



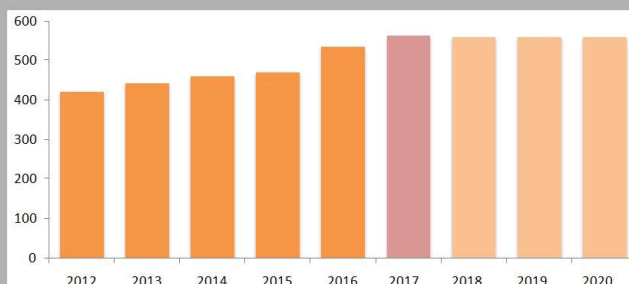
**ВУЗФ**

Финанси, застраховане,  
Бизнес, предприемачество  
и иновации

Джеймс Йоловски

# Бюджетното управление в оперативните организации в обществена полза

(книга на базата на дисертационен труд за придобиване на ОНС „доктор“)



Издателство на ВУЗФ  
"Св. Григорий Богослов"  
София, 2022

Джеймс Йоловски

# Бюджетното управление в оперативните организации в обществена полза

(книга на базата на дисертационен труд за придобиване на ОНС „доктор“)

Издателство на ВУЗФ  
„Св. Григорий Богослов“  
София, 2022



## РЕДАКЦИОННА КОЛЕГИЯ

доц. д-р Григорий Вазов, главен редактор  
доц. д-р Радостин Вазов, зам. главен редактор  
проф. д.ик.н. Виржиния Желязкова  
проф. д-р Юлия Добрева  
проф. д-р Даниела Бобева  
проф. д-р Емилия Миланова  
проф. д-р Григор Димитров  
доц. д.ик.н. Красимир Тодоров  
доц. д-р Станислав Димитров  
доц. д-р Даниела Илиева  
ас. д-р Виктория Гацова  
ас. д-р Радостина Димитрова

## Рецензенти:

проф. д-р Юлия Добрева  
доц. д-р Теодора Рупска

© ВУЗФ, Издателство „Св. Григорий Богослов“, 2022

**ISBN 978-619-7622-36-2**

Авторът носи отговорност за прецизността по отношение на граматическо,  
правописно и стилово отношение.

## Contents

<b>УВОД</b> .....	<b>5</b>
<b>ПЪРВА ГЛАВА: ОСОБЕНОСТИ НА БЮДЖЕТНОТО УПРАВЛЕНИЕ В ДЕЙНОСТТА НА ОПЕРАТИВНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ В ОБЩЕСТВЕНА ПОЛЗА</b> .....	<b>12</b>
<b>1.1. Същност и развитие на бюджетирането</b> .....	<b>12</b>
1.1.1. Историческо развитие на бюджетната практика .....	12
1.1.2. Бюджетирането при управлението на дейността – същност и роля.....	14
1.1.3. Целеполагането като отправна точка за бюджетиране .....	15
<b>1.2. Организационната култура като фактор за определяне на бюджетни цели</b> .....	<b>17</b>
1.2.1. Целеполагането при организациите в обществена полза .....	17
1.2.2. Същност и особености на организациите в обществена полза като субект от третия сектор	18
1.2.3. Алтруизмът – основна ценност в организациите в обществена полза .....	20
1.2.4. Организациите в обществена полза и социалните предприятия – сравнителен анализ.....	23
1.2.5. Предизвикателства пред дефинирането на ползата .....	27
<b>1.3. Рамка за приложение на бюджетни методики в оперативните организации в обществена полза</b> .....	<b>31</b>
1.3.1. Роля на бюджетите в управлението на оперативните организации в обществена полза ....	31
1.3.3. Влияние на правната форма и организационната структура върху бюджетното управление и центровете на отговорност .....	37
1.3.4. Влияние на ниската степен на рутинност при дейностите върху бюджетното управление на организациите в обществена полза .....	41
1.3.5. Влияние на външната среда при съставянето на бюджети в оперативните организации в обществена полза .....	42
1.3.6. Периодичност на съставяне на бюджети в оперативните организации в обществена полза	44
1.3.7. Регламентираната и стопанската дейност в системата от оперативни бюджети .....	45
1.3.8. Източници на средства и управление на ликвидността в организациите в обществена полза	48
1.3.9. Бюджетно управление на разходите в оперативните организации в обществена полза ....	53
<b>1.4. Изводи и обобщения</b> .....	<b>55</b>
<b>ГЛАВА ВТОРА: БЮДЖЕТЪТ КАТО ИНСТРУМЕНТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ФИНАНСОВОТО ПРЕДСТАВЯНЕ И НА СОЦИАЛНОТО ВЪЗДЕЙСТВИЕ В ОПЕРАТИВНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ В ОБЩЕСТВЕНА ПОЛЗА</b> .....	<b>57</b>
<b>2.1. Ефикасността като основен измерител за финансовото представяне на организациите в обществена полза</b> .....	<b>57</b>
2.1.1. Ефикасност, ефективност и прозрачност като приоритети при управлението на организациите в обществена полза .....	57
2.1.2. Ефикасността като критерий за оценка на дейността на организациите в обществена полза .	58
<b>2.2. Индикатори за измерване на социалното въздействие</b> .....	<b>62</b>
2.2.1. Оперативните резултати от дейността като измерител на социалното въздействие .....	62
2.2.2. Измерване на социално въздействие спрямо финансиране .....	71
<b>2.3. Повишаване на прозрачността относно постигнатите ефикасност и ефективност</b> .....	<b>73</b>
2.3.1. Нормативна база за отчетност и прозрачност.....	73
2.3.2. Направления за повишаване на прозрачността.....	75
2.3.3. Стопанската дейност и оповестяванията. Място на оповестяванията .....	76

<b>2.4. Несъвършенствата на традиционната бюджетна методика като фактор, обуславящ несвойствено поведение .....</b>	<b>78</b>
2.3.1. Развитие на традиционната бюджетна методика .....	78
2.3.2. Анализ на несъвършенства на традиционното бюджетиране .....	80
2.3.3. Бюджетните игри – бюджетът като фактор, обуславящ несвойствено поведение в организацията .....	83
2.3.4. Бюджетните игри в дейността на организациите в обществена полза .....	85
<b>2.4. Усъвършенстване на бюджетните методики в оперативните организации в обществена полза .....</b>	<b>87</b>
2.4.1. Управление на ликвидността чрез бюджетиране на целеви резерви .....	88
2.4.2. Бюджетиране на приходи от финансираня в условия на несигурност .....	93
2.4.3. Методика за последователно бюджетиране на регламентирана и стопанска дейност .....	95
<b>2.5. Изводи и обобщения .....</b>	<b>98</b>
<b>ГЛАВА ТРЕТА: ОЦЕНКА НА ПРИЛОЖИМОСТТА НА МОДЕЛИТЕ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ЛИКВИДНОСТТА ЧРЕЗ БЮДЖЕТИРАНЕ НА РЕЗЕРВИ И ЗА БЮДЖЕТИРАНЕ В УСЛОВИЯ НА НЕСИГУРНОСТ.....</b>	<b>101</b>
<b>3.1. Условия за провеждане на емпирично анкетно проучване относно приложимостта на моделите в практиката.....</b>	<b>101</b>
3.1.1. Етапи, условия и ограничения при провеждане на емпиричното изследване .....	101
3.1.2. Профилиране на респондентите и организациите .....	105
<b>3.2. Оценка на приложимостта на разработените модели за подобряване на ликвидността чрез бюджетиране на резерви.....</b>	<b>111</b>
<b>3.3. Оценка на приложимостта на предложения модел за бюджетиране в условия на несигурност.....</b>	<b>113</b>
<b>3.4. Оценка на условията за внедряване на иновативни модели за надграждане на бюджетното управление на организациите в обществена полза .....</b>	<b>115</b>
<b>3.5. Проверка на статистически зависимости при предложените модели .....</b>	<b>117</b>
<b>3.6. Изводи и обобщения .....</b>	<b>122</b>
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>123</b>
<b>БИБЛИОГРАФИЯ.....</b>	<b>127</b>

## УВОД

Още с началото си третото десетилетие на XXI в. изправя света пред редица неочаквани предизвикателства. Пандемията, причинена от вируса SARS-CoV-2, безпрецедентните в нашето съвремие мерки за преодоляването ѝ, последвалият военен конфликт между Руската федерация и Украйна, възникналата междуременно енергийна криза, както и ускореният темп на нарастване на цените задават посоката на развитие на социално-икономическия живот.

В такива условия се задълбочават редица актуални проблеми, свързани със социалното неравенство и несправедливостта, като достъп до здравеопазване, до образование и до пазара на труда. А се налага други предизвикателства – в сферата на екологията например, временно да останат на заден план.

По редица причини провежданите от правителствата по света политики не успяват да се справят с преодоляването на предизвикателствата пред обществата. В някои случаи предприетите мерки са неефективни или ненавременни. В други – липсват ресурси – средства или експертиза, за внедряване на успешни практики или подобряването на съществуващите. При оползотворяването на ресурсите често е налице ниска ефикасност или липса на прозрачност.

В такава действителност се увеличава необходимостта от съществуването на формирания, извън публичния сектор, които да допринесат за преодоляването на предизвикателствата пред обществото. От една страна, тази специфична роля се изпълнява от социалните предприятия, които са изцяло в частния сектор. А от друга – от нестопанските организации, които формират т.нар. *трети сектор*, разглеждан като отделен от другите два.

У нас понятието за *трети сектор* не толкова разпространено, колкото по света. Но и в глобален план не е достигнат категоричен консенсус дали той обхваща всички нестопански организации, или само тези в обществена полза. Най-широкото разбиране включва в него дори социалните предприятия. При последното виждане водещ е общественият характер на целите, а при първите – по-тесните, приоритетна е собствеността върху ресурсите. В настоящия труд авторът се придържа към най-ограничителното възприемане, според което в този сектор попадат само организациите в обществена полза.

Целите на третия сектор го утвърждават като алтернативен доставчик на блага, удовлетворяващи обществени потребности. Приоритизирането на устойчивото развитие в световен план предоставя на организациите в него повече възможности да постигат позитивно социално въздействие. То, от своя страна, допринася за нарастването на значението им за обществото и за икономиката.

Свидетелствата за първообрази на нестопански организации датират от преди новата ера. Динамичното им развитие и повишаването на степента им на организираност обаче започва едва в средата на миналия век. От своя страна, социалните предприятия са още по-ново явление.

В условията на планова икономика България изостава от световните тенденции. Затова интензивните процеси при нестопанските организации у нас протичат основно в края на XX в. и началото на XXI в. Тези формирования остават относително нов и недостатъчно изследван субект – особено предвид повишаването на значението на обществената роля, която изпълняват. Аналогични са изводите относно социалните предприятия.

Водещ принос за развитието на третия сектор у нас се явява присъединяването на България към Европейския съюз. То увеличава достъпа до ресурси и улеснява международните партньорства. От своя страна, това допринася за изграждането на капацитет и повишаването на

устойчивостта. В последните десетилетия у нас нарастват както числеността на организациите в третия сектор, така и ресурсите, с които те осъществяват своята дейност. Увеличаването на средствата, с които оперират води до повишаване и на отговорността им към обществото. От своя страна тази тенденция обуславя необходимостта от усъвършенстване на финансовия мениджмънт в тях с цел повишаване на прозрачността, ефикасността и ефективността им.

Управлението на организациите в обществена полза е изправено пред две ключови предизвикателства, които произтичат от спецификата на дейността им. На първо място, тези формирования имат изключително важна задача – да измерват степента, в която са постигнали своите цели, поставени още на етапа на учредяване. Налага се определянето на *специфични ключови индикатори на представянето*, с които да се оценява социалното въздействие. Възможно е те да бъдат качествени и по-абстрактни, което затруднява измерването им. В същото време постигнатите резултати са пряко обвързани с капацитета за привличане на ресурси, а съответно и с оцеляването на организацията.

Същевременно нестопанските формирования функционират в условията на различни особености, които затрудняват финансовия мениджмънт. Сред тях попадат: ограничен кръг от източници за набиране на средства; предизвикателства при управление на ликвидността; несигурност при планирането на приходите вследствие на концентрация при източниците на приходи, която обуславя високата степен на зависимост от тях и т.н.

Представените предизвикателства са взаимосвързани. Организациите в обществена полза не се стремят към печалба, а към постигане на позитивно социално въздействие. За да максимизират положителния ефект за обществото, те следва да управляват своите ресурси ефикасно, ефективно и прозрачно. Насочването на мениджмънта в такава посока се явява и конкурентно предимство, чрез което се привличат донори. По този начин

бюджетното управление осъществява не само функциите, които са характерни за частния или публичния сектор, но и други, които са специфични. То се проявява както като инструмент за управление на финансовото представяне, така и на социалното въздействие, а чрез него – и за привличане на финансираня.

Прилагането на бюджетирание обуславя едновременното постигане на максимални нива на ефикасност при изразходването на ресурси и на ефективност при постигането на позитивни за обществото резултати. На етапа на планиране се определят ключови индикатори за представянето, които подлежат на последващ контрол.

Изследователският интерес към бюджетиранието се повишава интензивно в последните десетилетия. Редица обосновани критики към традиционната методика обуславят необходимостта от неговото усъвършенстване чрез различни иновации.

От една страна, *актуалността* и *значимостта* на настоящото изследване се обуславят от повишаването на ролята на организациите в обществена полза за социално-икономическия живот, както и на достъпа им до ресурси. А от друга – от разработването на иновации при бюджетните методики.

*Обект* на изследването е бюджетното управление в оперативните организации в обществена полза като средство за максимизиране на социалното въздействие чрез финансовия мениджмънт.

*Предмет* на изследването са предизвикателствата при прилагането на бюджетирание в оперативните организации в обществена полза, които възникват вследствие на особеностите в тяхната дейност.

*Основна цел* на изследването е бюджетните методики в третия сектор да бъдат надградени с подходящи иновации, съобразени с особеностите на оперативните организации в обществена полза и динамичните условия, в които те осъществяват своята дейност.

За да бъде постигната тази цел, е необходимо трудът да изпълни няколко изследователски задачи:

- 1) да анализира спецификите на бюджетното управление в оперативните организации в обществена полза предвид организационната им култура и нарастващата им роля за социално-икономическия живот;
- 2) да анализира административно-организационната рамка и спецификите в дейността на оперативните организации в обществена полза;
- 3) да проектира иновативни модели за надграждане на бюджетното управление, чрез които да бъдат преодолените предизвикателствата, характерни за оперативните организации в обществена полза;
- 4) да усъвършенства финансовия мениджмънт в оперативните организации в обществена полза, като проектира методика за последователно съставяне на оперативни бюджети, съобразена с особеностите на дейността им;
- 5) да осигури емпирични данни, чрез които да изследва оценката на организациите за предложените модели за усъвършенстване на бюджетното управление;
- 6) чрез емпирично проучване да установи дали в практиката са налични условия за внедряване на предложените проектираните модели.

*Тезата* на труда е, че съществуват неизползвани възможности за усъвършенстване на управлението на социалното въздействие чрез подобряване на финансовия мениджмънт, като се прилага бюджетна методика, надградена с подходящи модели и съобразена със спецификите на оперативните организации в обществена полза. От нея произтичат три основни хипотези:

- 1) Бюджетното управление в оперативните организации в обществена полза трябва да отговори на специфични изисквания, свързани



едновременно с измерване и с мениджмънт на социалното въздействие, така и със съществуващи ограничения и предизвикателства във финансов аспект.

2) С оглед предизвикателствата в организацията на дейността, обусловени от въздействието на факторите на средата – вътрешни и външни, е необходимо е разработването на специфични модели, съобразени с особеностите на оперативните организации в обществена полза, които да надградят препоръчаната бюджетна методика.

3) Предложените финансови модели следва да бъдат приложими в практиката, да бъдат възприети като възможности за усъвършенстване на бюджетното управление и да бъдат оценени положително.

Настоящият труд е разработен при няколко ограничителни условия. На първо място изследването се концентрира само върху организациите в обществена полза, които според автора се явяват най-сходна алтернатива на публичния сектор. По смисъла на Закона за юридическите лица с нестопанска цел (ЗЮЛНЦ) това са сдружения и фондации, учредени за общественополезна дейност. Политическите, религиозните и синдикалните организации, както и читалищата не попадат в обхвата на изследването. Не се разглеждат неформални формирания.

Осъществен е анализ на разбирането за обхвата на категорията *социални предприятия*. За целите на изследването обаче авторът прилага по-ограничително схващане и не възприема, че организациите в обществена полза попадат в тази категория. В контекста на настоящия труд, като организации от третия сектор се приемат само тези с нестопанска цел в обществена полза.

Второ, значителен дял от емпиричните наблюдения са върху фондации в сферата на образованието<sup>1</sup>, тъй като това е водещата кауза за която

---

<sup>1</sup> Сферата на образованието и науката е водещата кауза, за която дарителите в България предоставят финансови средства. Това индикира високата оценка за обществената ѝ значимост. Същевременно се повишава отговорността и необходимостта от прозрачност. В сферата са налични и повече емпирични примери.

дарителите в България предоставят финансови средства (Български дарителски форум, 2017). Преобладаващата част от примерите се базират върху публично достъпна информация в уебсайтове и страници в социалните мрежи.

Трето, при организациите в обществена полза се разглеждат в две основни категории финансиращи и оперативни. При първата доминираща е функцията, свързана с ресурсно осигуряване (сходна с акумулиращата функция на публичните финанси). При втората доминираща е функцията по утилизирането на ресурси за предоставянето на блага. Числеността на оперативните организации е значително по-висока. Същевременно при тяхното управление се наблюдава по-широк кръг от специфични особености, обусловени от различните сфери, в които осъществяват дейността си. Затова настоящият труд се фокусира върху оперативните организации.

Четвърто, информационното осигуряване е осъществено въз основа на източници, достъпни само на български или на английски език към 30.05.2022 г. На последно място, емпиричното проучване относно приложимостта на предложените модели е проведено в експериментален порядък с група от респонденти, формирана на принципа на отзовалите се. Анкетите се попълват анонимно с оглед запазването на конфиденциалността на респондентите.

# ПЪРВА ГЛАВА: ОСОБЕНОСТИ НА БЮДЖЕТНОТО УПРАВЛЕНИЕ В ДЕЙНОСТТА НА ОПЕРАТИВНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ В ОБЩЕСТВЕНА ПОЛЗА

## 1.1. Същност и развитие на бюджетирането

### 1.1.1. Историческо развитие на бюджетната практика

Някои изследователи считат, че бюджетната практика се утвърждава още в Древността – в Елада и Рим (Златанова, 2016). Според други, началото на концепцията за бюджета се поставя в началото на XIX в. (Митев, 2010). Трети считат, че съвременното понятие се въвежда в употреба едва в средата на XX в. (Кръстева-Христова, 2014).

Етимологията на понятието *бюджет* не е категорично уточнена. Според някои изследователи (Кръстева-Христова, 2014) то произхожда от староанглийската *budget* (кожена чанта). Други (O'Sullivan and Sheffrin, 2003) смятат, че думата се базира на френската *bougette*, която на английски език превеждат като *purse*, а на български – *кожена чанта* (използвана в Средновековието). Трети проследяват етимологията до латинската дума *bulga* със сходно значение – *чувал, чанта, кесийка* (Златанова, 2016). Въпреки несигурността по отношение на уточнението от кой език и как точно думата е преминала в друг, нейното значение е аналогично във всички тях – чанта. Счита се, че тази асоциация е възникнала в периода XVIII-XIX в. от френските и английските министри, които са съхранявали финансовите планове в кожени чанти за документи, подобни на куфари, но по-тънки.

Именно от такава гледна точка се приема, че първото документирано приложение на бюджет в практиката датира от началото на XVIII в. Тогавашният министър-председател на Великобритания използва това средство, за да възстанови доверието и финансовата стабилност след „спукването“ на „Балона „Южно море“ през 1720 г. В България първият

държавен бюджет е съставен след Освобождението и обхваща периода 1879 г. – 1880 г., но включва само разходна част (Златанова, 2016).

Тъкмо от гледна точка на разходите в практиката се е утвърдила алтернативна употреба на понятието *бюджет*. Според нея това са **средствата**, заложи за определена **позиция** (т.е. алокираната сума за съответните разходи). Липсата на *бюджет* в такъв контекст обичайно се свързва с две обстоятелства. Първото от тях е изразходването на тези **средства** (заложена сума вече е достигната, а превишение не е допустимо). Второто се изразява в липсата на самата **позиция**. Въпреки широката употреба на *бюджет* в такъв контекст, авторът не я счита за прецизна, поради което е изключена от обхвата на изследването.

Като съвременно разбиране за значението на бюджет се е утвърдила дефиницията *количествено изражение на план за определен период от време* (Ross, 2008). Тя е възприета и от други научни области, но между тях се наблюдават различни виждания за развитието на бюджетирането. Един от факторите, който лежи в основата им, е разликата между бюджетните практики в частния и публичния сектор. Тя се дължи най-вече на целите, които си поставят съответните субекти.

Научноизследователската дейност се фокусира върху корпоративното бюджетиране през 20-те години на XX в. (Goode and Malik, 2011) и то първоначално се утвърждава в практиката основно като инструмент на финансовия мениджмънт – при управлението на разходите и паричните потоци (Jensen, 2001; Michael, 2007).

Днес бюджетирането се развива изключително динамично вследствие на дигитализацията. Тя предоставя възможност да се работи с големи обеми данни (*big data*). Вследствие на повишаващата се изчислителна мощ се усъвършенстват иконометричните модели. Подобрява се точността на прогнозирането в средносрочен (*forecasting*) и (свръх)краткосрочен (*nowcasting*) период.

### **1.1.2. Бюджетирането при управлението на дейността – същност и роля**

Основна цел на бюджета е да разпредели достъпните ресурси по такъв начин, че да се максимизира изпълнението на целите. Затова, от една страна, той се проявява като ефикасен инструмент на финансовия мениджмънт. На първо място тази функция се изпълнява чрез различни дейности по събиране (генериране) и интерпретиране (анализ) на информация (Йонкова, 2008). На второ място, чрез прогнозиране, планиране, алокация и контрол на паричните средства и потоци.

От друга страна, чрез дейностите по алокация на ресурсите по съответните позиции и оказването на контрол по изпълнението, бюджетът се проявява и като управление на резултатите. Тази функция се реализира чрез редица подходи – формирането на центрове на отговорност, мотивирането на служителите да постигат определени цели, анализа на причините за съществените бюджетни отклонения, предлагането на коригиращи действия (Weggeland, Knapp, Mendlowitz, 2012).

Затова бюджетирането намира приложение при всички стопански субекти. Всеки от тях преследва различни цели – печалба (от предприемачите), удовлетворяване на лични потребности (от потребителите), удовлетворяване на обществени потребности (от държавното управление). Това е валидно без значение от големината на съответния субект. Бюджетирането обхваща от най-големите формирования (регионални или транснационални обединения, правителства, международни корпорации, големи предприятия) през средни и малки предприятия до най-малките стопански единици (стартиращи предприятия, домакинства).

Представените обстоятелства отреждат на бюджета централно място в редица направления на изследователската дейност. Сред тях водещи са икономиката, психологията и социологията, но те се развиват в относителна изолация едно от друго (Covaleski et al, 2007). От гледна точка на мениджмънта например психологията разглежда личните подбуди на

ръководителите да манипулират показателите за оценка на представянето си, което намира изражение в т.нар. *бюджетни игри* (представени в последващото изложение).

Многоаспектните проявления на бюджетирането обуславят наличието на различни подходи дори в рамките на една предметна област. В управленското счетоводство например се възприема като инструмент за планиране и оценка на ефективността (Caplan, 2006). Докато във финансовото то е свързано с отчитането на паричните потоци (Велчева, 2015).

По тези причини в международен аспект се наблюдават колективни разработки, тъй като съвместно трите перспективи на социалните науки – икономика, социология и психология, предоставят по-пълна концепция за бюджетирането, отколкото всяка една от тях поотделно. Сред научните среди в България подобен подход не е разпространен. Напротив, те са дистанцирани от дискусията за бюджетирането. То рядко е предмет на изследователската дейност (Велчева, 2015).

Акцентът обикновено попада върху методиката на осъществяване на процеса, а в значително по-малка степен върху неговата същност, функциите му или ролята му за управлението. Една от причините вероятно е свързана с късното въвеждане на бюджетирането в условия на пазарна икономика у нас.

### **1.1.3. Целеполагането като отправна точка за бюджетиране**

Често бюджетирането се асоциира най-вече с техническата реализация на разпределянето на средства по позиции (т.е. самото съставяне на таблици). Бюджетът обаче е продукт, до който се достига чрез много по-всеобхватен и задълбочен процес. Алокацията на ресурсите обаче не е самоцел. Напротив, начинът, по който средствата биват разпределени, се обуславя от целите, които стопанския субект се

стреми да постигне. Държавният бюджет например по-скоро е инструмент за реализиране на конкретни политики спрямо утвърдени предварително приоритети, отколкото финансов план. Затова може да се твърди, че целеполагането е отправната точка, от която започва не само планирането, но и бюджетният процес. Той не е линеен, а непрекъснат и се осъществява циклично (Фиг. 1.). Това е така, защото постигането на целите се проследява при осъществяването на контрол по изпълнението на бюджета. Съществените отклонения обуславят необходимостта от коригиращи действия.

Фигура 1. Бюджетен процес



Източник: Фигурата е разработена от автора

Контролната функция при бюджетирването се осъществява чрез мотивация на мениджмънта и оценка на представянето. При наличие на отклонения се предприемат конкретни мерки. Те следва да подсиgurят

спазването на заложената цел или минимизирането на отклоненията от нея. Това се постига, като се измени поведението на контролираната единица. Такъв ефект може да се реализира чрез редица положителни стимули или санкции. Те също са предмет на изследване от гледна точка на психологията и социологията.

Без значение дали целите са постигнати, бюджетирането започва отново. Ако са реализирани, се залагат нови. В противен случай, се ревизират и процесът се повтаря.

## **1.2. Организационната култура като фактор за определяне на бюджетни цели**

### **1.2.1. Целеполагането при организациите в обществена полза**

В дългосрочен план бюджетирането служи за осъществяване на стратегическите цели (Трифонов, 2004). Затова неговото изследване трябва да започне от факторите, които влияят върху определянето им.

В частния сектор предприемачите поемат рискове, за да започнат инициатива, от която очакват доходност (Димитрова, 2021). В този контекст под *доходност* най-често се разбира печалба. Приема се, че тя е предварително заложена цел. Бизнес начинанията обикновено планират и други постижения, свързани например с пазарното им представяне (Петрова, 2021) като превъзходство над конкуренцията и удовлетворение на потребителите (съответно решаването на определен проблем на своите потенциални или настоящи клиенти).

Възможно е обаче процесът по утвърждаване на корпоративни ценности и изграждане на организационна култура да се развие на значително по-късен етап спрямо този на стартирането на предприятие. Докато финансово-икономическата изгода заема централното място сред мотивите за сформиранието на определена частна инициатива, то



съпътстващите цели могат да се поставят впоследствие и да се възприемат като средство за нейното постигане.

При организациите в обществена полза целите се полагат и оповестяват на етапа на образуването на съответните формирования. Определят се и средствата, с които те ще бъдат постигнати. Целите, които тези субекти си поставят, са израз на ценностите на учредителите. От своя страна, този факт обуславя привличането на други – и физически, и юридически лица, които имат сходни приоритети. Значителна част от факторите, които влияят върху изграждането на организационната култура са налице още при сформирването на такива организации.

Изследването на целеполагането като начален етап в бюджетирането предполага необходимостта да се анализира същността на организациите в обществена полза. Така се установява какви ценности и организационна култура мотивират поставянето на съответните цели.

Нестопанските формирования са относително нов и недостатъчно изследван субект в теорията и практиката в България. Дефинирането на тяхната същност е разгледано в задълбочена степен в трудовете на различни изследователи, сред които Златарева (2002, 2013), Пожаревска (2005а, 2005б, 2008), Георгиева (2017, 2018) и др. Въпреки това тя се разглежда частично и в настоящия труд. Анализът в тази насока не е самоцелен, а има две основни задачи. На първо място, акцентът попада върху целите, които организациите си поставят в процеса на планиране и които се явяват част от същността им. На второ място, анализират се прилики и разлики с други субекти, които обуславят спецификите на бюджетните методики, прилагани в нестопанския сектор.

### **1.2.2. Същност и особености на организациите в обществена полза като субект от третия сектор**

Развитието на бюджетирането се обособява в различни направления спрямо сектора, в който се прилага – частен или публичен. Организациите в

обществена полза обаче заемат специфично място съгласно концепцията за т.нар. *трети сектор*, което се явява междинно. Настоящият труд разглежда това разбиране, защото авторът счита, че бюджетирането във формиранията в обществена полза е повлияно в различна степен както от публичния, така и от частния. Само по себе си *трети сектор* не е единно утвърдено понятие, а се използва алтернативно с редица други – *граждански сектор*, *обществен сектор*, *доброволчески сектор*, *сектор на граждански организации*, *социална икономика* и др. Макар и широко разпространено в чужбина, то не е придобило гражданственост в България.

Често третият сектор се асоциира неправилно с трисекторната хипотеза, разработена от Фишер (1935, 1939), Кларк (1940) и Фурастие (1949). Тя определя най-общо първичния (*primary*) сектор като добивен; вторичния (*secondary*) като преработващ, а третичния (*tertiary*) – като сектор на доставка на услуги. От една страна, предпоставка за погрешната употреба се явява близкото значение и звучене както на английски език (*tertiary* и *third*), така и на български (*третичен* и *трети*). Той е наречен така не защото предоставя услуги, както е залегнало в трисекторната хипотеза, а защото се явява допълнителен по отношение на собствеността и ролята на икономическите субекти – той е самостоятелен от публичния (*public*) и частния (*private*)<sup>2</sup>.

От друга страна, секторът на организациите в обществена полза може да се разглежда като част от третичния, защото не е добиващ или преработващ. Днес се утвърждават *четвъртичен* и *петичен* сектори (Rosenberg, 2019). Те се възприемат съответно като „икономика на знанието“ и „вземане на решения на високо ниво“. Дейностите в различни сфери (например образование и научни изследвания) и участието в създаването на политики аргументират

---

<sup>2</sup> За *трети сектор* в световен мащаб някои възприемат публично-частните партньорства.

причисляването на нестопанските организации към тези „допълнителни“ за класическата хипотеза сектора.

Третият сектор предоставя публични блага (Morris, 2000), но е независим от публичния, макар че функцията му е близка. Именно затова не може да се окачестви и като частен. Той обслужва обществени, а не частни интереси и в известна степен се явява алтернативен доставчик на блага, удовлетворяващи обществени потребности.

По-задълбочените анализи, насочени към дефинирането на третия сектор, започват в началото на века. Според Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), той обхваща различни социални цели между публичния и частния, но има собствена организация и правила (Noya and Nativel 2003). Питър Фръмкин (2002) работи в посока да утвърди понятието *нестопански и доброволчески сектор*. Чрез този подход той подчертава ценностите, а съответно и целите, характерни за формированията в него.

### **1.2.3. Алтруизмът – основна ценност в организациите в обществена полза**

Една от основните предпоставки за възникването и развитието на третия сектор е алтруизмът. Той е антоним на егоизма и се утвърждава като традиционна ценност в редица култури и религии. В историята на човечеството не е възможно да се проследи развитието на това качество.

При хората като първичен пример за алтруизъм се изтъква инстинктът на родителите да съхранят живота на своите рожби дори с цената на своя собствен (Watson, 2011). Затова авторът приема, че появата на третия сектор е неминуемо следствие от същността на човешката природа. Следователно и възникването на организации в обществена полза е логически последователен етап от историческото развитие на проявите на алтруизъм. Именно той се явява водещата ценност, която определя целите на тези формирования, които са и в основата на бюджетирането в третия сектор.

Алтруизмът има различни проявления. От една страна, за такова се счита благотворителността<sup>3</sup>. Тя се изразява в актове на щедрост (дарителство), които са свързани с предоставянето на материална помощ за нуждаещите се. От друга страна, проява на алтруизъм е и извършването на конкретни действия под формата на физическа или интелектуална помощ (доброволчество). До известна степен тези две проявления кореспондират и с два типа организации в обществена полза – финансиращи и оперативни.

*Даряването* представлява доброволен акт на проява на щедрост, който често е насочен към тези, които са в нужда и страдат. При него безвъзмездно се предоставят ресурси (активи като пари, вещи, имоти и др.) от едно лице на друго. *Благотворителността* обаче в същината си представя различно значение, тъй като съдържа корена на глагола *творя*. От тази гледна точка значението на думата изразява по-силно активното действие, докато дарението е по-скоро пасивната форма на алтруизма. Според автора за активната проява следва да се възприеме доброволството<sup>4</sup>. Съответно тези гледни точки отново насочват към двата типа организации – финансиращи и оперативни.

Възприето е организациите в третия сектор да се наричат още

<sup>3</sup> Значението на съвременната дума на английски език за благотворителност – *charity*, води началото си от XII в., като произхожда от латинското *caritas*. Употребите ѝ са свързани най-вече с религиозен контекст. За тях свидетелства английски сборник с проповеди от библиотеката на Кентърбърийския епископ. Латинската дума е използвана от католическата църква, за да означаи алтруистичната любов към ближния. Тя е възприета от философа Тома Аквински (1274) като “най-великолепната” от всички добродетели. Религията утвърждава присъщото на човешката природа качество алтруизъм и го възприема за висша ценност, като така всъщност създава предпоставка за развитието на третия сектор. Латинската *caritas* е избрана за име от една от големите международни благотворителни организации. Съвременното значение на *charity* обаче се е дистанцирало от любов и вече е по-близо до благотворителност, оказвана под формата на дарения.

<sup>4</sup> Действията на един индивид, насочени към създаването на изгода за друг индивид, група или организация, без първият да очаква насрещна финансова полза, са окачествени като доброволчество (Wilson, 2000). На английски език съществителното име *volunteer* (доброволец) възниква в началото на XVII в., навлизайки от средновековен френски (*voluntaire*) и латински (*voluntarius*) във връзка с военни действия, като първата му документирана употреба в друг контекст е от 30-те години на века. Като глагол *volunteer* (доброволствам) започва да се използва през 1755 г. В този период е поставено началото на организирането на доброволството. Един от първите примери е създадената от Бенджамин Франклин през 1736 г. пожарна станция. В средата на следващия век възникват и други, които съществуват и до днес – Младежката християнска организация, основана през 1844 г. в Европа, и Американският червен кръст, основан в САЩ през 1881 г.

*неправителствени*<sup>5</sup>. Това понятие се въвежда за пръв път от Организацията на обединените нации (ООН) при сформирването ѝ през 1945 г. (Davies, 2014). То също акцентира върху естеството, ролята и функциите на тези субекти в социално-икономическия живот. Те са наречени така, защото са насочени към доставянето на обществени блага, а в същото време не са публична структура и са независими от държавното управление. Дейността на тези формирования цели решаването на проблеми, свързани със социалната справедливост, опазването на околната среда, здравеопазването, образованието, стандарта на живот и др. Обикновено те функционират там, където държавата се проваля при изпълнението на своята социална функция и не успява да достави публични блага с достатъчно високо качество, в търсеното количество или с необходимата навременност.

Авторът счита, че ценностите и организационната култура на организациите в обществена полза са обусловени от алтруизма и неговите прояви под формата на доброволчество и благотворителност. Противно на традиционното разбиране за частния сектор, икономическата изгода не е водеща в третия. Затова основен приоритет на бюджетирането се явява управлението на социалното въздействие, а не на финансовото представяне.

Важно е да се подчертае, че нереализирането на печалба не е умишлен стремеж, а следствие. Такава не се постига, защото ресурсите в тези организации обслужват други приоритети. Затова авторът не подкрепя напълно използването на понятието организации с *нестопанска* цел. Както е характерно за сектора (Bisesi, 2004), то не пояснява каква *е* целта, а каква *не е*, т.е. не дефинира, а просто отличава едни от други. Този проблем не се наблюдава при разглеждане на конкретните видове организации, тъй като е уточнен видът на ползата (целта) – обществена или частна. Същевременно именно

---

<sup>5</sup> Авторът поддържа твърдението, че макар и най-разпространено, понятието *неправителствени организации* е най-неточно (Златарева, 2002; Пожаревска, 2005а). То поставя акцент върху факта, че публичният сектор не включва субектите от третия. Но и организациите от частния не принадлежат към него, т.е. търговските дружества също се явяват неправителствени.

неразпределянето на печалба обуславя собствеността да се възприема за обществена<sup>6</sup>.

#### **1.2.4. Организациите в обществена полза и социалните предприятия – сравнителен анализ**

В нашето съвремие обаче публични блага се доставят и от бизнес организации. Отнасят ли се те към третия сектор и обусловено ли е бюджетирането в тях от същите ценности? Според някои разбирания *социалните предприятия* са част от него, а според други – са еволюирали от него. Трети считат, че са самостоятелна и необходима негова алтернатива (Defourny, Hulgård and Pestoff, 2014). Те представляват специфична категория стопански субекти, които са изцяло в частния сектор, но извършват дейност, характерна за някои публични структури.

Широко разпространено определение за *социално предприятие* е такава организация, чийто персонал се състои от определен процент хора с увреждания или други социални групи в неизгодна позиция (Dohnalova, Legnerova and Slechtova, 2015). Аналогично е разбирането в България – съгласно годишните отчети за дейността, подавани от организациите към Националния статистически институт (НСИ) и Националната агенция за приходите (НАП), за *социално предприятие* се счита това, което използва над 50% от печалбата си за постигане на социални цели или над 30% от персонала е нает поради принадлежност към социално уязвима група.

Този по-скоро нормативен подход обаче не съответства с разбиранията в науката, практиката и обществото. Според Европейската комисия (2011) *социално предприятие* е организация, която цели социално въздействие, а не печалба. От такава гледна точка се разглеждат две алтернативи за дефиниране на понятието (Defourny, Hulgård and Pestoff, 2014).

---

<sup>6</sup> Дори организациите в обществена полза да извършват допълнителна стопанска дейност, не е възможно разпределение на печалбата, която следва да бъде насочена към реализирането на цели. При ликвидирането на такъв субект, средствата се пренасочват към друга организация със сходни цели. Затова собствеността има по-различни характеристики не само от публичната, но и от частната.

Британският подход предлага следната дефиниция: „бизнес с предимно социални цели, чийто излишъци обикновено се реинвестират в бизнеса или в обществото, вместо да бъде воден от стремежа да се максимизира печалбата за собствениците“ (Министерство на търговията и промишлеността на Обединеното кралство, 2002). Разбирането на международната изследователската мрежа *Възникване на социалното предприятие в Европа (Emergence of Social Enterprise in Europe – EMES)* е по-комплексно и комплицирано. То идентифицира различни фактори, разпределени в три основни групи. Чрез тях всяка организация може да локализира своята позиция сред социалните предприятия (Defourny and Nyssens, 2012). Посочените характеристики (Табл. 1) не са критерии и подходът не изисква покриването им, а описва един идеален образ.

Таблица 1. Характеристики на социалните предприятия

Икономически и предприемачески	Социални	Управленски
Минимално вложение на платен труд;	Ясна и категорична цел да се постигне полза за обществото;	Висока степен на автономност;
Продължителна дейност по продажба на стоки и/или услуги;	Инициатива, чието начало е поставено от обществена група;	Ангажиране на заинтересованите от дейността страни;
Значителна степен на икономически риск;	Ограничено разпределение на печалба;	Вземането на решения не е обвързано с дела на собственика от капитала.

Източник: Възникване на социалното предприятие в Европа (EMES)

Анализът на подхода на изследователската мрежа очертава ключовите различия между организациите в обществена полза и социалните

предприятия. В най-голяма степен те се отнасят до икономическите измерения. Моделът е преработен и приложен към третия сектор от автора, за да ги представи таблично (Табл. 2.).

Таблица 2. Характеристики на организациите в обществена полза

Икономически и предприемачески	Социални	Управленски
Минимално количество на платен труд;	Ясна и категорична цел да се постигне полза за обществото;	Висока степен на автономност;
	Инициатива, чието начало е поставено от обществена група;	Ангажиране на заинтересованите от дейността страни.
	<b>Невъзможност за разпределение на печалба;</b>	Вземането на решения не е обвързано с капитала, защото <b>няма собственици.</b>

Източник: Таблица, базирана върху модела на мрежата *Възникване на социалното предприятие в Европа (EMES)*, разработена от автора

Продължителната дейност по продажба на стоки и услуги не е характерна за организациите в обществена полза. Нейното предназначение е само да подпомогне постигането на социална цел. В третия сектор пазарният механизъм не функционира в чистия си вид. Затова често се доставят блага, чиято себестойност е значително по-висока от цената, която потребителите биха заплатили. По тази причина не се наблюдава и значителна степен на икономически риск.

Докато при социалните предприятия се разпределя печалба в минимален размер, то при организациите в обществена полза такава възможност въобще е изключена. На последно място, в третия сектор няма собственици, защото наличието на такива би причислило тези формирания към частния сектор.



Вместо собственици при организациите с нестопанска цел се разглеждат учредители или членове.

Според други разбирания, границите между двата стопански субекта са ясни. При социалните предприятия е налице равновесие между икономическата (бизнес) цел и социалната мисия за постигане на позитивно въздействие върху средата (Francova, Dudek and Laubova, 2013). Подчертава се, че при тях са налице бизнес методи (търговски дейности), свързани с генерирането на печалба за собствениците. В дейността им се поставя акцент върху модели, изградени чрез корпоративни социални иновации. Това означава, че при бюджетирането в социалните предприятия се търси определен баланс между финансовата изгода и позитивното въздействие за обществото. Налице е и определен пазарен риск.

Основно предимство на такава организация е, че тя е финансово устойчива, стабилна и се самоиздържа. Тъй като печалбата е задължително условие, предлагането на блага се подчинява на пазарния механизъм. Ако преобладаващата част от тях те не са конкурентни, пазарът ще “изхвърли” предприятието, което ги доставя. По този начин рискът се увеличава, но се гарантира, че стойността на вложените ресурси няма да бъде по-висока от оценката на потребителите за положителния ефект. Съответно няма опасност ресурсите да се изразходват неефективно. Такъв риск обаче е налице при организациите в обществена полза. Затова е необходимо гарантирането на прозрачност и периодична оценка на ефикасността и ефективността, за които бюджетиране допринася.

Според автора именно четирите характеристики, по които се различават формиранията в Табл. 1. от тези в Табл. 2., са ключови, за да се дефинира дейността на една организация като „бизнес“ (съгласно британския подход). Затова дори конкретен стопански субект да отговаря на характеристиките, посочени в Табл. 1., ако той има собственици и е предвидена възможност за разпределяне на печалба, не следва да се

категоризира като част от третия сектор. Счита се, че социалните предприятия в България следва да се регистрират не по реда на ЗЮЛНЦ, а като търговци – по реда на Търговския закон.

Въпросът, дали една организация следва да съществува под формата на организация в обществена полза, или на социално предприятие, е изключително съществен. Границата между тези два субекта в практиката често се размива. Най-вероятно е това да се наблюдава при субекти, които извършват стопанска дейност. Възможно е учредителите да самоидентифицират погрешно своята организация като такава с нестопанска цел. Ако в същото време са водени и от стремеж към финансова изгода, неминуемо ще подведат обществото и екипа си относно водещите си ценности. Така се изгражда организационна култура, която не съответства на алтруистичния характер на третия сектор.

#### **1.2.5. Предизвикателства пред дефинирането на ползата**

Освен самоопределянето на една организация като социално предприятие или като нестопанско формирование, съществува и друг въпрос, който е от съществено значение за целеполагането. Всички субекти в сектора са обединени на база на критерия за неформирание и неразпределяне на печалба. Така в една категория се оказват формирания, които се различават по своите ценности. Най-съществената подкласификация се основава на ключова тяхна характеристика – дали извършват своята дейност в частна, или в обществена полза.

Категоризирането на организации в частна или в обществена полза в България е въведено чрез ЗЮЛНЦ (2001). То създава условия за неясноти, тъй като в нормативните актове липсва еднозначна дефиниция. В Закона е регламентирано, че за организациите в частна полза не се прилага Глава III на Закона – Юридически лица с нестопанска цел за общественополезна дейност. Законодателят не дефинира частната полза, а механично отделя онези субекти,

които не попадат в обхвата на организациите в обществена полза. Понятието „обществена полза“ обаче има философско и социологическо съдържание, а не юридическо (Токушев, 2001).

Организациите в обществена полза са тези, които извършват дейност съгласно чл. 38 от ЗЮЛНЦ:

- развиване на гражданското общество, участие и доброто управление;
- развиване на духовни ценности, здравеопазване, образование, наука, култура, техника, технологии и физическа култура;
- подкрепа на деца, хора с увреждания, лица и общности в риск от социално изключване;
- защита на човешките права и околната среда;
- други цели, определени със закон.

Разпоредбите на ЗЮЛНЦ провокират няколко въпроса:

1. Възможно ли е да се приеме, че обществената и частната полза, неминуемо са елемент от целта, с която организацията се създава?
2. Ако се приеме, че естеството на ползата е част от целта, то кое определя първо организацията – целта или дейността си?
3. Възможно ли е да се приеме категорично, че дейността на организацията еднозначно определя нейната цел?
4. Ако не може да се приеме, че дейността определя целта, то кое е следва да бъде решаващо за категоризирането на организацията?
5. Допустимо ли е организация, извършваща дейност, регламентирана като общественополезна, да се самоопредели в частна полза съгласно чл. 18, ал. 1, т. 4 на ЗЮЛНЦ?

По първия и втория въпрос авторът счита, че организацията би следвало първо да определи какви цели желае да постигне и да

идентифицира заинтересованата страна от постигането им. От бенефициера<sup>7</sup> на позитивния ефект се определя дали ползата е частна, или е за обществото. Следователно, по третия въпрос се приема, че целта е тази, която определя дейностите, а не обратното. Съответно, дали организацията е в обществена, или в частна полза, не произтича от дейността ѝ, а се определя от учредителите.

Следва да се отбележи, че чл. 38 от ЗЮЛНЦ визира сфери на дейности – “развитие”, “защита”, “подкрепа”, но в същото време ги обвързва с конкретните бенефициери – деца, хора с увреждания, лица и общности в риск, околна среда. Включвайки заинтересованите страни, законодателят фактически препраща към целите.

Ако обаче като критерий за ползата се приложи дейността, а не целта, това означава, че не е възможно организация, извършваща обществено полезна дейност да съществува в частна полза, т.е. дейността се явява определяща за целта. Социалните предприятия (съгласно смисъла, възприет в контекста на настоящото изследване) например са организации, които извършват дейност с полза за обществото, но целта им е печалба (т.е. налице е едновременно частна и обществена полза).

Организациите имат възможността да се самоопределят в частна или обществена полза. Не е налице обаче прозрачност по отношение на това, дали се прилага контрол върху решението им. А също и на какъв етап – при регистрацията им от длъжностните лица по вписването, при проверки от приходните органи, при евентуални независими финансови одити и т.н.

Проблемът има по-дълбоки измерения, тъй като субектите имат различни стимули, когато се самоопределят. На първо място, при едни проекти са допустими кандидати в обществена полза, а при други – в частна. На второ място, необходимостта от прозрачност при организациите в

---

<sup>7</sup> В България често погрешно се използва *бенефициент* вместо *бенефициер* (Костова, 2006) за означаване на лицето, което получава изгода или се облагодетелства.

обществена полза е по-висока, съответно изискванията за отчетност и контрол са по-строги и т.н.

Основна разлика се наблюдава при ликвидирането на всеки от двата типа. При организациите в частна полза се допуска имуществото, което остава след удовлетворяване на кредиторите, да бъде придобито от лице, посочено в учредителните документи. При формиранията в обществена полза то се предава на общината по седалището. Тя, от своя страна, го предоставя на друго юридическо лице с нестопанска цел, чиито цели са най-близки до това на прекратилото дейността си.

Различните правила имат съществено значение за стратегическото планиране. При формиранията в частна полза е налична възможност за финансова изгода за конкретно лице. Ликвидирането на една организация в обществена полза не означава прекратяване на дейността, свързана с постигането на целите, които учредителите са установили. Наличното имущество продължава да се използва за постигането на позитивно социално въздействие в същата насока.

Възможно е обаче ръководството на организацията в обществена полза да не оценява достатъчно високо ефикасността и ефективността от дейността на други формирания. В този случай за него ще има стимул например да не придобива нетекущи активи, тъй като ресурсите няма да се използват целесъобразно след потенциална ликвидация. В дългосрочен план такъв подход ограничава инвестициите и има негативен ефект върху финансовата устойчивост. Така организацията сама ограничава социалното въздействие, защото не постига максимална ефикасност от своята дейност.

В България не са регламентирани ясни правила за дефинирането на обществена или частна полза. Практиката в международен мащаб е различна. По света се прилагат качествени и количествени критерии, които гарантират честното (*fair*) разпределение на ресурсите.

В САЩ например приходния орган (*Internal Revenue Service – IRS*) прилага конкретни процедури на количествени и качествени анализи, за да определи дали възникването на частна полза е инцидентно, или не. Така се установява дали е налице необходимост от отпадане на специалния режим на данъчно облекчение както за организацията, така и за донорите ѝ. Прилагането на критериите е изключително стриктно и отнемането на режима се среща често в практиката. Качественият анализ изследва дали облагодетелстването на конкретни лица е неизбежно и необходимо последствие, без което организацията не би могла да извършва своята общественополезна дейност. Количественият анализ определя дали ползата за определени частни лица е по-малка от обществената – колко лица са били облагодетелствани и какъв е размерът на финансовата изгода. Тези особености следва да бъдат стриктно съобразени от организацията както при дългосрочното, така и при краткосрочното планиране.

Разгледаните процедури следва да отговорят на въпроса: „Колко частна полза е твърде много?“ (Wagenmaker & Oberly, 2015). Авторът счита, че и в България е необходимо да се прилага аналогична форма на контрол по регистрацията и впоследствие спрямо организациите в обществена полза, при която да се прецени дали целите и дейността отговарят на самоопределянето (Токушев, 2001).

### **1.3. Рамка за приложение на бюджетни методики в оперативните организации в обществена полза**

#### **1.3.1. Роля на бюджетите в управлението на оперативните организации в обществена полза**

Като всеобхватен организационен процес (Hansen, Otley and Van Der Stede, 2003) с различни измерения, бюджетирането неминуемо се адаптира

с особеностите на всяко формирование. Затова е необходимо да се изследва организационно-административната рамка, в която се прилагат бюджетните методики в организациите в обществена полза.

Основната функция на бюджетирането се отнася до постигането на целите и реализирането на стратегията чрез планиране и контрол (Трифонов, 2004; Ross, 2007). В организациите в обществена полза целите задължително се поставят още на етапа на учредяването на формиранията. Те се подчиняват на ценностите на учредителите и са свързани с постигане на социално въздействие.

В частния сектор дефинирането на ценности, мисия и визия зависи от организационната култура. В известна степен, в третия, то е нормативно заложена необходимост. Поставянето на тези цели всъщност е първият етап от процеса на планиране в една организация, следван от определянето на стратегии в дългосрочен период и бюджетирането им на оперативно ниво в краткосрочен аспект (Drury, 2001). От такава гледна точка може да се твърди, че бюджетът е дълбоко внедрен в организационната култура в третия сектор, защото е естествена стъпка от реализирането на целите, с които всеки субект в него е създаден.

При осъществяването на дейността на организации бюджетирането изпълнява три основни задачи:

- трансформира дългосрочния план в годишна програма за работа;
- координира различните отдели в организацията, за да подсигури хармоничното им функциониране;
- комуникира плановете към бюджетните центрове на отговорност.

От една страна, бюджетирането е етап от краткосрочното планиране във всяка организация. От друга страна, чрез сравняването на целеви и отчетни данни и чрез анализа на отклоненията бюджетът се проявява като инструмент за контрол. Така бюджетирането изпълнява основната си функция по

управление на представянето, която често се реализира с отделни центрове за отговорност. В организациите в обществена полза резултатите се измерват чрез социалното въздействие. Оптималното финансово представяне е средство и предпоставка за постигане на целите.

От друга страна, специфична предпоставка за необходимостта от прилагане на бюджетирание в третия сектор е стремежът разликата между приходите и разходите както за определена дейност, така и на ниво организация, да бъде равен на нула. Той е аналогичен на стремежа към балансиран бюджет в публичния сектор<sup>8</sup>.

Търговските предприятия могат да допуснат отклонения от бюджетите си, които водят или до увеличение на печалбата (което дори се оценява като желан положителен ефект), или до реализиране на загуба. Постигането на нулев резултат от дейността обаче изисква висока степен на точност, която трудно може да бъде постигната без прецизно планиране. В случая класификацията на разходите на съответстващи и несъответстващи може да се приложи не за управление на финансовия резултат (Йосифова, 2007), а на социалното въздействие.

От друга страна, при неизпълнение на бюджета в посока дефицит, организациите в обществена полза разполагат с тесен кръг от източници за финансиране на отклонението (Панчева, 2009). Възможностите за привличане на парични средства са изследвани в последващото изложение. Ограниченията при тях утвърждават функцията на бюджета по отношение на управлението на ликвидността като водеща.

От трета страна – при неизпълнение в посока излишък, често се налага възстановяване на ресурсите на донора, т.е. налице са пропуснати възможности за постигане на по-високо качество и по-силно въздействие с

---

<sup>8</sup> Държавният бюджет е инструмент за провеждане на антициклична политика, която в зависимост от отклонението на потенциалния БВП от реалния понякога изисква реализиране на дефицит или излишък. Фискалната политика би могла да бъде насочена и към структурни реформи, които също да имат отражение върху бюджетното салдо. В контекста на алокативната функция на публичните финанси обаче водещ е приоритетът да се постигне баланс между разходите, свързани с предоставяните публични блага, и приходите, които са необходими за тяхното финансиране.



размера на неусвоените ресурси. Това обуславя неудовлетвореност при всички заинтересовани страни – както при финансиращия, така и при финансираните, а също и при крайните потребители. Налага се схващането, че колкото по-близък до нула е резултатът от определена дейност, толкова по-близо е организацията до постигане на целите си при възможно най-високо качество на доставените обществени блага.

Изброените по-горе фактори, предопределящи необходимостта от бюджетирание, се разглеждат като вътрешноприсъщи. Наблюдават се обаче и редица предпоставки, наложени „отвън“.

Наблюденията върху третия сектор извеждат на преден план факта, че вътрешна информация, която обикновено е конфиденциална в търговските дружества, при организациите в обществена полза често бива насочена към външни потребители (Пожаревска, 2008). Тази особеност е логично следствие от собствеността на ресурсите, която се явява обществена.

Когато организациите в обществена полза кандидатстват за определено финансиране например, те обикновено изготвят бюджет, който представя на донора как точно ще бъдат оползотворени предоставените ресурси. Дарителят невинаги се интересува от цялостната дейност на конкретния, представена иначе чрез елементите на годишния финансов отчет, а само от проекта, който той спонсорира.

Предоставянето на бюджет може дори да бъде задължително условие при кандидатстване за финансиране. В третия сектор той обикновено съдържа не само финансова информация, а и очакваното социално въздействие под формата на ключови индикатори на представянето.

Дарителят предоставя средства, за да постигне своя цел, която съвпада с тази на организацията. Споделянето на бюджета с него позволява оказването на външен контрол върху управлението на представянето. Дори представеният план да съдържа само финансови измерители, конкретната им алокация по позиции, в известна степен позволява качествена оценка на

проекта. Донорът предпочита да предостави средства на организацията, която ги е разпределила по начин, който е по-близък до приоритетите в собственото му виждане. От такава гледна точка бюджетът е елемент както на преговорите, така и част от формалния ангажимент на бенефициера. Той е критерий не само за постигането на очакваните резултати, но и за спазването на финансовите рамки.

Оповестяването на вътрешна информация пред външни потребители всъщност изпълнява една от основните функции на бюджета, поради която е въведен като практика и в публичния сектор – изграждането на доверие. По тази причина организации в обществена полза съставят периодични отчети по изпълнението на проекта и актуализират първоначалния си план съобразно настъпилите отклонения. По този начин бюджетът изпълнява и отчетна функция пред дарителя.

В обобщение може да се изведе твърдението, че несъставянето на бюджети в третия сектор значително би ограничило кръга на достъпни финансираня. В същото време планирането увеличава разходите на ресурси и намалява ефикасността, защото поглъща средства, които могат да бъдат насочени към постигането на целта. Авторът е предложил систематизирани аргументи за необходимостта от бюджетирание в Табл. 3.

*Таблица 3. Фактори, предопределящи необходимостта от бюджетирание в организациите в обществена полза*

Вътрешноприсъщи	Външни
Планирането е нормативно заложено при етапа на учредяване чрез дефинирането на цели и средства за постигането им.	Ограничените източници за привличане на средства предопределят като водещ приоритет на финансовия мениджмънт управлението на ликвидността чрез планирането на парични потоци и бюджетирание на резерви.

<p>Необходимо е управление на представянето, което да гарантира максимално социално въздействие чрез минимален разход на ресурси.</p>	<p>Вътрешната информация се потребява и от външни потребители, като бюджетът е не само етап от преговорите, но също количествен и качествен критерий за изпълнение.</p>
<p>Необходимо е прецизно финансово планиране, което цели нулев финансов резултат. Той е индикатор за точно изпълнение и високо качество на предоставяните обществени блага.</p>	<p>Предоставянето на бюджети на външни потребители ги ангажира в процеса по контрол, като се повишава прозрачността и доверието в организацията. Бюджетите изпълняват отчетна функция, тъй като се актуализират периодично пред дарителя.</p>

Източник: Таблицата е разработена от автора

Не е възможно прилагането на универсален подход за бюджетиране, подходящ за всички предприятия (Рупска, 2014). Затова особеностите на субектите в третия сектор и организацията на дейността им поражда не само необходимостта от бюджетиране, но и от прилагането на специфични модели. Чрез тях управлението на представянето следва да се насочи към постигането на възможно най-силно социално въздействие с най-малък разход на ресурси при запазване на устойчивостта на финансовото състояние.

### **1.3.2. Дейността на организацията – финансираща или оперативна, като особеност при бюджетното управление**

Емпиричните наблюдения свидетелстват, че нестопанските организации като цяло изпълняват две основни функции, на чиято база могат да бъдат класифицирани като финансиращи, оперативни и от смесен тип (Пожаревска, 2005а). Финансиращите разполагат със значителен ресурс от средства. Те изпълняват акумулираща функция, като набират средства, които впоследствие да финансират други организации. Възможно е да се

очертаят прилики между тях и частни предприятия, които аутсорсват дейности по своята политика за корпоративна социална отговорност.

Финансиращите организации също се стремят към позитивно социално въздействие, но оперативното изпълнение се възлага на други изпълнителни. Като дарител, те оказват контрол по изразходването на средствата и така гарантират постигането на социалната цел. Понякога те са международни организации, свързани с частни предприятия. В България такива са например фондациите: „Америка за България“, „Ситибанк“, „Метлайф“, „Чарлз Стюарт Мот“ и др. Авторът възприема, че финансовото планиране при тези формирания не е толкова комплицирано, тъй като включва основно преразпределяне на средства и контрол, а не оперативно изпълнение.

Оперативните организации са тези, които са ангажирани с реалните дейности по доставянето на публичните блага на потребителите. Такива формирания често разчитат на финансиращите за набирането на парични средства. Числеността на организациите от втория тип е значително по-висока от тази на първия. В България сред тях попадат редица организации, разгледани в труда, като: „Заедно в час“, „Джуниър Ачийвмънт България“, „Фабрика за идеи“, „Образование 5.0“, „Инициатива за финансова грамотност“ и др. При оперативните организации е необходим по-задълбочен анализ на финансовия мениджмънт в контекста на управлението на социалното въздействие.

### **1.3.3. Влияние на правната форма и организационната структура върху бюджетното управление и центровете на отговорност**

Управлението на всички организации с нестопанска цел следва да бъде съобразено с нормативните изисквания, регламентирани в ЗЮЛНЦ. От една страна, то зависи от вида на ползата, а от друга – от правната форма (фондация или сдружение) – Табл. 4.

Таблица 4. Управление на организациите с нестопанска цел

Организация	Минимален брой учредители	Върховен орган	Управителен орган
Сдружение в частна полза	Три лица	Общо събрание, участва всеки член, ако не е предвидено друго	Управителен съвет от три члена или управител
Сдружение в обществена полза	Седем дееспособни физически лица или Три юридически лица		
Фондация в частна полза	Едно лице (включително при смърт)	Допуска се да има само управителен орган; не е категорично уредено, зависи от волята на учредителя	Колективен или едноличен (например изпълнителен директор)
Фондация в обществена полза		Колективен (например управителен съвет); зависи от волята на учредителя, който може да има запазени права	

Източник: Таблица на автора, базирана върху разпоредбите на ЗЮЛНЦ

Видът на ползата има различен ефект върху регламентацията на организациите. При сдруженията той е спрямо учредителите, а при фондациите – спрямо върховния орган. Когато вторите са учредени в частна полза, е допустимо да няма върховен орган, т.е. стопанският субект може да се управлява дори еднолично – например от изпълнителен директор. При обществената полза обаче е налице изискване за двустепенно управление. В този случай върховен орган при фондациите често е управителният съвет, който при сдруженията се явява управителен орган.

Изискването, заложено от законодателя, за двустепенна йерархия при управлението на фондациите в обществена полза, е логически обосновано. То подпомага контрола и прозрачността, а съответно – и защитата на обществения интерес. При сдруженията е налице изискване за по-голям брой учредители, които заедно да определят нестопанската цел и да организират администрацията на формирането. При фондациите обаче учредителят не само решава тези въпроси еднолично, но би могъл да има и

запазени права. Организацията на управлението се предпоставя не само от правната форма, но и от неговата воля.

Специфична особеност за третия сектор е, че обикновено организациите в обществена полза работят с широк кръг от доброволци и *нешатни сътрудници*. Затова пък не е нетипично щатните длъжности да участват в стратегическото планиране, дори да не заемат висша ръководна позиция. Това е така, защото членовете на екипа често участват в различна степен или в администрацията на организацията, или в управлението на конкретни дейности и проекти<sup>9</sup>.

*Нешатните сътрудници* са асоциирани външни експерти за организацията, които са на разположение по извънтрудови правоотношения при необходимост. Доброволците полагат безвъзмезден труд, без да влизат в договорни отношения, а обичайно приемат да спазват определени правила и стандарти за работа и поведение.

В управителните съвети на фондациите в обществена полза могат да членуват утвърдени експерти в сферите на дейност на организациите или представители на дарителите им, които имат най-значителен принос за приходите. Така се гарантира както контрол по качеството на осъществяваните дейности, така и по изразходването на средства. С опита си от частния сектор представителите на големи компании допринасят за изграждането на капацитет.

Работата с широк кръг от доброволци и нешатни сътрудници поставя организациите от третия сектор в специфични обстоятелства. От една страна, ако се приложи класификацията на Закона за малките и средните предприятия – ЗМСП (1999), или дори на Закона за счетоводството<sup>10</sup> (2016),

---

<sup>9</sup> Такъв е например моделът на организациите в сферата на образованието в България, които работят с мрежи от щатни или нешатни сътрудници – учители/обучители, а те се координират от мениджърите на съответните дейности/проекти.

<sup>10</sup> Макар че се позовават на едни и същи критерии, двата закона имат различни разпоредби по отношение на класификацията на микро, малки, средни и големи предприятия. Законът за счетоводството може да се определи като по-„строг“, тъй като поставя по-ниски прагове на критериите.

организациите в третия сектор са преобладаващо микро- или малки от гледна точка на финансовия си капацитет. От друга страна, по отношение на човешките ресурси, с които разполагат, те често са близо до прага за средни.

Особеностите във връзка с несъответствието между обезпечеността с финансови и човешки ресурси имат отражение върху организацията на управлението и на дейността в третия сектор. Например, макар че формирането на центрове за отговорност е по-характерно за големите предприятия (Demski, 2008), авторът намира тази практика за подходяща в формированията в обществена полза. Това е така, защото високата обезпеченост с човешки ресурси предполага развита система за координация. Именно в такъв аспект създаването на центрове за отговорност има изключително широко приложение в третия сектор.

Концепцията за формирането на центрове за отговорност е проявление на тенденцията към децентрализация (Йонкова, 2008). Авторът възприема, че тя е подходяща в значителна степен за управлението в третия сектор, защото при него от ключово значение е „близостта“ с потребителите и дори включването им във вземането на решения.

Счита се обаче, че класическата класификация на центрoвете (Рупска, Орешаров и Кавалджиева, 2015) не е изцяло приложима в третия сектор. Тъй като не е налице производствен процес и организацията не цели финансова изгода, не се образуват такива на печалба и на разходи. Те могат да бъдат заменени с центрове на социално въздействие. Такива центрове ще генерират по-голямата част от разходите – тези, насочени към постигането целта. От такава гледна точка, децентрализацията има съществено значение за управлението както на финансите, така и на социалното въздействие. Чрез тях по-успешно се осъществява контрол по изпълнението на целите (Ламбовска, 2011).

В обобщение на твърденията по-горе авторът възприема, че в организациите в обществена полза ролята на бюджета като средство за комуникацията на целите и инструмент за координация са от изключителна важност. Функцията му да мотивира чрез стимули при постигане на целите обаче, има по-ограничено действие спрямо частния сектор. Това е така, защото за екипа приоритет е социалното въздействие, а не финансовата изгода.

#### **1.3.4. Влияние на ниската степен на рутинност при дейностите върху бюджетното управление на организациите в обществена полза**

В частния сектор обикновено се извършват дейности, които са в значителна степен рутинни (еднотипни и повтарящи се). Нерутинните се явяват по-редки случаи (Рупска, Орешаров и Кавалджиева, 2015). Според автора съществена специфика на организациите в обществена полза представлява тъкмо преобладаващият дял нееднотипни дейности, които се повтарят през по-голям интервал от време. Това произтича от нееднородността на различните проекти и инициативи през различните години. Те могат да се диференцират по редица различни параметри: цели; целеви групи; времетраене; размер на финансиране, процедура по отчитане и т.н.

Например организация в сферата на образованието осъществява редица проекти, с разнородни административни и оперативни дейности като:

- разработване на проектна концепция и определяне на ключови индикатори на представянето;
- бюджетиране на количествени и парични стойности за изпълнение на проекта;
- проучване на дадена компетентност;
- разработване на учебна програма;
- разработване на учебно съдържание и тематично разпределение;
- преподаване;



- оценка на удовлетвореността и постигнатия прогрес по отношение на очакваните резултати;
- оценка на ефикасността и ефективността на проекта и др.

Всяка от тях лесно се дефрагментира вторично. Проучването например включва: съставяне на въпросник, провеждане на анкети, анализ на резултати. Разработването на съдържание може да се състои от: кабинетно проучване, превод, адаптация, създаване на авторски текст, редакция, коректури, дизайн, предпечатна подготовка, отпечатване и т.н. Налице са и междинни дейности например дистрибуцията на създадените книжни тела до потребителите и т.н.

Дейности от подобно естество в България се извършват предимно от висшите учебни заведения, които са значително по-големи структури и разполагат с повече ресурси. Затова за разнородните дейности организациите често са зависими от външни фактори, тъй като не разполагат с капацитета да ги извършат изцяло самостоятелно.

Ниската степен на рутинност обуславя необходимост от съставянето на значителен брой бюджети, характеризиращи се с минимална повтораемост (само по някои от позициите), за разлика от останалите предприятия. Такъв тип бюджетиране изисква значителен обем от информация. Тя се набавя от външни източници, защото организацията разчита на подизпълнители.

### **1.3.5. Влияние на външната среда при съставянето на бюджети в оперативните организации в обществена полза**

Друга съществена особеност на формирования в обществена полза е *произходът* на бюджета. Докато при повечето предприятия в частния сектор се наблюдават бюджети, наложени *отгоре-надолу* или *отдолу-нагоре* (или *паралелно*), то в третия сектор те могат да се разделят на съставени *вътре* в

организацията и наложени *отвън*. Има два подхода за осигуряване на финансиране при организациите в обществена полза.

При първия инициативата произтича от организацията. Разработва се проект, за който се идентифицира подходящ източник на финансиране. В този случай е налице известна свобода по отношение на целите, дейностите и размера на необходимите средства. При такъв подход обаче е значително по-трудно да се осигури финансиране, а често се налага и преработване на концепцията съобразно преговорите с дарителя.

Във втория инициативата произтича от финансиращата страна. Донорът има предварителна концепция с цели, дейности и планиран общ размер на разходите. Той може да се обърне към конкретни организации или да открие процедура за кандидатстване за финансиране. В този случай потенциалният бенефициер има много по-ниска степен на независимост, защото се налага да се съобрази с външни изисквания по зададени предварителни критерии и параметри.

И двете хипотези изправят организациите пред неблагоприятни обстоятелства. В първия случай те срещат затруднения при осигуряването на финансиране. Във втория случай е необходимо да се съобразят с цели, които е възможно да не съответстват изцяло на собствените им. По тази причина, авторът счита, че докато обичайната дейност при търговските дружества е в по-висока степен обвързана с постигането на стратегическите им цели, то третият сектор следва да въведе такава организация, че всеки отделен проект да бъде ориентиран към постигането на дългосрочния план.

Допълнителен негатив на съобразяването на бюджетите с външни организации се проявява, ако е налице ограничение за прехвърляне на средства между различните бюджетни позиции. Дори такова да е позволено, обикновено е определен допустим размер на подобни трансфери, като се налага аргументирането им. Възможно е по едно перо да се наблюдава отклонение в посока намаление, от което да се реализира излишък от

средства. Той обаче невинаги може да бъде насочен към друго, при което отклонението е в посока увеличение и се наблюдава дефицит. Тази особеност значително намалява *гъвкавостта* на бюджетирането в третия сектор.

### **1.3.6. Периодичност на съставяне на бюджети в оперативните организации в обществена полза**

Нерутинните дейности и произходът на бюджета имат съществен ефект върху периодичността на бюджетиране в оперативните организации в обществена полза. В публичния сектор тя се определя от нормативни актове, а в частния – предприятията имат свобода да изберат между различни практики, които са се утвърдили като оптимални спрямо условията на вътрешната и външната среда. Обикновено в търговските дружества се избира една или съчетание от изброените по-долу възможности:

- един бюджет за период от дванадесет месеца (който често съвпада с отчетния);
- четири бюджета за тримесечни периоди (особено ако са публични акционерни дружества, тъй като отново е налице съвпадение с отчетен период);
- дванадесет бюджета на месечна база;
- тринадесет бюджета за четириседмични периоди.

Дори организациите в обществена полза да възприемат традиционен подход – бюджетиране на годишна база, той също се влияе от различни специфични фактори. В образованието по-подходящ период например е от септември до август или от юли до юни, който е по-близък до учебната и академичната година, но не съвпада с отчетния (от януари до декември). Не

може да се пренебрегне и времетраенето на проекта. Възможно е например той да не съответства нито с възприетия период на планиране, нито с отчетния.

В третия сектор често се налага и непредвидено бюджетиране – ако външна организация изиска оферта по определен проект или ако бъде открита процедура за кандидатстване, която не е предварително известна. В известна степен бюджетирането на такава дейност е сходно с калкулирането на поръчки (Йонкова, Орешаров и Рупска, 2010), но е по-сложно и всеобхватно, защото е свързано с определянето на цели, на индикатори за измерване на представянето, на центрове на отговорност и т.н.

### **1.3.7. Регламентираната и стопанската дейност в системата от оперативни бюджети**

Планирането на приходите от продажби е основен етап при корпоративното бюджетиране. В третия сектор такъв е планирането на набиране на финансираня от дарители по регламентираната дейност<sup>11</sup>. То обаче не е аналогично на бюджетирането на приходи от продажби.

В организациите в обществена полза е възможно е да се реализират приходи от продажби на клиенти, ако организацията осъществява стопанска дейност. Регламентираната е специфична и присъща за сектора, а стопанската се осъществява по начин, сходен с този в частния сектор. При втората обаче е необходимо да се спази изискването за *допълнителност*, което предполага предварително планиране.

---

<sup>11</sup> За дейността, която извършват организациите в обществена полза, свързана с постигането на нестопанската цел, са утвърдени различни понятия. Във всяко от тях се визират различни нейни аспекти. Тя се нарича регламентирана (спрямо ЗЮЛНЦ и учредителните документи), нестопанска (не формира финансов резултат), присъща или основна (допринася за постигането на социалната цел) и др. Поради различните характеристики, върху които акцентират тези понятия, всяко от тях се характеризира с различна степен на точност (съответно неточност). При тях обаче не се наблюдава противоречие, а значението им е ясно дефинирано в съответния контекст и се допълват едно друго. По тази причина авторът прилага синонимната им употреба.

Стопанската дейност има няколко съществени ефекта върху финансовия мениджмънт във формиранията от третия сектор. На първо място, реализираната печалба<sup>12</sup> се явява източник на собствени средства, чрез които се повишава финансовата автономност. На второ, стопанската дейност значително разширява кръга от източници за финансиране. Трето, от нея се генерират парични потоци, които повишават способността да се посрещат текущи задължения (т.е. допринасят за подобряването на ликвидността). Може да се приеме, че осъществяването на стопанска дейност в значителна степен благоприятства финансовото управление.

Към стопанската дейност са въведени три кумулативни изисквания – да бъде свързана с предмета на основа дейност, да бъде допълнителна и приходите от нея да се използват за постигането на целта. Авторът счита, че спазването на всяко от тях следва да бъде заложено още на етапа на планиране. Нарушаването им крие различни рискове, сред които водещ е третирането на организацията в търговец.

Според автора обаче е наложително изискването за *допълнителност* да бъде по-категорично и ясно дефинирано в нормативната уредба. Това се обуславя от необходимостта при планирането на стопанската дейност да се съобрази изборът на субективен критерий за нейната *допълнителност*. От своя страна, това предопределя последователността на бюджетиране спрямо регламентираната дейност.

Едновременното наличие на регламентирана и на стопанска дейност поражда необходимостта те да се бюджетираат поотделно (също както и се отчитат) при спазването на различни принципи. Планирането на втората не представлява интерес за настоящото изследване, тъй като при него се прилагат общоприети практики, утвърдени в частния сектор.

---

<sup>12</sup> Положителен финансов резултат не се разпределя под формата на дивиденди между учредителите или ръководството. Той се използва за постигане на целта или временно се формират резерви.

Съществена разлика възниква вследствие на факта, че организацията допринася за постигането на целите си чрез стопанската дейност. Затова и при нея се залагат индикатори за измерване на постигнатото социално въздействие. Този аспект на бюджетирането ѝ се проявява като аналогичен на регламентираната.

При планирането на регламентираната дейност се наблюдават специфични особености. Например не се съставя бюджет за приходите от продажби, а за тези от финансираня. Те могат да бъдат детайлизирани по вид – целеви и нецелеви, и/или източник – частния или публичния сектор. Вместо бюджет за производството може да се състави бюджет за доставки на обществени блага.

Но тези обществени блага обикновено се доставят в рамките на отделни проекти и/или дейности, които са самостоятелно бюджетираны. Именно в тях следва да бъдат заложени и индикатори за оценка на социалното въздействие.

В случая се обособява допълнително ниво на планиране, представено в разработената от автора Фиг. 2. Поради нерутиността на дейностите е подходящо бюджетирането на преките трудови и преките материални разходи да се осъществи на това допълнително ниво – проект или дейност, а в бюджета за доставки на обществени блага да попаднат в обобщен вид. В известна степен въвеждането на още едно ниво усложнява системата от оперативни бюджети в третия сектор.

*Фигура 2. Нива на обобщаване на бюджетните данни в третия сектор*



Източник: Фигура на автора

Планирането на приходите от финансираня и на разходите са разгледани подробно в последващото изложение поради особеностите, характерни за сектора и във връзка с максимизирането на ефикасността.

### 1.3.8. Източници на средства и управление на ликвидността в организациите в обществена полза

Първият източник на средства, който хронологично възниква за фондациите, е дарението от учредителя. Такива организации могат да се образуват по инициатива на меценати или утвърдени компании, които осигуряват значителни ресурси за определена кауза (т.е. формира се

образуване, по-близко до финансиращия тип). А също и от доброволци, които даряват ограничена сума, но така поемат личен ангажимент да допринасят с труда си за социалната цел (т.е. формира се образуване, по-близко до оперативния тип), като не е изключено и съчетание от двата подхода.

Втори източник на средства са индивидуалните донори (физически или юридически лица), които със създаването на организацията посвещават усилията си на нейното развитие, за да допринесат за постигането на целта. При сдруженията този източник хронологично се явява първи.

Често първите дарители са членове на върховния или управителния орган, като материалният им принос е по-незначителен спрямо стремежа за утвърждаването на формирането и привличането на други донори и доброволци. След етапа на създаване на една оперативна организация се утвърждават няколко основни източника на финансиране.

**Нецелеве финансираня** – дарения, които се предоставят на организацията без условия, така че тя сама може да избере подход, по който да ги изразходи, за да постигне своите цели. Такива са членският внос, който могат да заплащат членовете в сдруженията или например участващите в управителните органи на фондациите. Нецелеве финансираня се набират и чрез други подходи: периодични или постоянни дарителски акции с призови в уебсайтове, есемес (SMS) кампании и др. Обикновено такива се осигуряват предимно от физически лица. Средният размер на дарението е нисък, така че се разчита на по-висок брой ангажирани лица. Недостатък е, че някои от тях (например внасянето на годишен членски внос) се случват еднократно в определен период, което повлиява негативно ликвидността.

**Финансираня под условия от частния сектор и от други организации с нестопанска цел** – по света формиранята с обществена цел в значителна степен осигуряват ресурсите си чрез различни компании от частния сектор. В България тази практика не е разпространена в толкова



голяма степен и е характерна само за по-големите организации. Средствата, които се предоставят на организации в обществена полза, са заложи в бюджета за корпоративна социална отговорност на компаниите. С тях се финансират два типа проекти. На първо място са дейности, които търговските предприятия планират да реализират и за които търсят изпълнител. На второ място – проекти, които оперативните организации в обществена полза са разработили концептуално и за които се стремят да осигурят финансиране. И в двата случая изпълнението на планираните дейности е условие за предоставянето на ресурси.

**Осъществяването на стопанска дейност** в значителна степен подпомага повишаването на финансовата устойчивост и подобряването на ликвидността на организациите от третия сектор. Това е така, защото източниците на ресурси за организациите в обществена полза са по-ограничени, а тя осигурява собствени средства, които допринасят за автономността на организацията от нейните дарители. Допълнителен позитив от осъществяването на стопанска дейност е намаляването на „тежестта“ на разходите за периода.

**Финансираня от публичния сектор** – по света публичният сектор е традиционен дарител на организациите в обществена полза. Държавното управление реализира своята социална политика спрямо различни онеправдани и нуждаещи се групи, като често разчита на тъкмо на тези субекти за оперативното изпълнение на определени дейности. Те се включват и в подобряването на управлението и създаването на политики (Шабани, Алексиева и Величкова, 2014). Възможностите за финансиране от публичния сектор са систематизирани в Табл. 5.

Таблица 5. Финансиране на третия сектор от публичния сектор

	Субсидии	Грантово финансиране	Възлагане
Цел	Институционална подкрепа на субсидираните организации	Изпълнение на държавна политика или програма на финансиращия орган чрез постигане на конкретни резултати	Производство на стоки/ Предоставяне на услуги
Основни критерии за избор на съответния механизъм	Исторически причини; представителност на организацията и др.	Събиране на най-добри идеи и предложения за постигане на съответната държавна политика	Постигане на най-високо качество на най-ниска цена на съответната услуга

Източник: Български център за нестопанско право

Организациите се финансират с публични ресурси и като участват в **грантови схеми на оперативни програми**, съфинансирани от Европейския съюз.

С оглед анализа на източниците на приходи се извежда твърдението, че силен негативен ефект от неосъществяването на стопанска дейност се наблюдава по отношение на диверсификацията на източниците на финансиране. Това се отнася както за частния сектор (например изгубват се маркетингови бюджети), така и за публичния (например губи се възможност за изпълнение на обществени поръчки).

Организациите в обществена полза разполагат с много ограничен кръг от алтернативни възможности за привличане на средства. **Банковите заеми** не са често използван източник по няколко причини. Първо, в частния сектор разходът за лихва е оправдан, защото заемът е необходим или за инвестиционна цел, или за оборотни средства. И в двата случая предприятието получава доходност, която надвишава лихвата. В организациите в обществена полза не се получава доходност, а лихвата се явява загуба на социално въздействие. Второ, кредитоспособността на

оперативните организации в сектора не е висока. Те обикновено са микро- и малки формирования. Не разполагат с нетекущи активи със значителна стойност, които да послужат като обезпечение. Обикновено печалбата (ако такава въобще е налице) е в ограничен размер.

**Факторингът** също не е приложим в третия сектор, тъй като повечето от вземанията са по договори за дарения, а не по фактури за доставки от стопанската дейност. **Емитирането на облигации и акции** е невъзможно и т.н.

Ограниченият кръг от възможности за привличане на средства има силно негативно влияние върху управлението на ликвидността в третия сектор. Това обстоятелство се утежнява, защото разгледаните по-горе източници често предвиждат неблагоприятни схеми за разплащане. Възможно е да се наложи организацията да финансира изпълнението със собствени средства (например при обществените поръчки) и едва тогава да получи плащане. Относително аналогичен е ефектът, ако авансовото плащане например не е достатъчно да покрие разходите до междинното (или междинното – до окончателното).

Обикновено окончателното плащане постъпва на значително по-късен етап от приключването на оперативните дейности по проекта. Това е така, защото организацията се нуждае от време да подготви всички отчетни документи, а дарителят – да ги разгледа и одобри. В този интервал е вероятно да възникне необходимост от предоставяне на допълнителна информация, обосновка на отклонения и др.

Особеностите, свързани с източниците на финансиране и схемите за плащания, създават предпоставки за възникване на проблеми при управлението на ликвидността. От такава гледна точка бюджетирането на паричните потоци е от изключителна важност. В допълнение авторът счита, че е възможно прилагането на допълнителни модели за планиране, които да допринесат за способността за посрещане на текущи задължения.

### **1.3.9. Бюджетно управление на разходите в оперативните организации в обществена полза**

Бюджетирането има ключова роля при управлението на разходите във всяка организация. По-голямата част от плановете в системата на оперативните бюджети са свързани именно с тях. Тъй като организациите в третия сектор извършват дейност в сферата на услугите, **преките материални разходи** са ограничени. Тази особеност е предопределена и от друг фактор – част от даренията не са в парична форма, а в материална (*in kind contribution*).

Основното вложение в дейността на организациите в обществена полза е на трудови ресурси. Това обстоятелство обаче не повишава **преките трудови разходи**. Условието за организациите са благоприятни по няколко причини. На първо място, работата с доброволци, намалява значително разходите както за възнаграждения, така и за осигурителни вноски.

На второ място, изграждането на мрежа от нещатни сътрудници има сходен ефект. Те не полагат безвъзмезден труд, но са ангажирани само при необходимост, т.е. не е налице ангажимент за регулярно изплащане на възнаграждения. Отговорностите между тях и организациите се регламентират чрез Закона за задълженията и договорите (1950), а не чрез Кодекса на труда (1986), тъй като са свързани с извършването на определена задача, а не с работно място и работно време. В допълнение, нещатните сътрудници полагат труд по извънтрудови правоотношения. Съгласно чл. 29, ал. 1, т. 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (2007) те имат право на нормативно признати разходи в размер на 25% от получения доход. Нещатните сътрудници не подлежат и на осигуряване за всички рискове. Като резултат, вследствие на работата с доброволци и нещатни сътрудници, разходите за труд в организациите в обществена полза са значително по-ниски, а гъвкавостта – много по-висока.

Специфична особеност на третия сектор се наблюдава и по отношение на планирането на **разходите за продажби**. При стопанската дейност те са идентични с тези в частния сектор. При регламентираната обаче по-правилно е да се разглеждат **разходи за набиране на финансираня**<sup>13</sup> (Stillman et al, 2000). Те могат да бъдат преки – при набиране на целеви финансираня, например, кампания за конкретен проект или дейност. А също и непреки – при нецелево финансиране. При него организацията впоследствие преценява сама по какъв начин да насочи средствата към постигането на своите цели.

В заключение може да се обобщи, че бюджетирането в организациите в обществена полза се осъществява при редица особености, характерни за тяхната дейност. Те включват:

- нерутинни дейности;
- изискване стопанската дейност да бъде *допълнителна*;
- несъразмерната осигуреност с човешки ресурси спрямо тази с финансови;
- налагането на бюджети *отвън* и необходимостта от извънредно планиране на проекти, чието осъществяване не е предвидено;
- високата степен на зависимост от подизпълнители и други външни фактори;
- несъвпадението на продължителността на проекта с бюджетния период за организацията и/или отчетния период;
- липсата на гъвкавост поради невъзможността да се прехвърлят разходи по проекти от една бюджетна позиция в друга;
- ограничените източници за финансиране, неблагоприятните схеми за плащания и затрудненията при управлението на ликвидността;

---

<sup>13</sup> *Fundraising costs.*

- наличието на несигурност при годишното планиране вследствие на мащабни проекти, които са в процес на преговори;
- необходимостта от измерването на представянето не чрез финансови показатели, а чрез други индикатори и др.

#### **1.4. Изводи и обобщения**

Първата глава от настоящия труд представя същността и развитието на бюджетната практика. От гледна точка на управлението то се разглежда в контекста на реализирането на стратегическите цели на организацията. В организациите в обществена полза всъщност стратегическото планиране започва още на етапа на учредяване. При него се определят цели, средства за постигането им и предмет на допълнителна дейност, които се вписват при регистрацията на организацията.

Поставянето на цели е отправна точка и базисен етап при планирането. От своя страна, то е взаимосвързано с бюджетирането, доколкото съставените планове служат като основа за обвързването на желаните резултати с наличните ресурси в бюджета.

Целите се обуславят от ценностите и организационната култура на формиранията в обществена полза. Тези субекти осъществяват своята дейност функционират в т.нар. трети сектор, който има специфично място спрямо частния и публичния. Той се явява алтернативен доставчик на блага, за удовлетворяване на обществените потребности.

В третия сектор не се цели финансова изгода, а постигането на социално въздействие. Това е така, защото водещата ценност е алтруизмът. Той се проявява под формата на дарителство и доброволчество. Именно алтруизмът е определящ за стратегическото планиране при организациите в обществена полза, което намира изражение и в поставените бюджетни цели.

Стремежът към социално въздействие обуславя необходимостта от определяне на специфични ключови индикатори на представянето.

Бюджетирането в организациите в обществена полза е повлияно и от друг елемент на организационната култура – отговорността пред обществото. На първо място, планирането трябва да гарантира, че изразходването на ресурси ще бъде ефикасно. На второ – че ще се постигнат ефективни резултати по отношение на социалното въздействие. Поради общественя интерес управлението следва да бъде прозрачно.

Не е възможно прилагането на универсален модел на финансово управление, подходящ за всички организации. Необходимо е да се изследват организационно-административната рамка, особеностите, ограниченията и проблемите във формиранията. Те следва да се използват като отправна точка при надграждането на бюджетните методики.

## **ГЛАВА ВТОРА: БЮДЖЕТЪТ КАТО ИНСТРУМЕНТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ФИНАНСОВОТО ПРЕДСТАВЯНЕ И НА СОЦИАЛНОТО ВЪЗДЕЙСТВИЕ В ОПЕРАТИВНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ В ОБЩЕСТВЕНА ПОЛЗА**

### **2.1. Ефикасността като основен измерител за финансовото представяне на организациите в обществена полза**

#### **2.1.1. Ефикасност, ефективност и прозрачност като приоритети при управлението на организациите в обществена полза**

Като алтернативен доставчик на публични блага организациите в обществена полза са по-ефективни и по-ефикасни (постигат по-добри резултати с по-малко ресурси) спрямо държавните структури (McCoskey, 2005). Същевременно отговорността към обществото е основен елемент на организационната култура в третия сектор. Докато капиталът на търговските дружества изразява задължение към собствениците им, то при организациите в обществена полза може да се възприеме, че собственик е обществото и съответно дългът е към него. Затова ключов въпрос за дейността на формированията в третия сектор е как изразходват своите ресурси (Human and Dearden, 1998).

Основна функция на управителните органи на разглежданите субекти е не да извличат лична изгода, а да контролират дейността, за да осигурят ефикасност, ефективност и прозрачност. Чрез тях се гарантира защитата на обществения интерес. Като инструмент на финансовия мениджмънт бюджетът служи за контрол върху разходите и повишаване на ефикасността. Същевременно той се и проявява като средство за оценка на ефективността (Carlan, 2006) по отношение на постигнатите цели, насочени към позитивна социална промяна.

Разгледаните обстоятелства предопределят високата отговорност за целесъобразно изразходване на средствата, които са под управление на тези субекти, но спрямо бенефициера и целта на разпределяне се явяват



обществени. В последните години ресурсите, с които те разполагат, се увеличават. От такава гледна точка въпросът за анализа и оценката на дейността им става все по-значим. Той е предмет на редица разработки в световен план (Neamtan, 2003; Bielefeld, 2003; Пожаревска 2005а, 2008; Cannon, 2013).

### **2.1.2. Ефикасността като критерий за оценка на дейността на организациите в обществена полза**

Предвид функциите на третия сектор изследването на ефикасността му неминуемо се осъществява чрез паралел спрямо публичния. Бенефициер от дейността на субектите в него е обществото. За да вземат решение към коя организация да насочат своите ресурси, дарителите се интересуват от това, коя от тях ще ги оползотвори най-добре. Броят на субектите в третия сектор нараства и конкуренцията се повишава. Затова всяка организация се стреми да постигне максимални ефикасност и ефективност. Така не само реализира собствените си цели, но привлича и финансиране, от което зависи оцеляването ѝ на конкурентния пазар. Този стремеж в условията на конкуренция се възприема като една от причините за по-същественото социално въздействие на третия сектор спрямо публичния.

Сред най-симплифицираните и разпространени модели за оценка на ефикасността на организациите в обществена полза е определянето на дела на общите разходи, или т.нар. *overhead costs* (Hager and Flack, 2004). При търговците обемът им има значение за финансовия резултат на предприятието и съответно предизвиква най-силен интерес за управлението и инвеститорите (Петрова, 2013). При организациите от третия сектор бенефициер е цялото или значителна част от обществото, т.е. обхватът на заинтересованите лица е много по-широк. Затова авторът приема, че поради обществения интерес анализът на тази категория разходи е с дори по-висок приоритет в третия сектор спрямо частния.

Макар в международен план от теоретична гледна точка да е налице относителен консенсус за значението на общите разходи (*overhead costs*), в практиката на организациите в обществена полза не е постигнато толкова единодушие. Разпространени са както мнения, че те включват едновременно и административните разходи, и разходите за продажби<sup>14</sup>, така и разбирания, според които в обхвата им попадат само първите, но не и вторите (Световна асоциация на неправителствените организации, 2005). Може да се твърди, че една от причините за несъответствието е фактът, че организациите в обществена полза нямат типичната за производствените (а понякога дори и за непроизводствените) предприятия дейност. Според авторът е необходима конкретна дефиниция за този вид разходи в контекста на изследването. За целта условно може да се приеме, че дейностите, които са пряко свързани с постигането на социално въздействие, са аналогични на производството в предприятията.

Според класификацията на разходите в обхвата на непроизводствените попадат тези по: пласмент, продажби, маркетинг, изследователска и развойна дейност, администрация и управление и следпродажбени разходи. Част от тях (пласмент, изследователска дейност и т.н.) в дейността на организациите в обществена полза обаче допринасят за постигането на целите им. Авторът условно приема, че *разходи за продукта* в тези организации са *разходи за целта* – пряко или непряко допринасят за постигането на заложените цели и не са свързани с функционирането на самата организация като стопански субект. Съответно може да се приеме, че разходите, които се визират като общи (*overhead*) при тези субекти, следва да съответстват на *разходи за периода* – за продажби и администрация.

Подходът за оценка на ефикасността може да се ограничи до оповестяването на дял на разходите за периода – (1) и (2).

---

<sup>14</sup> Както е отбелязано в Първа глава, може да се възприеме, че в третия сектор разходите за продажби в нестопанската дейност се явяват разходи за набиране на финансиране (*fundraising costs*).

$$OC_{OSV} = TC_{OSV} - GC_{OSV} \quad (1), \text{ където}$$

$OC_{OSV}$  (Overhead costs of OSV) – Разходи за периода на организацията в обществена полза;

$TC_{OSV}$  – Общи разходи на организацията в обществена полза;

$GC_{OSV}$  (Goal Cost of OSV) – Разходи за целта в организацията в обществена полза.

$$R_{OC} = OC_{OSV}/TC_{OSV} \quad (2), \text{ където}$$

$R_{OC}$  (Ratio of overhead costs) – относителен дял на разходите за периода.

В модела не е заложено изчисляването на самата ефикасност, но по презумпция се възприема, че тя е в обратна зависимост от дела на размера на разходите за периода спрямо общите разходи. Това означава, че колкото по-висока е стойността на показателят  $R_{OC}$ , толкова по-неефикасно организацията управлява своите финанси, защото по-малка част от ресурсите се насочват към целта, с която тя е учредена – формула (3).

$$E_{OSV} = 1/R_{OC} \quad (3), \text{ където}$$

$E_{OSV}$  (Efficiency of OSV) – ефикасност на организацията в обществена полза

Съответно делът на разходите за целта ( $R_{GC}$ ) е изражение на това, каква част от средствата се изразходва по предназначението, с което дарителите ги осигуряват (например при дарени 100 лв., 90 лв. достигат крайния бенефициер).

Липсва обаче утвърдено разбиране какъв процент разходи за периода е приемлив. Според някои средната стойност е около 20% и такава е желателна, а над 35% е неприемлива (Hager and Flack, 2004; World Association of Non-Governmental Organizations, 2005). Според други,

допустими са едва 10% разходи за периода (Gibbs, Kuby and Fumo, 1999). В определени проекти предварително е заложено ограничение, което обикновено варира между 10% и 20%.

Важно е да се подчертае, че ключово значение имат видът на организацията – финансираща или оперативна, и нейната големина. При равни други условия се предполага, че финансиращите и по-големите формирания (които оперират с повече средства) се характеризират с по-нисък дял на разходите за периода. При първите това се дължи на по-еднородната дейност, а при вторите – на по-високата база за разпределяне на постоянните разходи.

Липсата на единодушие възпрепятства частните лица да изградят обективно становище за действително необходимото равнище, което обезпечава съществуването на една организация в обществена полза. В същото време прилагането на такъв модел като критерий е относително лесно, тъй като се постига съпоставимост между различните организации. Именно затова той е предпочитан тъкмо от индивидуалните донори, които представляват частни лица, даряват малки суми и нямат икономическа експертиза, чрез която да извършат по-прецизна оценка.

Моделът за оценка на ефикасността чрез дела на разходите за периода обаче има два ключови недостатъка:

- разглежда единствено вложението на ресурси – каква част от разходите се насочва към постигане на социално въздействие, но не измерва какви са действително постигнатите резултати с привлечените средства;
- мотивира организациите да оповестят възможно най-нисък процент разходи за периода, за да привлекат повече донори, като предпоставя риск от невярно представяне на финансовата информация.

## 2.2. Индикатори за измерване на социалното въздействие

### 2.2.1. Оперативните резултати от дейността като измерител на социалното въздействие

Въпросът, каква част от разходите се използва за постигането на целта, не дава пълна представа за целесъобразното оползотворяване на ресурсите. Това е така, защото е възможно заложените резултати да не допринасят в максимална степен за желаното социално въздействие. Т.е. една организация да използва значителен размер от полученото финансиране за своята дейност, но чрез нея да не постига своята цел.

В известна степен организациите в обществена полза работят при пазарен принцип (конкурират се за финансиране). Затова набирането на приходи е свързано с оценката на социалното им въздействие върху средата. Ако резултатите не са удовлетворяващи, те не биха получавали средствата, с които да извършват дейността си. Това означава, че при висока степен на информираност на дарителите добрите икономически резултати съвсем закономерно биха могли да предположат постигането на положително социално въздействие.

За да вземат решение към коя организация в обществена полза да насочат финансирането си, донорите се интересуват от това, коя от тях ще постигне най-високи резултати. Измерването на социалното въздействие (Sawhill and Williamson, 2001) на третия сектор се осъществява чрез различни ключови индикатори на представянето – КИП (*KPIs – key performance indicators*).

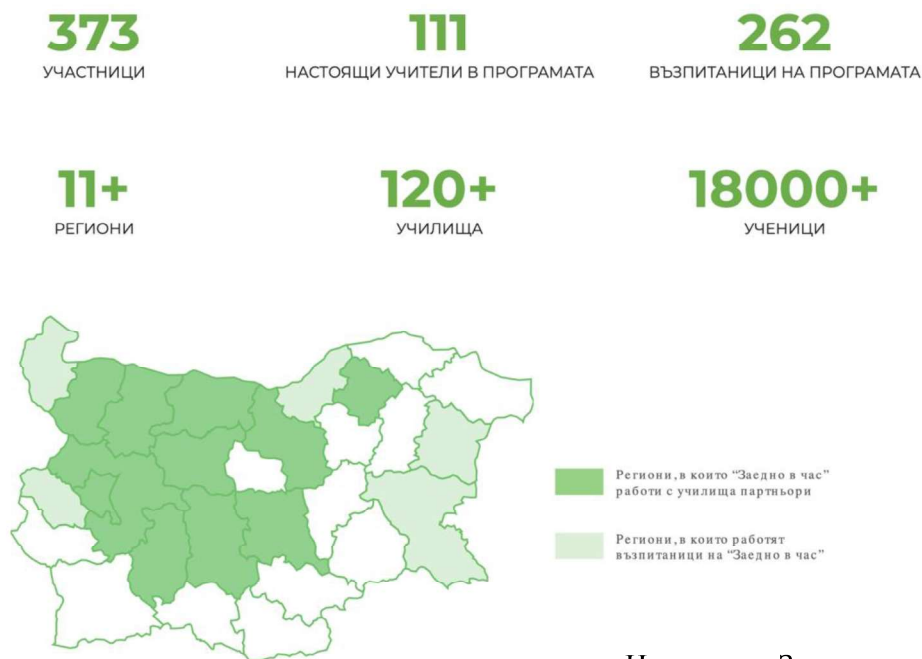
Тези индикатори могат да бъдат количествени или качествени:

- брой на проведени събития;
- брой на участници в събитията;
- брой на населени места (или области), в които са проведени събитията;
- удовлетвореност от участие в събитията;
- склонност на участниците да се включат отново в инициативи и др.;
- склонност на участниците да препоръчат събитията на свои близки; и др.

Подобни КИП са особено подходящи за работещите в сферата на образованието. От емпиричните наблюдения в нея се установява, че организации в обществена полза са възприели да оповестяват информация за социалното въздействие, което постигат чрез своята дейност.

В България такава е практиката например на фондация „Заедно в час“, фондация „Джуниър Ачийвмънт България“ и сдружение „Фабрика за идеи“. Избраните фондации са две от водещите организации в обществена полза в сферата на образованието в България. В уебсайта си фондация „Заедно в час“ е предвидила секция „Въздействие“. В нея във формат на инфографики е оповестена информация за приноса на организацията към положителната социална промяна (Фиг. 3).

Фигура 3. Социално въздействие на фондация „Заедно в час“



Източник: „Заедно в час“<sup>15</sup>

Аналогична информация е представена и от фондация „Джуниър Ачийвмънт България“ в отчета за дейността на организацията за 2016/2017 учебна година (Фиг. 4).

<sup>15</sup> Инфографиката е оповестена на <https://zaednovchas.bg/influence/>, последно достъпване на 15.03.2019 г.

Фиг. 4. Социално въздействие на фондация „Джуниър Ачийвмънт България“



Източник: „Джуниър Ачийвмънт България“<sup>16</sup>

Наблюденията извеждат проблема, че представените числови стойности не са съпоставими. „Заедно в час“ са посочили 111 учители в програмата, но са пояснили, че те в момента са действащи. При „Джуниър Ачийвмънт България“ числото е 2146 (близо 20 пъти по-високо). В същото време при броя на учениците не се наблюдава такова отклонение – при „Джуниър Ачийвмънт България“ индикаторът е едва с 36% по-висок. Ако използваме тези данни, за да измерим междинен показател – по колко ученици се падат на учител, при „Заедно в час“ те са 162,2, а при „Джуниър Ачийвмънт“ – 11,4, т.е. разлика от 14,2 пъти. Тя предполага, че организациите използват различни механизми за измерванията си. При останалите данни за всяка от тях няма пряк аналог, по който те да бъдат съпоставени.

По-същественният проблем е, че при така представени резултати всъщност липсва информация за реалното социалното въздействие. Броят на участниците в проекти и инициативи на всяка от организациите сам по себе си не може да измери ефекта от това участие и позитивните промени,

<sup>16</sup> Инфографиката е публично оповестена в годишния отчет на фондация „Джуниър Ачийвмънт България“ за 2016/2017 г. на уебсайта на организацията на адрес [https://www.jabulgaria.org/page/about\\_us/godishni\\_otcheti](https://www.jabulgaria.org/page/about_us/godishni_otcheti), последно достъпена на 15.03.2019 г.

до които то е довело. Например възможно е един ученик да е участвал в продължителен обучителен курс, а друг – в едnodневна инициатива. При равни други условия би следвало въздействието за първия да е значително по-високо от въздействието за втория, но и двамата ще бъдат отчетени с еднаква тежест при такова представяне на данните. Но дори в рамките на една и съща инициатива полезността за участниците е различна.

Разбира се, по-високите числови стойности на оперативните показатели предполагат по-висока степен на удовлетвореност у потребителите от дейността на организациите. Това е така отново поради пазарния принцип – ако бенефициерите не оценяваха положително получените блага, щяха да се насочат към друга организация.

Макар че сдружение „Фабрика за идеи“ използва сходен метод на оповестяване, то допълва своята инфографика със съществено уточнение – „въздействието ни се измерва най-вече с един (трудноизмерим) показател за човекосвързване и солидарност“ (Граф. 5.).

Фигура 5. Социално въздействие на сдружение „Фабрика за идеи“



Източник: „Фабрика за идеи“<sup>17</sup>

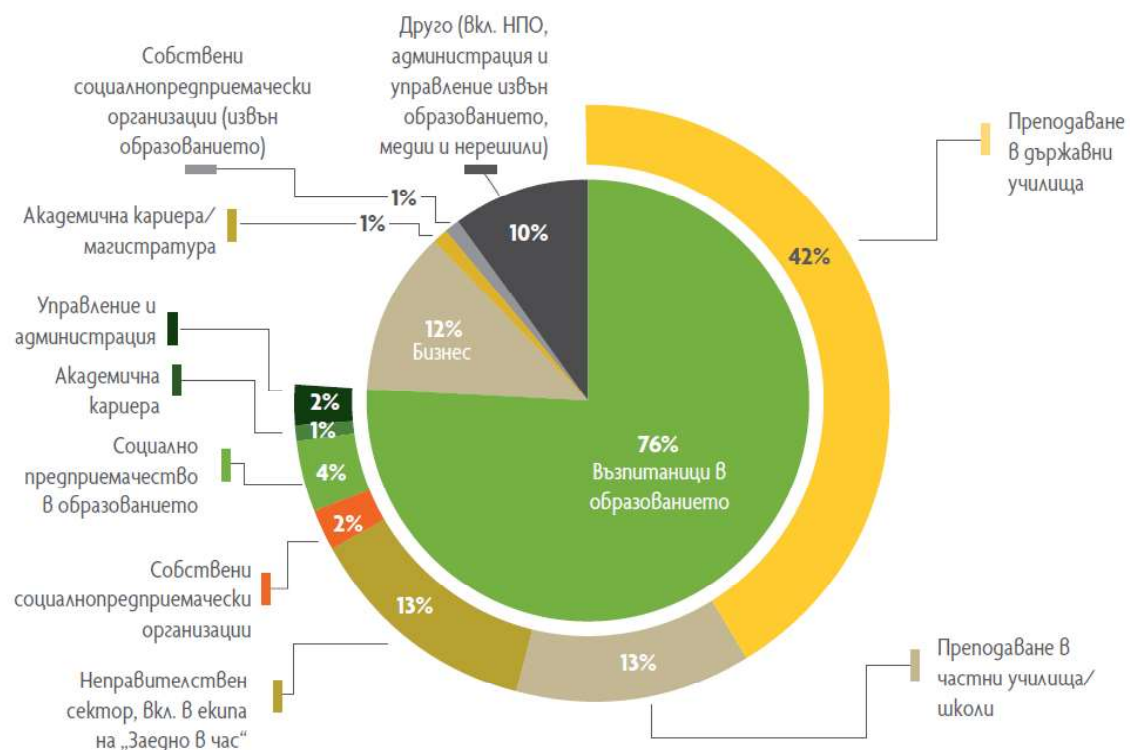
<sup>17</sup> Инфографиката е оповестена на <https://ideasfactorybg.org/bg/vuzdejstvie/>, последно достъпена на 15.03.2019 г.



Колкото и да е абстрактно пояснението на „Фабрика за идеи“, сдружението очевидно отчита, че числовите измерители на оперативни резултати не са задължително свързани с въздействието. Вероятно по сходна причина „Заедно в час“ допълват информация за кариерното развитие на възпитаниците от програмата (Фиг. 6.). Макар при някои от направленията причинно-следствената връзка да изглежда вероятна с висока степен на категоричност (например реализация в екипа на „Заедно в час“), аргументирането на такава при останалите предполага статистически анализ, за чието провеждане липсва информация.

Фигура 6. Кариерно развитие на възпитаниците на „Заедно в час“

### Кариерно развитие на възпитаниците на програмата

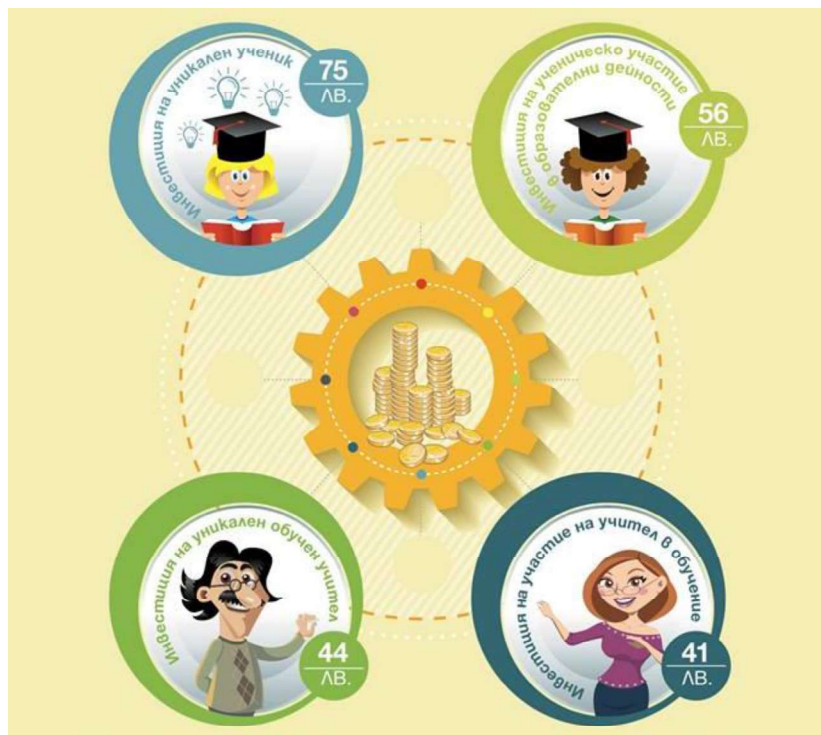


Източник: „Заедно в час“<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Инфографиката е оповестена на <https://zaednovchas.bg/influence/#program>, последно достъпена на 15.03.2019 г.

„Джуниър Ачийвмънт България“ също предоставя допълнителна информация за своето въздействие. В края на 2015 г. например, в своята страница в социалната мрежа „Фейсбук“ (*Facebook*) организацията е оповестила данни, с които да онагледят постигната „ефективност на вложените средства“ по проект, реализиран с финансиране от фондация „Америка за България“ за периода 2012-2015 г. Такъв подход се приближава до анализите „разходи-ефективност“ и „разходи-ползност“<sup>19</sup> (*value for money*), характерни за публичния сектор, но приложими в третия (Philips and Vana e Costa, 2005; Световна банка, 2018).

Фигура 7. „Ефективност на вложените средства“ при „Джуниър Ачийвмънт България“



Източник: „Джуниър Ачийвмънт България“<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Анализът разходи-ефективност се използва, когато ползите не могат да бъдат представени чрез стойностен измерител. Разходи-ползност се прилага за оценка и сравнение на програми, които имат за цел да постигнат един и същ краен резултат. Той е различен от анализа разходи-ползи. Последният е свързан с оценка на ползите, изразени в парична единица (Световна банка, 2018).

<sup>20</sup> Инфографиката е оповестена на страницата на фондация „Джуниър Ачийвмънт България“ на адрес <https://web.facebook.com/jabulgaria/>, последно достъпена на 15.03.2019 г.

Инфографиката цели да оповести не само социалното въздействие, но и да го обвърже с икономически показатели. Така следва да се докаже висока ефикасност, чрез която да бъдат привлечени донори. Освен разгледания вече проблем за относимостта на посочените резултати спрямо постигането на реална положителна промяна, се наблюдава и друг. Той се изразява в методиката на отчитане и оповестяване на ключовите индикатори на представянето. В инфографиката се разглеждат „уникален ученик“ и „уникален обучен учител“. Това е така, защото в сектора често се прилага практика, при която се разглеждат отделни „преживявания“ (*experiences*) съответно на ученици и на учители. Ако един потребител участва в две инициативи на една организация, той ще бъде преброен два пъти (освен ако не се отчита като „уникален“). Този подход предполага, че организациите се стремят да завишат КИП над реалните им стойности. Тук отново се наблюдава проблем, свързан с полезността за потребителите, но значение вече има и нейната пределна стойност.

При организациите в сферата на образованието по-подходящ измерител за социалното въздействие е прогресът, постигнат от обучаемите. Това е така, защото не е ясно до каква степен определено участие е имало реално отражение върху живота на индивида. Пред сходни предизвикателства е изправена оценката на публичните политики. Посочените по-горе индикатори, макар и окачествени от организациите като „въздействие“, по-скоро са показателни за маркетингови параметри – пазарен дял, пазарно проникване и т.н., а не за степента на постигане на целите.

Резултатите в рамките на различни дейности и проекти се обобщават и се представят на потенциалните бъдещи донори в цялостното им измерение като свидетелство за постигането на дългосрочните стратегически цели. Такава информация се възприема позитивно най-вече от частния сектор от компании, които аутсорсват изпълнението на своята политика за

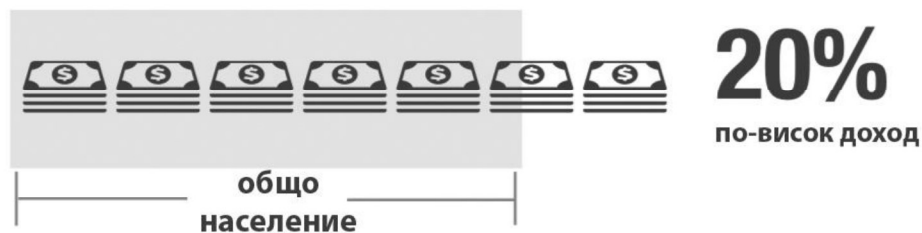
корпоративна социална отговорност към организации в обществена полза. Част от донорите (например тези от частния сектор) обикновено целят да постигнат не само положително въздействие, но и да повишат своята разпознаваемост (т.е. да реализират маркетингов ефект). Затова представените данни могат да бъдат решаващи при избора на организация бенефициер. Те осигуряват информация за потенциалния достъп (*reach*) до потребители.

Пример за по-коректно представяне на социалното въздействие е проектът „Знания, които променят живота“ отново от дейността на „Джуниър Ачийвмънт България“. Емпиричните данни сочат, че през 2017 г. е отбелязан ръст от 61% във финансовата грамотност на участвалите ученици. Методиката за измерване на прогреса е оповестена в различни публикации – участниците преминават през един и същ тест преди и след обучението, като напредъкът им се отчита по изменението в броя на верните отговори. При такъв измерител също има недостатъци:

- 1) възможно е да са налице екстремни стойности – при малък процент от учениците да се наблюдава много висока степен на повишаване на финансовата грамотност, а при голям процент – малка степен, т.е. социалното въздействие е силно, но само за ограничен кръг от хора;
- 2) въпросите не биха могли да обхванат цялото учебно съдържание;
- 3) не е доказана категорична обвързаност на съдържанието с действителни житейски ситуации, т.е. възможно е теоретичните познания да не допринасят за изграждането на практически умения, които биха били по-важни в живота на индивидите;
- 4) възможно е висок процент от учениците да посочват отговори на произволен принцип;
- 5) след като веднъж са срещали въпроса, учениците биха били по-склонни да обърнат внимание точно на него при обучението си в програмата и др.

В САЩ същата организация прилага по-задълбочен подход за измерване и анализ на социалното въздействие. В годишния си отчет за 2016/2017 г. например организацията описва подробно методиката на своето проучване. Посочва се, че спрямо общото население възпитаниците на програмите ѝ е с 30% по-вероятно да придобият бакалавърска степен, със 143% по-вероятно да участват в предприемачески инициативи, получават с 20% по-високи доходи (Фиг. 8.) и др.

Фигура 8. Доходи на завършилите програмите на Джуниър Ачийвмънт в САЩ



Източник: *Junior Achievement USA*<sup>21</sup>; преводът е на автора

От една страна, дори да се приеме, че недостатъците на измерването чрез КИП, които не са показателни за социалното въздействие, са по-малко от предимствата, организациите са изправени и пред друг проблем. Възможно ли е да се обобщят и осреднят показателите от различните дейности, проекти и инициативи? Те могат да бъдат в различни направления и да не са съпоставими.

От друга страна, дори да се определят правилни индикатори, те не отчитат ефикасността, т.е. при оповестените данни липсва информация какви ресурси са вложени, за да бъдат постигнат съответните резултати.

<sup>21</sup> Инфографиката е оповестена на <https://www.juniorachievement.org/documents/20009/133368/JA+Alumni+Research/b9e27d1b-3ed6-433b-9714-7061e4f335a6>, последно достъпена 15.03.2019 г.

### 2.2.2. Измерване на социално въздействие спрямо финансиране

Преодоляването на предизвикателството, свързано с коректно измерване на социалното въздействие, би позволило едновременно измерване на ефикасност и ефективност. Според автора като алтернативен подход следва да се утвърди представянето на КИП, които съпоставят постигнатите резултати с изразходените ресурси. Допълнителното предимство на такъв модел се изразява във факта, че ако е възможно обобщаването на данни за цялата организация, не е необходимо да се вземат предвид разходите за периода, тъй като те са необходими за функционирането ѝ.

При такъв подход оценката представлява частно от сумата на постигнатите резултати на социално въздействие и сумата на финансирането – формула (4).

$$EE_{OSV} = SI/F \quad (4)$$

$EE_{OSV}$  (Efficiency and Effectiveness of OSV) – Ефикасност и ефективност на организацията в обществена полза

$SI$  (Social Impact) – Социално въздействие от дейността

$F$  (Funding) – Финансиране за дейността

При настоящия подход обаче не могат да бъдат определени индикативни стойности, чрез които да се извърши реална оценка. Затова той оставам неприложим в такъв вид. Има потенциал обаче той да бъде доразвит в модел на принципа на *бенчмаркинг*. Това може да се случи в две основни направления – оценка на постигнатия прогрес в рамките на една организация или оценка на една организация спрямо други в същата сфера.

При първия подход, организацията следва да измери въздействието спрямо финансирането в конкретна година и да го използва като база за оценка през следващата година. Увеличаването на въздействието (SI) при намаляване на финансирането (F) се възприема като позитивен индикатор за прогрес и подобряване на управлението (т.е.  $EE_{SV_{On+1}} > EE_{SV_{On}}$ ). Друга възможност е да се съпоставят резултатите по отделни дейности, проекти или направления.

При втория подход организациите от определена сфера следва заедно да определят съпоставими КИП, чрез които да се извърши адекватна оценка на всяка от тях. От една страна, конкуренцията би демотивирала ръководствата на организациите с по-ниска ефективност и ефикасност да участват в такава инициатива. От друга страна, основната цел в сектора е социалното въздействие. Т.е. очаква се, че то е с по-висок приоритет от интересите на едно конкретно формирование. По тази причина организациите следва да имат стимул да утвърдят модел, който да усъвършенства управлението им.

Именно използването на такъв модел за оценка на социално въздействие спрямо финансиране (SI/F) предполага още преди алокирането на ресурси за определена дейност, бюджетът да се прояви като инструмент за оценка на ефективността (Caplan, 2006) и ефикасността като гарант за оптималните им нива. Без значение какъв подход се използва за оценка на социалното въздействие обаче, традиционно бюджетите на организациите в обществена полза са обвързани с постигането на заложените КИП при одобряването на съответното финансиране.

## **2.3. Повишаване на прозрачността относно постигнатите ефикасност и ефективност**

Повишаването на значението на организациите в обществена полза е съчетано и с нарастване на отговорността им към обществото (Boström and Hallström, 2010; Agyemang, O'Dwyer and Unerman 2019). От своя страна, това явление предполага повишаване на отчетността и прозрачността по отношение на ефикасността (изразходваните средства, т.е. финансовото им представяне) и ефективността (постигнатите резултати от дейността, т.е. социалното въздействие). Като сравнително нов субект за българската действителност, при организациите в обществена полза все още е в ход процес на утвърждаване и надграждане на добри практики за отчетност и прозрачност.

### **2.3.1. Нормативна база за отчетност и прозрачност**

В България са утвърдени три основни нормативни акта, които въвеждат изисквания относно оповестяването на информация от организациите с нестопанска цел, са: Законът за юридическите лица с нестопанска цел (ЗЮЛНЦ), Законът за счетоводството и Счетоводен стандарт 9 – Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност (СС9). Разпоредбите на приетия през 2016 г. ЗЮЛНЦ задължават организациите да публикуват в Регистъра на ЮЛНЦ своите годишни отчети. Така приемането и публикуването на актовете вече подлежи на контрол от длъжностните лица по вписванията, което предпоставя повишаване на отчетността.

СС9 е специфичен за България и няма пряк аналог в Международните стандарти за финансово отчитане (респективно Международните счетоводни стандарти). Усилията на законодателя да съобрази особената природа на тези стопански субекти се оценяват положително от автора. В



СС9 са уредени някои специфики в дейността (например отчитането на имуществените вноски на учредителите и признаването на дарения със или без условия).

Позитивен е фактът, че законодателят въвежда чрез стандарта образци на финансови отчети. Ключова разпоредба е изискването за съставяне на отделен отчет за приходи и разходи (ОПР) от стопанската дейност съгласно изискванията на Счетоводен стандарт 1 – Представяне на финансови отчети. Финансовият резултат от нея се отразява на отделен ред в ОПР съгласно Приложение 2 или 3 към СС9. Макар разпоредбата относно съставянето на отделен ОПР от стопанска дейност да се отчита като позитив, в СС9, а съответно и в ЗЮЛНЦ, и ЗСч, съществуват възможности, чрез които да се подобри представянето на резултатите от дейността на организациите.

На първо място ЗЮЛНЦ задължава организациите в обществена полза освен финансови отчети, да изготвят и годишни доклади за своята дейност. Има се предвид не изискването по Раздел I, Глава седма от Закона за счетоводството, а това в чл. 40., ал. 2. от ЗЮЛНЦ. Второ, организациите в обществена полза подлежат на независим финансов одит при условията на Закона за счетоводството, а именно – превишение на стойностите на един от критериите:

- балансова стойност на активите към 31.12. до 1 000 000 лв.
- размер на нетните приходи от стопанска и нестопанска дейност до 2 000 000 лв.
- обща сума на получените през текущата година финансираня и неусвоените от предходни години финансираня до 1 000 000 лв.

Предвид общественя интерес е логично за тези организации да бъдат наложени по-строги изисквания, които свидетелстват за необходимостта от по-високо ниво на прозрачност. Всъщност тяхната дейност е свързана с предоставянето на достойни блага (*merit goods*) и води до възникването на

позитивни въшни ефекти (ползи) за цялото общество. То се явява както потенциален дарител, така и бенефициер от тяхната дейност. В същото време тези организации не са задължени да предоставят вътрешна информация, както са например в определени случаи публичните структури съгласно Закона за достъп до обществена информация. Нито подлежат на одит от Сметната палата.

### **2.3.2. Направления за повишаване на прозрачността**

Една от водещите особености на организациите в обществена полза е свързана със затрудненията, които срещат във финансовото си управление. Те имат ограничени източници за финансиране, неблагоприятни схеми за разплащания, висока зависимост от дарителите и несигурност на финансиранията. Това влошава ликвидността и застрашава оцеляването им. По този начин и осъществяването на финансираните проекти е подложено на риск. Затова авторът счита, че е необходимо да се оповестява информация, свързана с тяхната финансова устойчивост. Същевременно финансовото представяне не е водещо за организациите в обществена полза. То е средство за максимизиране на социалното въздействие. Това предполага необходимостта от оповестяване на нефинансови показатели. Предвид обществен интерес, авторът счита, че следва да се обособят четири направления като възможности за подобряване на отчетността в организациите в обществена полза:

- да се повиши прозрачността, като се оповестява вътрешна информация;
- да се представя информация относно финансовата устойчивост на организациите с оглед риска от неуспешно осъществяване на проекти;
- да се оповестява ефикасността при изразходване на средствата, която може да послужи на дарителите при избора на организация, към която да насочат ресурси;

- да се оповестяват резултати относно ефективността при постигане на социално въздействие върху средата и реални резултати в обществена полза.

За повишаването на прозрачността могат да се предприемат различни мерки. На първо място в такъв аспект може да се разглежда представянето на информация по отделни проекти и дейности. Такъв подход има спорадично приложение в практиката и към настоящия момент. За някои проекти разгледаната по-рано организация „Джунитор Ачийвмънт България“ например оповестява: финансиращата институция, продължителността на проекта; бюджет; резултати; дейности и др.<sup>22</sup>, но за други информацията е по-ограничена.<sup>23</sup>

Според автора при тази добра практика параметрите на оповестяване следва да бъдат разширени както на ниво проект, така и на ниво организация. В първия случай е възможно да се представи целият бюджет на проекта по позиции, или поне основните разходи по групи. Във втория – да се оповестят средни трудови разходи, средни трудови разходи в администрацията и др. Необходимо е също така информацията да бъде стандартизирана и да се представят минимален набор от критерии за всеки проект.

### **2.3.3. Стопанската дейност и оповестяванията. Място на оповестяванията**

Ако организациите осъществяват стопанска дейност, авторът счита, че освен в четирите направления, те следва да извършват оповестявания в следните насоки:

- как стопанската дейност допринася за постигането на социалните цели – с оглед на изискването тя да бъде присъща;

---

<sup>22</sup> Проект „Знания, които променят живота“, последен достъп на 25.01.2021 г. на [https://www.jabulgaria.org/article/projects/znaniia\\_koito\\_promeniat\\_zhivota\\_lifechanger\\_shesto\\_izdanie](https://www.jabulgaria.org/article/projects/znaniia_koito_promeniat_zhivota_lifechanger_shesto_izdanie)

<sup>23</sup> Проект „Кръгова икономика, суровини и природни ресурси“, последен достъп на 25.01.2021 г. на [https://www.jabulgaria.org/article/projects/proekt\\_kragova\\_ikonomika\\_surovini\\_i\\_prirodni\\_resursi\\_na\\_ja\\_bulgaria\\_eit\\_raw\\_materials](https://www.jabulgaria.org/article/projects/proekt_kragova_ikonomika_surovini_i_prirodni_resursi_na_ja_bulgaria_eit_raw_materials)

- какъв е делът на стопанската им дейност в общата им дейност – с оглед спазването на изискването за допълнителност;
- каква е методиката, по която са изчислили този дял, т.е. какъв критерий за допълнителност (Йоловски, 2019) прилагат – с оглед липсата на ясни и точни нормативни разпоредби и съдебна практика;
- в какво е вложен положителният финансов резултат от стопанската дейност – с оглед изискването приходите от стопанска дейност да се използват за постигане на целите.

Съществен е и въпросът къде следва да се извършат допълнителните оповестявания. Класически финансови и счетоводни показатели като ликвидност и финансова автономност могат да се оповестяват с годишния финансов отчет. Информация за всички останали може да се публикува към годишния доклад за дейността. Разпоредбите в чл. 40, ал. 2 на ЗЮЛНЦ за съдържанието на този доклад не са достатъчно конкретни, поради което те могат да бъдат оповестени в него и в момента. Въвеждането на образец на доклад за дейността по примера на приложенията към СС9 с минимално изискуеми реквизити също може да допринесе.

При оповестяването на допълнителна информация е важно да се спазва конвенцията за ползи и разходи. Значителна част от организациите в обществена полза са малки организации. Генерирането на подобна информация от тях представлява съществено утежняване на административните изисквания, което не е оправдано с оглед на вложението на финансови и човешки ресурси (особено предвид факта, че техният алтернативен разход е постигането на позитивно социално въздействие). По тази причина е уместно допълнителни оповестявания да се въведат само за по-големите организации – например за тези, които подлежат на независим финансов одит. Като алтернативен подход към ЮЛНЦ може да се адаптира класификацията на Закона за счетоводството относно микро-, малки, средни

и големи предприятия, като се преизчислят подходящи прагове, така че оповестяванията да бъдат приложими само за средните и големите.

## **2.4. Несъвършенствата на традиционната бюджетна методика като фактор, обуславящ несвойствено поведение**

### **2.3.1. Развитие на традиционната бюджетна методика**

Съществуват редица критики, според които бюджетирането не изпълнява своите функции (Jensen, 2001), вреди на организацията (Hope and Fraser, 2003) и дори се възприема като „излишно зло“ (Wallander, 1999). Такива виждания обаче са насочени към т.нар. *традиционно бюджетиране*. При традиционното бюджетиране определянето на параметрите се извършва на база на плановете или отчетните данни от предходната година.

Като традиционна методика се възприема *историческото* бюджетиране. Типичен пример за неговото приложение в практиката е съдебната власт в България (Авджийски, 2015; Златанова, 2016). У нас тази методика (или близка до нея) се среща и като *нарастващо* или *инкрементално* бюджетиране.

Анализът на отклоненията между план и отчет не е задължителен, но дори и такъв да се осъществи, е твърде вероятно изводите да не бъдат взети предвид. Един от най-съществените недостатъци е загубата на контрол върху разходите и тяхното постоянно нарастване. В частния сектор също се прилага историческо бюджетиране, но рисковете са още по-високи, тъй като имат отражение и върху приходите – например ако бъдат надценени поради недостатъчна или недобра аргументация.

В известна степен традиционната методика на бюджетния процес се е усъвършенствала. Днес в практиката тя включва няколко етапа (Рос, 2008):

1. Приоритизиране на целите, идентифицирани в процеса на планиране;

2. Оценка и остойностяване на всички финансови и нефинансови ресурси;

3. Идентифициране и остойностяване на всички вложения и процеси, необходими за постигане на посочените цели, и съответните необходими финансови ресурси, като се има предвид ролята на всяка функция и нейното значение за постигане на целите.

4. Разпределяне на дял(ове) от всички разполагаеми ресурси, необходими за осигуряването/управлението на вложенията за постигането на поставената цел.

При определянето на бюджетните позиции следва да се прецени включването на елемент за извънредни ситуации, който не е разпределен. Така се предвижда разумно количество ресурси за промени и отклонения, които не могат да бъдат надеждно оценени по стойност или предвидени във времето. След като е постигнато съгласие за бюджета, той е фиксиран и не може да бъде променян по време на периода.

Наблюдават се различни подходи при управлението и контрола, според които се разглеждат три вида бюджети:

- наложени (отгоре надолу);
- с участието на служителите (отдолу нагоре);
- договорени (паралелни).

Въпреки подобренията спрямо историческото бюджетиране такъв подход все още се възприема от автора като *традиционен*. Причината е, че съществуват редица критики към подобна методика. Повечето от тях, обаче, разглеждат проблемите изолирано, без да ги класифицират и без да се фокусират върху взаимовръзките им.

### **2.3.2. Анализ на несъвършенства на традиционното бюджетиране**

Авторът счита, че за изследването на несъвършенствата на традиционната методика е необходима тяхната класификация и условно предлага разпределение в две основни групи – обусловени от външната среда и обусловени от вътрешната среда. Първата от тях включва:

1. Бюджетите намалят гъвкавостта и потенциала за справяне с динамичните промени във външната среда;
2. Бюджетите не могат да рефлектират на бързо настъпващите промените във външната среда и затова никога не са валидни;
3. Средата е твърде усложнена и конкурентна;
4. Бюджетите пречат на задържането на ръководители и служители.

В рамките на несъвършенствата, обусловени от вътрешната среда, авторът обособява четири подгрупи чрез прилагане на критерия възможност за въздействие върху несъвършенствата:

- приложни проблеми,
- проблеми с информационния ресурс,
- проблеми с времевия ресурс,
- социално-психологически проблеми.

На база на предложената класификация може да се извърши оценка кои недостатъци се отнасят (в по-висока степен) за организациите в обществена полза и има ли такива, които са характерни единствено за частния или за публичния сектор. Във Фиг. 9 са представени най-характерните несъвършенства, които са групирани спрямо предложените критерии. Списъкът на недостатъците на традиционната бюджетна методика не е изчерпателен.

Фигура 9. Несъвършенства на бюджетирането, обусловени от вътрешната среда

<b>Несъвършенства, обусловени от вътрешната среда</b>	
<p><b>Приложни проблеми:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ползите от бюджетирането не оправдават разходите;</li> <li>2. бюджетите не съответстват на стратегията;</li> <li>3. бюджетите елиминират мотивацията за постоянно подобрене;</li> <li>4. концентрират се върху ограничаване на разходите, а не върху създаването на стойност;</li> <li>5. могат да бъдат противоречиви;</li> <li>6. поставят рамки, като ограничават действията на мениджмънта;</li> <li>7. представлява фиксиран годишен договор за представянето на ръководителите и служителите;</li> </ol>	<p><b>Социално-психологически проблеми:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. бюджетите могат да бъдат манипулирани и да стимулират ръководителите да проявяват несвойствено поведение при т.нар. бюджетни игри;</li> <li>2. насърчават създаването и поддържането на „комфортни зони“, в които ресурсите се изразходват при значително по-ниска степен на отговорност;</li> <li>3. способстват ръководителите и служителите да се чувстват недооценени;</li> <li>4. подсилват вертикалното управление и контрола</li> </ol>
<p><b>Проблеми с времеви ресурс:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. изготвянето на бюджети изразходва значителен времеви ресурс;</li> <li>2. обясняването на бюджетни алтернативи изразходва значителен времеви ресурс;</li> <li>3. преговарянето и договарянето на бюджетите изразходва значителен времеви ресурс;</li> </ol>	<p><b>Проблеми с информационния ресурс:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. допринасят за претрупване с информация;</li> <li>2. санкционират казването на истината;</li> <li>3. в момента на прилагането им предположенията им вече са остарели, защото се разработват рядко;</li> <li>4. базират се на предположения, които може да не са подкрепени с факти;</li> <li>5. засилват бариерите между отделите вместо да насърчават споделянето на знания;</li> </ol>

Източник: Таблица, разработена от автора



Предложената класификация може да се използва като матричен модел, аналогичен на други известни анализи (*SWOT*, *PEST*), за оценка на разходите и ползите от внедряването/използването на традиционна бюджетна методика или преминаването към по-иновативна такава.

Всяка организация може да анализира кои недостатъци са относими към вътрешните условия, в които функционира, като приложи подобна (*ASTI*) матрица (Фиг. 10.). Авторът възприема, че това е особено необходимо в третия сектор поради интензитета на бюджетирането в него – не само за оперативната дейност на ниво организация или нейно звено, но за всеки отделен проект.

Фигура 10. Оценка на вътрешните проблеми при прилагането на бюджетиране  
(*Evaluation of internal challenges related to budgeting*)

Свойствени проблеми ( <i>Intrinsic Problems</i> )	
Приложни проблеми ( <i>Appliance challenges</i> )	Социално-психологически проблеми ( <i>Socio-psychological challenges</i> )
Проблеми с ресурси ( <i>Resource problems</i> )	
Проблеми с времевия ресурс ( <i>Time resources</i> )	Проблеми с информационния ресурс ( <i>Information resources</i> )

Източник: Таблица, разработена от автора

Такъв анализ ще допринесе ръководството на всяка организация да вземе решение дали ползите от прилагането на традиционна бюджетна методика надвишават разходите, а също и да минимизира негативните ефекти, върху които е възможно да въздейства. Авторът счита, че първите две категории, свързани с приложението и социално-психологическите фактори, са свойствено присъщи на бюджетирането, а вторите две категории са свързани със загуба на ресурси – време и информация.

### **2.3.3. Бюджетните игри – бюджетът като фактор, обуславящ несвойствено поведение в организацията**

Рамките, които бюджетите поставят, ограничават гъвкавостта спрямо променящата се външна среда. Тази особеност е съществено предизвикателство тъкмо пред организациите в обществена полза, доколкото при тях гъвкавостта е изначално ниска.

От друга страна обаче бюджетните рамки гарантират известна устойчивост и задават ясен план за постигане на определената цел, т.е. тази характеристика има и положителен аспект. В третия сектор обаче бюджетизирането изпълнява по-широк кръг от функции – сред задачите му са гарантирането на конкурентни ефективност и ефикасност, осигуряването на прозрачност, подобряването на ликвидността при ограничени източници на финансиране и др. Авторът възприема, че тези допълнителни задачи допринасят традиционното бюджетизиране да не се възприеме като оптимално за третия сектор.

Друг съществен проблем на тази утвърдена класическа методика за планиране е определянето на неправилни цели. Наблюденията върху частния сектор доказват, че при веднъж поставени цели, отговорниците за постигането им ще направят всичко по силите си да ги изпълнят, дори това да навреди на организацията.

От една страна, заплащането не е водеща мотивация на заетите в третия сектор, така че подобна ситуация би била малко вероятна. От друга страна, при организациите в обществена полза рискът от определяне на неподходящи индикатори за измерване на представянето е голям, както вече беше установено.

*Бюджетните игри* се изразяват в прояви на несвойствено поведение у мениджърите и служителите, продиктувано от стремежа към изпълнение на бюджетните цели. Защо разглеждането на бюджетните игри има значение за третия сектор? Необходимо е настоящото изследване да анализира дали

възникват условия за такова несвойствено поведение в организациите в обществена полза.

Условните наименования на бюджетните игри на английски език са устойчиви словосъчетания, които не могат да бъдат преведени буквално. Те са представени в скоби в текста. Авторът е предложил превод, като е подбрал съответстващи български фразеологизми с близко значение. Сред бюджетните игри попадат (Goode and Malik, 2011):

*Ненаситно око (The Sky's the Limit)* – мениджмънтът се старее да получи колкото е възможно по-висок бюджет вместо реално необходимия;

*Работи да ядеш, скрий да имаш (Cooking the Books)* – забавяне при отчитане на приходите, ако бюджетните цели вече са постигнати, така че да послужат за подсигуряване на достигането на бъдещи цели;

*Съдран джоб (Hey Big Spender)* – мениджърите се стремят да изразходят целия си бюджет, тъй като в противен случай може да бъде ограничен през следващата година;

*Гони дивото, изтърва питомното (Bonus or Bust)* – мениджърите се фокусират върху цели, които касаят възнаграждението, докато игнорират други, които са по-важни за дългосрочния успех;

*Вчера ни грош, днес – цял кош (Big bath)* – ако мениджърът установи, че не може да постигне бюджетните цели, мотивацията му се обръща в противоположната посока – тъй като възнаграждението му няма да се повлияе от това, колко е близо до целта, той предпочита да претърпи по-голяма загуба в настоящия период (чрез предплащане на разходи или отлагане на приходи), за да повиши шансовете си за постигане на целта в следващия период (Jensen, 2001).

### 2.3.4. Бюджетните игри в дейността на организациите в обществена полза

Авторът възприема, че бюджетните игри имат двустранен ефект върху дейността на третия сектор. От една страна, тези явления могат да се проявят при дарителите. В този случай организациите могат да се явят както бенефициер от тях, така и да понесат негативни последици. От друга страна, в самите тях се създават условия за несвойствено поведение, което може да се разглежда като бюджетна игра. Възможните проявления са представени във Фиг. 11.

Фигура 11. Ефект на бюджетните игри върху третия сектор

Бюджетна игра	Несвойствено поведение на дарителя	Несвойствено поведение на организацията
Ненаситно око ( <i>The Sky's the Limit</i> )	Завишаването на бюджети за политика по корпоративна социална отговорност (КСО) осигурява по-високи нива на финансиране за третия сектор.	Организацията се стреми да получи дарение в максимален размер, а не в оптимален за постигане на целите, поради което се намалява ефикасността.
Работи да ядеш, скрий да имаш ( <i>Cooking the Books</i> )	Забавянето на отчитането на КИП по КСО от дарителя е възможно да доведе до забавяне на плащанията за изпълнителите от третия сектор.	Организацията може по аналогичен начин да забави отчитането на КИП, за да повиши вероятността да ги постигнат в следващ период.
Съдран джоб ( <i>Hey Big Spender</i> )	Наличието на неизползвани бюджети в последните периоди (тримесечие или месец) за КСО осигуряват по-високи нива на финансиране за третия сектор. Това обаче повишава значително натоварването и рискува компромиси с качеството на обществените	Организацията е склонна да изразходи целия бюджет, за да не се наложи да го възстанови на донора, поради което ефикасността намалява.  Организацията е склонна да приеме изпълнението на неприсъщи за нея дейности, за да

	блага поради кратките срокове за изпълнение.	получи допълнително финансиране.
<b>Гони дивото, изтърва питомното</b> <i>(Bonus or Bust)</i>	КСО политиката е насочена в по-висока степен към постигането на маркетингови цели, а не на социално въздействие.  Целите се отнасят в по-висока степен до достигане на потребители ( <i>reach</i> ), а не до реално въздействие върху тях.  Отчитат се КИП, които не са индикатори за социално въздействие.	Възможно е оперативните цели на организацията да не допринасят за постигането на целите, заложи при учредяването ѝ.  Организацията е склонна да приеме изпълнението на неprisъщи за нея дейности, за да получи определено финансиране.  Организацията е склонна да приеме проект с по-голямо финансиране, който в по-малка степен допринася за постигането на целите ѝ пред проект, който допринася в по-голяма степен за постигането на целите, но е с по-малко финансиране.
<b>Вчера ни грош, днес – цял кош</b> <i>(Big bath)</i>	Невъзможността да се постигнат определени цели е възможно да откаже дарителя изцяло от финансирането на проекта или дейността.	Организацията може по да забави постигането на КИП, за да повиши вероятността за успех в следващия период.

Източник: Таблица, разработена от автора

Авторът счита, че за противодействие на бюджетните игри от страна на третия сектор, ключови са информираността и осъзнатостта. Това е така, защото водещ фактор за мотивация и на ръководството, и на служителите, би следвало да бъде постигането на обществена цел, а не финансовата изгода. От тази гледна точка, когато възникнат условия за несвойственото поведение, те би следвало да бъдат отстранени по естествен начин.

Алтернативен подход за преодоляване на недостатъците на бюджетирането, които намират отражение в такова несвойствено поведение, е прилагането на по-съвременна бюджетна методика. Такива са например непрекъснатото бюджетиране, бюджетирането на нулева база, бюджетирането, ориентирано към резултатите и др.

По отношение на несвойственото поведение на донорите обаче организациите в обществена полза не могат да въздейства. Затова е от съществено значение рискът от бюджетни игри да се има предвид при планирането.

#### **2.4. Усъвършенстване на бюджетните методики в оперативните организации в обществена полза**

Изведените недостатъци са характерни за широк кръг от стопански субекти. В значителна степен може да се възприеме, че те са като цяло присъщи за традиционната бюджетна методика. Но при дейността на оперативните организации в обществена полза се наблюдават и други особености. Авторът счита, че част от предизвикателствата, които те обуславят пред бюджетното управление, могат да бъдат преодолені чрез прилагане на специфични модели. Предложенията са в три основно посоки:

- модел за управление на ликвидността – предвид ограничените източници на средства и неблагоприятните схеми за разплащания;
- модел за бюджетиране в условия на несигурност – предвид дългия процес при кандидатстване по проекти и преговори за договарянето им;
- методика за последователност на бюджетиране – предвид организацията на дейността в две направления – регламентирана и стопанска.

### **2.4.1. Управление на ликвидността чрез бюджетиране на целеви резерви**

При разглеждането на ликвидността в контекста на финансовия мениджмънт се възприема не способността на активите да се трансформират в парична форма, а на организациите да удовлетворяват текущите задължения към кредиторите си. Управлението на ликвидността в организации в обществена полза е изправено пред редица предизвикателства, вече анализирани в настоящото изследване:

- ограничени източници на финансиране;
- неблагоприятни схеми за разплащания;
- забавяне при отчитането на дейността пред дарителя и одобрението ѝ с оглед окончателното плащане;
- висока степен на зависимост от ограничен кръг от дарители;
- ограничения при трансферите на средства от едно бюджетно перо към друго;
- високата степен на зависимост от подизпълнители и ограничените възможности за реакция при повишаване на цените;
- нисък дял на нецелевите финансираня;
- нерегулярно набиране на нецелеви финансираня (или набирането им през по-дълги периоди) и др.

С оглед на всички тези фактори, поддържането на ликвидността е сред най-сериозните предизвикателства при управлението на финансите в организациите в обществена полза. Налице е необходимост те не само да разполагат с оборотни средства за изпълнение на дейностите, но да предвидят и времеви интервал след приключването им, необходим за финализиране на административните процедури с дарителите. Тези предпоставки допринасят ликвидността да се утвърди като един от трите

ключови измерители за финансовата устойчивост и растеж в третия сектор (Stillman et al, 2000).

Организациите в обществена полза разполагат с два основни източника на средства, с които могат да управляват своята ликвидност – нецелевите финансираня и стопанската дейност (ако осъществяват такава). Съответно, чрез тях могат да се реализират две основни функции. На първо място, организациите обезпечават изцяло собствени дейности, свързани с постигане на целите. Второ, те могат да покрият бюджетни отклонения в посока увеличение на разходи. Ако не са налични свободни средства за финансиране на дефицитите по определени бюджетни позиции, организациите имат три алтернативи:

- 1) да насочат средства от позиция с излишък, към такава, по която има дефицит, но само ако подобни трансфери са допустими от дарителя;
- 2) да насочат неоползотворени средства от проект, по който е реализиран излишък, към друг с установен дефицит, но само ако не е налице изискване за възстановяване на неоползотворените средства на дарителя;
- 3) да направят компромис с качеството или количеството на предоставяните блага, но само ако дарителят го допуска без да намали пропорционално финансирането.

Поради ограничителните условия често нито една от трите алтернативи не е възможна. Напротив, възможно е обстоятелствата да се развият още по-неблагоприятно. От една страна, неизпълнението на заложените КИП да доведе не до пропорционално непризнаване на разходите, а на целия проект. От друга страна, предвид зависимостта от подизпълнители, често се наблюдават негативни отклонения в повече от един проект, които могат да засегнат цялата дейност на организацията и да я поставят в ликвидна криза. Затова е препоръчително организациите да разполагат със свободни средства, като



предвидят формирането на целеви резерви от нецелеви финансираня и стопанска дейност.

- *Планиране на пропорционален целеви резерв*

Повишаването на способността за посрещане на текущи задължения, а съответно и на устойчивостта към външни фактори и бюджетни отклонения, може да се осъществи чрез планирането на пропорционален резерв по всеки проект от регламентираната дейност. Такъв резерв може да се задели от постъпленията от нецелеви финансираня и стопанска дейност. Така се реализира и основното предназначение на стопанската дейност – да подпомага постигането на социалната цел, т.е. организацията самофинансира основната си (регламентирана) дейност.

Размерът на пропорционален резерв по проект А ( $R_A$ ) може да се определи чрез различни модели. При най-базовия, ако организацията не осъществява стопанска дейност, той е равен (5) на произведението от финансирането за проект А ( $F_A$ ) и общия размер на нецелевите дарения ( $D$ ), разделени на общата сума на целевите финансираня по регламентираната дейност ( $F$ ).

$$R_A = F_A \times D/F \quad (5), \text{ където:}$$

$R_A$  (Reserve for Project A) – пропорционален резерв по проект А;

$F_A$  (Funding for Project A) – финансиране по проект А;

$D$  (Donations) – сума на нецелевите финансираня;

$F$  (Funding) – сума на целевите финансираня;

Ако организацията осъществява стопанска дейност, пропорционалният резерв ще бъде равен (6) на произведението от финансирането за проект А ( $F_A$ ) и частното между сумата от общия размер на нецелевите финансираня и оперативната печалба от стопанската

дейност (Prf), и общата сума на финансиранята по регламентираната дейност (F).

$$R_A = F_A \times (D + \text{Prf}) / F, (\text{Prf} > 0) \quad (6), \text{ където:}$$

Prf (Profit) – финансов резултат (печалба) от стопанската дейност;

Този модел може да се прецизира в значителна степен в зависимост от рисковете по различните дейности – до каква степен конкретният проект е зависим от външни фактори; вероятно ли е финансирането да бъде изплатено частично, или да не бъде изплатено въобще и др.

Ако организацията съфинансира определени дейности, то е необходимо размерът на собственото участие да бъде приспаднал от сумата на свободните средства (D+Prf).

- *Планиране на фиксиран целеви резерв*

Алтернативен подход за подобряване на ликвидността и устойчивостта на външни фактори е планирането на фиксиран резерв. Ако организацията планира да осъществи проект, при който схемата за разплащания не включва авансово или междинно плащане, тя трябва сама да покрие разходите по осъществяването на дейностите. Възможно е размерът на авансовите плащания да надвишава разходите за съответния период например:

- плащанията са 20 000 лв. авансово, 10 000 лв. междинно и 20 000 лв. окончателно,
- разходите са съответно 10 000 лв. между авансовото и междинното и 40 000 лв. между междинното и окончателното.

В тези случаи организацията може да определи фиксиран резерв. Идентичен е подходът за планиране на евентуалното съфинансиране със собствени средства. При този подход е възможно цялата сума от свободни средства – нецелеве финансираня и печалба от стопанска дейност ( $D+Prf$ ), да бъде разпределена.

Фиксираният резерв по проект ( $Rf_A$ ) не се изчислява чрез формула, а се определя на база на конкретната необходимост от средства по съответния проект. В случай че свободните средства се разпределят изцяло, техният размер ще бъде равен на сумата от фиксираните резерви (7) и (8).

$$D = Rf_A + Rf_B + \dots + Rf_N = \Sigma Rf \quad (7), \text{ където}$$

$Rf_A \dots Rf_N$  (Fixed Reserve for Project) – фиксиран резерв по проект;  
 $\Sigma Rf$  – общ размер на фиксираните резерви

$$D + Prf = Rf_A + Rf_B + \dots + Rf_N = \Sigma Rf, (Prf > 0) \quad (8)$$

Ако свободните средства не се разпределят изцяло за фиксирани резерви, е възможен подход, при който двата модела се съчетават. В този случай за разпределяне на пропорционален резерв ( $R$ ), се използва разликата между свободните средства и сумата от фиксираните резерви – (9) и (10).

$$R_A = F_A \times (D - \Sigma Rf) / F, (D > \Sigma Rf) \quad (9)$$

$$R_A = F_A \times (D + Prf - \Sigma Rf) / F, (Prf > 0, D+Prf > \Sigma Rf) \quad (10)$$

След завършването на определен проект, не е необходимо приключването на бюджетния или отчетния период, за да се пренасочи неизразходваната част от неговия резерв към друг проект.

## 2.4.2. Бюджетиране на приходи от финансираня в условия на несигурност

Организациите в обществена полза са в непрекъснат процес на кандидатстване по различни проекти. Планирането на приходи от финансираня по тях се различава от планирането на приходи от продажби на стоки и услуги на клиенти. За стопанската дейност могат да се приложат модели за прогнозиране на база на исторически данни или очаквания за търсенето, както и анализ на чувствителността или различни сценарии. В известна степен те могат да се използват по отношение на кампании за набиране на нецелеви дарения, но не и за планиране на финансираня под условие.

Процедурите по разглеждането на проектните предложения могат да отнемат от няколко седмици до няколко месеца. Такива обстоятелства предизвикват висока степен на несигурност. В същото време за организациите в обществена полза този процес се явява обичайна дейност, която следва да включат в своите финансови планове. За тази цел авторът предлага изчисляването на коефициент на успеваемост (11) при кандидатстването за финансиране на база исторически данни. Стойностите му варират между 0 и 1, а определянето му може да бъде с различна степен на сложност (12).

$$k_{(sr)} = F_{(a)} / F_{(p)} \quad (11), \quad \text{където:}$$

$k_{(sr)}$  – коефициент на успеваемост (Success Rate)

$F_{(a)}$  – размер на реално получени финансираня (Actual Funding)

$F_{(p)}$  – размер на потенциалните финансираня (Potential Funding)

$$k_{(sr)} = k_{G(sr)} + k_{EP(sr)} + \dots + k_n \quad (12), \quad \text{където:}$$

$k_n$  – коефициент на успеваемост от определен тип финансиране например:

$k_{G(sr)}$  – коефициент на успеваемост при финансираня под условие от частния сектор,

$k_{EP(sr)}$  – коефициент на успеваемост при участие в проекти, финансирани по оперативни програми към структурните фондове на Европейския съюз и др.

При изчисляването на коефициентите за всеки отделен вид финансиране е необходимо допълнително да се претегли с обема на вида финансиране спрямо общия максимален обем на потенциално финансиране (13).

$$k_{(n)} = (\Sigma F_{An} / \Sigma F_{Pn}) \times (\Sigma F_{Pn} / F_{(p)}) = \Sigma F_{An} / F_{(p)} \quad (13), \quad \text{където:}$$

$\Sigma F_{An}$  – сума на реално получено финансиране от определен вид;

$\Sigma F_{Pn}$  – сума на потенциални финансираня от определен вид;

$F_{(p)}$  – общ размер на потенциалните финансираня.

Съответно, при планирането на приходите от определен вид, които са в процес на договаряне, те следва да бъдат коригирани с коефициента на успеваемост при кандидатстване за съответния вид (14).

$$F_{(un)} = (F_{G(un)} \times k_{G(sr)}) + (F_{EP(un)} \times k_{EP(sr)}) + \dots + (F_{N(un)} \times k_n) \quad (14), \quad \text{където:}$$

$F_{(un)}$  – размер на финансиране в процес на преговори;

$F_{N(un)}$  – размер на финансиране от определен тип в процес на преговори например:

$F_{G(un)}$  – размер на финансиране под условие от частния сектор в процес на преговори

$F_{EP}$  – размер на финансиране по европейски програми в процес на кандидатстване

Ако се прилага базовият модел (11), достатъчно е сумата от всички финансираня в процес на преговори да бъде коригирана с коефициента на успеваемост, като се използва тяхното произведение. Моделът може да се усъвършенства чрез усреднени данни за последните няколко периода. А също и да се увеличи тежестта на по-скорошните периоди, като така се отчетат и допълнителни фактори (например повишаването на капацитета вътре в организацията или на проектните предложения на конкурентите).

Според автора прилагането на коефициента на успеваемост надгражда предложения от Пожаревска (2005) коефициент на усвояемост. Това са две направления, чрез които организациите могат да подобрят нивото на

приходите. Моделът предполага възможността да се разработи и противоположен коефициент – на неспечелени финансираня, който ще се възприеме като негативен индикатор.

### **2.4.3. Методика за последователно бюджетирание на регламентирана и стопанска дейност**

Бюджетирането в частния сектор обикновено започва от бюджета за продажбите. Презумпцията при този подход е, че предприятието разполага с достатъчно ресурси, за да удовлетвори търсенето. Методиката обаче предполага да се започне от съставянето на този оперативен бюджет, при който са налице ограничителни условия. В общия случай се възприема, че потенциалното търсене е по-ниско от потенциалното предлагане и предприятието не може да реализира изцяло продукцията, която може да произведе. Т.е. ограничителен фактор се явяват очакваните продажби, съответно процесът на планиране започва от тях. Но ако търсенето превишава предлагането, ограничаващи фактори се явяват наличните ресурси и производственият капацитет. Затова първо трябва да се състави оперативният бюджет за производството.

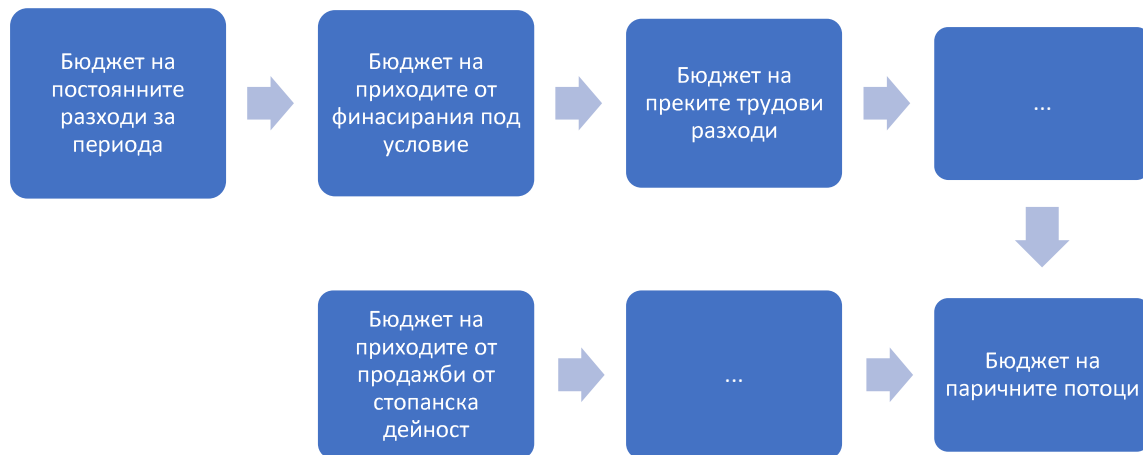
В организациите в обществена полза може да се приложи аналогичен логически подход. Според автора ключовият фактор в третия сектор са постоянните разходи за периода, защото, ако организацията не може да ги покрие, тя няма да оцелее. Затова бюджетирание следва да започне от тях.

Следващият етап от планирането е на проектите по регламентираната дейност. В техните бюджети следва да бъде разпределен и съответният дял от постоянните разходи за периода. Тук възникват две хипотези, които предполагат различни посоки, в които бюджетирание да продължи.

1. Очакваните финансираня по регламентираната дейност покриват разходите за периода. Може да се пристъпи към планирането на преките трудови разходи. При него отново са налице две хипотези:

А) Служителите са изцяло заети в регламентираната дейност. В този случай ръководството следва да прецени дали организацията да осъществява допълнително и стопанска. Ако решението е положително, тя се бюджетира напълно самостоятелно (Фиг. 12.).

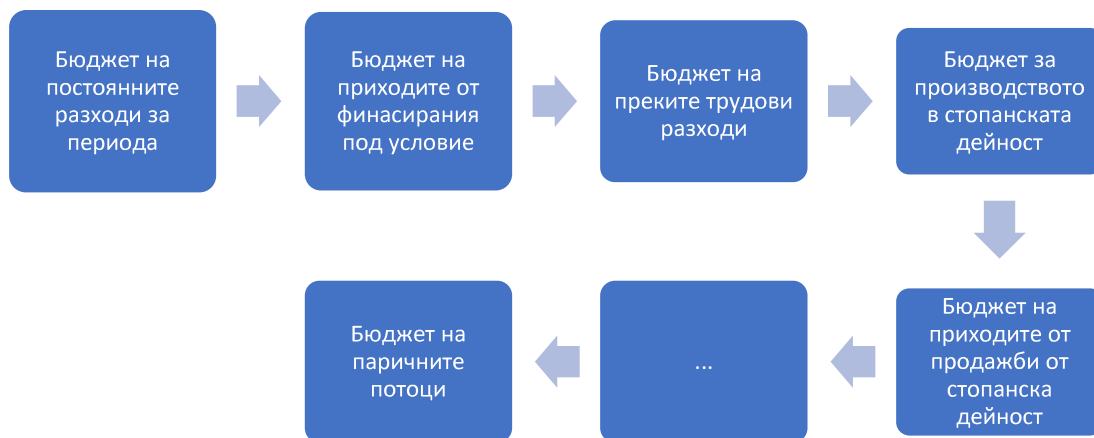
Фигура 12. Последователност на съставяне на оперативни бюджети при хипотеза 1А



Източник: Фигура, разработена от автора

Б) Служителите не са изцяло заети в регламентираната дейност. В този случай планирането продължава от трудовите разходи в стопанската дейност. Т.е. организацията следва да оцени какво количество стоки и услуги може да реализира на пазара със свободните човешки ресурси, с които разполага (Фиг. 13.).

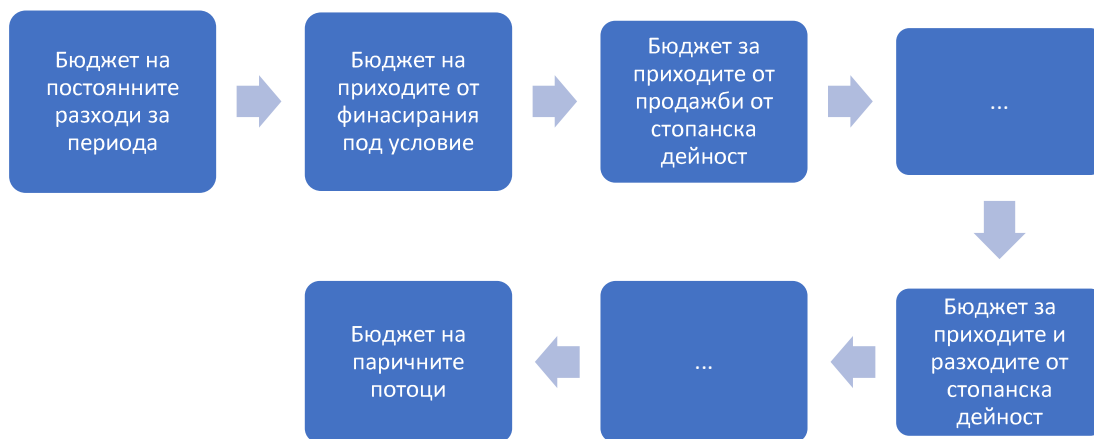
Фигура 13. Последователност на съставяне на оперативни бюджети при хипотеза 1Б



Източник: Фигура, разработена от автора

2) В случай че очакваните финансираня по регламентираната дейност не покриват разходите за периода, оцеляването на организацията е застрашено. При него планирането следва да започне от стопанската дейност, за да се провери дали чрез нея могат да се покрият постоянните разходи за периода (Фиг. 14.).

Фигура 14. Последователност на съставяне на оперативни бюджети при хипотеза 2

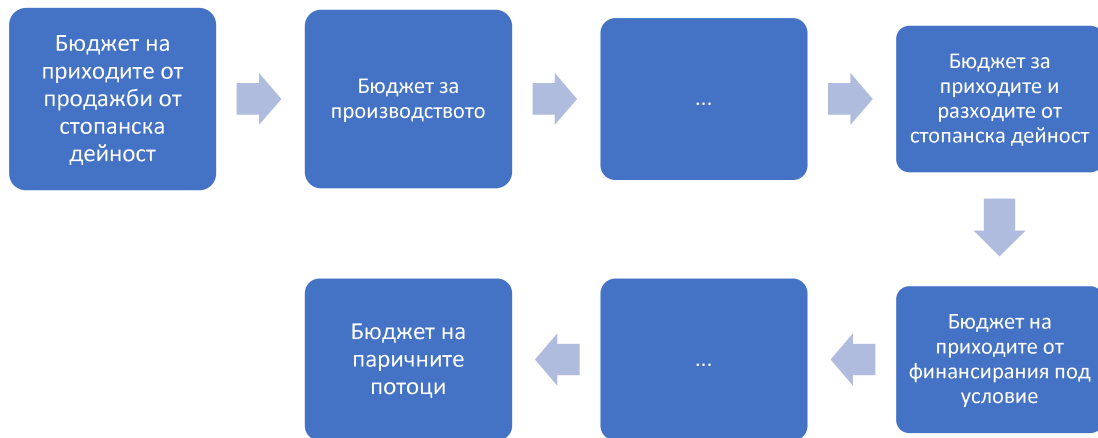


Източник: Фигура, разработена от автора

Възможно е стопанската дейност да е достатъчно самостоятелно развита и независима, което предполага същото и за регламентираната, тъй като в противен случай ще бъде нарушено изискването за допълнителност. Тогава бюджетиранието започва от стопанската дейност, като се прилага изцяло методиката на корпоративното бюджетиранието (Фиг. 15.).

Фигура 15. Последователност на съставяне на оперативни бюджети при независима стопанска дейност





Източник: Фигура, разработена от автора

Накрая финансовият резултат ще бъде отнесен като източник на финансиране в бюджета на регламентираната дейност, т.е. ще се спази и последователността, при която се съставят двата отчета за приходите и разходите в сектора.

## 2.5. Изводи и обобщения

Втора глава от настоящия труд представя различни модели за оценка на ефикасността при изразходването на ресурси и ефективността при постигането на социално въздействие в третия сектор. Те са пряко свързани с планирането и контрола, поради което са от съществено значение за бюджетното управление.

Ефикасността се разглежда, от една страна, като елемент от организационната култура в третия сектор, тъй като е пряко свързана с отговорността към обществото. От друга, нейното повишаване освобождава ресурси, които могат да бъдат насочени към целите. Именно в такъв специфичен за сектора аспект е разгледана ефективността – постигане на позитивна социална промяна чрез различни резултати от оперативната дейност.

Установени са редица проблеми в измерването на ефикасността и въздействието: неточности при дефинирането на термини, липса на ясни предписания, несъпоставимост на данните, определяне на неправилни индикатори за представянето и др. Ведно с изследваните в Първа глава особености и проблеми в сектора, тези предизвикателства обуславят прилагането на специфични методики, съчетани с иновативни модели за бюджетно управление.

Анализът на традиционното бюджетирание извежда на преден план редица негови несъвършенства. Авторът ги систематизира, като предлага оценяването им в организациите да се извършва чрез матричен модел. В контекста на тези недостатъци са разгледани и бюджетните игри като социално-психологически феномен. Техният ефект в нестопанските организации може да се прояви както отвътре, така и отвън – чрез дарителите.

Според автора е необходимо разработването на иновации, съобразени със спецификите на сектора, чрез които бюджетирането да се усъвършенства. Като водещи проблеми се разглеждат поддържането на ликвидността и високата степен на несигурност при планирането на приходи от финансираня. Авторът разработва два модела във връзка с решаването им. Първият от тях предлага планиране на целеви резерви от нецелеви финансираня и стопанска дейност. А вторият – несигурните финансираня да се включват в съответните бюджети след коригиране с коефициент на успеваемост.

Съществен проблем е липсата на прозрачност в третия сектор, тъй като липсват регулаторни изисквания към нея. Авторът предлага четири основни направления за оповестявания, както и допълнително – в случай че се осъществява стопанска дейност. Необходимо е усъвършенстване на нормативната база с цел гарантиране на прозрачността относно ефикасността и ефективността при изразходването на обществени средства от субектите в третия сектор.

Разработена е и методика за последователност при съставянето на оперативни бюджети в зависимост от ограничителния фактор. За да бъде оценена приложимостта и ползата от двата предложени от автора модела, следва да се проведе емпирично анкетно проучване за тяхната апробация.

## **ГЛАВА ТРЕТА: ОЦЕНКА НА ПРИЛОЖИМОСТТА НА МОДЕЛИТЕ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ЛИКВИДНОСТТА ЧРЕЗ БЮДЖЕТИРАНЕ НА РЕЗЕРВИ И ЗА БЮДЖЕТИРАНЕ В УСЛОВИЯ НА НЕСИГУРНОСТ**

### **3.1. Условия за провеждане на емпирично анкетно проучване относно приложимостта на моделите в практиката**

Основната *цел* на емпиричното анкетно проучване е да апробира предложените от автора специфични модели, надграждащи бюджетирането в организациите в обществена полза. Определени са две подцели.

На първо място, апробацията изисква да се провери дали оценката на предложените модели е положителна. Позитивното им възприемане в практиката обаче не е достатъчно. Възможно е да се установи положителна оценка за определен модел, но без да бъдат налични условията за неговото приложение, което би го лишило от практическа полза.

Затова, втората подцел на анкетното проучване е да провери дали в практиката съществуват необходимите условия за внедряване на предложените иновации в бюджетното управление на оперативните организации в обществена полза.

#### **3.1.1. Етапи, условия и ограничения при провеждане на емпиричното изследване**

Проучването се провежда в периода от декември 2018 г. до март 2019 г., като включва следните основни етапи:

- Планиране на проучването – определяне на цели, съставяне на график, избор на методи за събиране, обработване и на анализ на данни;
- Проектиране и разработване на въпросник на база наблюденията върху изследваните субекти и избор на подходящи скали;

- Разпространяване на дигитализирана анкетна карта;
- Събиране на данни чрез попълване на дигитализираната анкетната карта от респонденти;
- Подготовка и обработка на данните за анализ;
- Анализ на данните;
- Формиране на изводи.

При избора на методика авторът се съобразява със следните особености и ограничения:

- 1) Наличните ресурси за провеждане на проучването (финансови и човешки) са ограничени;
- 2) Не съществува единен регистър, който да осигурява информация за достъп до всички организации с нестопанска цел;
- 3) Информацията, предоставена чрез анкетата, може да се разглежда като конфиденциална, поради което е необходимо да се гарантира анонимността на респондентите;
- 4) Използването на дигитална платформа за анкетиране елиминира необходимостта от ръчно въвеждане на данните и предоставя възможност за техния експорт. Това има две съществени предимства пред попълването на хартиени въпросници. На първо място, значително съкращава времето, необходимо за провеждане на проучването. На второ място, намалява вероятността от допускане на грешки при въвеждането на данните в аналитичен софтуер.
- 5) Въпросите следва да бъдат ясни и разбираеми, а попълването на анкетната карта не трябва да бъде времеемко, за да не демотивира респондентите да участват в проучването. По тази причина моделите не са представени чрез подробни детайли, а чрез основните концепции, върху които са изградени.

Авторът съобразява провеждането на проучването с разгледаните особености, като в методиката прилага следните правила:

1. Формират се три групи въпроси. Първата служи профилиране на респондентите и организациите, с които те имат опит. Втората е свързана с личната им оценка за приноса на предложените модели към финансовото управление. Третата оценява потенциала за приложение на моделите в конкретната организация съобразно вътрешните условия и отношението на екипа. Общият брой на въпросите не трябва да надхвърля двадесет, а попълването на анкетата – петнадесет минути.
2. Използва се онлайн платформа за провеждане на проучвания. Предоставят се подробни автоматични указания на респондентите как да попълнят съответните въпроси, като платформата не допуска да продължат, ако не са посочили (коректен) отговор. Преди да предадат анкетите си, респондентите могат да коригират вече подадени отговори, но не могат да пропускат въпрос, за да пристъпят към следващ. Ако прекъснат попълването, преди да са завършили анкетата, отговорите им се запазват и могат да продължат впоследствие, вместо да започват отначало.
3. Допуска се анкетната карта да бъде попълнена поотделно от различни респонденти, които имат опит с една и съща организация (т.е. *респондент* не означава *организация*). За целите на изследването е полезно да се провери наличието на статистически значима връзка между йерархичното ниво в организацията и възприемането на моделите.
4. При проучването се работи в експериментален порядък. Извадката от респонденти е формирана на принципа на отзовалите се. Анкетата е анонимна. Предоставя се възможност на респондентите да не посочат отговор на определени въпроси, ако не

желаят. Предвидена е съответната възможност, в случай че желаят да отговорят, но не знаят, защото нямат съответната информация.

Събирането на данни чрез попълването на онлайн анкети от респондентите се провежда в периода февруари-март 2019 г. В проучването се включват както организации в обществена полза, така и в частна.

**Респондентите от втората група са изключени от настоящия анализ.**

Използва се безплатната версия на платформата „ЛаймСърви“ (*LimeSurvey*), която е инсталирана в хостинг акаунт и е достъпна от домейн, притежавани от автора. Анализът на данните е осъществен чрез статистическия софтуер „Ес Пи Ес Ес“ (*SPSS*). Тъй като той предлага ограничени възможности за визуална обработка на резултатите, част от тях са импортирани в „Майкрософт Ексел“ (*Microsoft Excel*). Чрез него графичното им представяне е подобро, за да се постигне по-лесно възприемане.

Линк към анкетата е разпространен сред 100 организации, от които са реализирани попълвания от 108 респонденти. Отговарянето на преобладаващата част от въпросите е задължително, затова рядко се наблюдават липсващи данни. Трите групи въпроси са разпределени в секциите, представени в Табл. 12.

Таблица 12. Секции в анкетна карта

Секция	Тема
<b>A</b>	Специфични профилиращи въпроси
<b>B</b>	Оценка на различни бюджетни методики
<b>C</b>	Оценка на ролята на стопанската дейност за финансовия мениджмънт
<b>D</b>	Оценка на модела за формиране на пропорционални и фиксирани целеви резерви

<b>E</b>	Оценка на модела за планиране на несигурни финансираня съобразно успеваемостта
<b>F</b>	Отношение към внедряването на иновации в организацията
<b>G</b>	Типични профилиращи въпроси във връзка с големината на организацията и локацията ѝ.

Източник: Таблица на автора

### 3.1.2. Профилиране на респондентите и организациите

Анкетната карта се състои от общо деветнадесет въпроса, някои от които съдържат и подвъпроси. За профилиране на респондентите могат да се приложат общо девет въпроса – от секции *A* и *G*. Необходимостта от тях се обуславя от две причини. На първо място, те се използват при изследването на статистически значими зависимости. На второ място, чрез тях е възможно да се провери наличието на разнообразие от организационни профили (съобразно специфичните признаци, които ги характеризират).

Първият въпрос (*A1*) е свързан с принадлежността на респондентите към йерархията в организацията. Условно се разглеждат три управленски нива:

- висш мениджмънт (който включва върховния и управителния орган, регламентирани в ЗЮЛНЦ);
- средно управленско ниво (административни ръководители на функционални направления като маркетинг, финанси, човешки ресурси и др.) и
- управленско ниво (което включва ръководителите на проекти).

В т.нар. бюджетни комитети (*budgeting committee*) често участват и ръководни кадри, които не заемат позиции, свързани с финансовия мениджмънт. В процеса на планиране участват всички звена, затова анкетата не е насочена само към финансисти. Приложената бюджетна методика има ефект върху цялостната организация на дейността. Затова са включени и



допълнителни възможности: външен или вътрешен експерт и служител с предишен опит. Обособяването на предишния опит като самостоятелна позиция е свързано с разбирането, че е възможно респондентът да не е информиран за актуалните проблеми и тенденции в сектора.

Най-висок е делът на респондентите на ниско управленско ниво, които отговарят за определени дейности или проекти – 29,3%. Детайлизирано разпределение на респондентите е представено в Табл. 13.

*Таблица 13. Позиция на респондентите в организационно-управленската структура*

**Коя от изброените възможности се отнася за опита Ви с нестопански организации?**

Признак	Честота	Процент
В момента заемам длъжност във висшия мениджмънт (върховен или управителен орган)	15	16,3%
В момента заемам длъжност на управленско ниво (директор/мениджър на финанси, маркетинг или аналогична)	16	17,4%
В момента заемам длъжност на ниско управленско ниво (мениджър на проект, дейност или аналогична)	27	29,3%
В момента заемам длъжност на експертно ниво	14	15,2%
В момента не работя в/с нестопански организации, но имам предишен опит	11	12,0%
Външен експерт съм за нестопански организации (счетоводител, консултант по управление, одитор и др.)	9	9,8%
<b>Общо</b>	<b>92</b>	<b>100,0%</b>

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Авторът възприема участието на значителен дял респонденти на ръководни позиции (16,3%) като съществен позитивен индикатор за успеха на проучването. Това разбиране се обуславя от факта, че именно от оценката на мениджмънта зависи внедряването на модели за усъвършенстване на

бюджетните медоки. От една страна, мнението на ръководството има по-висока стойност за апробирането на предложените от автора иновации. От друга страна, като допълнителен позитивен ефект от проучването се възприема повишаването на информираността сред управленските кадри относно разработените модели.

Предвид различията в управлението на фондациите и сдруженията, разгледани във Втора глава, е включен въпрос относно правната форма – табл. 13.

Таблица 13. Правна форма на организацията на респондентите

**Правната форма на организацията, с която имате опит е:**

Признак	Честота	Процент
Фондация.	59	64,1%
Сдружение.	33	35,9%
<b>Общо</b>	<b>92</b>	<b>100,0%</b>

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Четвъртият и петият въпрос изследват капацитета на организациите. Авторът възприема, че международният опит способства внедряването на съвременни практики в организацията на дейността. За наличие на такъв се възприема, ако респондентът има опит с клон на международна организация или ако тя е част от международна мрежа. Тъкмо такива са част от разгледаните в предходните глави организации. Например „Джуниър Ачийвмънт България“, която е част от мрежата на „Джуниър Ачийвмънт Уърлдуайд“ (*Junior Achievement Worldwide*) и „Джуниър Ачийвмънт Европа“ (*Junior Achievement Europe*). А също и „Заедно в час“, която е

създадена по модела на „Тийч фор Америка“ (*Teach for America*) и е част от световната мрежа „Тийч фор ол“ (*Teach for all*).

Аналогично, авторът счита, че опитът в частния сектор също допринася положително за прилагането и внедряването на иновативни модели за финансов мениджмънт и бюджетно управление. Ако ръководителите са работили в средни и големи предприятия от частния сектор, вероятността да са запознати с повече модели и методики е по-висока. Дори да са придобили опит в малки организации, то той със сигурност би подпомогнал осъществяването на стопанска дейност. Опитът в частния сектор се възприема като позитив от автора поради сходствата с бюджетирането в третия сектор. Счита се, че различната гледна точка върху планирането обогатява управленския капацитет и насърчава ръководството да надгражда управлението чрез нетрадиционни подходи. Данните за опита на организациите са представени в Табл. 14. Повече от половината от респондентите – 56,5%, работят в организации с международен опит, а 77,2% са с опит в частния сектор.

*Таблица 14. Международен опит и опит в частния сектор на организациите, с които респондентите имат опит*

**Има ли тази организация международен опит (клон на международна организация, член на международна мрежа и др.)?**

Признак	Честота	Процент
Да.	52	56,5%
Не.	40	43,5%
<b>Общо</b>	<b>92</b>	<b>100,0%</b>

**Има ли ръководството на организацията (управителен съвет и/или директори/мениджъри) опит в частния сектор?**

Признак	Честота	Процент
Да.	71	77,2%
Не.	20	21,7%
Не знам.	1	1,1%
<b>Общо</b>	<b>92</b>	<b>100,0%</b>

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Втората група въпроси, чрез която могат да се профилират респондентите, се намира в края на въпросника, в секция G. Изборът на тази позиция в анкетата спомага за изграждането на своеобразна рамка, като най-съществените въпроси се съсредоточават в средата на въпросника.

Секция G включва три въпроса, които са стандартни за подобни проучвания. На първо място е областта, в която е седалището на организацията. Организацията са от 15 различни области, което се отчита като добър резултат, тъй като покрива повече от половината (общо 28). Тези от София-град преобладават значително с общ дял от 41,3%, следвани от Пловдив с 21,7%.

Честотното разпределение по области е представено в Табл. 15.

Таблица 15. Честотно разпределение на организацията по области на седалищата им

**В коя област е седалището на организацията, с която имате опит?**

Област	Честота	Процент
Ловеч	1	1,1%
Монтана	2	2,2%
Пазарджик	4	4,3%

Плевен	3	3,3%
Пловдив	20	21,7%
София - град	38	41,3%
Силистра	2	2,2%
Смолян	1	1,1%
Стара Загора	4	4,3%
Хасково	6	6,5%
Благоевград	2	2,2%
Бургас	2	2,2%
Варна	5	5,4%
Видин	1	1,1%
Враца	1	1,1%
<b>Общо</b>	<b>92</b>	<b>100,0%</b>

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Вторият и третият въпрос за профилиране от секция G са насочени към категоризирането на предприятията по големина. След адаптиране са приложени два от трите критерия съгласно Закона за счетоводството (2016) и ЗМСП (1999) – големина на екипа и размер на приходите. Задълбоченото им разглеждане е предмет на отделно изследване, което да анализира съответствието между обезпечеността с финансови и с човешки ресурси. В обобщение на резултатите от секции A и G се установява разнообразие от организации, което допринася за постигането на известна относителна представителност<sup>24</sup>.

<sup>24</sup> Извадката не е случайна и проучването не е статистически представително. Има се предвид, че включването на разнообразни организации допринася за осигуряването на повече позиции.

### 3.2. Оценка на приложимостта на разработените модели за подобряване на ликвидността чрез бюджетиране на резерви

Въпросите, свързани с предложените от автора модели, са групирани в секции *D* и *E* от анкетната карта. Въпроси *D1* и *D2* са сред централните в анкетното проучване, тъй като те проверяват как се възприема в практиката моделът за формиране на целеви резерви от нецелеви финансираня и стопанска дейност (Табл. 16.).

Таблица 16. Отношение към формирането на целеви резерви по проекти

**Според Вас формирането на резерви от нецелеви финансираня и/или осъществяването на стопанска дейност, насочени към проекти по регламентираната дейност, ще благоприятства ли финансовото управление в организациите с нестопанска цел?**

Признак	Честота	Процент
Да.	86	93,5%
Не.	4	4,3
Не мога да преценя.	2	2,2%
<b>Общо</b>	<b>92</b>	<b>100,0%</b>

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

93,5% от респондентите заявяват, че формирането на резерви от стопанска дейност и нецелеви финансираня, насочени към проекти в регламентираната дейност ще допринесе за финансовия мениджмънт. Отрицателно е мнението само на 4,3%, а 2,2% не могат да преценят. Резултатите потвърждават първата хипотеза. Отговорите доказват, че авторът е идентифицирал реален проблем, а предложеният подход за решаването му е оценен положително.

Следващият въпрос е насочен към конкретните алтернативни модели, насочени към решението на проблема. В него са представени три

възможности за формиране на резерви – целеви пропорционален по проект, целеви фиксиран по проект и общ, съобразен с планираните парични потоци от цялата дейност.

Най-високо е оценен моделът за планиране на резерв пропорционално на бюджета на проекта спрямо бюджета на целевите финансираня в регламентираната дейност. Най-непредпочетен е общият резерв. Разликите в средните стойности не са значителни, но модата на общия резерв е 3, а на другите две предложения – 4. Резултатите са представени в Табл. 17.

Таблица 17. Оценка на предложените модели за планиране на целеви резерви

**В каква степен Вие лично сте съгласен/на със следните твърдения?**

**Формирането на резерви от стопанската дейност и/или нецелеви финансираня за проекти в регламентираната дейност в организациите с нестопанска цел:**

Описателна характеристика	Следва да се осъществява пропорционално на бюджета за проекта спрямо бюджета на регламентираната дейност	Следва да се определя фиксиран резерв по всеки проект съобразно предвидените плащания по него	Следва да се съобрази с паричните потоци, за да се гарантира оптимална ликвидност
<b>Валидни</b>	92	92	92
<b>Липсващи</b>	0	0	0
<b>Средна аритметична</b>	4,12	3,75	3,67
<b>Медиана</b>	4,00	4,00	4,00
<b>Мода</b>	4	4	3

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

На база на средната аритметична и модата може да се твърди, че всеки от предложените от автора конкретни алтернативни модели е положително възприет като възможност за усъвършенстване на съществуващия подход (съобразяване на общия резерв с общите постъпления и плащания).

### 3.3. Оценка на приложимостта на предложения модел за бюджетиране в условия на несигурност

Секция *E* от анкетата също е насочена към оценка на разработения и предложен от автора във Втора глава модел. Тя засяга въпроса за планирането в условия на несигурност – при незавършени преговори, при очаквано одобрение на проект и др. Тъй като изчисляването на коефициентите е сложно и разясняването му в анкетата не е възможно, в двата въпроса са представени основните принципи, като респондентите следва да отговорят отрицателно или положително.

Отново се наблюдава широко одобрение на концепцията, че при планирането на приходите за предстоящия период е необходимо да се включват финансираня, характеризиращи се с несигурност. Това твърдение обаче засяга принципно положение, а не предложения от автора модел. Целта е да се извърши допълнителна селекция на респондентите, тъй като отговорилите отрицателно няма да имат възможност да попълнят следващия въпрос.

85,2% от анкетираните считат, че тези потенциални финансираня следва да бъдат включени в плана, но 63,9% са склонни на такъв подход само при определени условия (Табл. 18.).

Таблица 18. Оценка на включването на несигурни финансираня при планирането

**Според Вас лично следва ли при планирането на приходите за предстоящия период да се включват финансираня, които се характеризират с несигурност (незавършени преговори, очаквана оценка на проектни предложения и др.)?**

Признак	Честота	Процент
Да, задължително.	22	23,9%
Да, но при определени условия.	57	62,0%
Не, в никакъв случай.	12	13,0%
Не мога да преценя.	1	1,1%
<b>Общо</b>	<b>92</b>	<b>100,0%</b>

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване



Във въпрос *E2* респондентите отговарят на въпроса дали според тях следва при планирането на несигурни финансираня да се използват исторически данни за успеваемостта. 59,8% от цялата съвкупност отговарят положително. Тъй като въпросът е зададен само на 80 от анкетираните (те са отговорили неутрицателно на предходния въпрос), сред тази по-малка съвкупност делът е 68,8%. 7 респонденти не са против използването на модела, но не могат да преценят. 19,6% от цялата съвкупност го отхвърлят. Данните са представени в Табл. 19.

*Таблица 19. Оценка на модел за използване на успеваемостта при включването на несигурни финансираня при планирането*

**Според Вас лично при включването на финансираня със степен на несигурност следва ли да се използват исторически данни за успеваемостта на организацията?**

Признак	Честота	Процент	Валиден процент
Да.	55	59,8%	68,8%
Не.	18	19,6%	22,5%
Не мога да преценя.	7	7,6%	8,8%
<b>Липсващи:</b>	12	13,0%	
<b>Общо</b>	92	100,0%	100,0%

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Преобладаващата част от анкетираните оценяват положително предложената иновация (Bariakova-Karaangova, 2022) за планиране на потенциални финансираня, но резултатът не е толкова категоричен, колкото по отношение на модела за формиране на целеви резерви. Авторът възприема, че е необходимо моделът да бъде представен в повече детайли и да бъде приложен в практиката, преди да се направи окончателно заключение за ползата от него. Въпреки това се счита, че оценката е положителна тъй като повече от половината от цялата съвкупност респонденти (59,8%) са оценили и втория модел положително.

### **3.4. Оценка на условията за внедряване на иновативни модели за надграждане на бюджетното управление на организациите в обществена полза**

Положителното възприемане на моделите не е достатъчно за тяхната апробация. От съществено значение за прилагането на определен модел в практиката е не само положителната или отрицателната му оценка, но и наличието на определени условия, които са необходими за успешното му внедряване. По тази причина анкетното проучване изследва дали средата в нестопанския сектор е благоприятна. Анализът на отношението на респондентите към внедряването на иновативни модели се осъществява съобразно отговорите на въпросите от секция *F*.

В първия въпрос анкетираните следва да споделят в каква степен смятат, че подобряването на финансовото планиране е възможно и необходимо. Те оценяват и ефекта от потенциалното му усъвършенстване по три критерия – улесняване на оперативната работа; подобряване на ефикасността и подобряване на ефективността.

Тези ефекти са взаимосвързани. Реализирането на положително социално въздействие е водещ приоритет за организациите в обществена полза, а то се измерва чрез ефективността от дейността им. От друга страна, подобряването на ефикасността освобождава средства, които могат да бъдат насочени към постигането на целите.

Респондентите оценяват петте критерия със стойности от 1 до 5, като по-високото число означава по-висока степен на съгласие. Резултатите са представени в Табл. 20.

Таблица 20. Отношение на респондентите към финансовото планиране

**В каква степен Вие лично сте съгласен/на със следните твърдения?**

**Подобряването на финансовото планиране в организацията, с която имам опит:**

Описателна характеристика	е възможно	ще улесни работата	ще намали разхода на ресурси	ще допринесе за резултатите	е необходимо
<b>Валидни</b>	92	92	92	92	92
<b>Липсващи</b>	0	0	0	0	0
<b>Средна аритметична</b>	4,27	4,38	4,14	4,28	4,38
<b>Медиана</b>	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
<b>Мода</b>	5	5	5	5	5

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Най-ниската средна стойност е 4,14, което свидетелства за категорично позитивно отношение. Това твърдение се подкрепя от максималните стойности на модата и на медианата. Най-високата средна аритметична – 4,38, е по отношение на необходимостта от подобряване на финансовото планиране и улесняване на работата. Този резултат ясно индикира наличието на проблеми в това отношение в сектора.

Последният въпрос в секция *F* е насочен към склонността на екипа като цяло да внедри иновативни практики във финансовото управление. Наблюдава се висока степен на склонност, която се аргументира чрез стойностите на описателните характеристики на честотното разпределение. Средната аритметична е равна на 3,96, а медианата и модата – на 4 (Табл. 21).

**Екипът на организацията, с която имам опит, е склонен да внедри иновативни практики във финансовото ѝ управление.**

Таблица 21. Описателни характеристики на честотното разпределение относно склонността на екипа към внедряване на иновации

Описателна характеристика	Стойности
<b>Валидни</b>	92
<b>Липсващи</b>	0
<b>Средна аритметична</b>	4,03
<b>Медиана</b>	4,00
<b>Мода</b>	5

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Отговорите на въпросите от секция *F* доказват че екипите са склонни да внедрят иновативни модели за надграждане на бюджетирането, този процес е възможен и ще доведе до положителни резултати.

В заключение от проведеното проучване може да се обобщи твърдението, че са изпълнени всички необходими условия за приложение на предложените модели в практиката. Те са възприети положително от анкетиранияте, а в организациите са налице условия, които позволяват внедряването им. Едновременното потвърждаване на хипотезите се възприема от автора като положителна апробация на разработените иновации в оперативната дейност на организациите в обществена полза.

### **3.5. Проверка на статистически зависимости при предложените модели**

Възможно е предложените модели да бъдат оптимални за точно определен организационен профил съответно да са неприложими в точно определен ограничен кръг от респонденти.

Проверката на зависимостите може да се осъществи по отношение на това, дали организацията оценява положително предложенията за:

- 1) формиране на целеви резерви по проекти чрез планиране на стопанската дейност и нецелевите финансираня – въпрос *D1*;
- 2) включване на успеваемостта при спечелване на финансираня при планирането в условия на несигурност – въпрос *E2*.

Високият процент на одобрение на модела за формиране на целеви резерви в значителна степен лишава от смисъл проверката на статистически зависимости при въпрос *D1*. Подходящ статистически метод за проверка на зависимости при въпрос *E2* е тестът Хи квадрат на Пийрсън (Pearson's Chi Square). Той представлява непараметричен тест за проверка на корелация между две променливи. Авторът го прилага последователно за различните критерии. Резултатите са представени в таблиците по-долу.

Първата променлива, която може да бъде анализирана е свързана с правната форма (Табл. 22.).

Таблица 22. Хи квадрат на Пийрсън тест по отношение на планиране при несигурност и правна форма  
Според Вас следва ли при планирането на приходите за предстоящия период да се включват финансираня, характеризиращи се с несигурност?

		Да, задължително.	Да, но при определени условия.	Не, в никакъв случай.	Не мога да преценя.	Total
Правната форма на организацията, с която имате опит, е:	Фондация.	16	36	6	1	59
	Сдружение.	6	21	6	0	33
Total		22	57	12	1	92

#### Хи квадрат тест

	Стойност	Степен на свобода	Асимпт. знач.
Хи квадрат на Пийрсън	2,331 <sup>a</sup>	3	,507
Отношение на правдоп.	2,648	3	,449
Валидни случаи	92		

а. 3 клетки (37,5%) имат теоретични стойности по-малки от 5.  
 Минималната теоретична характеристика е ,36.

**Симетрични мерки**

	Стойност	Асимпт. знач.
Phi	,159	,507
Коефициент V на Крамър	,159	,507
Валидни случаи	92	

Източник: Таблица на автора по данни  
 от проведено анкетно проучване

Равнището на значимост (0,507) е по-високо от грешката (0,05), което означава, че двете променливи са независими и между тях няма статистически значима връзка. Не са изпълнени и условията на теста. Минималната теоретична характеристика е 0,36 и не превишава 1, а клетките с теоретични стойности по-малки от 5, са над 20%. Коефициентът V на Крамър също не би индикирал силна връзка, доколкото стойността му (0,159) е под 0,7.

Международният опит на организацията е следващата променлива, при която е необходимо да се изследва наличието на зависимости. При нея се наблюдават сходни резултати. Равнището на значимост е 0,101 (по-високо от грешката 0,05). Отново не са изпълнени условията на теста. Минималната теоретична характеристика е 0,43 и не превишава 1, а клетките с теоретични стойности по-малки от 5, са над 25%. Коефициентът V на Крамър също не би индикирал силна връзка, тъй като стойността му (0,26) е под 0,7. Резултатите от теста са представени в Табл. 23.

Таблица 23. Хи квадрат на Пиърсън тест по отношение на планиране при несигурност и международен опит

Според Вас следва ли при планирането на приходите за предстоящия период да се включват финансираня, характеризиращи се с несигурност?

		Да, задължително.	Да, но при определени условия.	Не, в никакъв случай.	Не мога да преценя.	
Има ли тази организация	Да.	13	35	3	1	52
международен опит (клон на международна организация, член на международна мрежа и др.)?	Не.	9	22	9	0	40
Total		22	57	12	1	92

#### Хи квадрат тест

	Стойност	Степен на свобода	Асимпт. знач.
Хи квадрат на Пиърсън	6,233 <sup>a</sup>	3	,101
Отношение на правдоп.	6,679	3	,083
Валидни случаи	92		

а. 2 клетки (25,0%) имат теоретични стойности по-малки от 5.

Минималната теоретична характеристика е ,43.

#### Симетрични мерки

	Стойност	Асимпт. знач.
Phi	,260	,101
Коефициент	,260	,101
V на Крамър		
Валидни случаи	92	

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

Аналогични са стойностите при променливата, свързана с опита в частния сектор. Равнището на значимост е 0,572 (по-високо от грешката). Клетките с теоретични стойности по-малки от 5 са 66,7%, а минималната теоретична стойност е 0,01 и е по-малка от 1. Стойността на коефициента V на Крамър е 0,161.

Според Вас следва ли при планирането на приходите за предстоящия период да се включват финансираня, характеризиращи се с несигурност?

		Да, задължително.	Да, но при определени условия.	Не, в никакъв случай.	Не мога да преценя.	
Има ли ръководството на организацията (управителен съвет и/или директори/мениджъри) опит в частния сектор?	Да.	14	47	9	1	71
	Не.	8	9	3	0	20
	Не знам.	0	1	0	0	1
<b>Total</b>		<b>22</b>	<b>57</b>	<b>12</b>	<b>1</b>	<b>92</b>

### Хи квадрат тест

	Стойност	Степен на свобода	Асимпт. знач.
Хи квадрат на Пиърсън	4,786 <sup>a</sup>	6	,572
Отношение на правдоп.	5,098	6	,531
Валидни случаи	92		

a. 8 клетки (66,7%) имат теоретични стойности по-малки от 5.

Минималната теоретична характеристика е ,01.

### Симетрични мерки

	Стойност	Асимпт. знач.
Phi	,228	,572
Коефициент V на Крамър	,161	,572
Валидни случаи	92	

Източник: Таблица на автора по данни от проведено анкетно проучване

В обобщение авторът счита, че не са налице статистически значими зависимости между променливите, характеризиращи профила на организацията и оценката им относно приложимостта на разработените модели.



### 3.6. Изводи и обобщения

Трета глава от настоящия труд има характер на емпирично изследване, което е проведено на база на данни от анкетно проучване. То не цели постигането на статистически представителна извадка в национален мащаб. Проучването се осъществява в експериментален порядък с група, формирана на принципа на отзовалите се. В него участват 108 респонденти, по-голямата част от които от различни организации. 16 от респондентите са от организации в частна полза, поради което са изключени от анализа. Разгледани са отговорите на останалите 92 респонденти.

Постигнато е значително разнообразие от организационни профили. То се възприема за достатъчно да апробира разработените и предложени от автора иновативни модели, насочени към надграждане на бюджетното управление в организациите в обществена полза.

Моделите се възприемат положително от повече от половината от респондентите – съответно 93,5% и 59,8%. Потвърждава се наличието на условия за внедряването на иновации в практиката. Анкетираният оценяват необходимостта от подобряване на финансовото планиране на 4,38/5, а степента, в която то е възможно – на 4,27/5. Според тях склонността към внедряване на иновации на екипите в организациите се равнява на 4,03/5. Потвърждаването на двете хипотези се счита за положителна апробация на предложените модели, тъй като в практиката са едновременно налични висока оценка и необходимите условия.

Не са установени статистически значими зависимости между признаците на определен организационен профил и оценката на съответния респондент относно приложимостта на моделите.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Безпрецедентната криза, предизвикана от пандемията от коронавируса SARS-CoV-2, и налагането на мерки за дистанция, целящи ограничаването ѝ, както и последвалият военен конфликт между Руската федерация и Украйна засягат всички аспекти на човешкия живот. Предизвикателствата пред здравеопазването и икономиката неминуемо се предават към други сфери. Образованието преминава към обучение от разстояние в електронна среда. Вследствие на мерките и енергийната криза редица икономически дейности са ограничени, а заетите в тях са освободени. Високите нива на инфлация повишават рисковете от нарастване на социалното неравенство а оцеляването на редица домакинства е застрашено. Ключова роля за преодоляването на различните измерения на кризата имат организациите в обществена полза. Чрез преразпределителната си функция те допринасят за смекчаване на ефекта върху по-уязвимите групи. Същевременно повишават осведомеността относно болестта COVID-19 и насърчават изследователската дейност, насочена към разработване на лекарства и ваксини. Подпомагат дигитализирането на образователния процес, като предоставят технологични решения и методическа помощ. Съдействат за допълнителната или преквалификацията на безработните. Предоставят подкрепа на бежанците и съдействат за оказване на хуманитарна помощ в засегнатите територии.

Значението на организациите в обществена полза за социално-икономическия живот се повишава, което обуславя необходимостта от оценка и анализ на тяхното представяне. Дейността им обаче не е свързана с постигането на икономическа изгода, а с позитивно въздействие за обществото. Тази особеност обуславя неприложимостта на стандартни методи за анализ на финансовото състояние и представяне. Организациите в обществена полза следва да изразходват своите ресурси ефикасно и

ефективно, тъй като оптимизирането на финансовия мениджмънт се явява средство за реализиране на социалните им цели.

Целеполагането е съществен етап за организациите в обществена полза, който дори предхожда учредяването им. Той е отправната точка, от която започва бюджетирането, чрез което се постигат стратегическите им социални цели. Водещата ценност, на която те се подчиняват, е алтруизмът. Ключов елемент от организационната култура на нестопанските формирования със социална цел е отговорността пред обществото. Тя е водещ стимул за оптимизиране на ефикасността, ефективността и прозрачността при нарастването на финансовия капацитет. Усъвършенстването на бюджетирането е насочено не само към подобряване на финансовия мениджмънт, но и към управлението на резултатите от дейността, чрез които се постига положително социално въздействие върху обществото.

В труда са изследвани водещите ценности в организационната култура на формированията в обществена полза като фактори, обуславящи целите на бюджетното управление. Третият сектор функционира в условията на редица особености и проблеми. Изследването им е първият етап при разработването на модели за надграждане на бюджетната методика. Организациите в обществена полза се характеризират със специфична организационно-административна рамка. Тя се обуславя от редица фактори: нормативна уредба, направления при осъществяването на дейността (стопанска или регламентирана), ограничени източници за привличане на средства, външни потребители на бюджетна информация, несъответствие между осигуреността с човешки и финансови ресурси и др. Те се явяват предизвикателства, които финансовият мениджмънт трябва да преодолее, за да гарантира максимална ефикасност и устойчивост при постигането на социално въздействие.

Традиционното бюджетиране се характеризира с редица недостатъци. Анализът им на ниво определено формирование може да се извърши чрез предложения от автора матричен модел. Те са в основата на социално-психологическия феномен *бюджетни игри*, който също има ефект върху организациите. Разработен е и предложен матричен модел за оценка на недостатъците на традиционното бюджетиране. Чрез критичен анализ в труда е изследвана приложимостта на различни иновации в бюджетирането на организациите в обществена полза, сред които: модели за оценка на ефикасността и ефективността.

В практиката са разпространени различни подходи за оценка на дейността на тези субекти, като изследването разглежда три от тях. Първият се базира върху дела на разходите за периода и е свързан с ефикасността. Вторият се отнася до социалното въздействие. При неговото прилагане често се оповестяват несъпоставими данни, които представляват оперативни резултати от дейността, но с неясен принос относно позитивната промяна за обществото. Третият подход измерва едновременно ефикасността и ефективността. Той е най-подходящ и може да се използва като основа за бенчмаркинг.

Необходимо е поставянето на правилни ключови индикатори на представянето и утвърждаването им от всички организации на секторно ниво. Постигането на удовлетворяващи резултати при такава оценка обуславя прилагането на оптимална бюджетна методика за управление на ефикасността и ефективността от организациите.

Разгледаните особености в организационно-административната рамка и дейността на формиранията в обществена полза обуславят необходимостта от разработването на специфични модели и методики. Авторът предлага различни подходи за бюджетиране на целеви резерви от нецелеви финансираня и стопанска дейност. Разработеният модел е насочен към управление на ликвидността, която често се влошава

вследствие на ограничените източници за привличане на средства и неблагоприятните схеми за разплащания. Именно затова тя е сред водещите показатели при оценка на финансовото състояние на организациите в обществена полза.

Предложен е модел за планиране на финансираня, които се характеризират със степен на несигурност. Такива се наблюдават обичайно в дейността на организациите в обществена полза, затова не могат да бъдат пренебрегнати. Разработена е и методика за последователност при бюджетирането на стопанската и на регламентираната дейност в зависимост от ограничаващия фактор.

Анализът на емпирични данни от проведено анкетно проучване потвърждава, че предложените модели са оценени положително в практиката. Налице са необходимите условия за тяхното внедряване.

Систематизирани са особеностите в административно-организационната рамка и в дейността на формиранията в обществена полза, като са установени проблеми. На тази база са представени проекции и насоки за приложение на специфични за сектора модели, чрез които да бъде усъвършенствана бюджетната методика и посредством които проблемите да бъдат ограничени.

## БИБЛИОГРАФИЯ

### Източници на български език

Авджийски, Л. (2015). *Преглед на стопанската политика* [онлайн]  
Достъпно на: <https://ime.bg/bg/articles/byudjet-na-sydebnata-vlast-ili-bakalski-tefter/> [Посетено на 15.03.2019]

Български дарителски форум. (2017). *Дарителството в България*. [онлайн]  
Достъпно на:  
<http://www.dfbulgaria.org/wp-content/uploads/2018/10/ZAPALI-Infographic.pdf>  
[Посетено на 15.03.2019]

Велчева, Й. (2015). Паричните потоци: бюджетирание, отчитане и анализ. *Счетоводство*, 6.

Георгиева, Д. (2017). *Счетоводство на юридическите лица с нестопанска цел*. Ботевград: Издателство на МВБУ

Георгиева, Д. (2018). *Счетоводна политика на юридическите лица с нестопанска цел – теория и практика*. Ботевград: Издателство на МВБУ

Димитрова, Р. (2021). *Роля на предприемачеството при управление на устойчивия туризъм*. Списание „Пари и култура“. София: Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов“, 2021.

Златанова, Т. (2016). Възможни подходи при съставяне и счетоводно отчитане на бюджета на съдебната власт в република България. *Сборник с доклади, „Икономиката на България и Европейския съюз: наука и бизнес“*. София: Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов“.

Златарева, М. (2002). *Юридически лица с нестопанска цел*. София: Сиела.

Златарева, М. (2013). *Юридически лица с нестопанска цел*. София: Сиела.

Йоловски, Д. (2019). Теоретико-методологични аспекти на бюджетирането в организациите с нестопанска цел. дисертация за придобиване на ОНС "доктор".

Йонкова, Б. (2008). *Управленско счетоводство*, София: изд. „Ромина“.

Йонкова, Б., Орешаров, Н. и Рупска, Т. (2010). *Основен курс по управленско счетоводство*, София: УИ „Стопанство“.

Йосифова, Д. (2007). *Оптимизиране на финансовия резултат чрез използване на концепцията за съответстващите разходи и приходи*, Счетоводство плюс, 3.

Костова М. (2006). Относно неправилното използване на термина бенефициент. *Съвременно право*, бр. №2.

Кръстева-Христова, Р. (2014). *Бюджетирание на нулева база при кризисно управление*, Научни трудове на Русенския университет, том 53.

Ламбовска, М. (2011). *Оценяване на постиженията на центровете за отговорност в организация*, София: Научни трудове на Университет за национално и световно стопанство, бр. 1 (онлайн) Достъпно на: [https://www.unwe.bg/uploads/ResearchPapers/Research%20Papers\\_vol1\\_2011\\_No4\\_M%20Lambovska.pdf/](https://www.unwe.bg/uploads/ResearchPapers/Research%20Papers_vol1_2011_No4_M%20Lambovska.pdf/) [Посетено на 15.03.2019 г.]

Митев, П. (2010). Концепции на ориентирания към резултата бюджет. *Икономически алтернативи*, бр. 5.

Панчева, С. (2009). *Теоретико-приложни аспекти на счетоводството в предприятията с нестопанска цел*, Свищов: Стопанска академия „Д. А. Ценов“.

Петрова Н., Недев Т. (2013). *Борсово-търгуваните фондове в инвеститорския фокус по време на кризата*, IV Международна научна конференция „Следкризисният финансов маразъм в Европа и България“, ИК-УНСС.

Петрова, Н. (2021). *Изследване на условията и факторите за пазарно представяне на борсово търгуваните фондове и възможностите за тяхното развитие в България*, Издателски комплекс – УНСС, София.

Пожаревска, Р. (2005а). *Финансовите отчети в управлението на организациите с нестопанска дейност*, София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“

Пожаревска, Р. (2005б). Организацията с нестопанска цел в процеса на присъединяване към Европейската общност. *Научни трудове на УНСС - Том 1/2005*, София: изд. к-кс УНСС

Пожаревска, Р. (2008). *Предприятия с нестопанска цел*. София: Форком.

Рупска, Т. (2014). *Управленското счетоводство в аграрните предприятия – проблеми и решения*, София: Издателски комплекс УНСС.

Рупска, Т., Орешаров, Н. и Кавалджиева, К. (2015). *Управленско счетоводство*. София: изд. к-кс УНСС.

Световна банка. (2018). *Наръчник за преглед на публичните разходи*. [онлайн] Достъпно на: <http://documents.worldbank.org/curated/en/304191532522931421/128662-MAN-PUBLIC-BULGARIAN-P161180-BG-Spending-review-manual.docx> [Посетено на 15.03.2019 г.]

Токушев, В. (2001). *Някои проблеми в новата правна уредба на юридическите лица с нестопанска цел*. Търговско право, кн. 3

Трифонов, Т. (2004). *Стратегическият счетоводен анализ на стойността – революционен етап в развитието на счетоводната наука*. Научни трудове на УНСС, Том 1.

Шабани, Н., Алексиева П., Величкова, Р. (2014). *Какво и как „плаща“ държавата действащи механизми за финансиране на ЮЛНЦ*, [онлайн] Достъпно на: [http://bcnl.org/uploadfiles/documents/analyses/kakvo\\_i\\_kak.pdf](http://bcnl.org/uploadfiles/documents/analyses/kakvo_i_kak.pdf) [Посетено на: 15.03.2019 г.]

### **Източници на английски език**

Agyemang, G., O'Dwyer, B., & Unerman, J. (2019). NGO accountability: retrospective and prospective academic contributions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32, 2353-2366.

Bariakova-Karaangova, D. (2022). *A review of the contemporary issues in innovation*. VUZF Review.

Batson, C. (2011). *Altruism in Humans*. Oxford University Press.

Bielefeld, W. (2003). *Non-profit sector impact evaluation: The view from the USA*, OECD.



- Bisesi, M. (2004). *Journal of Policy Analysis and Management*. [online] Vol. 23, no. 3. Available at: <http://www.jstor.org/stable/3326271> [Accessed: 15.03.2019]
- Boström, M., & Hallström, K. (2010). NGO Power in Global Social and Environmental Standard-Setting. *Global Environmental Politics*, 36-59.
- Cannon, C. (2013). *Evaluating Non-Governmental Organisations: An overview of The Global Journal's Top 100 NGOs methodology in 2013*. [online] Geneva. Available at:  
[http://idsa02.pbworks.com/w/file/etch/74298527/Evaluating%20NGOs%20\(Methodology%20Paper\)\\_EN.pdf](http://idsa02.pbworks.com/w/file/etch/74298527/Evaluating%20NGOs%20(Methodology%20Paper)_EN.pdf) [Accessed: 15.03.2019]
- Caplan, D. (2006) Managerial Accounting: Concepts and Techniques. *Accounting and Law Faculty Books*. [online] Available at: [https://scholarsarchive.library.albany.edu/accounting\\_fac\\_books/1](https://scholarsarchive.library.albany.edu/accounting_fac_books/1) [Accessed: 15.03.2019]
- Clark, C. (1940). *The conditions of economic progress*. London: Macmillan.
- Covaleski, M., Evans III, J., Luft, J. and Shields, M. (2007). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier Ltd.
- Davies, T. (2014). *NGOs: A New History of Transnational Civil Society*. New York: Oxford University Press.
- Defourny, J. and Nyssens, M. (2012). The EMES approach of social enterprise in a comparative perspective. EMES Working Paper Series. EMES European Research Network.
- Defourny, J., Hulgård, L. and Pestoff, V. (2014). *Social enterprise and the third sector*. London and New York: Routledge.
- Demski, J. (2008), *Managerial Uses of Accounting Information*. Springer.
- Dohnalova, D., Legnerova, K. and Slechtova, V. (2015) Social Enterprise in the Czech Republic, *ICSEM Working Papers No 24*. [online] Available at: [https://www.iap-socent.be/sites/default/files/Czech%20Republic%20-%20Dohnalova%20et%20al\\_0.pdf](https://www.iap-socent.be/sites/default/files/Czech%20Republic%20-%20Dohnalova%20et%20al_0.pdf) [Accessed: 15.03.2019]
- Drury, C. (2001). *Management Accounting for Business Decisions*. Thomson Learning.
- European Commission. (2012). *Rethinking Education: Investing in skills for better socio-economic outcomes*.
- Fisher, A. (1935). *The clash of progress and security*. London: Macmillan.
- Fisher, A. (1939) Production, Primary, Secondary and Tertiary. *The Economic Record*, vol. 15 (1).

- Francova, P., Dudek, P. and Laubova, L. (2013). Social entrepreneurship and other models to secure employment for those most in need. *Peer review on social entrepreneurship*.
- Frumkin, P. (2002). *On being nonprofit: A conceptual and policy primer*. Cambridge: Harvard University Press.
- Gibbs, C., Kuby, T. and Fumo, C. (1999). Defining certain terms in a budget. *Funds for NGOs*
- Goode, M. and Malik, A. (2011) Beyond Budgeting: The Way Forward?. *Pakistan Journal of Social Sciences*, Vol. 31, No. 2.
- Great Britain, Department of Trade and Industry. *Social Enterprise: A Strategy for Success*. [online] Available at: <http://www.faf-gmbh.de/www/media/socialenterprisestrategyforsuccess.pdf> [Accessed: 15.03.2019]
- Hager, M. and Flack, T. (2004). *The Pros and Cons of Financial Efficiency Standards, Nonprofit overhead cost project*. Brief 5. Urban Institute, Center on Nonprofits and Philanthropy, Indiana University, Center on Philanthropy.
- Hansen, S., Otley, D. and Van Der Stede, W. (2003) Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003) *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business Press
- Hyman, E., & Dearden, K. (1998). Comprehensive Impact Assessment Systems for NGO Microenterprise Development Programs. *World development*, 26, 261-276.
- Jensen, M. (2001). Corporate budgeting is broken – let’s fix it. *Harvard Business Review* (online) Available at: <https://hbr.org/2001/11/corporate-budgeting-is-broken-lets-fix-it> [Accessed: 15.03.2019]
- McCoskey, S. (2005). *NGOs in the Aid Community: Do Funding Source or Economic Conditioning Matter to Decisions of Country Involvement?*. [online] Available at: <https://econpapers.repec.org/scripts/redirect.pf?u=https%3A%2F%2Feconwpa.ub.uni-muenchen.de%2Fecon-wp%2Fdev%2Fpapers%2F0508%2F0508004.doc;h=repec:wpa:wuwpdc:0508004> [Accessed: 15.03.2019]
- Michael, A. (2007) Beyond Budgeting. *Topic Gateway Series, Issue No 35*, London: CIMA.
- Morris, S. (2000). Defining the non-profit sector: Some lessons from history. *Civil Society Working Paper* (3), London: London School of Economics and Political Science

- Neamtan, N. (2003). *Non-profit sector and evaluation: The state of play in Quebec*. [online] Paris: OECD Publications. Available at: <http://www.oecd.org/lead-forum/publications/The%20Non-profit%20Sector%20in%20a%20Changing%20Economy.pdf/> [Accessed: 15.03.2019]
- Noya, A. and Nativel, C. (2003). *The Non-profit Sector in a Changing Economy*. Paris: OECD Publications.
- O'Sullivan, A. and Sheffrin, S. (2003). *Economics: Principles in Action*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Philips, L. and Bana e Costa, C. (2005). Transparent prioritisation, budgeting and resource allocation with multi-criteria decision analysis and decision conferencing, *Working Paper LSEOR 05.75*. London: London School of Economics and Political Science
- Rosenberg, M. (2019). *The 5 Sectors of the Economy*. ThoughtCo. [online] Available at: <https://www.thoughtco.com/sectors-of-the-economy-1435795>, [Accessed: 15.03.2019]
- Ross, L. and Technical Information Services (2008). Budgeting. *Topic Gateway Series No. 27*, London: CIMA.
- Sawhill, J. and Williamson, D., (2001). Measuring what matters in nonprofits. *McKinsey Quarterly*, [online] Available at: <https://www.mckinsey.com/industries/social-sector/our-insights/measuring-what-matters-in-nonprofits> [Accessed: 15.03.2019]
- Stillman, K., Slabyj, S., Terrell, N., Musau, S., McGunnigle, M. and Ryan T.J. (2001). *Fundamentals of NGO Financial Sustainability*, Abt. Associates
- Wagenmaker & Oberly (2015). *Public Charities and Private Benefit: How Much is Too Much?* [online] Available at: <https://wagenmakerlaw.com/blog/public-charities-and-private-benefit-how-much-too-much> [Accessed: 15.03.2019]
- Wallander, J. (1999). *Budgeting – an unnecessary evil*, *Scandinavian Journal of Management*, Pergamon
- Weggeland P., Knapp M., Mendlowitz E. (2012). Applying the Budget System. *Handbook of Budgeting*, Sixth Edition, pp. 297-299
- Wilson, J. (2000). Volunteering. *Annual Review of Sociology*, 26.
- World Association of Non-Governmental Organizations (2005). Code of Ethics & Conduct for NGOs, Compliance Manual.

### **Нормативни актове**

*Закон за данъците върху доходите на физическите лица*, в сила от 01.01.2007 г.; Обн. ДВ. бр. 95 от 24 Ноември 2006 г.; посл. изм. ДВ. бр.17 от

1 Март 2022 г.; [онлайн] Достъпно на: <https://lex.bg/laws/ldoc/2135538631> [Посетено на: 30.05.2022 г.]

*Закон за задълженията и договорите*, в сила от 22.11.1950 г.; обн. ДВ. бр. 275 от 22 Ноември 1950 г.; посл. изм. ДВ. бр. 35 от 27 Април 2021 г. [онлайн] Достъпно на: <https://lex.bg/laws/ldoc/2121934337> [Посетено на: 30.05.2022 г.]

*Закон за малките и средните предприятия*, в сила от 24.09.1999 г.; Обн. ДВ. бр. 84 от 24 Септември 1999 г.; посл. изм. ДВ. бр. 21 от 13 Март 2020г.; [онлайн] Достъпно на: <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2134682112> [Посетено на: 30.05.2022 г.]

*Закон за счетоводството*, в сила от 01.01.2016 г.; Обн. ДВ. бр. 95 от 8 Декември 2015 г.; посл. изм. ДВ. бр. 19 от 5 Март 2021 г. [онлайн] Достъпно на: <https://lex.bg/bg/laws/ldoc/2136697598> [Посетено на: 30.05.2022 г.]

*Закон за юридическите лица с нестопанска цел*, в сила от 01.01.2001 г., Обн. ДВ. бр. 81 от 6 Октомври 2000 г.; посл. изм. ДВ. бр. 107 от 18 Декември 2020 г. [онлайн] Достъпно на: <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2134942720> [Посетено на: 30.05.2022 г.]

*Кодекс на труда*, в сила от 01.01.1987 г.; Обн. ДВ. бр. 26 от 1 Април 1986 г.; посл. изм. ДВ. бр. 25 от 29 Март 2022г.; [онлайн] Достъпно на: <https://lex.bg/laws/ldoc/1594373121> [Посетено на: 30.05.2022 г.]

*СС 9 – Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност*, в сила от 01.01.2005 г.; Обн. ДВ. бр. 30 от 7.04.2005 г., посл. изм. ДВ. бр. 86 от 26.10.2007 г. [онлайн] Достъпно на: <http://www.trudipravo.bg/component/content/article?id=864:cc9> [Посетено на: 30.05.2022 г.]