанси) Държавните и общинските училища създават специфичен продукт с нематериален характер, за чието „производство“ се извършва значителен обем разходи.

Счетоводният анализ на тези разходи може да се извърши в следните направления:

- Сравнителен анализ на разходите за бюджетната дейност, в това число на касовите и на фактическите разходи;
- Структурен анализ на разходите за бюджетната дейност, в това число на касовите и на фактическите разходи;
- Анализ чрез изчисляване на показатели.

Сравнителният счетоводен анализ е „инструментариум за съпоставяне на данни от един информационен обект за два или повече отчетни периода на предприятието.“ (Димитров & Андреев, 2015, стр. 34). Информационен източник за осъществяване на сравнителния счетоводен анализ на разходите за бюджетна дейност са дебитните обороти на сметките от раздел 6 Сметки за разходи на годишната оборотна ведомост и раздел II Разходи – рекапитулация по параграфи и подпараграфи на Отчета за касово изпълнение на бюджета.

Сравнителният анализ може да се извърши за една и съща бюджетна организация, като се съпоставят сумите на разходите за бюджетна дейност за няколко отчетни периода.

Другата възможност, която предоставя този вид анализ, е съпоставянето на информация за разходите за бюджетна дейност на две и повече бюджетни организации. Особеното тук е, че анализът трябва да се извършва за един и същи отчетен период.

Независимо дали сравнителният анализ се извършва за дейността на две или повече предприятия от публичния сектор или за една бюджетна организация, но за няколко отчетни периода чрез него се „получава информация за тенденциите в досегашното развитие на предприятието и се правят препоръки за неговото бъдеще.“ (Димитров, 2002, стр. 69). Поради това основната цел на сравнителния анализ е да се установят темповете на изменение на разходите за бюджетна дейност през изследваните отчетни периоди и да се ус-

тановят тенденциите на развитие. Тази информация подпомага управлението при вземането на обосновани икономически решения.

Другата особеност, при счетоводния анализ на разходите за бюджетна дейност, е свързана с предмета на дейност на бюджетните организации, района, в който са разположени и прочие. Например при сравняване на извършените разходи в бюджетна организация от сферата на образованието с тези, извършени в бюджетна организация от здравеопазването, се стига до изводи, които не отговарят на нуждите на управлението и другите потребители на информация и нямат практическо приложение.

Поради това е целесъобразно, сравнителният анализ да се прилага по отношение съпоставянето на информация за разходите от бюджетни организации със сходен предмет на дейност и разположение, както и за един и същи отчетен период.

При сравнителния анализ се изчислява разликата между сумата на разходите за бюджетна дейност за текущия и предходния отчетен период. Полученият резултат показва размера и тенденцията на изменение в обема на разходите за бюджетна дейност. Знакът на изменението определя тенденцията на развитие на разходите за бюджетна дейност през текущия период спрямо предходния.

Възможно е, изменението да се изчисли и като съотношение – в относителен размер. То показва темпа на изменение на разходите за бюджетна дейност през текущата спрямо предходната отчетна година. В случаите, когато стойността му е над единица (над 100%), се наблюдава положителен темп на изменение, т.е. разходите за бюджетна дейност през текущия период нарастват спрямо предходния. Когато стойността на темпа на изменение е под единица (под 100%), изменението е в посока намаление. Формулите за извършване на сравнителния анализ са представени по следния начин (вж. табл. 1):

Таблица 1.

Формули за извършване на сравнителен анализ

В абсолютен размер $\pm \Delta P = \Sigma P_1 - \Sigma P_0$	В относителен размер (в процент) $\Delta P_{\%} = \frac{\Sigma P_1}{\Sigma P_0} * 100$
$\pm \Delta P$ – Изменение на размера на разходите	
ΣP_1 – Сума на разходите за текущата година	
ΣP_0 – Сума на разходите за предходната година	

Сравнителният анализ на фактическите разходи се извършва по данни от раздела Сметки за разходи на годишната оборотна ведомост на изследваните бюджетни организации и може да се представи по следния начин (вж. табл. 2):

Таблица 2.

Сравнителен счетоводен анализ на фактическите разходи
За бюджетна дейност през периода 2013–2015 г. (в лева)

Учебно заведение	Обща сума на разходите			Изменение в абсолютни ст/ти		Изменение в проценти	
	2013	2014	2015	2014-2013	2015-2014	2014/2013	2015/2014
Държавно училище „Х“	564 980,73	715 729,52	551 441,82	50 748,79	164 287,7	26,68	77,05
Общинско училище „У“	250 185,78	371 220,26	397 275,11	21 034,48	26 054,85	09,68	101,9

Източник: Годишни оборотни ведомости на изследваните училища за периода 2013 – 2015 г.

Резултатите показват тенденция към увеличаване на разходите за бюджетна дейност и за двете изследвани училища, особено ясно изразена при държавно училище „Х“ за 2014 г. спрямо 2013 г., където е налице увеличение в размер на 150 748,79 лв. Това увеличение е вследствие на извършени капиталови разходи. Изключение от общата тенденция се наблюдава в същата бюджетна организация през 2015 г. спрямо 2014 г., където е налице намаление на разходите за бюджетна дейност. Темповете на изменение в общинско училище „У“ са относително постоянни. Особеност се наблюдава при темпа на изменение на разходите за бюджетна дейност в държавно училище „Х“, където през 2014 г. спрямо 2013 г. той е 126,68%, а за 2015г. спрямо 2014 г. е 77,05%. Тази разлика в темповете на изменение в държавно училище „Х“ е резултат на намалението на разходите за бюджетна дейност.

На сравнителен анализ се подлагат и данните за извършените касови разходи в изследваните бюджетни организации. Информационен източник за този анализ е раздел II Разходи – рекапитулация по параграфи и подпараграфи на Отчета за касово изпълнение на бюджета. Сравнителният анализ на общия обем на касовите разходи за бюджетна дейност в изследваните организации може да се представи по следния начин (вж. табл. 3):

Таблица 3.

Сравнителен счетоводен анализ на касовите разходи за бюджетна дейност през периода 2013 - 2015 г. (в лева)

Учебно заведение	Обща сума на разходите			Изменение в абсолютни ст/ти		Изменение в проценти	
	2013	2014	2015	2014-2013	2015-2014	2014/2013	2015/2014
Държавно училище „Х“	519 344	742 910	520 590	223 566	-222 320	143,05	70,07
Общинско училище „У“	1 175 803	1 197 327	1 322 991	21 524	125 664	101,83	110,50

Източник: Отчет за касовото изпълнение на бюджета на изследваните училища за периода 2013 – 2015 г.

Резултатите от анализа на касовите разходи показват същите тенденции и потвърждават получените резултати от сравнителния анализ на фактическите разходи.

Сравнителен анализ на разходите за бюджетна дейност може да се извърши и чрез съпоставяне на данните за касовите разходи с данните за фактическите разходи в съответната бюджетна организация (Спасов, Петков, Йотова, & Меразчиев, 1976, стр. 197-199). Това всъщност представлява анализ на взаимовръзката между параграфи и подпараграфи на ЕБК и сметките от СБО.

Този анализ е трудоемък процес за изчисляване и може да се осъществи чрез използването на специализиран софтуер, който съпоставя данните от сметките в годишната оборотна ведомост с данните от съответстващите им параграфи и подпараграфи в отчета за касово изпълнение на бюджета. В резултат на анализа се извежда информация за несъответствието между тях и се търсят възможности за отнасяне на разликите или причините за неразпределението им.

Пример за такъв анализ, въз основа на общите суми за касовите и фактическите разходи за бюджетна дейност, може да се представи по следния начин (вж. табл. 4)⁷:

Таблица 4.

Сравнителен счетоводен анализ на касовите и фактическите разходи за бюджетната дейност през периода 2013 - 2015 г. (в лева)

	Държавно училище „Х“			Общинско училище „У“		
	Оборотна ведомост	Отчет за касово изпълнение	Разлика	оборотна ведомост	Отчет за касово изпълнение	Разлика
2013	564 980,73	519 344	45 636,73	1 250 185,78	1 175 803	74 382,78
2014	715 729,52	742 910	-27 180,48	1 371 220,26	1 197 327	173 893,26
2015	551 441,82	520 590	30 851,82	1 397 275,11	1 322 991	74 284,11

Източник: Отчет за касовото изпълнение на бюджета и Годишни оборотни ведомости на изследваните училища за периода 2013 – 2015 г.

Резултатите от счетоводния анализ показват превишения на фактическите разходи над касовите с изключение на стойностите за държавното училище за 2014 година, където се наблюдава обратната тенденция. Информацията за касовите и фактическите разходи в резултат на взаимовръзката между сметки и параграфи и подпараграфи би следвало да е идентична, но има случаи, при които тя се различава. Причината за това е в особеностите на отчетността на бюджетните

⁷ Същият принцип се прилага и по отношение на съпоставянето на всяка от сметките от сметкоплана на бюджетните организации със съответстващия и параграф или подпараграф от ЕБК.

организации и факта, че касовите разходи „не винаги водят до възникване и отчитане на фактически разходи“ (Захариев, Георгиева, Попова-Йосифова, & Маринова, 2015, стр. 316).

Такова обстоятелство е наличието на начално салдо по сметките за материали. Те се изписват на разход през отчетната година, а са отразени по параграфа през предходен отчетен период. Друга такава възможност е свързана с указанията на Министерството на финансите, бюджетните организации да извършват безкасови разплащания до определена дата на декември, но е възможно да възникнат разходи и след нея. Те следва да се отразят по разходна сметка, но не и по параграф, тъй като не са платени.

Поради това е целесъобразно да се направи по-задълбочен анализ на връзката между фактическите и касовите разходи, като се детайлизира информацията по сметки и параграфи и подпараграфи, за да се установят конкретните причини за неравнението между тях.

Структурният счетоводен анализ е „инструментариум за изчисляване на стойности в проценти за структурните съставки на всеки от анализиранияте информационни обекти на предприятието.“ (Димитров & Андреев, 2015, стр. 34). Този анализ илюстрира промяната в структурата на разходите за бюджетна дейност. За неговото осъществяване информация се осигурява от дебитните обороти на сметките от раздел 6 Сметки за разходи на годишната оборотна ведомост и раздел II Разходи – рекапитулация по параграфи и подпараграфи на Отчета за касово изпълнение на бюджета.

При структурния анализ, подобно на сравнителния, е подходящо, той да се извърши по отношение на касовите и на фактическите разходи в изследваните бюджетни организации. Структурният анализ на касовите разходи създава условия за подпомагане процеса на разпределяне на средствата от бюджета за следващата година по съответните параграфи. Това позволява, плановите стойности на разходите по бюджета да се доближават в максимална степен до действително отчетените разходи. При разпределянето на средства от бюджета по параграфи следва да се вземат предвид и редица други фактори, като брой ученици, персонал, очаквани увеличения на заплати и други.

Структурният анализ в настоящата разработка се извършва само по отношение на държавно училище „X“.⁸ Структурата на разходите за бюджетна дейност в държавно училище „X“ през периода 2013–2015 г. по данните от годишната оборотна ведомост може да се представи по следния начин (вж. табл. 5):

⁸ Структурният анализ на разходите за бюджетната дейност в общинското училище се осъществява по същата методология.

Таблица 5.

Структурен анализ на фактическите разходи за бюджетната дейност в държавно училище „X“ през периода 2013–2015 г. (в лева)

Разходни сметки		2013		2014		2015	
		Сума в лева	отн. дял в %	Сума в лева	отн. дял в %	Сума в лева	отн. дял в %
601	Разходи за материали	68 807,50	12,18	116 014,49	16,21	60 335,86	10,94
602	Разходи за външни услуги	18 207,65	3,22	52 491,26	7,33	21 008,63	3,81
604	Разходи за заплати, други възнаграждения и провизии за персонала	374 855,53	66,35	367 649,63	51,37	368 907,04	66,90
605	Разходи за осигурителни вноски	74 040,72	13,10	71 608,18	10,00	72 027,99	13,06
606	Разходи за данъци и такси	781,83	0,14	780,77	0,11	704,61	0,13
607	Наеми и разходи за инфраструктурни обекти, земя и други активи и активи с художествена и историческа стойност	587,12	0,10	919,57	0,13	964,70	0,17
609	Други разходи	2 735,40	0,48	3 267,60	0,46	3 081,91	0,56
6203	Разходи за застраховане	0,00	0,00	283,59	0,04	476,08	0,09
641	Разходи за стипендии	24 964,98	4,43	23 775,00	3,32	23 935,00	4,34
6998	Увеличение на пасиви (финансиращи позиции) от други събития	0,00	0,00	78 939,43	11,03	0,00	0,00
Общо разходи		564 980,73	100,00	715 729,52	100,00	551 441,82	100,00

Източник: Годишни оборотни ведомости на държавното училище „X“ за периода 2013 – 2015 г.

Резултатите от извършения структурен анализ на фактическите разходи показват, че най-висок относителен дял през изследвания период заемат разходите за заплати, други възнаграждения и провизии за персонала и са в границите от 51,37% до 66,90%. На следващо място по относителен дял са разходите за осигурителни вноски. Изключение правят данните за 2014 г., през която на второ място по относителен дял са разходите за материали. Изводът, който може да се направи, е, че в държавно училище „X“ разходите за заплати и осигуровки заемат най-голям дял от общия размер на разходите за бюджетна дейност и са в границите от 60% до 80 %. Тези резултати могат да се обосноват с нематериалния характер на осъществявана дейност от бюджетните организации от системата на образованието.

Структурата на разходите за бюджетна дейност в държавно училище „X“ през периода 2013–2015 г. по данните от отчета за касово изпълнение, може да се представи по следния начин (вж. табл. б):

Таблица б.

Структурен анализ на касовите разходи за бюджетната дейност в Държавно училище „X“ през периода 2013 - 2015 г. (в лева)

Разходни параграфи		2013		2014		2015	
		Сума в лева	отн. дял %	Сума в лева	отн. дял %	Сума в лева	отн. дял %
01-00	Заплати и възнаграждения за персонала, нает по трудови и служебни правоотношения	334 621	64,43	321 588	43,29	324 359	62,31
02-00	Други възнаграждения и плащания за персонала	31 838	6,13	37 030	4,98	38 022	7,30
05-00	Задължителни осигурителни вноски от работодатели	73 526	14,16	71 009	9,56	71 590	13,75
10-00	Издръжка	43 453	8,37	122 526	16,49	50 078	9,62
19-00	Платени данъци, такси и административни санкции	0,00	0,00	703	0,09	705	0,14
40-00	Стипендии	24 965	4,81	23 775	3,20	23 935	4,60
51-00	Основен ремонт на ДМА	0,00	0,00	152 883	20,58	0,00	0,00
52-00	Придобиване на ДМА	10 941	2,10	12 000	1,62	11 901	2,28
53-00	Придобиване на ДНА	0,00	0,00	1396	0,19	0,00	0,00
Общо		519 344	100,00	742 910	100,00	520 590	100,00

Източник: Отчет за касовото изпълнение на бюджета на държавно училище „X“ за периода 2013 г. – 2015 г.

Резултатите от структурния анализ на разходите по данни от отчета за касово изпълнение на бюджета показват, че разходите за заплати заемат най-висок относителен дял, който варира от 43,29% през 2014 г. до 64,43% през 2013 г. На следващо място се намират разходите за осигуровки на персонала, чийто относителен дял е в границите от 9,56% до 14,16%. Изключение правят резултатите от 2014 година, където разходите за заплати са следвани от капиталовите разходи (разходи за основен ремонт на дълготрайни материални активи). Бюджетните организации представят към Годишните финансови отчети допълнителни приложения, т.нар. обяснителни записки. От тези обяснителни записки може да се идентифицират причините за установените тенденции, констатации и прочие. От обяснителната записка към Отчета за касово изпълнение на бюджета за 2014 г. на държавно училище „X“ се идентифицира причината

за повишаване размера на капиталовите разходи, а именно извършването на ремонт на покрива на сградата на училището. Средствата за него са допълнително финансиране към бюджета на държавното училище. През другите два периода на изследване относителният дял на капиталовите разходи⁹ е в незначителни размери и варира около 2–2,5 %.

Анализът на разходите за бюджетната дейност чрез изчисляване на показатели използва коефициентния метод. Той измерва „пропорционалното взаимодействие между стойностите на една или повече съставки и общата сума на анализирания информационен обект“ (Димитров & Андреев, 2015, стр. 35). Пропорционалното взаимодействие се изразява във вид на коефициенти с числена стойност в проценти или пъти и се нарича още „показател“.

При този вид анализ е необходимо да се изчисляват показатели, които са от особено значение за имущественото и финансовото състояние на бюджетната организация. Чрез тях трябва да се получи информация, която да подпомогне управлението в процеса на вземане на адекватни решения. Поради това показателите, използвани за анализ на разходите за бюджетна дейност, не трябва да са самоцелни, а да отразяват потребностите на управлението от информация.

Един от основните показатели при анализа на разходите в небюджетните организации е **коефициентът на ефективност на разходите**. Този показател показва колко лева приходи носи всеки лев извършени разходи. В контекста на дейността на бюджетните организации коефициентът за ефективност на разходите придобива по-различно съдържание и значение поради факта, че в тях „не се създава национален доход, а само се консумира такъв“ (Меразчиев, Баташки, & Ималова, 2009, стр. 6). В тази връзка в чл.20, т.6 от Закона за публичните финанси понятието ефективност се дефинира като „степен на постигане целите на бюджетните организации при съпоставяне на действителните и очакваните резултати от тяхната дейност“ (Закон за публичните финанси). Следователно коефициентът на ефективност на разходите в бюджетните организации има за цел да покаже до каква степен съответното предприятие е постигнало целите си.

В резултат на специфичния начин на финансиране на бюджетните организации, а именно чрез бюджетна субсидия от финансиращия бюджет, този показател може да се представи като съотношение на бюджетната субсидия и общия обем на разходите и се нарича още степен на покритие на разходите за бюджетна дейност с бюджетна субсидия. Този показател изразява колко приходи от финансиращия бюджет съответстват на 100 лв. разходи за бюджетна дейност.

⁹ Към капиталовите разходи в бюджетната организация се отнасят 51-00 Основен ремонт на дълготрайни материални активи; 52-00 Придобиване на дълготрайни материални активи; 53-00 Придобиване на нематериални дълготрайни активи.

В условията на пазарна икономика бюджетните организации търсят възможности за генериране на собствени приходи, с оглед на това да подпомогнат финансово осъществяването на дейността си. В държавните и общинските училища собствените приходи в повечето случаи са с незначителен размер. Поради това показателят за ефективност на разходите в изследваните бюджетните организации по отношение на собствените приходи има по-скоро теоретико-методологичен характер, отколкото практическа насоченост. Този показател може да бъде изчислен като съотношение на общия размер на собствените приходи и общия размер на разходите за бюджетна дейност и се нарича още степен на покритие на разходите за бюджетна дейност със собствени приходи. Той показва колко собствени приходи отговарят на 100 лв. разходи за бюджетна дейност.

Стойностите на тези два показателя за държавното училище са представени по следния начин (вж. табл. 7):

Таблица 7.

Ефективност на разходите за бюджетната дейност в държавно училище „X“ за периода 2013–2015г.

Показател за ефективност	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Степен на покритие на разходите за бюджетна дейност с бюджетна субсидия.	99,80%	99,93%	98,80%
Степен на покритие на разходите за бюджетна дейност със собствени приходи	0,20%	0,07%	1,20%

Източник: Уточнен план на държавно училище „X“ за периода 2013-2015 г.

Резултатите показват висока степен на зависимост на изследваната бюджетна организация от бюджетната субсидия. Степента на покритие на разходите с бюджетна субсидия е относително постоянна в границите 98–99%, а степента на покритие на разходите със собствени приходи е с незначителни размери между 0,20-1,20%.

От особено значение за оценка на дейността на училищата е показателят, отразяващ разходите за обучение на един ученик. Той може да се изчисли като съотношение между общата сума на разходите за бюджетна дейност и броя на учениците за съответния отчетен период. Стойностите на този показател за държавно училище „X“ са представени по следния начин (вж. табл. 8):

Таблица 8.

Разходи за обучение на един ученик в държавно училище „X“ за периода 2013 – 2015 г.

Година	Обща сума на разходите	Брой ученици	Разходи за обучение на 1 ученик
2013	519 344	310	1 675,30
2014	742 910	297	2 501,38
2015	520 590	313	1 663,23

Източник: Отчет за касовото изпълнение на бюджета на държавно училище „X“ за периода 2013 – 2015 г.

В изследваната бюджетна организация показателят разходи за обучение на един ученик е в относително постоянни граници. Изключение прави стойността на показателя за 2014 г., където е налице значителен ръст спрямо другите две години от изследвания период. Това се дължи на допълнително финансиране от МОН за извършване на капиталови разходи.¹⁰

Значимостта на този показател се обуславя от начина на финансиране на училищата, а именно делегираните бюджети. Средствата от държавния бюджет за дейностите по възпитанието, подготовката и обучението на ученици в държавните и общинските училища се определят по първостепенните разпоредители с бюджет на базата на единни разходни стандарти за един ученик. Те се одобряват ежегодно с акт на Министерския съвет, а първостепенните разпоредители с бюджет разпределят така определените средства между училищата, прилагайки формули за всяка отделна дейност. Основни компоненти на всяка формула са единният разходен стандарт и броят на учениците в училищата за съответната дейност.

Проведеното емпирично изследване върху разходите за бюджетна дейност в предприятията от публичния сектор в системата на МОН позволява да се направят следните изводи и констатации и да се идентифицират области за подобрене:

Първо. Наблюдава се тенденция към увеличаване размера на разходите за бюджетна дейност в изследваните обекти, вследствие увеличаване на разходния стандарт и на броя на учениците. Изключение се забелязва при държавно училище „X“ за 2015 спрямо 2014 г.;

Второ. Разходите за заплати и възнаграждения заемат най-голям относителен дял в структурата на разходите за бюджетна дейност, което се обуславя от предмета на дейност на изследваните бюджетни организации;

¹⁰ Размерът на капиталовите разходи през 2014 година и полученото за тях финансиране оказват въздействие и при стойността на показателя разходи за обучение на един ученик за 2014 година. За този период е налице значителен ръст спрямо другите две години от изследвания период.

Трето. Показателят степен на покритие на разходите за бюджетна дейност със собствени приходи е с незначителни стойности под 2,00%. Това предполага висока степен на зависимост на изследваните бюджетни организации от първостепенния разпоредител;

Четвърто. Налице е необходимост от увеличаване на възможностите за генериране на собствени приходи с оглед намаляване на финансовата зависимост на изследваните бюджетни организации от бюджетната субсидия.

В заключение може да се посочи, че представените насоки за счетоводен анализ на разходите за бюджетна дейност целят постигането на целесъобразност, ефикасност и ефективност при разходването на бюджетните средства и установяването на тенденции в развитието на анализирания обект.

Резултатите от счетоводния анализ служат на ръководството на конкретните бюджетни организации при вземането на обосновани икономически решения за тяхното бъдещо развитие. По този начин се подобрява финансовото и имущественото им състояние.

Използвани източници:

- Ангелов, Л., Ангелов, Р., Беловеждов, Г., Бехар, Н., Бонева, Е., Ст., В., & ..., Т. Т. (1981). *Финансова и кредитна енциклопед* (Том I). Варна: Г. Бакалов.
- Андреев, И. (2008). Счетоводен анализ на приходите и разходите в бюджетните предприятия от сферата на висшето образование. *Бизнес управление, XVIII*(1), стр. 78-92.
- Грозданов, Б. (1997). *Финанси, част първа Публични финанси*. Велико Търново: Абагар.
- Димитров, М. (2002). Счетоводният анализ – нов поглед към счетоводството на предприятието. От Д. Дамянов, М. Димитров, В. Меразчиев, В. Божков, Й. Йотова, Е. Аверкович, . . . С. Александров, *Съвременни аспекти на счетоводството в България и Русия*. Свищов: АИ Ценов.
- Димитров, М., & Андреев, И. (2015). *Счетоводният анализ*. Велико Търново: АБАГАР.
- Закон за публичните финанси, Обн. ДВ. бр.15 /15.02.2013г., ..., посл. изм. и доп. ДВ. бр.43 /07.06. 2016г..
- Захариев, П., Георгиева, Д., Попова-Йосифова, Н., & Маринова, Р. (2015). *Бюджетно счетоводство*. Варна: ИК Геа-Принт.

- Ималова, Д. (2012). *Теоретични и практико-приложни аспекти на счетоводната политика на предприятията от публичния сектор*. Свищов: АИ Ценов.
- Йотова, Й., & Кънева, Т. (2007). *Счетоводен анализ (по примера на предприятията от публичния сектор)*. Свищов: АИ Ценов.
- Кънева, Т. (2009). Насоки за анализ на счетоводната информация в предприятията от здравеопазването. *Годишник. Стопанска академия Д. А. Ценов - Свищов*, стр. 115-147.
- Меразчиев, В., Баташки, Г., & Ималова, Д. (2009). *Бюджетно счетоводство*. Свищов: АИ Ценов.
- Петков, П. (1984). *Бюджетно счетоводство и анализ*. Свищов: ВФСИ Д. А. Ценов.
- Речник на чуждите думи в българския език с приложения*. (2002). Велико Търново: Gaberoff.
- Спасов, Д., Петков, П., Йотова, Й., & Меразчиев, В. (1976). *Проблеми на счетоводната теория, счетоводната практика и икономическия анализ в бюджетните учреждения : За следдипломна специализация*. Свищов: ВФСИ Д. А. Ценов.
- Трифонов, Т. (2009). *Управленско счетоводство (за финансов мениджмънт)*. София: Стопанство.
- Закон за публичните финанси, Обн. ДВ, бр.15 /15.02.2013г., ..., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 43 /07.06. 2016г..