

**Съвременни проблеми в счетоводството,
анализа и одита**

Сборник с доклади от младежка научна конференция

**Съвременни проблеми
в счетоводството, анализа
и одита**

**Сборник с доклади
от младежка научна конференция**

2017
Издаелство „Наука и икономика“
Икономически университет – Варна

На 20.04.2017 г. се проведе традиционната студентска научна конференция на катедра „Счетоводна отчетност“, Икономически университет – Варна.

Публикуваните доклади не са редактирани и коригирани. Авторите носят пълна отговорност за авторството си и за оригиналността, както и за грешки, допуснати по тяхна вина.

Тази книга или части от нея не могат да бъдат размножавани, разпространявани по електронен път и копирани без писменото разрешение на издателя.

ISBN 978-954-21-0943-3

СЪДЪРЖАНИЕ

1. *Йоанна Калчева, Веселина Борисова*
**Основни моменти и проблеми при еднократния преход
от прилагане на МСС към прилагане на НСС** 9
2. *Стефани Пламенова Добрева*
**Съвременни проблеми при отчитането на личното
ползване на фирмени активи** 17
3. *Денислава Димитрова Тодорова*
Съвременни проблеми в счетоводството 28
4. *Благовест Димов, Дилек Гюнай Узун*
Отчитане дейността на „Валентинов“ ЕООД 44
5. *Тереза Методиева, Йоанна Стоянова,
Десислава Христова, Ивалин Люцканов*
Ликвидация на фирми 50
6. *Кенан Карани*
**Отчитане на дълготрайните активи
в „ИВ-СТРОЙ“ ЕООД** 66
7. *Тимур Тунджер Абибула*
Отчитане разчетите с подотчетни лица 85
8. *Росица Христова Кралева*
**Отчитане на разходите и калкулиране
на себестойността на продукцията по примера
на „ЕЛ-СИ-М“ ООД гр. Добрич** 90

9. *Полина Емилова Георгиева*
**Отчитане на дейността по рециклиране на отпадъци
по примера на „ЕКО ВАРНА“ ЕАД, гр. Варна 104**
10. *Десислава Красиминова Михайлова*
**Проблеми при калкулиране на себестойността
и счетоводното отчитане на продукцията
по примера на „ДЕНИСЛАВ“ ЕАД..... 114**
11. *Седа Седатова Ниазиева*
**Отчетът за паричния поток като източник
на информация за целите на Финансовия анализ
в „Стъклопакет-ТА“ЕООД 129**
12. *Радка Белчева*
**Счетоводни и данъчни аспекти на вътреобщностните
доставки по примера на „Дайс 55“ ЕООД..... 136**
13. *Росица Славчева Михайлова-Маринова*
**Отчитане на разходи и калкулиране на себестойност
по примера на предприятие „Глобъл Груп“ ЕООД..... 150**
14. *Нана Бакърджиева*
**Счетоводни аспекти, данъчно третиране и правно
регулиране на придобиването на състезателни
права върху футболисти 163**
15. *Женета Денкова Рачева*
**Организация и структура на работната заплата и
отчитане на разчетите с персонала – по примера
на предприятие „Х“ ООД гр. Варна 175**

16. *Радосвета Рашева*
Анализ на финансовото състояние на „Бряст-Д“ АД..... 192
17. *Валентин Арабаджиев*
**Отчитане на приходите и разходите
на „НЧ-Заря 1903“.....** 205
18. *Мирела Гочева*
**Проблеми при анализа на финансовото състояние –
по примера на „Агропласмент-92-В“ АД гр. Варна.....** 218
19. *Борис Кирилов*
**Особености при отчитане на приходите и разходите
в сроителните предприятия по примера
на „Хея-С“ ООД** 234
20. *Николет Йорданова*
**Проблеми при отчитането и контрола на материалните
запаси на „Дунав плаза“ ЕООД** 250
21. *Адриан Калчев*
**Основни промени и проблеми отнасящи се
до финансовите отчети след промяната на счетоводното
законодателство.....** 264
22. *Радослав Миленов Мартинов*
**Проблеми на отчитането на производствените разходи и
на калкулиране на себестойността на продукцията
в „БУЛГАФЛОР“ ЕООД гр. Казанлък.....** 278
23. *Стеляна Иванова Димитрова*
**Организация и отчитане на стоките и услугите
в предприятието „ИЗОТ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД.....** 295

24. *Теодора Тончева Боева*
**Особености при облагането на личното потребление
в България по примера на хотелски комплекс
„Роял Бийч Барселo“ 304**
25. *Ваня Петрова Христова*
**Проблеми при осъществяването на консолидация
и съставянето на консолидирани финансови отчети 318**
27. *Николета Георгиева Куришумова*
**Счетоводни и данъчни аспекти при организацията
и отчитането на хазартните игри по примера
на „Казино ЗВе Бет“ ООД, гр. Варна 339**
28. *Камелия Иванова Георгиева*
**Анализ на финансовото състояние
на предприятие “Фазан ”АД-Русе 350**

Основни моменти и проблеми при еднократния преход от прилагане на МСС към прилагане на НСС

Йоанна Калчева, Веселина Борисова
ВТГ „Георги Ст. Раковски“

1. Увод

При изготвянето на счетоводните си отчети дружествата прилагат нормативно определена счетоводна база. Тази база може да бъде Международни стандарти за изготвяне на финансови отчети или Националните стандарти за изготвяне на финансови отчети за малки и средни предприятия. Преди да бъдат направени последните промени в закона за счетоводството голяма част от дружествата в България изготвяха счетоводните си отчети на база МСФО. Това в някои случаи създаваше излишна допълнителна административна тежест и допълнителни разходи в тези дружества, вследствие на което е било наложително да бъдат направени промени в Закона за счетоводството.

2. Теоритични основи и понятия

Националните счетоводни стандарти се изготвят от министъра на финансите в съответствие с Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети, приети от съвета по международни счетоводни стандарти, актовете на Европейския съюз и националните особености. По този начин се постига единство в прилагането на счетоводните принципи, като се осигурява организационно и методологическо единство при осъществяване на текущото и периодично счетоводно отчитане с цел вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние на предприятието в годишния финансов отчет. Стандартите съдържат конкретни предписа-

ния, които следва да бъдат спазвани при счетоводното представяне на информацията и представянето ѝ в годишния финансов отчет. НСС са насочени предимно към изготвяне на достоверни финансови отчети. Всеки стандарт има определена структура .

Международните счетоводни стандарти, на които се базират българските НСС се издават от Комитета по международни счетоводни стандарти, основан по инициатива на Лорд Хенри Бенсън. Те целят да намалят различията при представянето на информацията на финансовите отчети, като по този начин тя ще стане разбираема за широк кръг от потребители. МСС не отменят националното счетоводно законодателство. Прилагането им подобрява качеството на счетоводната информация.

Закона за счетоводството урежда:

- изискванията към текущото счетоводно отчитане и счетоводните системи в предприятията, счетоводните документи и счетоводната информация, инвентаризацията на активите и пасивите и съхраняването на счетоводната информация;
- приложимата счетоводна база за финансово отчитане;
- съдържанието и съставянето на финансовите отчети, докладите за дейността и докладите за плащанията към правителствата на предприятията и групите предприятия;
- задълженията за независим финансов одит и публичността на финансовите отчети, докладите за дейността и докладите за плащанията към правителствата на предприятията и групите предприятия;
- задълженията и отговорностите на ръководителя на предприятието.¹

3. Основни моменти и проблеми при еднократния преход от МСС към НСС

¹ Закон за счетоводството. // ДВ, №95, 2015, изм. ДВ, №74, 2016, изм. и доп. ДВ, №95, 2016, изм. и доп. ДВ, бр.97, 2016.

В резултат на направените промени в Закона за счетоводството с бр. 95 на ДВ от 8.12.2015 г. се наложи да се извърши изменение и в съществуващите Националните стандарти за финансови отчети за малки и средния предприятия. Тези изменения са налице с обнародването в Държавен вестник (бр. 3) от 12 януари 2016 г. Постановление №394 от 30.12.2015 г. на Министерския съвет за "Изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средния предприятия".

В новия Закон за счетоводството значително се ограничава кръгът от предприятия, които следва задължително да прилагат МСС като счетоводна база. Съгласно чл. 34, ал. 1 те остават задължителни само за предприятията от обществен интерес. Тази група предприятия е дефинирана в §1, т. 22 от допълните разпоредби на закона. Всички останали категории предприятия – микро-, малки, средни и големи, прилагат НСС. Запазва се възможността те да предпочетат МСС, но само при условие, че преди това не са извършвали промяна в счетоводната база. Фактически това означава предприятието да е преминало към МСС по реда на вече отменения Закон за счетоводството, след което да е използвало възможността да се върне към НСС, дадена му от новия закон. В тази връзка се запазва изискването, че ако едно предприятие е положило МСС, но вече по реда на новия закон, не може да се връща към НСС.

Все пак в резултат на промените, в преходните и заключителните разпоредби на новия закон се дава възможности за еднократно преминаване от МСС към НСС. Този преходен режим се отнася до всички категории предприятия, без публичните, които по реда на отменения Закон за счетоводството са прилагали МСС, но вече на са в техния обхват. Вероятно тази възможност ще се отнася до не малък брой предприятия, тъй като предишните критерии за прилагане на МСС бяха с много ниски стойности.²

² Новото счетоводно законодателство, т.2. Национални счетоводни стандарти. Изд. „Труд и право“, 2016, с.722.

Преходът от МСС към НСС се осъществява по изцяло новия, в сила от 01.01.2016г. СС 42 „Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти”. Този стандарт предоставя първата по рода си историческа възможност за преход от МСС към НСС след въвеждането на задължителното прилагане на МСС от предприятията в България, считано от 1 януари 2003 г. Извършените промени са в духа на стратегиите на Европейския съюз за намаляване на административната тежест на предприятията чрез опростяване и облекчаване на финансовата отчетност.

Някои основни разлики между МСС и НСС:

➤ Липса на някои стандарти в НСС като: МСС 23, МСС 26, МСС 29 и др.

➤ Липса на някои стандарти в МСФО като: СС 4, СС 9 и СС 13

➤ Наблюдават се и различия в отчитането като например: Съгласно МСС 1 Представяне на финансови отчети предприятието представя в баланса в състава на текущите (краткосрочни) пасиви статия "текуща част от дългосрочен дълг", съдържаща подлежащата на погасяване през следващата година част от дългосрочни заеми и други финансови пасиви. СС 1 - Представяне на финансови отчети не налага такова изискване.³

Пример:

Едно търговско дружество прилага МСС, считано от 01.01.2005 г. Съгласно изискванията на Закона за счетоводството, който е в сила от 01.01.2016 г., това дружество попада в категорията средни предприятия. Ръководството на дружеството решава да се върне към прилагане на НСС, считано от 1 януари 2016 г. Послед-

³https://bg.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B5%D0%B6%D0%B4%D1%83%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D0%B8_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8_%D0%B7%D0%B0_%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8_%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B8#.D0.A0.D0.B0.D0.B7.D0.BB.D0.B8.D0.BA.D0.B8_.D0.BC.D0.B5.D0.B6.D0.B4.D1.83_.D0.9D.D0.A1.D0.A1_.D0.B8_.D0.9C.D0.A1.D0.A4.D0.9E

ният годишен отчет на дружеството по МСС е към 31.12.2015 г., а първият по НСС следва да бъде към 31.12.2016 г. Би се получила следната неправилна ситуация:

Първи финансов отчет по НСС	
31.12.2016	31.12.2015
НСС	МСС

Последен финансов отчет по МСС	
31.12.2015	31.12.2014
МСС	МСС

За да бъде получена сравнимост на първия отчет по НСС, датата на преминаване следва да бъде 01.01.2015 г., или това е финансовият отчет към 31 декември 2014 г. Следователно дружеството трябва да преизчисли данните за 2015 г. по реда на НСС, за да може тя да бъде сравнима с отчетната 2016 г. Преди това обаче трябва да подготви наличните салда към 01.01.2015 г. Тогава би се получила следната правилна ситуация:

Първи финансов отчет по НСС	
31.12.2016	31.12.2015
НСС	НСС

Последен финансов отчет по МСС	
31.12.2015	31.12.2014
МСС	МСС

Във финансовия отчет на дружеството за 2016 г. ръководството следва да оповести, че той е изготвен в съответствие с НСС и това ще бъде неговият първи отчет по техните изисквания. Всички корекции, които следва да бъдат направени поради връщането от МСС към НСС, трябва да бъдат към 31.12.2014 г., така че представените данни в сравнимата 2015 г. да бъдат напълно съпоставими с тези от отчетната 2016 г.⁴

СС 42 е разработен на базата на МСФО1 „Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане“, като съдържа най-важните му изисквания в синтезиран вид. При пренасянето обаче на аналогичните постановки на МСФО 1 в СС 42 са

⁴ Свраков, А. Национални счетоводни стандарти, 2016.

допуснати концептуални несъответствия и неточности.⁵

СС 42 включва следните основни моменти цел, обхват, процедура за съставяне на финансови отчети към датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти, оповестяване и равнения.

Целта на стандарта е първите финансови отчети на предприятието по Националните счетоводни стандарти, както и неговите междинни финансови отчети да съдържат информация, която:

а) да е ясна за ползвателите и съпоставима за всички отчетни периоди;

б) да дава подходяща отправна точка за последващото счетоводно отчитане в съответствие с Националните счетоводни стандарти

в) да даде конкретни предписания, които трябва да се спазват по отношение на използваните политики към датата на първия финансов отчет, съставен по Националните счетоводни стандарти⁶

В обхвата на Стандарта попадат следните видове предприятия:

- Новоучредените предприятия⁷.
- Микро предприятията, малките и средните предприятия, които имат възможност и желание да преминат еднократно от МСС към НСС като база за отчитане⁸ - считано от 1 януари 2016 г.
- Големите предприятия, които са избрали възможността

⁵ Брезоева, Б. Преминаване за първи път от Международни счетоводни стандарти към Национални счетоводни стандарти. Счетоводство плюс, 2016, бр. 7.

⁶ „СС 42 – ПРИЛАГАНЕ ЗА ПЪРВИ ПЪТ НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ” . // ДВ, № 3, 2016.

⁷ Закон за счетоводството, „чл. 34, ал. 2. Годишните финансови отчети на микропредприятията, малките, средните и големите предприятия се съставят на базата на Националните счетоводни стандарти“.

⁸ Закон за счетоводството, ПЗР, „§8. Предприятията, които към 1 януари 2016 г. отговарят на критериите за микро-, малко или средно предприятие съгласно чл. 19 от този закон и съставят годишните си финансови отчети на база Международни счетоводни стандарти, могат еднократно да преминат към прилагане на Национални счетоводни стандарти след приемане на национален счетоводен стандарт“.

еднократно да преминат от МСС към НСС⁹ - считано от 1.01.2017 г.

➤ Предприятията, които по различни причини престават да бъдат предприятия от обществен интерес, по избор еднократно имат възможността да преминат към прилагане на НСС¹⁰ - считано от началото на следващия отчетен период.

Основен проблем в много предприятия е избора на приложима счетоводна база, който те трябва да направят сега и възможно най-точно да предвидят какъв ефект ще окаже този еднократен преход от МСС към НСС. Този проблем основно е обусловен и от обстоятелството, че НСС все още търпят корекции, които не могат да бъдат предвидени, преходът може да бъде съпроводен със значими данъчни ефекти и веднъж извършен прехода е необратим. Всяко едно от предприятията следва внимателно и обстойно да предвиди и оцени данъчните ефекти, които следват с преминаването към НСС.

Друг проблем е съществуващата дискусия относно действието на преходния режим само за 2016 г. Поддържа се основно тезата, че не съществува времево ограничение за извършване на еднократния преход и че той може да бъде осъществен и в отчетни периоди след 2016 г. От друга страна се твърди, че единственият отчетен период през който безконфликтно може да се извърши еднократния преход от МСС към НСС е единствено през 2016г. Липсата на конкретен отговор на този въпрос допълнително затруднява предприятията, които трябва да направят избор за прилаганата счетоводна база.

За да премине предприятието от един стандарт към друг е необходимо да следва няколко стъпки:

➤ Като за начало предприятието трябва да определи датата, на

⁹ Закон за счетоводството, ПЗР, „§11. (1) Големите предприятия по този закон съставят годишните си финансови отчети за 2016 г. на база на Международните счетоводни стандарти. (2) Разпоредбата на чл. 34, ал. 2 по отношение на големите предприятия се прилага от 1 януари 2017 г.

¹⁰ Закон за счетоводството, ПЗР: §5. Когато предприятие по § 1, т. 22 от допълнителните разпоредби престане да бъде предприятие от обществен интерес, то може еднократно в първия отчетен период, следващ периода, в който е престанало да бъде предприятие от обществен интерес, да промени приложимата си счетоводна база.

която то ще премине от един стандарт към друг, и да се изготви нов счетоводен баланс.

➤ Второ както следва предприятието трябва да направи корекции, ако те биват необходими, при преминаването към новия стандарт.

➤ След преминаването дружествата трябва да извършат оповестяване, да отчетът какви изменения са настъпили при прехода.

4. Заключение

В заключение можем да обобщим, че се предоставя облекчение на голяма част от предприятията, свързано с премахване на допълнителната административна тежест от изготвяне на отчети по МСФО, в резултат от предоставената възможност на предприятията да изберат да изготвят отчетите си съгласно НСС. Но това облекчение е съпроводено с редица неясноти. В по-горе посочените кратки стъпки даваме насока, с която леко предприятията могат да преминат от МСС към НСС.

Използвана литература

1. Закон за счетоводството Обн. ДВ. бр.95 от 8 Декември 2015г., изм. ДВ. бр.74 от 20 Септември 2016г., изм. и доп. ДВ. бр.95 от 29 Ноември 2016г., изм. и доп. ДВ. бр.97 от 6 Декември 2016г.

2. СС 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти

3. Брезоева, Б., 2016. Преминаване за първи път от Международни счетоводни стандарти към Национални счетоводни стандарти, Счетоводство плюс, бр. 7

4. Стефанов, Св. 2006, Терапия на счетоводството, Е-литера

5. Свраков, А. „Национални счетоводни стандарти 2016“ Изд. „Труд и право“

6. <https://bg.wikipedia.org>

Съвременни проблеми при отчитането на личното ползване на фирмените активи

*Стефани Пламенова Добрева
ВТГ „Георги С. Раковски“*

В България от години е възприето скритото разпределяне на печалба от собствениците и управителите на малки и средни фирми. Поради тази причина, от началото на 2016 г. се започна широко обсъждане, последвано от взимането на решение за влизането в сила на закон относно личното ползване на фирмени активи, чието прилагане да бъде следено и контролирано от Националната агенция по приходите.

Преди да говорим за личното ползване на фирмени активи трябва да отбележим, че то се разграничава от представителните разходи, от социалните разходи, от разходите и от възнаграждението в натура и да обясним какво се съдържа във всяко от тези понятия.

В сега действащия ЗКПО няма дефиниция на **понятието „представителни разходи, свързани с дейността“**, така както е записано в чл. 204, ал. 1, т. 1. В стария ЗКПО, действащ до 31.12.2006 г., с чл. 35, ал. 1 бе регламентирано, че „разходите за тържества, представителни и развлекателни цели, както и за подаръци които не носят търговското наименование или търговската марка на данъчно задълженото лице, даренията и спонсорството, отчетени като разходи, се облагат с данък, който е окончателен”.¹

Определяне на съдържанието на понятието „представителни разходи” се съдържа в ППЗДДС, където в чл. 62 се указва кои стоки и услуги, предназначени за развлекателни или представителни цели, са с ограничение на правото на приспадане на данъчен кредит по

¹ „Данъчно регулиране на разходите в натура“-Трифон Рахнев, Даниел Рахнев, Кристиан Рахнев, Боян Игнатов.

чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, а именно: посрещане, престой и изпращане на гости и делегации; ношувки; консумация на храна и напитки; организиране на делови срещи, тържества, развлекателни мероприятия; екскурзии.

Социални разходи, предоставени в натура по смисъла на параграф 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, са *„отчетените като разходи социални придобивки по чл.294 от Кодекса на труда и предоставени по реда, определен от чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да бъдат достъпни за всички работници и служители, включително на лицата, на които е възложено управлението. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата, имайки право на социални разходи, са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.“* Съгласно чл. 294 от КТ *„Работодателят може самостоятелно или съвместно с други органи и организации да осигурява на работниците и служителите:*

- 1. организирано хранене съобразно рационалните норми и специфичните условия на труд;*
- 2. търговско и битово обслужване, като изгражда и поддържа търговски обекти и бази за услуги;*
- 3. транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно;*
- 4. бази за дълготраен и краткотраен отдих, физическа култура, спорт и туризъм;*
- 5. бази за културни занимания, клубове, библиотеки и други;*
- 6. подпомагане на младите и на новопостъпилите работници и служители;*
- 7. задоволяване на други социално-битови и културни потребности.“*

Съгласно чл. 297, ал. 1 от КТ *„работодателят може да полага грижи за осигуряване жилища на работниците и служителите и техните семейства, като използва средства от определените за*

тази цел свои фондове и усилията на трудовия колектив". В ал. 2, на чл. 297 от КТ е указано, че жилищата се разпределят според критерии, установени в колективния трудов договор.

В ал. 3, на чл. 297 от КТ е указано, че работодателят може да изгражда и поддържа работнически общежития. Правото на социални придобивки от страна на семействата на работниците и служителите е регламентирано в чл. 299 от КТ, като в ал. 2 е указано, че *„работодаателят може да предоставя за ползване от децата на работниците и служителите наличната база за почивка, физкултура, спорт и туризъм, младежки дейности и културни занимания“.*

Това разширено цитиране на текстове от Кодекса на труда е, за да се разграничи социалният разход в натура, който е и „лично ползване“, от „разходите в натура“, обект на облагане по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО. Разграничава ги законовото им определяне, подзаконовите актове и изискванията за вътрешнофирмени документи, които конкретно определят и регламентират видовете социални разходи. За „разходите в натура“ в три данъчни закона (ЗКПО, ЗДДФЛ и ЗДДС) текстовете касаят облагане на безвъзмездното лично ползване и възстановяване на данъчен кредит.²

Законодателят дава определение на понятието **„разходи в натура“**, подлежащи на облагане с данък върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО, в параграф 1, т. 83 от ДР на ЗКПО

Параграф 1, т. 83 от ДР на ЗКПО *„Разходи в натура“* за целите на чл. 204, ал. 1, т. 4 е частта, съответстваща на личното ползване на активите и/или персонала от счетоводните разходи, които не попадат в чл. 204, т. 1-2 и са свързани със собствени, наети или предоставени за ползване активи и/или персонал, използвани както за дейността, така и за лично ползване. Когато активите са данъчни амортизируеми активи, вместо счетоводните разходи

² „Лично ползване на фирмени активи“-Трифон Рахнев, Даниел Рахнев, Кристиян Рахнев, Боян Игнатов

за амортизации се вземат предвид данъчните амортизации. Не са разходи в натура за целите на чл. 204, ал. 1, т. 4 разходите, извършени е полза на физически лица, които представляват придобит доход по смисъла на чл. 11, ал. 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица. Не са разходи в натура и разходите, свързани с използването на собствени, наети или предоставени за ползване активи, предоставени за лично ползване и/или свързани с използване на персонал, когато за използването им се дължи възнаграждение.

Важни моменти, които регламентира тази точка са, че когато активите са амортизируеми, за данъчна основа се взема данъчната амортизация и че разходите, за които се дължи възнаграждение не са разходи в натура.

Съгласно чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО обект на облагане са „разходите в натура, свързани със собствени, наети или предоставени за ползване активи и/или персонал, предоставени за лично потребление на работници, служители и лица, наети по договор за възлагане на управление и контрол (наети лица), както и на лица, упражняващи личен труд по смисъла на параграф 1, т. 2б, буква „и“ от допълнителните разпоредби по Закона за данъците върху доходите на физически лица.“

Остава да кажем, че под „лично ползване“ следва да разбираме задоволяване на лични потребности от използване на актива или услугата за духовни, културни, туристически и други потребности. При тази обособеност на личното ползването на благата и/или облагите вече е без значение дали то е от конкретния служител или от неговото семейство или приятели, тъй като според промените в законодателството служителят ще дължи определено възнаграждение на предприятието за личното ползване на фирмени активи.

Чл. 204. ал. 2 от ЗКПО: „Ал. 1 се прилага и когато отчитането на сумите по ал. 1, т.1, 2 и 4 не води до намаляване на счетоводния финансов резултат за годината на счетоводното им отчитане.“

С въвеждането на ал. 2 на чл. 204 изрично се подчертава, че имаме дължимост на данък върху разходите и когато ползваме актив, които няма счетоводни разходи. Изводът е, че за „личното ползване" няма данъчна основа. Ал. 2 подсказва, че даже и когато нямаме счетоводен разход (данъчна основа) хипотетично би могло да се ползва като данъчна основа за земя например - обичайният наем на кв. метър или декар, а за лаптоп - годишната му данъчна амортизация, която се знае от предходни отчетни периоди. Разглеждането на този пример следва да насочи вниманието на практиката, че данъчните органи винаги могат да се възползват от нещо хипотетично.

През 2016г. законодателят реши окончателно полученият в натура доход от служителя или управителя на фирмата да се облага със ставка от 10 на сто, ако е свързан с употребата на собствени, наети или предоставени за ползване активи – например служебни автомобили или имоти. Това стана с приетия Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, обнародван с ДВ, бр. 75 от 27.09.2016г., считани от 01.01.2016г. Въведеният нов вид данък – „данък върху разходите в натура“ стана известен още като "данък уикенд". Това беше първата крачка за спиране на злоупотребите с личното ползване на фирмени активи, която предизвика широко обществено недоволство.

Всъщност проблемът за „личното ползване" е регламентиран още с Директива 2006/112/ЕО според която:

➤ Чл. 16: „Употребата от данъчно задълженото лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за целите извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техните съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки.

➤ Чл. 26, т. 1: „Всяка от следните сделки се третира като въз-

мездна доставка на услуги:

а) употребата на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчно задълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи на изцяло и частично приспадане;

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчно задълженото лице, за негови лични нужди или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето".

➤ Чл. 26, т. 2: „Държавите членки могат да дерогират от разпоредбите на параграф 1, при условие че такава дерогация не води до нарушаване на конкуренцията".

➤ Чл. 27: „С оглед да бъде предотвратено нарушаването на конкуренцията и след консултиране с Комитета по ДДС държавите членки могат да третираят като възмездна доставка на услуги доставката на услуги от данъчно задълженото лице за нуждите на неговото предприятие, когато дължимият за такава услуга данък върху добавената стойност, ако тя бъде доставена от друго данъчно задължено лице, не подлежи изцяло на приспадане".

Горепосочените членове на директивата регламентират ползването (приспадането) на ДДС, пълно или частично, когато имаме „лично ползване“ на фирмени активи. Ползването за лични нужди се третира като възмездна доставка, следователно юридическото лице не е следвало да приспада изцяло ДДС или ако го е приспаднало, то следва да го възстанови.

В българската практика с писмо на НАП № 20-00-15/22.01.2016 г. се внесоха разяснения относно ЗДДС по отношение на личното ползване на активи и услуги. Законово този проблем е решен в чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС и е в сила още от 1 януари 2014 г. Този закон води след себе си и промените в ЗКПО и ЗДДФЛ, които обхващат тази група разходи „за лично ползване" и регламентират данъчното им третиране като „разходи в натура" или като облагаем доход съгласно чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Законодателят дава право работодателите да изберат режима на облагане на разходите в натура за лични потребности. Това може да стане с окончателен данък по чл. 204, ал. 1 от ЗКПО, който е за сметка на дружеството и е признат за текущ разход съгласно чл.206, ал. 1 или като доход „безвъзмездно получаване на облаги за лични нужди от юридическото лице" на физическо лице в съответствие с чл.35, ал. 6 от ЗДДФЛ, върху който се начисляват осигурителни вноски (по КСО (чл. 6, ал. 12) и по 330 (чл. 40, ал.1,т. 1).

В т. 1.3.4 от Писмо № 20-00-15/22.01.2016 г. на НАП изрично се подчертава, че „данъчно задължените лица са длъжни да поддържат достатъчно добра документация, която да позволява установяването на техните задължения".

В интерес на данъчно задълженото лице (предприятието) е да организира аналитичната си отчетност по данъчни обекти така, че да бъде ясна, документално доказателствено подкрепена и недаваща възможност за пораждане на съмнение, недоверие или безбройните данъчни съмнения. Информацията за счетоводните разходи в натура, свързани с личното ползване на активите (услугите), се формира от аналитичностите на сметките от гр. 60 Разходи по икономически елементи за всеки данъчен обект (актив - разход) по този закон и тези разходи трябва да се извеждат (попълват) в ежемесечни справки за периода от 1 януари до 31 декември по видове разходи.³ Именно чрез сметките от тази група, ще се осигури одитна пътека, с помоща на която ще може да се планира, проследи и анализира изменението на разходната част, като неизбежна корекция за целите на нововъденетите мерки, както и да се даде индикация за настъпили рискове по отношение на допуснати или възможни за допускане счетоводни грешки. Според мен най-явни изменения и нарастване на риска от допускане на грешки, спрямо предходен отчетен период, ще се регистрира при:

³ „Данъчно регулиране на разходите в натура“-Трифон Рахнев, Даниел Рахнев, Кристиян Рахнев, Боян Игнатов

➤ **Разходите за външни услуги.** Новите данъчни закони пораждат нуждата от добавянето на индивидуални софтуерни решения към вече използваните счетоводни програми, за да може калкулирането на счетоводните разходи за формиране на данъчната основа да става автоматично. Индивидуалните нужди на предприятията предопределя допълнителни разходи, свързани както с осигуряване на програмно решение така и за внедряване и поддържане на същото за неопределен период. Планиране на допълнителни разходи за услуги свързани с оценители, квалификация и преквалификация на персонал и други.

➤ **Разходите за възнаграждения и следващите ги разходи за социални осигуровки.** Личното ползване на фирмени активи има нужда от солидна документална обосноваване, което натоварва управленския и счетоводния персонал в посока реорганизиране на документалната отчетността. Отделно от съпътстващата дейността документооборот и извън счетоводни справки за нуждите на управленското решение, ще се наложи извършване на допълнителни инвестиции в финансово-счетоводните отдели, насочени към формиране на отделно работно звено, което да: обслужва нововъзникналата отчетност; да осигурява контрола върху личното ползване като цяло; да намали риска от нарушения на закона.

➤ **Разходите за амортизации.** При възникнали разлики в счетоводните амортизационни планове и данъчните амортизационни планове, породени от приетите нови правила за отчитането на личното ползване на фирмени активи, се увеличава риска от допускане на грешки по отделните отчетни планове. Предприятията в България, в своята дейност, предпочитат да уеднаквяват своята счетоводна амортизационна политика със данъчната си такава, с цел именно намаляване риска от грешки и текущо намаляване на данъчния финансов резултат. По този начин умишлено се допуска отклонение от правилата свързани с прилагането на Счетоводен стандарт 4 Отчитане на амортизациите, а именно вземане под предвид срока на годност при определяване на индивидуалните счетоводни норми и кво-

ти на активите. Това и въвеждането на новите правила за отчитане на данъчните амортизациите свързани с активи неминуемо ще доведе до допускане на грешки по плановете или до некоректно сформирани на действителните балансови оценки на активите, а от там и риск от допускане на невярна информация в счетоводните финансови отчети. Възникват и въпросите как ще се третира разхода за счетоводна амортизация при личното ползване на фирмени активи и как се третира разхода за данъчна амортизация при личното ползване на фирмени активи.

В специализираните счетоводни форуми в Интернет все по-често се повдигат въпросите „Какво следва при лично ползване на ДМА с балансова стойност Олв.? “ и „Ще се отчита ли наем на ДМА с нулева стойност на амортизацията?“. Четейки приложимия норматив няма как да не се запитаме и коя ще е справедливата стойност, която следва да използваме при формиране на данъчната основа на доставката свързана с лично ползване на активи. Не следва да пренебрегваме и факта, че при липса на достатъчно информация, необходима за правилното определяне на облагаемата основна по доставката, е възможно да бъде отчетен приход с размер несъответстващ на действително полученото или оспорим от страна на проверяващия орган в хода на една проверка.

В хода на стопанската практика ще бъде търсен отговор на споменатите до момента въпроси, както и на тези, които тепърва ще възникнат. Наред с индивидуалните решение и възприети стратегии, планирайки предстоящия изходящ паричен поток свързан с разходите по усъвършенстване на финансово-счетоводната отчетност, можем обобщено да предначертаем първите стъпки към намаляване риска от допускане на грешки и отклонения от законовите изисквания, а именно:

- Въвеждане на отчетни форми, регламентирани с вътрешни заповеди и правила за отчитането им;

- Преразпределение на отговорностите и разработване на вътрешни правила за водене на допълнително възникналата докумен-

тация;

➤ Кадрова обезпеченост и планиране на допълнителни разходи за квалификация;

➤ Разработване на аналитичност, отговаряща на нуждите на индивидуалната отчетност във всяко едно предприятие, а не използване на универсални матрици.

➤ Идентифициране на активите, които не се вписват в предмета на независимата икономическа дейност на дружествата, чрез инвентаризация. Тези активи трябва да бъдат:

- отделени и да се обявят за отдаване под наем, съгласно приложимите счетоводни стандарти като пример МСС 40 и СС 40 Инвестиционни имоти – за имоти и сгради използвани на лични нужди.

- отделени и преквалифицират като „активи, държани за продажба“ в съответствие с МСФО 5, а за дружествата, прилагащи Национални стандарти, в съответствие с НСС 16, параграф 11.2. б. "в". За тези активи е необходимо да се спре счетоводната и данъчната им амортизация от момента на тяхното установяване.

➤ Регламентиране на реда, условията и изискванията за отдаване под наем срещу възмездяване по пазарна цена на актив (МПС и други) на служител на фирмата или на трето лице. За целта, въпреки че е свързано с реализирани и отчитане на допълнителни разходи за външни услуги, да бъде направена оценка от независим оценител, за да бъде определена правилно данъчната основна, която да е възможно най-близка до пазарните оценки;

➤ Изготвяне на регламенти и заповедни съвразни с изричната забрана за ползването на активи за лични нужди от служителите на фирмата, както и разработване на методи за следене на риска от отклонения;

➤ Регламентиране на отговорността и условията за ползване на определени активи на служителите на фирмата (МПС, лаптоп, GSM);

➤ Проследяване на промените и тяхното отразяване в обясни-

телните записки към Годишните финансови отчети;

Използвана литература

1. „Данъчно регулиране на разходите в натура“- д.е.с. Трифон Рахнев, д.е.с. Даниел Рахнев, Кристиян Рахнев, Боян Игнатов, издателство Коман, София 2016 г.

2. „Лично ползване на фирмени активи“, д.е.с. Трифон Рахнев, д.е.с. Даниел Рахнев, издателство Коман, София, 2017.

3. Данъчното законодателство – норматилна уредба, експертни коментари, писмо и указания, д.е.с.Христо Досев, доц.Любка Ценова, издателство Български законник, София 2016/2017 г.

4. Национални счетоводни стандарти, проф.д-р Стоян Дурин, издателство Български законник, София, 2016 г.

Интернет публикации и адреси:

1. www.kik-info.com
2. www.odit.info
3. www.nap.bg

Съвременни проблеми в счетоводството

Денислава Димитрова Тодорова
ФСГ „Васил Левски” – гр. Добрич

Какво е да си счетоводител в днешно време?

Със сигурност не е професия за всеки. Не звучи атрактивно – като певец или артист. Не е високо платена като ИТ специалист. Но е професията, която аз съм избрала. Всъщност направила съм този избор преди много години още като малка. Когато бях на 5 години попитах майка си: „Мамо, нали като порасна ще оставиш счетоводната къща на мен?” Тя се засмя от сърце и ми каза: „Стига да го искаш, миличка! И да учиш за това!” Е, годините се изтъргулиха, аз вече съм 12-ти клас и завършвам Финансово-стопанска гимназия „Васил Левски” в гр. Добрич. Благодарна съм за всичко, на което ме научиха тук. За да продължа по избрания от мен път следващата спирка в обучението ми е Икономически университет Варна. И майка ми е минала по този път – първо Икономически техникум, после ВИНС Варна. Тя казва, че това е пътят на успеият счетоводител и аз съм сигурна, че е така. През двайсетте години на съществуването на кантората й много персонал е работил при нея, но най-добрите й специалисти са минали точно по този път – полагане на здравите основи в икономически техникум и после надграждане в икономически университет.

Почти съм израснала в офиса. Родена съм на 12 февруари – в разгара на годишното приключване. Мама ме е родила и няколко дни след това е трябвало да бъде на работа. Защото сроковете не могат да бъдат пропуснати, а чувството за отговорност и ангажираността към професията са много важни. Баба ме е носила в първите месеци в офиса да бъда кърмена. После като поотраснах много исках да помагам и се научих да подреждам документите по хронология, да ги класифицирам по папки – каса, банка, приходи, разходи. Беше като детска игра, в която колкото повече се забавлявах, толкова повече се влюбвах в тази професия. За мен обаче ще бъде

не просто професия, с която да си изкарвам прехраната. За мен управлението на една счетоводна кантора с над 20 годишен опит е въпрос на приемственост на бизнеса, въпрос на престиж и авторитет. Аз искам да се занимавам с това и занапред. Но за да бъде толкова добра, колкото е нужно, трябва да ме приемете и то в специалност „счетоводство и финанси”

Толкова много неща са се променили... Преди са ползвали големи книги, в които всичко се е разнасяло и засичало на ръка. Сега с едно кликване на мишката счетоводителят може да види финансовото състояние на фирмата и да изготви подробен анализ бързо и лесно. Преди са чакали на опашки в данъчното с часове, за да си подадат годишните данъчни декларации. Сега с ползването на електронния подпис всичко това се случва за минутка. Много са облекченията в работата на „сегашният счетоводител” в 21 век. За съжаление обаче желаещите да работят като такива стават все по-малко.

Големият проблем сега е липсата на кадри. Преди, когато майка ми обявяваше конкурс за оперативен счетоводител, желаещите бяха толкова много, че се налагаше да ги кани в отделни часове на изпита, за да решават задача по счетоводство. С всяка следваща година желаещите намаляваха, а кандидатите, които отговарят на изискванията и се явяваха на изпита, ставаха все по-малко. Сега положението е още по-зле. Кандидатите, които си подават св-тата са сервитьорки, готвачки, камериерки и т.н., категорични не отговарящи на минималните изисквания за образование или стаж по специалността. А когато подходящите кандидати бъдат информирани, че ще има и изпит, един – двама се ”престрашават” да се явят. Дали притеснението, че няма да се справят ги спира, или просто не вярват в знанията си – не мога да преценя. Но това е проблем, който съществува и в много други сфери на дейност и за съжаление се задълбочава. По време на форум за най-бързо развиващите се малки и средни предприятия (МСП), организиран от Изпълнителната агенция за насърчване на малките и средните предприятия (ИАНМСП) Мариета Захариева, изпълнителен директор обяви, че

дефицитът на кадри е сред най-съществените трудности, които срещат малките и средни предприятия в България. Над 72% от анкетираните предприемачи се оплакват от **недостиг на работници**. Най-дефицитни се оказват средните специалисти, 77% от работодателите трудно намират хора с необходимата квалификация от тази група. Много от младите хора не желаят да поемат отговорности, очакват високо възнаграждение без дори да си дават сметка какво умеят и колко много не знаят и не могат.

Дуалната форма на обучение е един от начините за осигуряване на подходящи кадри за бизнеса и решаване на проблемите на пазара на труда. Тя представлява плавен преход от обучение към работа, доказал успеха си в страни като Швейцария, Австрия и Германия. Приложението ѝ ще помогне за намаляване на младежката безработица в страната и за повишаването на квалификацията на младите кадри. Вече има предприятия в България, където още преди 2 години е стартирал пилотен модел на дуална система за професионално обучение – минната компания „Асарел Медет” в община Панагюрище. Министерството на икономиката подкрепя Партньорството между „Асарел-Медет” АД и Професионалната гимназия по индустриални технологии, мениджмънт и туризъм в Панагюрище. Учениците, завършили седми клас, кандидатстват за специалността „Минна електромеханика”. Пред осмокласниците вариантите са три – „Добивни и строителни минни технологии”, „Обогатителни, преработващи и рециклиционни технологии” и „Автотранспортна техника”. *Дуалната система дава възможност част от обучението да бъде провеждано в предприятието, в реална производствена среда, като дава шансове за стипендии и наемане на работа в компанията.* Освен това завършването на една от тези специалности е много добра основа за продължаване на образованието във висше учебно заведение, както и възможност за студентска стипендия от „Асарел-Медет” при избор на специалност, необходима за предприятието. Целта на Министерство на икономиката съвместно с Министерство на образованието е да се

направи всичко възможно младите хора да останат в България, а това може да се случи когато те ще могат да работят по своите родни градове, да имат кариерна пътека и да получават високи заплати. На този етап обаче той не се прилага в други сфери на икономиката, а в сферата на счетоводството би бил от огромна полза както за учениците, така и за бизнеса.

В инициативата за насърчаване на младежката заетост в частния сектор в Европа „Алианс за младежта“ вицепремиерът и министър на образованието и науката в оставка Меглена Кунева заяви, че от началото на 2017 стартира български вариант на **дуално обучение** (обучение чрез работа), което е заимствано от европейски образец. Средства ще се отпускат по оперативна програма „Наука и образование за интелигентен растеж“ с финансиране между 100 000 и 200 000 лева. Проектът предвижда **три дни в седмицата учениците да работят срещу заплащане и два дни да учат**. Демографският срив, остарялата материална база, трудностите при осигуряване на индивидуални работни места за производствена практика на учениците и слабият интерес в подрастващите към водещи сектори в българската икономика, са основният препъни камък пред развитието на професионалното образование, обясни министър Кунева. По думите ѝ с промяната в Закона за професионалното образование са направени две важни положителни стъпки, а именно: олекотяване на държавните зрелостни изпити и увеличаване на часовете по практика за сметка на теорията. *С оглед на съвременните реалности, професионалните училища трябва да са максимално гъвкави и адаптивни към средата, в която се конкурират с профилираните гимназии, главно езиковите, които са най-предпочитани от деца и родители.* Трябва да се търсят **дългосрочни партньорства с фирмите**, да кандидатстват по **проекти за обновяване на материалната база**, да предлагат **по-привлекателни специалности и съвместими учебни планове**, да се съобразяват с пазара и да рекламират по-агресивно своя продукт, отбеляза още вицепремиерът. Според министъра, трудно се променя списъка на специалностите, не

достигат средства за нови уреди и машини, а в малките населени места няма фирми, които да се съгласят да приемат и да осигурят работна среда за обучаващи се ученици. В същото време учебни центрове предлагат курсове, в които отделни специалности се придобиват вместо за 3 или 4 години, за няколко месеца. Налице е парадокс, има безработица, бизнесът се задъхва заради дефицит на кадри, а в същото време професионалните училища се опразват за сметка на езиковите. Системата обаче не може да се регулира със санкциониращи административни мерки, а с **добро менажиране, с повече учебни практики, с покачване престижа на търсените професии и тясна връзка с бизнеса и неговите реални потребности.**

Интересен факт от последните 2-3 години, е че професията готвач е хит за учениците. Готвачите са изключително търсени и добре платени в ресторантите, затова расте и интересът към професията. Телевизионните предавания за готвене допълнително предизвикват още по-голям интерес сред учениците и родителите. Например в професионална гимназия по туризъм „Проф. д-р Асен Златаров“ – Варна, се подготвят висококвалифицирани специалисти в областта на туризма и ресторантьорството. Обучението се осъществява в три професионални направления: „Хотелиерство, ресторантьорство, кетъринг“, „Хранителни технологии“, „Пътувания, туризъм и свободно време“. Гимназията разполага с много добра съвременна материално–техническа база, в която се обучават 920 ученици в 37 паралелки и работят 71 учители. **Учебната практика** се провежда в учебни кухни, кабинети по сервиране и на **реални работни места**, а **производствената** - в реномирани хотели и заведения за хранене и развлечение. По традиция **летният производствен стаж на учениците** се провежда в България, но и в Германия, Франция, а от лятото на 2016 и в Испания.

Не е ли възможно всичко това да се случва и с финансово-стопанските гимназии? А професията счетоводител, икономист, финансист да е престижна и добре платена?

Счетоводството е доверителен бизнес , а доверието се гради с години. Липсата на кадри категорично не трябва да води до компромис с качеството на счетоводното обслужване. Но само добър персонал ли е необходим, за да сме успешни? Разбира се, че не. В условията на агресивна и динамично развиваща се пазарна среда, е необходимо да наблюдаваме и анализираме конкуренцията; да се съобразяваме с конкретните потребности на българския пазар; да ползваме добри бизнес практики и бизнес модели. Няколко са основните фактори, които определят счетоводно- консултантските компании като представители на успешен модел. Кой са те:

1. Сайт и обща рекламна визия

Сайтът трябва да е с професионална и бизнес насоченост. На **професионално ниво** сайтът много умело трябва да съчетава представянето на компанията, представянето на допълнителните услуги, новини и публикации, а на **бизнес ниво** много добре да е представена информация за цените, при които се прави бизнеса. Той трябва да е удобен за ползване и да има послания към бизнеса, които способстват за взимане на решения.

2. Офис (локация, атмосфера)

Локацията на офиса е важна. Той трябва да е разположен на комуникативно място с връзки с градския транспорт и места за паркиране извън синя или зелена зона за удобство на клиентите, които посещават офиса. Големите счетоводни къщи (с персонал над 20 души) се стремят към място в идеалния център или в близост до него. За тях локацията е въпрос на престиж и се използва като елемент от комуникативния микс към клиентите. Чрез нея се демонстрира колко са големи и успешни.

Офисът трябва да има бизнес визия – функционални мебели, модерна техника и софтуер, приветлива обстановка и лъчезарен персонал. Добре е да има **приемна**, в която да се провеждат срещите с клиентите. Все пак счетоводството и финансите на компаниите би следвало да се обсъждат в пълна конфиденциалност. А липсата на приемна кара клиентите да бъдат по-сдържани, да се ограничават

от коментари и да не навлизат в детайли за бизнеса си. При големите счетоводни компании се наблюдава една добра практика – **добре обучени офис асистенти**, които се грижат за комфорта на клиентите още с влизането в офиса. Те са още един допълващ елемент от корпоративната визия на големите фирми. За съжаление остарялата техника, препълнените рафтове с папки, разхвърляните документи и претъпкани офиси са само част от гледките, които могат да бъдат видяни в много офиси. Неприятно усещане могат да създадат още и наличието на твърде много камери в офиса, включително и в самите приемни, което е напълно неприемливо и не е възприето като световна практика.

3. Персонал (визия, експертиза)

Бизнес стилът на обличане не е за подценяване, макар че наблюденията показват, че той не се прилага при голяма част от счетоводителите. Ако искаме клиентите да ни доверят проблемите си като на професионалисти, освен всичко друго трябва и да излъчваме професионализъм. Поговорката „по дрехите посрещат, по ума изпращат” е в пълна сила. Когато фирмата иска да бъде приемана като консултантска, т.е. с широк обхват на дейност, която може да обхване всички нужди на клиентите, тогава и стилът е делови, бизнес-стил. Поддържане нивото на експертиза на екипа също е от изключителна важност.

4. Допълнителни услуги

Все повече фирми разширяват обхвата на услугите, които предлагат и надхвърлят границите на традиционното счетоводство. Стремешът на средните и големи фирми е да предложат пълно обслужване на едно място и да задоволят максимално потребностите, които могат да имат техните клиенти. Тази тенденция оформя новия облик на счетоводните компании, като място където клиентите могат да получат всякакъв тип финансови и бизнес консултации. Отново се цели постигането на максимално доверие от страна на клиентите и идеята, че се грижат цялостно за развитието на бизнеса им. Освен най-често предлаганите услуги като данъчни и финансо-

ви консултации и правно обслужване, обхватът на допълнителните услуги се допълва от консултации по евро проекти, консултации за въвеждане на системи за качество, обучения, виртуален офис, регистрация на фирми в офшорни зони, възстановяване на ДДС от чужбина и т.н.

Много фирми се стремят да въведат **иновации в бранша**, чрез който да намалят времето за обработка на данни и употребата на хартия да се сведе до минимум. При някои счетоводни къщи уебсайтовете им дават възможност на клиентите да имат достъп до цялата финансова информация. Чрез клиентски логин фирмите осигуряват на клиентите си онлайн достъп до предварително дефинирана финансова информация и месечни отчети, изготвени според клиентските изисквания, възможност за въвеждане на данни и опция за пълен достъп без възможност за модифициране на данните или така нареченото онлайн счетоводство. За улеснение на клиентите не е необходимо да се инсталира допълнителен софтуер, а се влиза през уеб браузър по посочен адрес и е ограничен до потребители, посочени от клиента. Някои фирми предлагат и различни нива на достъп до информация, в зависимост от това кои служители могат да се разпореждат с нея. В онлайн системата клиентите могат да преглеждат историческа информация, отчети и финансови данни, да преглеждат справки да имат достъп до цялата финансова информация, експортирана в EXCEL.

5. Допълнителни системи

Ползването на ERP системи и продукти дават възможност на мениджърите да управляват много по-добре взаимоотношенията си с клиентите, а така също и за мониторинг и управление на времето на служителите – спазване на срокове, подаване на декларации, осчетоводяване на стопанските операции, взимане на документите от офиса на клиента, размяна на документи по мейла с клиенти и т.н.

Как да печелим нови клиенти?

За клиентите, търсещи счетоводно обслужване, е изключително важно да знаят кой предлага търсените от тях услуги, коя е фир-

мата, какво стои зад лъскавия сайт, каква е нейната история, къде се намира, възможности за паркиране около офиса ѝ и друга подобна информация, която дава сигурност и създава доверие в клиентите. Когато разполага с тази информация, потребителят може да си направи необходимите проучвания, за да определи дали би се обърнал към тях за среща. Изключително важно е фирмите да разкриват колкото е възможно повече информация за себе си когато действат в цифрова среда, тъй като това де факто е първото впечатление на клиента за тях. Традиционно най-широко разпространеният канал за привличане на нови клиенти остават препоръките от доволни клиенти. Този канал се използва от всички фирми и поради това те обръщат голямо внимание на качествено обслужване на съществуващите клиенти. На второ място може да се постави обслужването на групи от свързани юридически лица. Отново чрез начина на обслужване и персоналното внимание към клиентите, счетоводните компании се стремят да обхванат всички фирми на собствениците на даден техен клиент. Слабо разпространен канал поради спецификата на счетоводното обслужване е привличането на клиенти след като са ползвали някоя от допълнителните услуги, предлагани от счетоводната фирма. Откроява се и една нова тенденция, въпреки, че все повече счетоводни фирми имат уебсайтове, само 30 % от тях потвърждават, че това за тях е основен канал за привличане на клиенти. Интересно е да се отбележи, че 65 % от фирмите, които посочват този канал, активно рекламират в Google и при всяко едно търсене по ключови думи, свързани със счетоводство, сайтовете им излизат на първа или втора страница. Интернет е един от каналите с нарастващо значение за привличане на нови клиенти и именно чрез него непознати компании най-лесно и бързо могат да получат информация за фирмите на пазара. Впечатление прави стратегията на някои счетоводни компании да се специализират в обслужването на клиенти от определен сектор, например медицински и здравни услуги, ИТ сектор, селско и горско стопанство, стартиращи предприятия и др. Тези фирми участват активно в различни търговски

камари и браншови организации, популяризират дейността си чрез участие на форуми и изложения. Изкупуването на бизнеса на пенсионирани колеги или на такива, които се отказват от бизнеса „комплексно счетоводно обслужване” поради заминаване на семейството в чужбина или други причини също е добър начин за разширяване на клиентската ни листа. Друг канал е чрез създаване на мрежа от мобилни агенти. Това са настоящи банкови служители, с които работим; застрахователни брокери и агенти, които познаваме; служите от НАП, НОИ, Бюро по труда, Община и други държавни и общински структури, с които често контактуваме. Всяко лице, което ни е довело клиент получава адекватно възнаграждение. И това е нормална практика навсякъде по света. Това е валидно не само за външни на компанията хора, но и на вътрешния ресурс – на нашите собствени служители.

Нелоялната конкуренция, счетоводни услуги в сивия сектор са другият сериозен проблем, който не е за подценяване. Много са държавните или общински служители, които извършват счетоводни услуги, без да имат това право. Конфликтът на интереси е налице, защото те са контролният орган, но ... какво от това!?! С промените на Закона за счетоводство от началото на 2016 г. се въведоха нови административни санкции при възлагане съставянето на финансовия отчет на лице или счетоводно предприятие, които не отговарят на изискванията на новия счетоводен закон. В годишната данъчна декларация на юридическите и физическите лица от 2016 г. също се записва съставителят на ГФО. Това е да носиш отговорност. Може би това ще намали нелоялната конкуренция!

Но да се върнем на тези, които работят на светло. Повечето фирми нямат ясно разграничима маркетингова стратегия за проактивно привличане на клиенти. Набляга се на задържането на съществуващите клиенти и предлагането на добро и качествено обслужване.

Как да задържим клиентите си в дългосрочен план?

Всеки клиент иска да е специален – и малкият, и големият. Ис-

ка да му отделиш нужното време и внимание, да се чувства обгрижван от прекия си счетоводител и да е спокоен, че финансовите му дела са в сигурни ръце.

Какво очаква клиентът от един счетоводител:

- Текуща обработка на счетоводните документи;
- Обработка и изчисляване на заплатите на персонала;
- Изготвяне на ежемесечни финансови доклади;
- Подаване на всички декларации в НАП;
- Годишно приключване;
- Консултации по всяко време;
- Материална отговорност за допуснатите грешки.

Какво може да предложи още един добър счетоводител и финансов консултант, освен качествено счетоводно обслужване:

- Ефективни начини за намаляване на разходите на клиента;
- Законни варианти за намаляване на данъците му;
- Варианти за повишаване сигурността при правенето на бизнеса на клиента;
- Реклама и популяризиране на бизнеса на клиента сред нашите клиенти и онлайн потребители;

Тези 4 точки могат да превърнат счетоводното обслужване на нашия клиент в безплатно и полезно. За да се случи всичко това можем да предложим бизнес пакет на нашия клиент с няколко вида услуги. Възползвайки се от нашите информирани решения, той ще спести време и не на последно място средства.

Счетоводните компании обръщат сериозно внимание на **комуникацията с клиентите** и отговора на техните въпроси. Работи се с ясно определени срокове – например за отговор на клиентски запитвания до 24 часа. Добра практика е задължителната писмена кореспонденция с клиентите с цел избягване на недоразумения и да не се изкривява информацията. Впечатление прави и изискването за **регулярни срещи** с клиентите минимум веднъж месечно. На тези

срещи се обсъжда развитието на бизнеса, очакванията за следващите периоди и бъдещи бизнес решения, които да окажат влияние върху финансовото състояние на бизнеса. Без допълнително заплащане, чрез тези регулярни срещи счетоводните къщи установяват **доверени отношения на консултант с клиент.**

Езикът все още е проблем и ограничение, което счетоводните кантори сами поставят пред своите потенциални клиенти. Само 57 % от сайтовете на счетоводните фирми предлагат информация на повече от един език. По този начин те не само ограничават информацията, достъпна до чуждестранните клиенти, потенциални инвеститори на българския пазар и др. до своите услуги, но и изграждат лош имидж на малки и ограничени компании, които могат да се справят само с казуси, касаещи българското законодателство. От направеното проучване на Кръстьн Булмар (ползвано за целите на настоящата разработка) явно личи, че малките счетоводни компании са фокусирани преобладаващо върху местния пазар и избягват да обслужват чуждестранни клиенти. В големите градове преобладаваща част от клиентското портфолио на големите компании е съставено от чуждестранни инвеститори.

При интернет комуникацията доверието на клиента се печели чрез предоставената му информация. Колкото повече информация може да бъде открита за дадена фирма в интернет., толкова по-надеждна изглежда тя в очите на потенциалния клиент. Няколко общи изречения, които описват, че фирмите имат богат опит и обширни познания и професионален екип от експерти, без да са подкрепени с доказателства, категорично не са достатъчни. Представянето на членовете на екипа, тяхната квалификация и експертиза е ценна информация за потенциалния клиент. В противен случай липсата на прозрачност и представяне на екипа води до недоверие за качеството на предлаганите услуги и съмнение за текущото на персонала и реална липса на експерти.

През м. май 2016 г. нашите партньори от **маркетинг отдела на Кръстьн Булмар** направиха **социологическо проучване на тема**

„Удовлетвореността от счетоводителя и как се избира и оценява една счетоводна компания. В проучването са участвали 695 български компании, локализирани както следва: 19 % в София, 14 % в София област и 67 % в останалите градове на страната. По икономически дейности са избрани фирми от почти всички сфери на бизнеса, а по размер на компаниите – малки, средни и големи предприятия.

Въпросите, залегнали в проучването са следните:

1. Удовлетвореност от работата на своя счетоводен отдел, на своя главен счетоводител, на своя финансов директор, на обслужващата счетоводна къща, на обслужващата раугол компания, на обслужващият финансов одитор, на обслужващият данъчен консултант;

2. Фактори при избор на счетоводна компания;

3. Какви външни услуги ползвате;

4. Планирате ли в следващите 6 месеца да наемете нов счетоводител, Главен счетоводител, финансов директор, обслужваща счетоводна къща, финансов одитор, раугол компания за обработка на заплати, данъчен консултант;

5. Ако ви се налага да търсите счетоводна или одиторска компания, как бихте постъпили;

6. С колко компании бихте се срещнали преди да изберете с коя ще работите;

7. Какви са вашите очаквания по отношение на една счетоводна къща;

8. Какви са вашите очаквания по отношение на една одиторска компания.

Какви са изводите и препоръките от направеното проучване:

Основна част от фирмите в извадката са малки и средни предприятия. : 78 % от компаниите са с до 25 служителя постоянно нает персонал.

По отношение на удовлетвореността от работата на счетоводните къщи и счетоводните отдели респондентите поставят висока

оценка. При оценката на работата на финансовия одит се наблюдава висок процент на респондентите, които не могат да дадат оценка, поради факта, че не ползват услугата *или не се интересуват как точно протича и какви са резултатите и ползите от одита*. Подобна е ситуацията при въпроса за обработка на заплатите, което е породено от това, че *не се прави разлика между счетоводно обслужване и обработка на заплати*. Като цяло от високите оценки и другата крайност с „не мога да преценя” се налага извода, че респондентите *нямат изградени ясни критерии за оценка на работата на доставчиците на различните видове услуги*.

Важно е, когато доставчиците предлагат дадена услуга, ясно и точно да комуникират с клиента какво точно ще включва тя, какви са нейните параметри като : обем свършена работа – детайлно обяснение за естеството и процесите на всяка дейност, критерии за качество, срокове за изпълнение и цена на извършената услуга.

Поставянето на „отправна точка” ще спомогне и за поставянето на адекватна оценка, ще повиши като цяло очакванията и ще задължи изпълнителите да работят качествено.

По отношение на ползването на външни услуги, 73 % от компаниите в извадката ползват външни услуги, като $\frac{1}{2}$ от тях ползват повече от една външна услуга. Респондентите не правят ясна разлика между услугите. За тях *счетоводното обслужване и обработката на заплати се отъждествява с една обща услуга*, подобен проблем се наблюдава и при одита. Голяма част от респондентите не са на ясно със задълженията и отговорностите на доставчиците. *Не са наясно каква точно е функцията и работа на одиторската компания, затова имат и свърх очаквания от одитора*. За тях основното очакване от одитора е да бъде консултант и да проверява работата на счетоводителя. Респондентите *не знаят, че одитора защитава интересите на инвеститори, кредитори и доставчици, чрез потвърждаване верността на отчетите в своя одиторски доклад*.

Повече от 4/5 от компаниите не планират в следващите 6 месе-

ца да сменят обслужващата ги счетоводна или одиторска компания или персонала си, заемащ финансово-счетоводни позиции. Високият процент на компаниите, които не планират наемане или промяна на обслужващите ги компании е *индикатор за удовлетвореност или страх от промяна*. Натрупванията при ползващите външни услуги по принцип е показател за широко поле за бизнес развитие (потенциални клиенти). При правилна мотивация на ръководството на компаниите и разясняване на предимствата от смяната на обслужващата ги фирма, биха променили намеренията си. Отново в отговорите на респондентите *лични несигурност, породена от непълната информация, с която разполагат*. Основен плюс при кампания, насочена в посока търсене на нови клиенти, ключова роля би изиграла разяснителна среща и цел изграждане на правилни очаквания и дори да нямат намерение за промяна на доставчика, това би ги заинтересувало и би провокирало търсене.

При намерение за промяна на обслужващата ги фирма 45 % от компаниите биха наели директно фирма доставчик по препоръка от познат. В българския бизнес недоверието към рекламата и силните/гръмки представяния продължава да е силен мотиватор. Основната част от респондентите предпочитат изпитани доставчици, затова и разчитат на препоръката от приятел. Изграждането на силна мрежа от референции би допринесла за изграждането на имидж на доверен партньор. Също така, ако се налага да вземат решения за нов доставчик, 42 % от компаниите биха се срещнали поне с 3-ма потенциални доставчика. От посочените критерии за важност при работа с фирма доставчик можем да изградим и **образа на идеалната компания партньор:**

= за клиентите е важно *собственикът на компанията да е лице, което да е достъпно, да имат възможност да се запознаят и контактуват с него; Да демонстрира високо ниво на експертиза и познания, да е комуникативен и представящ компанията като голям и доверен партньор;*

= за фирмите в България *канала „от уста на уста“* е все още

много силен. Затова ако за една компания се говори много, познават я не от рекламите, а от работата им с други фирми – това би било **най-силната рекламна стратегия**. Важно е да се заложи на силно референтно насочена кампания както в интернет, така и след самите ръководни кадри на компании. При изграждането на национална стратегия е важно представителите по места да отговарят на точния профил на компанията майка. Така и клиентите ще отъждествяват централата с регионалните поделения, както и поделенията с централата.

В обобщение за правилното позициониране и привличане на нови клиенти е важно:

1. Компанията да демонстрира добра референтна мрежа – много клиенти с добри референции;
2. Добро публично представяне, силно присъствие в професионалните форуми и добри препоръки там;
3. Компанията да демонстрира „човешки облик“ – да има лице, с което клиентите да свързват компанията. Лице, което да е доверено, експертно и достъпно;
4. Да демонстрира мащабност – широко поле на изява, експертиза в много и различни бизнес ситуации, че разбира от бизнеса на клиентите си. Разбира от производство на мебели; от хотелиерство, от IT технологии, търговия, селско стопанство и т.н.
5. Да комуникира достъпни цени за услугите си, какво точно се заплаща и какво влиза в тази цена – *бизнеса не обича да плаща допълнително за допълнителни услуги*.
6. Да демонстрира загриженост за просперитета на клиентите си чрез познаване на проблемите им;
7. Да дава решения, но и да комуникира работата си с клиента;
8. Информационната кампания да е базирана на човешкия и приятелски облик.

За мен това са основните проблеми в днешно време. Не можеш да мечтаеш да си счетоводител, без да знаеш какво те очаква !!!

Отчитане дейността на „Валентинов“ ЕООД

Благовест Димов, Дилек Гюнай Узун
ФСГ „Васил Левски“ – гр. Добрич

I. Кратка характеристика на фирмата

1. Правен статут

"Валентинов" ЕООД е регистрирана през 1991 год. в Разградски окръжен съд с предметна дейност - търговия на едро със сладкарски изделия.

2. История

В първите десет години фирмата има предмет на дейност търговия на едро и дистрибуция на сладкарски изделия. В първите години списъчния състав е три човека, а в момента средно списъчния състав е 30 броя.

От 2004 год. в предмета на дейност включва и търговия на дребно в магазини за сладкарски изделия.

3. Предмет на дейност

В момента фирмата осъществява:

- търговия на дребно със сладкарски магазин в един магазин
- цех за производство на сладкарски изделия
- счетоводна къща

II. Фирмена политика

1. Цели и задачи на фирмата

1.1. Цели на фирмата

Основната цел на фирмата е увеличаване на търговските обекти в района на Разградска област , там където има търговка ниша. През 2010 год, са открити и пуснати в действие три нови обекта:

- един в гр. Исперих
- един в гр. Кубрат
- един в гр. Разград

Едни от водещите цели на фирмата са:

- удовлетвореност на потребителите, което води до удовлетворение на търговската фирма

- като всеки стопански обект се стреми да получава печалба
- извоюването и запазването на много добър имидж

1.2. Задачите на фирмата

- Дефиниране на маркетинговата политика и стратегии, определяне на ключови фактори на пазара за успех и търсените конкурентни предимства

- Извеждане на водещи принципи на ценовата политика
- Управление на стоките запаси, следене на стоките категории

- Планиране на подходяща търговска оферта
- Стимулиране на продажбите, промоции, лични продажби и връзките с обществеността

2. Пазарни позиции на фирмата

Водещо място за град Разград и региона на Разградска област

2.1. Ценова политика

В много голяма степен цената е единственото нещо, което може да измени съотношението между търсене и предлагане. Високата цена обикновено характеризира качествения продукт, ниската създава впечатление за изгоди у клиента. Заемайки определени ценови позиции фирмата трябва да си отговори на въпроса: **какви цели преследва?** Те могат да бъдат:

- Оцеляване
- Максимизиране на печалбата
- Достигане на определен пазарен дял

Различните цели определят различната ценова политика, влияеща се от нивото на разходите. Върху нивото на цената влияние оказват конкурентите/потребителите, участниците в разпределението и в частен аспект някои правителствени решения. След определянето на целевия сегмент и неговата платежоспособност се изследва и анализира търсенето и неговата връзка с разходите и жела-

ната печалба. Така получените стойности се сравняват с цените на конкурентите. Извършва се избор на ценовата политика, отговаряща на определените от фирмата цели.

2.2 Конкуренти

На пазара фирмата се включва в процеса на търсенето и предлагането. Едно от важните условия за осъществяване на дейност на пазара, която може да доведе до задържане и укрепване на собствената позиция, и непрекъснато осъзнаване на силните и слаби страни на собственото предприятие и на конкуренцията.

Информацията на конкуренцията представлява особена важност. Всяка привидно незначителна подробност има значение за изграждането на цялостната представа за съперниците на фирмата и може да служи като основа за управленски решения, отнасящи се до действията ни на пазара. Същевременно трябва да се прави редовна и точна равностметка за плюсовете и минусите на фирмата. При събиране на информацията за конкурентите представляват интерес всички аспекти, които засягат тяхната предприемаческа дейност:

- възраст и големина на фирмата брой на филиалите
- големина на дистрибуционната мрежа
- заемана площ
- числен състав на отделните сектори
- техническа база и база за развитие
- технологично оборудване
- възраст на сградния фонд
- годишен размер на инвестициите
- възраст на управителите

Всичката тази информация за конкурентите се сравнява с достиженията на фирмата.

1. Материали, продукция и стоки

Доставки - **301**

Материали - **302**

Продукция - **303**

Продукция на склад - **303.1**

Стоки – **304**

2. Доставчици и свързани с тях сметки

Доставчици - **401**

Доставчици по доставки при определени условия - **404**

Стопански операции при доставка на стоки, материали или продукция:

Дебит сметка **302**

Дебит сметка **304**

Дебит сметка **303**

Кредит сметка **401**

3. Клиенти и свързани с тях сметки

Клиенти - **411**

Клиенти по търговски кредити - **413**

Други разчети с клиенти - **419**

Стопанска операция при продажба:

Дебит сметка **411**

Кредит сметка **гр.70**

Кредит сметка **453.2**

4. Персонал и съдружници

Персонал - 421

Разходи за заплати - 604

Разчети със социално осигуряване:

Разчети с национално осигурителен институт - **461**

Разчети с доброволно социално осигуряване - **462**

Разчети със здравно осигуряване - **463**

Разчети с еднократни помощи и надбавки - **464**

Други разчети с осигурители - **469**

Стопански операции за начисляване на заплати и осигуровки:

Съгласно РПВ начислени заплати

Дебит сметка **604**

Кредит сметка **421**

Съгласно РПВ начислени осигуровки за сметка на работодателя:

Дебит сметка **605**

Кредит сметка **461**

Кредит сметка **462**

Кредит сметка **463**

Кредит сметка **469**

Съгласно РПВ начислени осигуровки за сметка на работника:

Дебит сметка **421**

Кредит сметка **461**

Кредит сметка **462**

Кредит сметка **463**

5. Парични средства

Каса в левове - **501**

Каса във валута – **502**

5. Търговски партньори

Основни доставчици на фирмата са:

- Сладкарница "Аби"
- Медиар шопс
- Кенди шопс

Клиенти са 92% граждани, които са клиенти на място в магазините. Останалите 8% са фирми, които прекупуват стоките

6. Пазарна стратегия

Пазарната стратегия на фирмата е да предлага качествени и български стоки от местно качество, защото магазините за залети с чужди стоки с ниско качество, голяма доза консерванти и срок на годност с години.

III. Счетоводни отчети

1. Отчитане на взаимоотношенията с персонала.

1.1. Заповед за назначаване.

1.2. Уведомление по чл.62 ал.5 от Кодекса на труда и Придружително писмо - те се предават в НАП- Разград и след като се получи вх.№ от НАП може да постъпи на работа. Връчва му се длъжностна характеристика.

1.3. В края на месеца се връчва РПВ и фиш за заплати

1.4. Обобщена рекапитулация

1.5. Вноски за параграфи - на база на това се пишат платежни нареждания за бюджета.

1.6. Осчетоводяване на работната заплата

1.7. До 1 число на месеца се внасят осигуровките, които се декларират в НАП Декларация №1 и Декларация №6.

Цялата информация за НАП - Разград се изпраща по електронен път с електронен подпис.

Използвана литература

1. Счетоводство на предприятието – Светла Павлова
2. Информация от „Валентинов“ ЕООД

Ръководител: Минка Господинова

Ликвидация на фирми

*Тереза Методиева Методиева, Йоанна Стоянова Стоянова,
Десислава Станиславова Христова, Ивалин Димитров
Люцканов
ПГИ „Д-р Иван Богоров“ - Варна*

І. Въведение

Прекратяването на дружеството е фаза от неговото юридическо съществуване, която не би могла да се отъждествява с прекратяването му като субект на правото, защото се поставя началото на ликвидацията, която в търговското право се разглежда в различни аспекти - като етап от развитието, като правно положение, като съдебно производство и пр. След като са уредени всички задължения и остатъка от имуществото е разпределен, се пристъпва към заличаване на дружеството от търговския регистър като правен субект. Ликвидационното производство се подчинява на строго посочени законови критерии не само по отношение на вписване на началото на ликвидацията, но и при заявяване на нейното приключване, като след вписване на началото на ликвидацията тежестта по провеждане на самата ликвидационна процедура е върху вписания ликвидатор. Именно негова е преценката с оглед наличието на имуществото, удовлетворяване на кредитори, провеждане на искиви производства и пр., тъй като при заявяване на заличаване на юридическото лице ликвидаторът изготвя счетоводни документи и декларира определени обстоятелства, за което носи същата отговорност като управителя на дружеството (имуществена и наказателна). Ликвидацията на търговското дружество е доброволно производство за разпределение на имуществото му след неговото прекратяване. Целта на ликвидацията е да се събере и осребри цялото имущество на дружеството и след като се удовлетворят всички кредитори, остатъкът да бъде разпределен между съдружниците. Ликвидацията прик-

лючва, когато са уредени всички задължения и остатъкът от имуществото е разпределен. Тогава ликвидаторът иска заличаване на дружеството. В правната теория се посочва, че при прекратяването на търговското дружество то престава да упражнява продуктивна и придобивна дейност и неговата търговска правосубектност е ограничена. Под ликвидация се разбира производството, което има за цел да създаде условия за изплащане на дружествените задължения и приключване на висящите правоотношения с трети лица – съконтрагенти, осребряване на дружественото имущество и подялбата на останалия актив между съдружниците (акционерите) под формата на ликвидационни дялове.

II. Изложение

1. Същност: Всяко търговско дружество може да бъде прекратено въз основа на някое от посочените в Търговския закон основания. Такова основание например може да бъде изтичане на заложен в дружествения договор (съответно устава) срок на съществуване на дружеството. Друго основание за прекратяване на дружеството може да бъде и решение на Общото събрание на съдружниците, взето с мнозинство 75% от капитала или с по-голямо мнозинство, ако такова е предвидено в дружествения договор, съответно устава. Инициатор за прекратяване на търговско дружество може да бъде и окръжният съд по седалището на дружеството, ако важни причини налагат това, ако дейността му противоречи на закона или в случай, че в продължение на повече от три месеца дружеството няма вписан управител. Във всеки един от тези случаи за прекратеното дружество се открива производство по ликвидация, която завършва със заличаване на дружеството от Търговския регистър. Дружеството е длъжно да подаде уведомление до Националната агенция за приходите (НАП) за започналата ликвидация. Ликвидацията е производство, което се открива само на търговските дружества. Ликвидацията не се провежда при прекратяване дейността на едноличните тър-

говци и в случаите на преобразуване на дружеството или обявяването му в несъстоятелност. В случай на преобразуване преобразуващото се дружество се прекратява без ликвидация, като новосъздаденото или приемащото дружество става правоприменик на всички права и задължения на преобразуващото се дружество. А в случай на несъстоятелност, за дружествата се открива производство по несъстоятелност. За разлика от несъстоятелността ликвидацията е извънсъдебно и безспорно производство, което има за цел удовлетворяване на кредиторите на дружеството, като остатъкът от актива се разпределя между акционерите. Под „прекратяване” следва да се разбира прекратяване на дейността на дружеството, т.е. то не сключва нови договори и не генерира нови приходи и разходи. Прекратяването на търговското дружество е необходима предпоставка за откриване на производството по ликвидация, която цели да бъде осребрено цялото имущество на дружеството, да бъдат довършени всички действащи договори, т.е. да се упражнят правата и да се изпълнят задълженията, произтичащи от тях, да се съберат всички възможни събираеми вземания, да бъдат удовлетворени всички кредитори, а остатъкът от имуществото да бъде разпределен между съдружниците. Допустимо е сключването на нови сделки само доколкото по този начин се изпълняват целите на ликвидацията – на пр. сключването на договори за покупко-продажба на недвижимо имущество с цел осребряването му. Органите, които определят срока, за извършване на ликвидацията, назначават ликвидатори и определят тяхното възнаграждение, са Общо събрание на дружеството с ограничена отговорност и акционерното дружество, а за останалите търговски дружества – по единодушно решение на неограничено отговорните съдружници. В случай, че определеният от Общо събрание за ликвидация се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен. В общия случай управителят/изпълнителният директор се назначава за ликвидатор на дружеството, но Общото събрание на съдружниците може да назначи друго лице. Ликвидаторите се вписват в Търговския регистър, където се представят нотариални заве-

рените съгласия с образци на подписите им. За дейността си по ликвидацията ликвидаторите носят същата отговорност, както управителите и другите изпълнителни органи на търговските дружества. Ликвидаторите представляват дружеството и имат правата и задълженията на изпълнителния му орган. Когато са назначени двама или повече ликвидатори, те могат да представляват дружеството само заедно. При обявяване прекратяването на дружеството ликвидаторите са длъжни да поканят неговите кредитори да предявят вземанията си. Поканата се отправя писмено до всички известни кредитори и се обявява в Търговски регистър, след което започва да тече шест-месечен срок, през който кредиторите могат да предявят вземанията си. Дружеството не може да бъде заличено преди да е изтекъл този шест-месечен срок. В случаите, когато търговските дружества в ликвидация извършват сделки. Вярно е, че през този период Търговски закон силно ограничава тяхната търговска правосубектност. Според чл.268, ал.1,изр.2 от с. з. те могат да сключват нови сделки само ако това се налага от ликвидацията. В същото време ТЗ задължава ликвидаторите да довършат всички сключени от преди прекратяването сделки, текущи и не започнати още, с цел осребряване на имуществото на дружеството. Такива могат да бъдат: изпълнение на договорните задължения, поети преди прекратяването на дружеството; производство на стоки по клиентски поръчки, което още не е започнало или е в процес на осъществяването; наличие на готова произведена продукция, за която няма още сключени договори за реализация; отдадени под наем или на лизинг активи, за които договорите още не са изтекли; договори за периодични доставки, на които срокът още не е изтекъл; сключени договори по държавни поръчки, които продължават да са в процес на изпълнение; договори с отложено изпълнение или плащане, което още не е започнало; други предприети търговски сделки, които не са още довършени. Цялата тази търговска дейност следва да бъде осъществена както, за да изпълни дружеството поетите задължения, така и за да превърне имуществото си в пари. Тези сделки обаче се извърш-

ват по занятие срещу възнаграждение. Което означава, че те представляват независима икономическа дейност по смисъла на чл.3,ал.1,2 от ЗДДС. Възможно е всички тези доставки да надхвърлят сумата от 50 000 лева. Възниква въпросът трябва ли нещо да се предприеме при условие, че оборотът на дружеството надхвърли прага за регистрация по ЗДДС и за правният субект са налице условията, посочени в чл.96,ал.1 от с. з. според тълкуването, дадено в писмо №24-00-23 от 04.04.2007 година на НАП, всяко обявено в ликвидация и deregистрирано данъчно задължено лице следва задължително да определя своя оборот по чл.96,ал.2 от ЗДДС, включващ всички доставки, които излизат извън обхвата на осребряване на имуществото и които представляват независима икономическа дейност. При формиране на облагаем оборот в размер на 50 000лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец, но след месеца на deregистрация, за дружеството ще възникне задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС в 14 дневен срок от изтичане на данъчния период, през който е достигнало този оборот. Независимо от факта, че търговското дружество в ликвидация се е регистрирало от ново, в следствие на извършваните от него доставки, то подлежи на повторно deregистрация. Според становището на НАП, това трябва да бъде извършено при приключването на независимата икономическа дейност, тъй като дружеството е прекратило извършването на стопански операции и доколкото вече е налице правно основание за прекратяване на регистрацията по чл.107,ал.4,б.”а” от ЗДДС. Във всички случаи това е необходимо да се осъществи преди разпределение на ликвидационните дялове, ако има такива, съответно преди заличаване на дружеството. За да бъде установено наличното имущество на дружеството към момента на прекратяването му, ликвидаторите съставят ликвидационен баланс и пояснителен доклад към него. В края на всяка година те извършват годишно счетоводно приключване и представят финансов отчет и доклад за дейността си пред съответния ръководен орган, който с приемането им освобож-

дава ликвидаторите от отговорност. Имуществото, което остава след удовлетворяване на кредиторите, се разпределя между съдружниците, съответно между акционерите. Разпределението може да се извърши само след като са изтекли 6 м. от обявяване на поканата до кредиторите в Търговския регистър. Ликвидаторите имат право да искат заличаване на дружеството, когато са уредени всички задължения и остатъкът от имуществото е разпределен. Главните действащи лица в производството по ликвидация са ликвидаторите на дружеството – те трябва да управляват и да прекратят дружество във фазата на ликвидация и затова изпълняват функцията на изпълнителен или управителен орган. Основното задължение на ликвидаторите е да извършват ликвидацията на дружеството в срок, който се определя от общото събрание при капиталовите дружества и с единодушно решение на съдружниците в персоналните дружества. Ликвидаторите носят същата отговорност за дейността си по ликвидацията както управителите и другите изпълнителни органи на търговските дружества. Ликвидацията на практика преследва две цели. Едната е непосредствена и тя е да се ликвидират активите и да се изпълнят задълженията. Ликвидацията преследва и една подалечна цел. А именно цялото непарично имущество на дружеството да се осребри, като се превърне в пари и всички вземания на дружеството да се съберат. Задълженията трябва да се погасят и остатъкът от имуществото на дружеството, ако има такъв, да се разпредели като ликвидационни дялове между съдружниците. Ликвидаторите трябва да обявяват прекратяването на дружеството и да поканят кредиторите да предявят вземанията си. Същинската част от процедурата по ликвидация на търговските дружества започва след вписване на прекратяването в търговския регистър. За да се подадат документите в Агенцията по вписванията първо трябва да се уведомят органите на Националната агенция по приходите. Съгласно чл.77, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс при прекратяване на търговското дружество ликвидаторът следва да уведоми териториалната дирекция на Националната агенция по

приходите по седалището на търговеца в срок не по-късно от 7 дни преди подаване на съответното заявление след извършване на вписването, за търговеца възниква и едно друго данъчно задължение. Огромната част от търговските дружества са регистрирани по реда на Закона а данъка върху добавената стойност. По силата на чл.107, т.4, б."а", прекратяването на юридическото лице – търговец подлежи на задължителна deregистрация. За тази цел ликвидаторът следва да подаде заявление в съответната териториалната дирекция в 14 дневен срок от настъпване на събитието. Законът не е посочил изрично точния момент, но можем да направим извода, че срокът започва да тече от деня следващ деня на обявяване от страна на Агенцията по вписванията, че е отразила в Търговския регистър решението за прекратяване на дружеството. За дата на deregистрацията се приема датата на възникване на обстоятелството, което я изисква, т.е. датата на която се вписва самото прекратяване. Следователно от този момент нататък, каквито и сделки да извършва дружеството в ликвидация, те не би следвало да се облагат с ДДС. Както споменахме по-горе, в 14 дневен срок от вписването на решението за прекратяване на дружеството в търговския регистър, ликвидаторът е длъжен да подаде заявление за deregистрация съгласно разпоредбата на чл.107, т.4, "а". Формулярът е посочен в Приложение №8 на Правилника за прилагане на ЗДДС. Заявлението следва да се представи в съответната териториална дирекция на НАП, където е била направена регистрацията. Към него ликвидаторът трябва да приложи следните документи: 1-копие на удостоверение от Агенцията по вписванията или друг документ, издаден от съд или друг компетентен орган, удостоверяващ възникването на обстоятелствата за прекратяване на регистрацията;2-справка за обложения по месеци оборот, за последните 12м. преди текущия;3-справка за общата сума на облагаемите вътреобщностни (по смисъла на чл.7 от ЗДДС) придобивания за предходната и текущата година, с изключение на придобиването на ново превозно средство и на акцизни стоки. Това се отнася и за сделките, сключени при условия на дистанционни

продажби с място на изпълнение на територията на страната;4-акта и удостоверенията (ако са повече от едно)за регистрацията по реда на ЗДДС. В 7 дневен срок от датата на подаване на заявлението, съответният орган по приходите следва да извърши проверка на документите, конкретното основание за исканата дерегистрация и обстоятелствата свързани с това ако проверката потвърди декларираните факти, се създава данъчен акт, с който правния субект се дерегистрира. Законът приема за дата на дерегистрацията момента на възникване на правното основание за нея, а не датата, на която е издаден акта за дерегистрация. В случая това ще е датата, когато е вписано в Търговския регистър прекратяването на стопанската дейност на търговското дружество. Действията по задължителната дерегистрация трябва да се предприемат от задълженото а това лице в указание от закона срокове. Инициативата трябва да произтича от него и то няма право на избори в това отношение. Ако в дадения случай ликвидаторът не изпълни задължението си по чл.109, ал.1 от ЗДДС, процедурата следва да се осъществи служебно от компетентните органи на НАП по силата на правомощията им, посочени в чл.110, ал.1, т.2 от закона. Когато приходната администрация действа *ex officio*, актът за дерегистрация не се връчва на лицето. За неизпълнението на това задължение ликвидаторът носи административно-наказателна отговорност по чл.178 от ЗДДС. След издаването на акта а дерегистрация се пристъпва към данъчно третиране на наличните активи на дружеството към този момент. Законът приема, че когато се прекратява регистрацията по ЗДДС, съответният правен субект извършва доставка на всички свои стоки и услуги, с които разполага и които са ползвали данъчен кредит. Съгласно по чл.111, ал.1 това са : 1-активи по смисъла на глава трета от Закона за счетоводството;2-активи по смисъла на Глава 10 от Закона корпоративното подоходно облагане, различни от тези по т.1. За тази цел, освен необходимите за дерегистрацията документи, ликвидаторът следва да представи още справка-декларация по ЗДДС за последния данъчен период, както и протокол-опис за начисляване на

данък по чл.111 от закона по образец, който представлява приложение № 9 от Правилника за прилагане на ЗДДС. Протокол-описът се включва в дневника на продажбите а последния данъчен период, както и в резултата на последния данъчен период, декларира с справка-декларация. Съгласно чл.27, ал.3, т.2, данъчната основа за изчисляване на дължимия данък върху добавената стойност на наличните активи на дружеството в ликвидация ще бъде тяхната пазарна стойност. Така начисления данък се включва в финансовия резултат на дружеството за последния данъчен период. Възможно е в този момент търговецът да се намира в период на прихващане, приспадане или възстановяване на данък по реда, определен в чл.92 от ЗДДС. В такъв случай законът приема, че към датата на deregистрацията са изтекли двата едномесечни периода, посечени в цитирания текст и по тази причина в справка-декларация се вписва остатъкът от данъка за възстановяване , след извършеното до момента приспадане.По време на ликвидацията дружеството се управлява от т.нар.ликвидатор, който е едноличен орган (ликвидаторите може да са повече от един,но не се формира ликвидационна комисиция).Ликвидаторът може да е физическо или юридическо лице. Според Анета Антонова ликвидаторите са само физически лица,като аргумент за това е чл.266,ал.3:Ликвидаторите се вписват в търговския регистър,където се представят нотариално заверените съгласия с образци на подписите им. Той има правата и задълженията на управителен орган в зависимост от вида на дружеството. Законът няма специални изисквания към качествата, които притежава ликвидатора – не е необходимо той да е съдружник или лице със специални знания. Ликвидаторът не само управлява дружеството, но и го представлява пред 3тите лица. Ако има повече от един ликвидатор активното представителство за извършване на правни действия е съвместно, а пасивното-разделно – тази норма е императивна. Ликвидаторите имат право на възнаграждение, което се определя от различни органи или лица, ако дружеството е капиталово (АД и ООД) от ОС и ако има неограничено отговорни съдружници

(СД,КД и КДА) от тях и то с единодушие. Ако ликвидаторът е назначен от съда-от съда. Отговорността на ликвидатора е като управителен орган както към дружеството така и към 3тите лица. Назначаване на ликвидатор. Ликвидаторът се назначава от ОС или от съдружниците, където няма ОС. Възможно е ликвидаторите да са посочени в дружествения договор. При капиталовите търговски дружества, законът предвижда, че ликвидатор може да се назначи от съда по искане на 1/20 от капитала при уважителни причини – право на малцинство (на практика „важни причини” означава съдружниците да не са доволни от действията на ликвидатор). Това правило на практика се отнася до АД и КДА, защото при ООД има правило, че същото действие може да се извърши от 1/10 от капитала или да се иска от контролора. Това са хипотезите, когато мнозинството е злоупотребило с правата си. При ООД има и специално правило, че ако не е предвидено друго в дружествения договор управителят е ликвидатор. Вписването на ликвидатора в търговския регистър според Анета Антонова има декларативно действие, тъй като правата му възникват още при назначаването му тъй като случаите на конститутивно вписване са изрично уредени в закона, а този не е от тях. Според Кацарски мандатното правоотношение между ликвидатора и дружеството се поражда от акта за назначаването му, изхождащ от съответния орган на дружеството или от съда или от волеизявлението им да бъдат ликвидатори, а за представителната им власт е необходимо и вписване в търговския регистър. Това означава, че ако ликвидаторът извърши някакви действия от името на дружеството преди вписването си, това ще са действия без представителна власт. Органите, които назначават са и органите, които освобождават ликвидатори. Правомощията на ликвидатора се прекратяват при: 1 – заличаване на дружеството; 2 – продължаване на дружеството; 3 – вливане; 4 – назначаване на синдици; 5 – назначаване на нови ликвидатори; 6 – смърт на ликвидаторите; 7 – при поставяне на ликвидатора под ограничено запрещение – не е изрично предвидено, но така се прекратява представителната власт; 8 – на-

пускане на ликвидатор-отказ от договора за поръчка.

2.Етапи на ликвидацията: 2.1.-за да започне ликвидацията трябва да се прекрати дейността на ТД и да се назначат ликвидатори. По начало това става с решение на ОС или на съдружниците това решение се обявява, че се прекратява дейността, назначават се ликвидатори, и се определя срок за ликвидация, който при необходимост може да бъде продължен. Когато има неограничено отговорни съдружници срокът за ликвидацията се определя с тяхното единодушно решение, може би поради неограничения характер на отговорността им. Това решение може да се приеме и от прокурора, защото дейността му противоречи на закона. Това решение и имената на ликвидаторите се вписват в Търговския регистър. В търговския регистър се представя и нотариално заверено съгласие на ликвидаторите с образци от подписите им, защото с назначаването на ликвидатори правата на управителните органи на дружеството се прекратяват и то се представлява от ликвидаторите. Прекратяването на дейността на дружеството и започването на ликвидацията трябва да се обявят пред публиката като до кредиторите на дружеството трябва да се отпрати писмена покана чрез ДВ. Тази покана се изпраща и до известните кредитори (частните кредитори). За прекратяването на дружеството и започването на ликвидацията трябва да се уведоми и данъчната регистрация (публичен кредитор).

2.2. – установяване на състава на имуществото на дружеството към момента на прекратяване на дейността. Съставя се начален баланс и доклад и те се представят от ликвидаторите на ръководния орган. След приключването на всяка календарна година се прави годишно приключване – прави се годишен счетоводен отчет и доклад към него, които се представят на ръководните органи.

2.3. – Сърцевината на ликвидацията включва действия по изпълнение на задълженията, събиране на вземанията и превръщането на имуществото в пари. Закона не ограничава способите за това – всякакви сделки са допустими. Под „събирания на вземания” се разбира вземания, които произтичат от друг юридически факт, не

от сделки. Нови сделки са допустими само доколкото са свързани с ликвидацията. Закона допуска отделни обекти от имуществото на дружеството да се прехвърлят на кредитори, съдружниците или акционерите ако с това не се увреждат правата на останалите. Идеята на закона е, че вместо да се продава имуществото то може да се прехвърли директно на кредиторите или съдружниците/ акционерите, които да дадат по-висока цена от пазарната. Ако някои от кредиторите или съдружниците/акционерите възрази прилагането на този способ ще бъде затруднено. За да приключи ликвидацията трябва да се удовлетворят кредиторите, но а това е необходимо да се знаят техните претенции – всеки кредитор трябва да предяви вземането си пред ликвидаторите. Ако кредитор не предяви вземането си то не се губи, но не се знае какво ще стане с имуществото (в този случай съответната част от имуществото трябва да се внесе по сметка в банка). Ако има спорни вземания имуществото се разпределя само ако се осигури обезпечение за спорните кредитори. Според Антонова ако е задължението е условно и няма данни, че е несъществуващо по аналогия трябва да се приложи правилото а обезпечение. След като се удовлетворят кредиторите, ръководният орган на дружеството може да отпише несъбираемите вземания на дружеството. Това е счетоводна операция, с която дружеството се отказва от несъбираемите си вземания. Това е необходимо, за да се приключи ликвидацията,но няма характера на опрощаване според Калайджиев.

2.4.-Накрая след като са изпълнени задълженията или е задалено имущество за обезпечения и след като са събрани вземанията се създава окончателния баланс, въз основа на който се разпределя имуществото между съдружниците/акционерите. Това не може да стане по-скоро от 6 м. след поканата към кредиторите да предявят вземанията си. Поставя се въпроса какъв е срокът – според Антонова той е инструктивен,защото разпределението може да стане и след него. След това ликвидаторите подават заявлението до съда за прекратяване на ЮЛ и заличаването му от търговския регистър. С

последния изменения в ТЗ се въвежда правилото, че заличаването се обнародва в ДВ ако учредяването е подлежало на обнародване (отнася се до капиталовите ТД) – това е проявление на принципа за публчност.

3.Права и задължения на ликвидатора: 3.1. вписва в ТР започването на ликвидация, както и промяната на фирмата – добавка „в ликвидация” ;вписва себе си като ликвидатор; (при принудителна ликвидация вписването се извършва служебно въз основа на решението на съда/контролния административен орган); 3.2. изготвя начален счетоводен баланс и доклад към него, за да установи имущественото състояние на ТД към началния момент на ликвидацията; ако ликвидацията продължи повече от 1 година изготвя годишен финансов отчет; 3.3. уведомява НАП, тъй като задълженията за данъци обикновено са голям процент от всички задължения и ориентират ликвидатора има ли пари за плащането на всички; 3.4. свиква на заседание ръководния орган, например ОС и определя дневния му ред; уведомява неприсъствалите съдружници/акционери за ветите решения; изпълнява взетите решения; 3.5. носи имуществена отговорност а причинените от него вреди поради неполагане на нужните професионални умения – например продава имущество под пазарната му цена (отговорността му може да се търси с подаване на граждански иск от ТД); 3.6. обозначава себе си като ликвидатор при представяване на ТД; 3.7. отправя в ТР покана до кредиторите да предявят вземанията си; 3.8. довършва т.нар. текущи сделки – това са сделките, сключени към момента на прекратяване на дейността, правата и задълженията по които не са упражнени или изпълнени; 3.9. събира вземания, които имат извъндоговорен характер чрез отправяне на покана до длъжниците – такива са вземания срещу съдружниците/акционерите за невнесени и неизплатени вноски или дължими обезщетения за причинени на дружеството вреди, стойността на участия в други дружества, предявявани вземания в производство по несъстоятелност срещу длъжник на ТД и други; 3.10. удовлетворява кредиторите като изплаща вземанията

им; 3.11. Осребрява имуществото на ТД (тоест превръща всички активи на фирмата в пари) чрез продажна на недвижими имоти, прехвърляне на акции и дялове в други дружества, продажна на машини и съоразения и други; 3.12. разпределя останалото след удовлетворяване на кредиторите имущество между съдружниците; 3.13. подава молба за откриване на производство по несъстоятелност, ако установи, че ТД няма средства за удовлетворяване на всички кредитори; 3.14. подава заявление за заличаване от Търговския регистър на дружеството след извършване на всички действия по ликвидация; 3.14. възнаграждението на ликвидатора се определя от този, който го назначава. ЛИКВИДАТОРЪТ може да сключва нови сделки само ако те обслужват производството по ликвидация, тоест действията му са в рамките на тази цел. Съдружника има право на информация какво се случва и при поискване от негов страна ликвидаторът е длъжен да го осведоми за извършваните от него действия.

5.Промяна в правата и задълженията на съдружниците /акционерите: През времето на ликвидацията ТД продължава да съществува, съдружника продължава да има права и задължения на те се променя, като: 5.1. губят правото си на част от печалбата (право на дивидент), тъй като ТД не извършва дейност, съответно няма няма от какво да печели; 5.2. правото на ликвидационен дял преминава в активно състояние – т.е. ще имат парично вземане за част от стойността на дружественото имущество, ако след удовлетворяване на кредиторите е останало такова; неговия размер се определя от размера на участието в капитала на ТД; 5.3. върху тях продължава да тежи задължението им за неизплатени вноски; 5.4. съдружници/акционери, които имат 1/20 част от капитала могат да искат смяна на ликвидатора от съда (при ООД-съдружниците, които имат 1/10 от капитала могат да искат смяна на ликвидатора).

6.Видове ликвидация: 6.1.Доброволна ликвидация-има,когато прекратяването на ТД е резултат от волята на съдружниците. В случай на взето решение на Общо събрание на съдружниците за преустановяване дейността на ТД. В учредителния акт може да е записа-

но, че ТД ще се прекрати след изтичане на определен срок, събдване на някакво условие, изпълнение на някаква цел и при настъпването им не се вземе решение за продължаването му. Доброволна е ликвидацията и при преобразуване чрез отделяне и разделяне. Мнозинството при вземане на решение зависи от формата на ТД (при персоналните - събирателно и командитно ТД е необходимо единодушие, при ООД – $\frac{3}{4}$ от капитала, а при АД - $\frac{2}{3}$ от представения на събранието капитал.) 6.2. Принудително по административен път се прекратява ТД, когато му се отнеме лиценз за извършване на съответната търговска дейност, която е негов основен предмет. Принудителна е и ликвидацията въз основа на съдебно решение: когато учредяването на дружеството е обявено за недействашо; при персоналните ТД (събирателно и командитно) – по искане на кредитор на съдружник, който не е могъл да се удовлетвори принудително от движимото му имущество и е наложил заповест върху дружествения му дял; при ООД – по искане на $\frac{1}{5}$ от съдружниците, когато важни причини налагат това, напр. когато дяловете на съдружниците са 50% на 50% и не могат да постигнат съгласие при гласуване на решения; по искане на прокурора, когато ООД преследва забранени от закона цели или когато три месеца няма вписан в ТР управител; при АД – по искане на прокурора, когато АД преследва забранени от закона цели, броя на членовете на някой от управителните му органи е под законовия минимум в продължение на 6 месеца или размерът на капиталът му е спаднал под размера на записания в устава и в срок от 1 година не е взето решение за намаляване на капитала, прекратяване или преобразуване на дружеството.

Заклучение

Когато са уредени всички задължения и остатъкът от имуществото е разпределен, ликвидаторите искат заличаване на дружеството. Решението за заличаване се обнародва в „Държавен вестник“. Производството по ликвидацията на дружеството се спира от датата

на решението на окръжния съд за откриване на производството по несъстоятелност на същото дружество. Производство по несъстоятелност се открива за търговец, който е неплатежоспособен или при свръхзадължнялост на дружеството по подадена до окръжния съд по седалището на длъжника по търговска дейност, както и по публичноправно задължение към държавата или общините. Има за цел под непосредствения контрол и участие на съдебните власти да гарантира удовлетворяването на всички кредитори от несъстоятелната маса. Редът за счетоводно отчитане и за съставяне на финансови отчети от предприятията производство по ликвидация или несъстоятелност е регламентиран със НСС13 „Отчитане при ликвидация и несъстоятелност”.

Отчитане на дълготрайните активи в „ИВ – СТРОЙ“ ЕООД

Кенан Ерджан Карани
ФСГ „Васил Левски” – гр. Добрич

Характеристика на „Ив-Строй“ ЕООД

1. Име и предмет на дейност

Фирма „Ив-Строй“ ЕООД е създадена през 2007 година, регистрирана с решение ХХ/Х.Х.2007 година, на основание чл.113 от Търговския закон. Основните дейности на дружеството са: Строителство, търговска и транспортна дейност, производство и покупка на стоки с цел продажба в първоначален, преработен или обработен вид, спедиционна, складова, комисионна дейност, внос и износ, търговия на едро и дребно в страната и чужбина, оказионна търговия, разносна търговия, всички видове транспортна дейност и услуги в страната и чужбина, посреднически услуги и всяка друга дейност, която не е забранена от закона.

2. Правна форма и капитал на фирмата

„Ив-Строй“ ЕООД е еднолично дружество с ограничена отговорност, регистрирано с решение Х/Х.Х.2007 год. на Добрички окръжен съд, със седалище и адрес на управление: гр. Добрич, ул. Отец Паисий 13, вх.Б, ет.4, ап.11

3. Организационно – управленска структура на фирмата

Фирмата се представлява и управлява еднолично от управлятеля Ивелин Добрев Георгиев, който взема решения по всички въпроси във връзка с дейността на дружеството. Фирмата няма постоянен назначен административен персонал. Основният персонал се наема за всеки нов обект на строителство и варира между 5-10 човека в зависимост от обема на работа и срокът, за който трябва да се извърши определената задача.

4. Доставчици, клиенти, конкуренти

Доставчици:

- ❖ „GS Строймаркет“ ООД
- ❖ Строителна борса „Ди Ес Хоум“ ООД
- ❖ „Веник“ ЕООД
- ❖ „Валентино“ ООД
- ❖ „ТС - Краси“ ЕООД
- ❖ „Добротица БКС“ АД
- ❖ Строителна борса „Зита“ ООД
- ❖ Строителна борса “ Ай Ви Сейлингс” ООД
- ❖ „Андреев“ ЕООД

Клиенти:

- ❖ Акумулаторен завод „Старт“ АД, гр. Добрич
- ❖ „Ел А Холидейс“ ООД

5.Цели и задачи, мисия и лого

Мисия „Коректност и качество“. Предприятието се стреми да създаде среда, в която всеки един от неговите клиенти и партньори печели.

Цели на фирмата

Фирма „Ив-Строй“ ЕООД се е утвърдила като една от най-успешните строителни фирми в град Добрич. Уникалността и дизайна на построените сгради поставят нови стандарти в сферата на строителството, като за кратко време тя успява да се наложи като еталон в целия отрасъл.

Фирмата разполага с търговска марка, фирмен знак и цвят. При установяване на промени в конюнктурата на пазара, „Ив-Строй“ ЕООД има възможност да реагира незабавно, като коригира цените на услугите, които предлага.

5. Счетоводна политика

Поради факта, че предприятието няма назначен административен персонал, счетоводството на предприятието е поето от счетоводна кантора „ИВА“.

Фирмена култура - Фирмената култура на „Ив-Строй“ ЕООД е насочена към:

❖ изграждането на ефективна система на вътрешни и на външни комуникации;

❖ усъвършенстване на уменията за справяне с конфликтни ситуации и съвместно решаване на възникналите проблеми;

❖ ясното и точно определяне на ценностите и показателите за постигане на възприетата пазарна стратегия (качество, количество, разходи, време);

❖ непрестанният стремеж към системни подобрения и нововъведения в работата;

6. Дълготрайни материални активи в „Ив-Строй“

Отчитане на ДМА

Дълготрайните материални активи(ДМА) са ресурси на предприятието с натурално-веществена форма, които участват в дейността на предприятието и от тях се очаква бъдеща икономическа изгода (увеличение на приходите или намаление на разходите) за срок над 1 година.

Към ДМА се включват: земи, подобрения върху земите, сгради и конструкции, компютърна техника, съоръжения, машини и оборудване, транспортни средства, офис обзавеждане, библиотечни фондове и др.

Когато при поддръжка на ДМА се подмени съществена част от него или се увеличи производителността, полезния срок и др., разходът, свързан с тези процеси, увеличава стойността на актива.

Когато е получен МА, който ще се ползва за срок над 12 месеца, но е под прага на същественост, определен в счетоводната политика на предприятието, той се признава за текущ разход в момента на неговото предаване за употреба.

ДМА се делят на амортизируеми и неамортизируеми. Неамортизируеми са природните ресурси, музейните експонати и обектите с обществена значимост(паметници), активите в процес на придобиване и ликвидация и напълно амортизираните активи.

ДМА се оценяват по:

❖ **Цена на придобиване** – Включва покупната цена с включените мита и невъзстановими данъци и всички преки разходи до привеждане на актива в годност за употреба.

❖ **Себестойност** – включва калкулираните разходи по производството на актива, признат за ДМА.

❖ **Справедлива цена** – пазарната цена на актива, по която може да се реализира един актив в пряка сделка между продавач и купувач.

❖ **Оценка от лицензирани вещи лица** – Включва всички преки разходи, свързани с оценката.

ДМА в „ИВ-СТРОЙ“ ЕООД се оценяват по цена на придобиване, намалена с размера на начислената амортизация. След първоначалното признаване ще се използва препоръчителния подход за оценка на ДМА.

Критерии за признаване на ДМА са:

1. Да отговаря на определението за ДМА.
2. Стойността на актива да може да бъде надеждно изчислена.
3. Предприятието очаква да получи икономически изгоди, свързани с актива.
4. Очаква се да бъде използван през повече от един отчетен период.
5. Праг на същественост – 500 лв.

ДМА се амортизират по линейния метод при прилагане на следните годишни амортизационни норми:

- ❖ Сгради – 4%
- ❖ Машини, оборудване – 30%
- ❖ Компютърна техника – 50%
- ❖ Транспортни средства – 25%
- ❖ Програмни продукти – 50%

Линейната амортизация се характеризира с определяне на еднакви по размер амортизационни суми по отчетни периоди за целия срок на използване на амортизируемия актив. Тя е постоянна амор-

тизация. Амортизационната квота за отделните отчетни периоди е постоянна и се определя като произведение от отчетната стойност и амортизационната годишна норма.

Линейната амортизация осигурява равномерно формиране на отчетния финансов резултат през времето на действие на актива. Във фирмата се осигуряват равномерно през отделните отчетни периоди парични средства за възстановяване, начисляване и изплащане равномерно данъците от печалбата.

Намаляването на отчетната стойност на актива се отразява в отделна корективна сметка и води до намаляване на балансовата му стойност. За ДМА сметката е 241, а за ДНА – 242. Тези две сметки се дебитират със сумата на амортизация при отписване на дълготрайния материален актив. Чрез тях се отчита и разликата от преоценката на амортизираната част на преоценявания дълготраен актив. Кредитното салдо по тази сметка е информация за размера и степента на амортизиране на наличните в предприятието дълготрайни материални и нематериални активи.

При доставка на ДМА към покупната цена се включват разходите по доставката, извършени за сметка на фирмата. Разходите по доставката на материални активи включват:

- Разходи за превоз;
- Разходи за товарни и разтоварни операции;
- Разходи за монтаж и пробна експлоатация;
- Мита и митнически такси;
- Акцизи;
- Данък върху добавената стойност без право на данъчен кредит;
- Такси за посредническа дейност;
- Други разходи, непосредствено свързани с привеждането на актива във вид, подходящ за използване.

Тези разходи се включват изрично при определяне на цената на придобиване .

Фирмата начислява амортизация от месеца, който следва месе-

ца на придобиване или въвеждане в експлоатация на ДА. Преустановяването на начисляване на амортизация започва от месеца, следващ месеца на събитието – продажба, бракуване, липса, когато активът е вече напълно амортизиран.

Амортизационни планове се изготвят:

- За всеки амортизируем актив.
- За всички амортизируеми активи на фирмата.

В „Ив-Строй“ ЕООД амортизационните разходи се отразяват двуаспуктно:

- По икономически елементи
Сметка 603 *Разходи за амортизации*
- По функционално предназначение
Сметка от група 61 *Разходи за дейността*

Фирмата има закупена сграда, която в момента се реконструира и ремонтира и направените разходи се отразяват по сметка 613 *Разходи за придобиване на ДМА*.

Съгласно Закона за счетоводството разходите за амортизация за материалните и нематериалните ДА се посочват в отчета за приходите и разходите като разход за дейността, който снижава финансовия резултат преди данъчното преобразуване.

Избраната амортизационна политика се прилага за целия отчетен период, който съвпада с календарната година.

ДМА включват следните сметки от група 20: Всички сметки са активни, синтетични, балансови, основни-инвентарни. Аналитичната отчетност съдържа информация за видовете ДМА (вкл. марки и фабрични номера), година на придобиване и пускане в експлоатация, за срока на употреба, МОЛ, местонахождение и др. данни, свързани с отчитането на инвентарните обекти.

Отчитане на амортизирането на ДМА

На амортизация подлежат всички ДМА, с изключение на природните ресурси, музейните експонати и обектите с обществена значимост(паметници), активите в процес на придобиване и ликви-

дация и напълно амортизираните активи.

В националните счетоводни стандарти е включен СС 4 *Отчитане на амортизацията*, който определя методите и правилата за счетоводното отчитане на амортизацията, както и на ДМА, така и на ДНА.

Като счетоводна категория амортизацията е систематично разпределение на амортизируемата сума на актива през полезния му живот, която се признава като текущ разход за предприятието.

Начислява се върху амортизируемата стойност на актива през определения със счетоводната политика на предприятието срок на годност.

В предприятието се съставя:

- **Счетоводен амортизационен план**, правилата, за който са включени в счетоводния стандарт

- **данъчен амортизационен план**, правилата, за който са включени в ЗКПО.

Основните понятия, които се използват в счетоводния стандарт при отчитане на амортизацията са:

- **амортизация** – разходът, признат за отчетния период, получен в резултат на разсрочване на амортизируемата сума на даден актив през полагаемия му се срок на годност;

- **срок на годност** – периодът, през който се предполага, че амортизируемият актив ще бъде използван и ще осигурява икономически изгоди в предприятието;

- **амортизируема стойност** – сумата, върху която се начислява амортизацията(може да е стойността на заприходяване или пониска от нея, ако се предвижда остатъчна стойност в края на полезния живот на актива);

- **амортизационна норма** – процент, с който се начислява амортизацията в зависимост от избрания метод, най-често тя е по-

сочена като годишна амортизационна норма (ГАН);

- **метод на амортизация** – начинът, по който се определя размера на амортизацията през отделните отчетни периоди на срока на годност на актива;

- **амортизационна квота** – сумата на начислената амортизация. Може да се определи годишна и месечна;

- **начислена амортизация** – сумата на амортизациите (включително корекциите) през отчетните периоди от началото на срока на годност на амортизируемия актив до даден момент (например към датата на съставяне на ГФО)

Амортизацията се преустановява при отписването на актива, независимо от причините за това.

При извеждането на актива от употреба, начислената амортизация се отписва.

Предприятията, в зависимост от плановете за развитие, сами определят амортизационната си политика. Те избират и прилагат методи на амортизация на различните групи активи, в съответствие с очакваните икономически изгоди и полезните срокове при тяхното ползване. Основните методи са:

❖ **Линеен метод**

❖ **Нелинейни методи - прогресивни, дегресивни и функционални, амортизационната норма се изчислява по различни начини**

Счетоводни сметки

❖ **с/ка 603 РАЗХОДИ ЗА АМОРТИЗАЦИЯ**

Счетоводната сметка е небалансова, синтетична, операционна. Дебитура се причисляване на амортизациите и се приключва при отнасяне на разхода по предназначение, според мястото на използване на актива – в основна, спомагателна дейност, администрация и други.

❖ **с/ка 241 АМОРТИЗАЦИЯ НА ДМА**

Счетоводната с/ка е корективна и небалансова. Кредитура се

при начисляване на амортизация, дебитира се при отписване на актива. Нейното кредитно салдо намалява отчетната стойност на актива, за да бъде представен в баланса по неговата остатъчна (балансова) стойност.

При отчитане на амортизациите се използват сметки от група **61 РАЗХОДИ ЗА ДЕЙНОСТТА**, по които се отнасят разходите по направление, в зависимост от местонахождението на активите.

Документи

Документите, които се използват в процеса на счетоводното отчитане са: счетоводен амортизационен план (за целите на данъчното облагане и данъчен амортизационен план), таблица за амортизационните отчисления – съставя се всеки месец и служи като предпоставка за счетоводните записвания.

Стопански операции и счетоводно отчитане на амортизация

За начисляване на амортизация на ДМА

Дебит с/ка 603 Разходиза амортизация

Кредит с/ка 241 Амортизация на ДМА

За отнасяне на разходите за амортизация по функционално предназначение

Дебит с/ка от гр. 61 Разходи за дейността

Дебит с/ка 613 Разходи за придобиване на ДМА

Дебит с/ка 616 Разходи за ликвидация на ДМА

Дебит с/ка от гр. 70 Приходи от продажби

Кредит с/ка 603 Разходи за амортизация

За отписване на начислената до момента амортизация на ДМА

Дебит с/ка 241 Амортизация на ДМА

Кредит с/ка от гр. 20 ДМА

За намаление на балансовата стойност, в следствие на преоценка на ДМА

Дебит с/ка 112 Резерви от последващи оценки на ДА или

Дебит с/ка 608 Разходи от последващи оценки на активи

Кредит с/ка 241 Амортизация на ДМА

За увеличение на балансовата стойност на ДМА

Дебит с/ка 241 Амортизация на ДМА

Кредит с/ка 112 Резерви от последващи оценки на ДА

Отчитане придобиване на ДМА

Придобиването на ДМА може да се осъществи по следните начини:

- ❖ придобиване чрез покупка
- ❖ придобиване чрез строеж (от самото предприятие или чрез възлагане)
 - ❖ по безвъзмезден начин
 - ❖ от непарични вноски на учредители
 - ❖ придобиване в следствие на заприходяване на намерени при инвентаризация излишъци
 - ❖ срещу замяна (бартер)
 - ❖ въз основа на сключен лизингов договор
 - ❖ чрез сливане и вливане на предприятия

1. Придобиване чрез покупка

Покупка на ДМА е договор между купувач и продавач, чийто правен режим се регламентира със Закона за задълженията и договорите-ЗЗД. По силата на този договор се прехвърлят при купувача правата върху стока с характер на ДМА.(в ЗДДС това прехвърляне се третира като доставка).

Заприходяването на закупения ДМА следва да се извърши по съответната сметка от група 20 ДМА. Сметката се дебитираща и успоредно с това се отразява възникналото задължение към доставчика.

2. Придобиване чрез строеж

Строителството е често срещан и дълъг метод за придобиване на ДМА. Той може да продължи повече от един отчетен период. Процесът е свързан с разходи в големи размери, произтичащи от големите финансови ресурси, които използва предприятието строител.

Познати са два начина на извършване на строителството

на ДМА:

- **Стопански начин** - при него предприятието, наравно с основната си дейност, извършва строителства като само набавя необходимите ресурси за строителството и го организира, поради което наравно с другите си разходи по дейността отчита и разходите за строителството. При стопанския начин строителния продукт – сграда, съоръжение и т.н. е продукт на предприятието.

- **Строителство чрез възлагане** или по договорен начин – при него предприятието възлага, по предварително изготвена проектна и сметна документация, строителството на съответното ДМА. Сключва се договор съгл. т. 3 от МСС 11 – Договори за строителство.

Тук предприятието възложител отчита само възникващите между него и строителя разчетни взаимоотношения и след завършването и приемането по установения ред на завършен строителен продукт го заприходява в състава на действащите ДМА.

Разходите за самото строителство се отчитат при строителя. При него се формира и фактическата себестойност на готовия продукт.

3. Придобиване по безвъзмезден начин

Безвъзмездното придобиване на ДМА може да се третира съобразно приложимите счетоводни стандарти по два начина: като финансиране, когато е с характер на правителствено дарение, или като последица от облигационен акт по режима на закона за задълженията и договорите.

В първия случай отчитането на правителствени дарения става като финансиране, което са признава като приход за текущия период. При такива дарения, свързани с амортизируеми активи, те се признават пропорционално на начислените за съответния период амортизации на активи, придобити в резултат на дарението.

Когато правителствените дарения са получени под формата на прехвърляне на непарични активи, те се оценяват по справедливата

им стойност. В счетоводния баланс правителствените дарения, в т.ч. и получените дълготрайни материални активи, се представят като финансираня. Частта от правителствените дарения на дълготрайни материални активи, която се признава за приход през отчетния период, се представя в отчета за приходите и разходите за периода на отделен ред. *Заприходяването на получен ДМА по реда на правителствено дарение изисква предварително установяване на справедливата (пазарната) стойност на актива.*

Други са случаите, ако предприятието получи безвъзмездно, като дарение, което не е правителствено, дълготраен материален актив. В този случай това е дарение с правен режим и правни последици. Тогава полученото безвъзмездно ДМА, *трябва да бъде заприходено от предприятието по справедливата му себестойност.* В този случай дарението поражда текущ приход от дейността на предприятието и той ще е за сметка на увеличение на печалбата през текущия отчетен период.

4. Счетоводно отчитане на придобиването на ДМА по реда на непарична вноска от съдружници, респ. от учредители на търговско дружество

При този начин на придобиване се изисква предварително да се установи справедливата стойност на внесеня непаричен актив. В случай, че съдружникът, респ. учредителят се съгласи писмено с тази оценка, се формира дялова вноска на учредителя в капиталa, изискващ регистрация.

5. Счетоводно отчитане на ДМА, придобити чрез установени излишъци при инвентаризация

Възможно е при инвентаризация да се установят излишни дълготрайни активи. Те трябва да бъдат заприходени. Това следва да стане по предварително установени цени.

6. Счетоводно отчитане на придобиването на ДМА срещу замяна с друг (бартер)

В МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване се посочва, че “Отделен имот, машина, съоръжения или оборудване може да

се придобива в замяна или частична замяна на несходен имот, машина, съоръжение или оборудване. Цената на придобития такъв актив се определя по справедливата стойност на получения актив, еквивалентна на справедливата стойност на отдадения актив.

Според МСС се третираат два случая на бартер:

- Първи случай – когато предмет на бартера са несходни имоти, машини, съоръжения и др активи;
- Втори случай – когато предмет на бартер са подобни активи, които имат сходна употреба в същата сфера на стопанската дейност и сходни справедливи стойности.

Според НСС също има два варианта на бартерни сделки:

- Първи случай – ДМА е получен в резултат на замяна или частична замяна с несходен ДМА
- Втори случай – когато ДМА се придобива срещу подобен актив, който има подобна употреба в същата сфера на стопанска дейност и сходна справедлива стойност.

В МСС и НСС не се признава никаква печалба или загуба от съответната сделка.

I. Счетоводни сметки

- с/ки от гр. 20 ДМА

Счетоводните сметки са балансови, активни, синтетични, основни – инвентарни. Аналитичната отчетност съдържа информация за видовете ДМА (вкл. марки и фабрични номера), година на придобиване и пускане в експлоатация, за срока на употреба, МОЛ, местонахождение и др. данни, свързани с отчитането на инвентарните обекти.

- с/ка 613 *РАЗХОДИ ЗА ПРИДОБИВАНЕ НА ДМА*

Счетоводната сметка е балансова, активна, операционна, калкулативна. Тя се дебитира с всички разходи по придобиването на ДМА и се кредитира при заприхождаване на актива срещу дебитиране на с/ка от група ДМА.

Наличието на крайно дебитно салдо означава, че процесът на

придобиване не е приключен.

II. Документи

Документите, които се използват в процеса на счетоводното отчитане са: *фактури, Акт, Протокол за безвъзмездна сделка, Експертиза от вещи лица за оценка на апортни вноски, искания за вложени материали, разчетно-платежна ведомост, амортизационен план, Инвентаризационен опис, Сравнителна ведомост за резултатите от инвентаризацията на ДА, Договор за строителство, Акт за завършени етапи от строително – монтажни работи, Акт за приемане на строителни обекти, Акт за приемане и предаване на ДА, Протокол за преместване на дълготрайни активи, Заповед за брак на дълготрайни активи, Пътен лист на МПС, Товарителница, счетоводни справки, платежни документи – касови и банкови.*

III. Отчитане на ремонтните дейности на ДМА

Ремонтът е процес на възстановяване годността, трайността и полезните качества на дълготрайните активи. Той бива основен т.е. свързан е с подмяната на основни части, възли и детайли на ДМА. Задължително при този ремонт ДА се изважда от употреба. Времетраенето на ремонта е продължително, стойността е значителна, отчита се като разход за предприятието. Когато стойността на осн. ремонт е голяма, предприятието може да разсрочи разходите като ги отнесе като разходи за бъдещи периоди. Той бива планов и аварийен.

Другият вид ремонт е текущият. Той е свързан с почистването, поддържането и подмяната на незначителни части и детайли на ДА. При него ДА не се изваждат от употреба. Времетраенето е кратко, а стойността е незначителна.

Ремонтирането на ДМА може да стане по два начина (ремонт по стопански начин и ремонт по договорен начин), като това деление на ремонтите обуславя методиката на счетоводното отчитане на ремонта на тези активи.

- Ремонт по стопански начин – при него, предприятието само организира, извършва и отчита всички разходи по ремонтването на съответния имот, машини, съоразения и оборудване. Всички разходи се отчитат предварително по икономически елементи и след това се обобщават в сметката за отчитане на ремонтната дейност.

След завършване на ремонта и пускане на обекта в експлоатация, тези разходи се отнасят по предназначение – съобразно дейността, която обслужва ремонтирания ДМА.

- Ремонт по договорен начин – Предприятието - възложител сключва договор с външно предприятие-изпълнител на ремонта. С договора, изпълнителят се задължава да извърши ремонта, съобразно договорените с възложителя условия.

Възложителят е задължен да заплати ремонтните работи, след приемането на ремонтирания обект.

В договора обикновено се предвижда изплащането на предварителен аванс на изпълнителя от страна на възложителя, за който се издава фактура. *След окончателно приключване на ремонта, въз основа на съставен акт за приемане на изпълнени работи по ремонта и за предаване на ремонтирания обект в експлоатация, се уреждат окончателно сметните отношения с изпълнителят.*

Отчитане на преоценката и обезценката на ДМА

След първоначалното признаване и оценяване на ДМА, предприятието прилага счетоводната си политика при последващи оценки, които са задължителни към момента на съставяне на Годишния финансов отчет.

Преоценката може да бъде само обезценка (съгласно НСС) и обезценка или преоценка (увеличение), (съгласно международните счетоводни стандарти) на балансовата стойност на ДМА.

Обезценката се третира като текущ разход и загуба за отчетния период. Ако възникнат обстоятелства за възстановяване на балансовата стойност на актива, следва да се признае приход до размера на разходите, отчетени през минал отчетен период.

За отчитане на признатите разходи в следващ отчетен период при възстановяване на балансовата стойност се препоръчва създаване на сметка в група *73 ПРИХОДИ ОТ ОБЕЗЦЕНКИ*.

В счетоводната политика, предприятието трябва да избере един подход и да го прилага систематично през отчетните години на всички групи ДМА, за да го има в ГФО съпоставимост на данните.

След последващи оценки за амортизируемите ДМА се отразяват корекции в Амортизационния план за остатъка от полезния срок на годност.

Резултатите от преоценки се оповестяват в ГФО. С признатия разход от обезценки в годишната данъчна декларация се преобразува финансовият резултата по ЗКПО.

1. Документи

Документите, които се използват при счетоводното отчитане са: протокол за преценка на ДМА, протокол за обезценка на активи, счетоводни справки.

Отчитане на намалението и ликвидацията на ДМА

Причините, които могат да водят до намаляване на дълготрайните материални активи са свързани с бракуване поради негодност, продажба, безвъзмездно предаване, липса при инвентаризация, предаване като апортна вноска при съучастие в капитала на друго предприятие, връщане на дялова вноска на напуснал съдружник внесъл ДМА, стихийно бедствие и други. Намаление на ДМА има и при процедурите на несъстоятелност и ликвидация.

При всички намаления трябва да се отразява отписването на отчетната стойност на ДМА и начислената им към момента амортизация.

Намаленията на ДМА включват следните процеси, които са обект на счетоводно отчитане:

- *ликвидация на ДМА* – процес, при който се извършват разходи по ликвидирането на ДМА(демантиране, разглобяване, унищожаване) и приходи (получаване на полезни материали или суро-

вини при предаване на вторични суровини). Процесът завършва с признаване на финансов резултат /ФР/

- *продажба на ДМА* – процес, при който се получават приходи от продажбата, които се съпоставят с балансовата стойност на актива и се формира ФР

- *установяване на липси на ДМА при инвентаризация* – те могат да бъдат два вида: по вина на МОЛ или по вина на предприятието; когато МОЛ има вина се съставя Акт за начет, в който предприятията регистрирани по ЗДДС при регламентирани в ЗДДС и Правилника за приложение се начислява ДДС в полза на бюджета. Когато няма вина МОЛ, в предприятието се признава текущ разход от липси в размер на балансовата стойност на ДМА и при посочените условия в ЗДДС се начислява ДДС в полза на бюджета.

- *връщане на непарични (апортни) вноски за основен капитал под формата на ДМА* – Процесът изисква оценяване на активите по справедлива стойност, съпоставянето и с дялова вноска и отчитане на получените разлики като текущи приходи или разходи;

- *безвъзмездно предаване на ДМА* – процес, при който в зависимост от решението на съдружниците се признават текущи разходи или се намаляват други резерви

- *предаване на ДМА като апортна вноска в капитала на други предприятия* – Процесът изисква оценяване по справедлива стойност, отписване по балансова стойност и признаване на разликите като текущи финансови приходи или разходи;

- *отписване в резултат на стихийни бедствия, аварии* – процесът се определя като извънредно събитие (за предприятията, които прилагат националните стандарти) и се признават извънредни разходи, а за прилагашите международни стандарти се отнасят като други разходи в групата на разходите по икономически елементи.

1. Счетоводни сметки

Счетоводните сметки, които се използват при отчитане на опе-

рациите, свързани с намаленията на ДМА са:

- с/ка 616 *РАЗХОДИ ЗА ЛИКВИДАЦИЯ НА ДМА*

Счетоводната сметка е балансова, синтетична, калкулативна, отчитаща стопански процеси, *може временно да остане с дебитно салдо в края на отчетния период*, само в случаите на незавършен процес на ликвидация на актив, което се посочва в актива или баланса.

- с/ка 705 *ПРИХОДИ ОТ ПРОДАЖБИ НА ДЪЛГОТРАЙНИ АКТИВИ*

Счетоводната сметка е небалансова, операционно – резултатна, отчитаща стопански процеси. По кредита и се отчитат получените приходи от ликвидацията. *Тя може временно да остане със салдо, когато процесът на ликвидация не е приключен* и в зависимост от неговия характер се посочва в актива или пасива на баланса.

- с/ка от гр. 60 *РАЗХОДИ ПО ИКОНОМИЧЕСКИ ЕЛЕМЕНТИ*

Счетоводните сметки са небалансови, синтетични и операционни. Приключват се със с/ка 616 *РАЗХОДИ ЗА ЛИКВИДАЦИЯ НА ДМА*. Неамортизираната част от дебита на с/ка 609 *ДРУГИ РАЗХОДИ* се приключва с финансовия резултат.

При отчитане на намалението участват още сметки за капитали, амортизация на ДМА, финансови дълготрайни активи, разчети, парични средства и други.

2. Документи

Документите, които се използват при счетоводното отчитане са: Протокол и Акт за брак, фактури, Акт за начет, Заповед за ликвидация, Сметка за ликвидация, складови разписки, РПВ за заплати, протокол за безвъзмездна сметка, Акт за приемане и предаване на дълготрайни активи.

Отписване на създадения резерв при всички случаи на намаление на ДМА

Дебит с/ка 112 Резерви от последващи оценки на ДА

Кредит с/ка 122 Неразпределена печалба от минали години

Използвана литература

1. Национални счетоводни стандарти, ИК "Труд и право", 2016 г.
2. Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност 2016. Коментари и приложения, изд. РКФ 2016 г.
3. Закон за счетоводството - Обн. ДВ. бр.95 от 8 Декември 2015г., изм. ДВ. бр.74 от 20 Септември 2016г., изм. и доп. ДВ. бр.95 от 29 Ноември 2016г., изм. и доп. ДВ. бр.97 от 6 Декември 2016 г.

Ръководител: Минка Господинов

Отчитане разчетите с подотчетни лица

Тимур Тунджер Абибула
ФСГ „Васил Левски” – гр. Добрич

Разчетите представляват отношения с трети лица, които пораждат определени сметни отношения. Те могат да бъдат отношения с характер на вземания и такива с характер на задължения.

Отчитане на разчетите с подотчетни лица

Характеристика

Подотчетните лица са лица по трудови и извънтрудови правоотношения с предприятието, на които е броен служебен аванс във връзка с дейности в предприятието – командировки, доставки, заплащане на услуги и др. Разчетните взаимоотношения на предприятието с подотчетните лица във връзка с отчитане на сумите за командировка се уреждат съгласно Наредбата за командировки в страната, а в чужбина. Наредба за служебните командировки и специализации в чужбина.

Командировъчните пари се състоят от пътни, дневни и квартирни пари, които се заплащат от работодателя, командировал работника или служителя. В нормативните документи са определени размери на признатите разходи за пътни, дневни и квартирни. Разходите, свързани с командировки в страната и чужбина, задължително се одобряват от главния счетоводител и ръководителя на предприятието. За направените разходи за пътни, дневни и квартирни пари лицето трябва да представи заверено с подпис и печат командировъчно.

Пътни пари се изплащат на командированото лице за отиване до мястото на изпълнение на поставената му задача и обратно. Няма ограничения при изплащане на пътни пари за командировка. В за-

поведта за командировка следва да се запише какви транспортни средства се използват по преценка на командировачия. Пътните пари се заплащат в пълен размер на командированото лице срещу предоставяне на билет за пътуване или друг документ за ползван транспорт. При пътуване с лично транспортно средство в заповедта се посочва точно вида на транспортното средство, изразходването на горива за най-икономичен режим на движение, определени от производителя, вида и цената на горивото, маршрута и разстоянието в километри. Когато командированите имат право на пътуване по намалени тарифи, и независимо дали то е използвано, пътните пари им се заплащат по тези тарифи.

Дневни пари за данъчни цели признатите разходи за командировки в страната се регулират, т.е. увеличават облагаемия резултат при превишение на разходите за дневни 20лв. (за частни предприятия - двукратен размер, т.е. 40лв.). Когато лицето е командировано за повече от един ден, му се полага сумата от 20лв. (съответно 40лв.) дневни пари, за всеки ден, определен в заповедта за командировката. При едnodневна командировка без нощувка се заплащат дневни пари в размер 50%. Ръководителят може да определи и изплати дневни пари в по-голям размер от установения, но така се увеличава облагаемата печалба с разликата. Дневни пари – 200 на сто се изплащат при: придружаване на чуждестранни гости, провеждане на международни прояви и други.

Квартирни пари във всяко предприятие, ръководителят издава заповед за максимално допустимите разходи за квартирни (нощувки), в съответствие с изпълняваните задължения по време на командировките и категорията на населеното място. Например за големите градове и курорти се допускат по-високи размери спрямо малките населени места. За предприятията, регистрирани по ЗДДС, възниква право за ползване на данъчен кредит по фактурите за нощувка, за останалите заплатеният ДДС се включва в разхода за командировка. Квартирните се изплащат на командированото лице в действително платения размер при предоставяне на документ на

негово име.

Командированият е длъжен в тридневен срок след завършване на командировката да се отчете с авансов отчет, с който се установява общата сума на разхода за пътни, дневни и квартирни пари, който се отчита като разход за съответната дейност.

При командировки в чужбина се прилагат правилата на **счетоводния стандарт 21 Ефекти от промени във валутните курсове:**

- Закупената валута се оценява по валутния курс на придобиване.
- Продадената валута се оценява по валутния курс на продажбата.
- Текущо паричните позиции в чуждестранна валута се оценяват по централния курс на БНБ. Периодичността на текущата оценка се определя със счетоводната политика на предприятието, но е задължителна към датата на всяко съставяне на финансов отчет. Към съставянето на финансовия отчет на предприятието, паричните позиции в чуждестранна валута се оценяват по заключителен курс.

Курсовите разлики възникват и се отчитат, когато:

- При разплащания по сделки в чуждестранна валута, при които валутния курс на възникване и на плащане са различни.
- При последваща оценка на паричните валутни позиции, при които има разлика между валутния курс на счетоводното отчитане на датата при възникване и приложеният при оценката.

Курсовите разлики се признават и отчитат като текущ финансов приход или финансов разход за периода на възникване.

Счетоводни сметки

- **с/ка Подотчетни лица - 422**

Счетоводната сметка е активна, балансова, синтетична, основна-разчетна. Аналитичната информация включва имената на лицата, получили аванс, а когато е свързана с аванс във валута-вид валута, количество и валутен курс.

- Участват и с/ки за разходи, ДМА, ДНА, СМЗ, парични средства, разчети.

Всички разчети във валута и парични средства във валута имат аналитичност - вид валута, количество, валутен курс.

Документи

Документите, които се използват в процеса на счетоводното отчитане са: авансов отчет, разходен касов ордер във лева, разходен касов ордер във валута, заповед за командировка, авансов отчет във валута, приходен касов ордер във лева, приходен касов ордер във валута и др. В зависимост от това, с каква цел са изразходвани от подотчетните лица авансово предоставените средства, те представят разходно- оправдателни документи като фактури, касови бележки, протоколи и други.

Стопански операции и счетоводни записвания

А. Подотчетни лица в левове

1) Броен служебен аванс

Дебит с/ка 422

Кредит с/ка 501

2) Отчитане на служебния аванс

Дебит с/ка от гр.20, 21, 30, 60

Дебит с/ка 4531

Кредит с/ка 422

3) Възстановяване на неизползван аванс

Дебит с/ка 501

Кредит с/ка 422

4) Броене на преразход

Дебит с/ка 422

Кредит с/ка 501

Б. Подотчетни лица във валута

5) Броен служебен аванс

Дебит с/ка 422

Кредит с/ка 502

6) Отчитане на служебния аванс при курс на БНБ в деня на отчета по- висок от деня на броене

Дебит с/ка 609

Кредит с/ка 422

Кредит с/ка 724

7) Отчитане на служебния аванс при курс на БНБ в деня на отчета по- нисък от деня на броене

Дебит с/ка 609

Дебит с/ка 624

Кредит с/ка 422

8) Възстановяване на неизползван аванс- по курс на броене на аванса

Дебит с/ка 502

Кредит с/ка 422

9) Отнасяне на разхода по предназначение

Дебит с/ка 614

Кредит с/ка 609

10) Приключване на финансовите разходи и приходи

Дебит с/ка 123

Кредит с/ка 624

Или

Дебит с/ка 724

Кредит с/ка 123

Използвана литература

1. Наредба за командировки в страната и чужбина - Обн. ДВ. бр.11 от 10 Февруари 1987г., изм. ДВ. бр.21 от 15 Март 1991г., изм. ДВ. бр.2 от 7 Януари 2011 г.
2. Национални счетоводни стандарти, ИК "Труд и право", 2016 г.
3. Счетоводство на предприятието

Ръководител: Минка Господинова

Отчитане на разходите и калкулиране на себестойността на продукцията по примера на „ЕЛ-СИ-М“ ООД, гр. Добрич

Росица Христова Кралева
Икономически университет - Варна

Изборът на темата „ Отчитане на разходите и калкулиране на себестойността на продукцията“ е продиктуван от важното място, което заемат разходите и определянето на себестойността на продукцията в дейността на всяко предприятие. Основната цел при създаването на предприятие, е то да извършва определена дейност. Тази дейност, обаче е свързана с възникването на разходи. Въпросът за групирането, обобщаването, управлението и оптимизирането на разходите и как те влияят при определяне на себестойността на продукцията е актуален и съществен за всяко едно производствено предприятие. Критерии за ефективност на дейността е възможността да се влияе върху разходите и стойността на продукцията, която се произвежда. Това са и причините разглежданата, проблематика да буди интерес, както в теоретичен, така и в приложен аспект.

Обектът на разработката е изследването на основните проблеми при отчитането на разходите и калкулирането на себестойността на продукцията.

Предмет на практическото изследване е организацията на отчитането на разходите и процесът калкулирането на себестойността на зърнени култури в „ Ел-Си-М“ ООД - гр. Добрич, специализирано в производството на селскостопанска продукция.

Целта на разработката е да се изследват особеностите, свързани със счетоводното отчитане на разходите и обобщаването им за целите на калкулирането на себестойността на продукцията.

За постигането на тази цел е нужно да се поставят някои основни **задачи**, които да бъдат реализирани в хода на разработката:

1. Да се разгледат и сравнят основни теоретични постановки, относно засегнатият проблем.

2. Да се направи опит за практическо приложение на теоретичните постановки в дейността на изследваното предприятие „ Ел- Си- М“ ООД - гр. Добрич.

3. Да се изведат изводи и да се дадат препоръки относно процесът на отчитане на разходите и калкулиране на себестойността в изследваното предприятие.

Методите за изследване, използвани в разработката са преглед на законовата регламентация на разглежданата тема, научни разработки на различни автори в областта на отчитането на разходите и калкулирането на себестойност. Както и консултация със специалисти от обследваното предприятие, преглед на счетоводни регистри и документи, анализ на структурата на разходите и видовете произвежданата продукция в „ Ел- Си- М“ ООД - гр. Добрич.

Като ограничение на настоящата разработка може да се посочи, че изследването е насочено към дейността само на едно предприятие, като няма сравнение с други такива от същия отрасъл, както и концентрацията само върху отчитането на разходите и калкулирането на себестойността на продукцията.

1. Теоретични постановки относно отчитането на разходите и калкулирането на себестойността на продукцията

Един от основните акценти в представените теоретични постановки е изследването на понятието „разход“ като икономическа категория и обект на счетоводството.

В икономическата теория понятието „разход“ представлява паричната стойност на вложените ресурси в стопанската дейност. Според нея алтернативните разходи са измерителят на използваните ресурси. В алтернативните разходи се включват както преките плащания, така и пропуснатите доходи, които понася предприятието, за да осигури необходимите ресурси за дейността си. Този под-

ход отличава икономическото от счетоводното разбиране за разход.

Малко по-различно значение на понятието „разход“ се отдава в счетоводната отчетност. Във финансовото счетоводство разходите се дефинират от гл. т. на изменението на нетните активи на предприятието. Според общите разпоредби на Националните счетоводни стандарти разход е „намалението на икономическите изгоди през отчетния период под формата на изходящи потоци или намаление на активи, или увеличение на пасиви, което води до намаление на собствени капитал и не е свързано с разпределения между собствениците на капитала“¹. Управленското счетоводство съчетава двете представени разбираня, като се приема, че разходи са всички реално вложени ресурси в дейността на предприятието, независимо дали са спазени принципите за текущо начисляване и съпоставимост на приходи и разходи. Под внимание се вземат и оценките в стойност алтернативни разходи.

Изведени са основните разбираня за понятието „разход“ и нуждата от класифицирането им според различни критерии, с цел по- правилното им отразяване в дейността на предприятието. Разгледано е документирането на разходите, като основа за тяхното отчитане и организацията на синтетичното и аналитичното отчитане, според икономическото им съдържание и функционалното им предназначение.

На следващо място е разгледана същността на понятието себестойност и калкулирането като процес на обобщаване на разходите. В най-общи линии себестойността се приема като мярка за това, колко струват на производството произведените продукти. Тя се определя от стойността на направените разходи за производството на даден продукт. За установяването на себестойността е от изключително значение организирането на процеса на калкулиране. По своята същност калкулирането представлява изчисления, пресмята-

¹ Национални счетоводни стандарти - Общи разпоредби. // ДВ, №30, 2005, изм. ДВ, № 3, 2016.

не с цел установяване на себестойността.² За да се определи надеждно себестойността на продуктите е необходимо да се определят правилно калкулационните елементи- калкулационен обект, калкулационна сума, калкулационен период и калкулационна единица. В съвременните условия на производство е от изключително значение да се избере най- точният метод за калкулиране, съобразен със спецификите на дейността на предприятието. От разгледаните становища на различни автори може да се каже, че калкулирането на себестойността на продукцията е свързано с разходите и методите за тяхното отчитане, групиране и обобщаване. Това, обаче не е задължително условие. При съставянето на планови калкулации, процесът на калкулиране не е свързан с фактическо отчитане на разходи. Също така организация на отчитане на разходи може да се направи, без тя да цели калкулиране на себестойност. Като извод може да се твърди, че отчитането на разходите и калкулирането на себестойност могат да бъдат пряко зависими, но могат да съществуват и като независими процеси, като основен фактор за това са целите на извършването им.

3. Емпирично изследване на отчитането на разходите и калкулиране на себестойността на продукцията в „Ел-Си-М“ ООД - гр. Добрич

„ЕЛ-СИ-М” ООД е дружество с ограничена отговорност създадено през 2001г. в град Добрич. Формата на собственост е 100% частна с колективен орган на управление-Общо събрание.

Основната дейност на „ЕЛ-СИ-М” ООД - гр. Добрич е производство и търговия на селскостопанска продукция и услуги, свързани със селското стопанство. За стопанската 2014-2015 г. предприятието обработва 19145,3 дка земеделска земя в землищата на общини Добрич селска, Крушари, Генерал Тошево и Балчик. Об-

² Генов, Г., Г. Тодоров, Ф. Филипова. Теория на счетоводството. Варна: Стено, 2010, с. 222.

работваемата земеделска земя е под аренда, за която има сключени рентни договори, декларирани в Регионална Агенция – Земеделие.

Обработваемата земя е засята както следва:

- пшеница- 7050 дка
- ечемик- 810 дка
- рапица- 620.6 дка
- соя- 197.8 дка
- слънчоглед- 4033.7 дка
- царевица 6433.2 дка

На първо място в разработката са представени особеностите на селскостопанската дейност и влиянието и при отчитане на разходите. Най- характерните от тях са:

➤ Календарната и стопанската година не съвпадат. Това налага част от извършените през съответния отчетен период разходи да не се включат в себестойността на произведената продукция през същия отчетен период. Това може да доведе до неправилно отчитане на разходите и калкулиране на себестойността на селскостопанската продукция.

➤ Наличието на общи разходи, свързани с общи работи и мероприятия, които не могат да се отнесат към определена култура.

➤ Съществуването на такива общи разходи обуславя и използването на подходящи бази за разпределение между калкулационните периоди, продукти и култури. Един от основните акценти в разработката е върху организацията на отчитането на разходите в изследваното предприятие. На първо място разходите се отчитат като разходи по икономически елементи като на фигура 1 са представени основните разходи в предприятието.



Фиг. 1. Разходи за производство на селскостопанска продукция

Относно въпроса, свързан с организацията на отчитането на разходите по икономически елементи могат да бъдат изведени няколко съществени особености, характерни за „Ел- Си- М“ ЕООД - гр. Добрич:

- Към сметките от група 60 Разходи по икономически елементи има добре

организирано отчитане на аналитично ниво. Това спомага за по-лесното разпределяне на производствените разходи и предполага по-точното определяне на себестойността на продукцията.

- В сметкоплана на предприятието липсват сметки за отчитане на разходите за последващи оценки на активи и провизии. За тяхното отчитане се използва сметка 609 Други разходи. Препоръчва се обособяването на такива сметки, за да може да се прецени по-добре кои разходи, набрани по сметка 609 Други разходи се включват в себестойността на продукцията.

- За отчитане на разходите за изплатената рента се препоръч-

ва да се създаде аналитична сметка към сметка 602 Разходи за външни услуги, тъй като тя по същество представлява наемната цена на земята. Отчитането ѝ по сметка 609/1 Рента, обременява другите разходи, които не се включват в себестойността на продукцията.

В предприятието е много важно да може правилно да се определи себестойността на продукцията на база на производствените разходи. Те могат да се разграничат на преки и общопроизводствени/ непреки разходи.

Преките разходи могат да се определят и отнесат към съответната култура още при тяхното извършване. Непреките разходи нямат пряк характер към произвежданите продукти. Те се отнасят на към съответните култури чрез предварително определена база за разпределение.



Фиг. 2. Преки и непреки производствени разходи в дейността на „Ел-Си-М“ ООД - гр. Добрич
Намерилите отражение първоначално като разходи по иконо-

мически елементи производствени разходи се отнасят по предназначение по сметка 611 Разходи за основна дейност, като към нея има аналитични сметки по отделни култури, за предсеитбена дейност и сметка за общите производствени разходи. Преките разходи се отнасят по съответните аналитични сметки по култури- рапица, пшеница, ечемик, слънчоглед, царевица, соя. Непреките разходи влизат по дебита на аналитичната сметка „ *Растениевъдство обща*“. Разпределението на непреките разходи се извършва по предварително определена база. Това обуславя и използването на пропорционалният метод на калкулиране на себестойност. Друг факт, чрез който се достига до този метод е , че предприятието не прибира от полето и не използва допълнителните продукти, получени от основните култури и няма основа за използването на остатъчно- стойностен метод на калкулиране, характерен за селското стопанство. При пропорционалния метод в предприятието общата сума на непреките разходите се разделя между продуктите на база декари. Коефициентите в се получават, като засетите декари с определена култура се разделят на общо обработваемите декари земеделска земя. Методът изисква разходите да се отчитат по видове разходи, по места на възникване на разходите и по предназначение на разходите.

Следващата таблица представя калкулацията на себестойността на произведената през 2015г. продукция в „Ел-Си-М“ ООД - гр. Добрич:

Таблица 1
Калкулация на себестойността на произведената продукция през 2015 г.

Култура	Рапица	Пшеница	Ечемик	Слънчоглед	Царевица	Соя	Всичко
дка	620,6	7050	810	4033,7	6433,2	197,8	19145,3
коэффициент	0,033	0,368	0,042	0,211	0,336	0,010	1,000
Незав. пр-во 14/15	39092,42	386561,70	47737,65	0,00	0,00	0,00	473391,77

Предсе-ит-бена оран				77745,47	123897,10	3799,35	205441,92
Непреки разходи	15007,47	167356,07	19100,42	95956,88	152803,37	4547,72	454771,92
Преки разходи	64284,48	803541,09	85294,68	548039,99	918927,66	15142,07	2435229,97
Обща сума р-ди 14/15	118384,37	1357458,86	152132,75	721742,34	1195628,13	23489,14	3568835,59
НЕЗ.ПР-ВО 14/15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Всичко	118384,37	1357458,86	152132,75	721742,34	1195628,13	23489,14	3568835,59
Произведе-но в КГ	152660	4556460	247860	1242100	3375620	29300	
среден добив кг/дка	246	646,00	306,00	308,00	525,00	148,00	
р-ход лв/дка	190,76	192,55	187,82	178,93	185,85	118,75	
Себестой-ност лв/кг	0,775	0,297	0,614	0,581	0,354	0,802	

Разходите формиращи себестойността на продукцията се получават като сума от незавършеното производство в началото на периода, преките разходи отнесени за културите веднага след извършването им и разпределените непреки разходи за периода на база изчислените коефициенти. По този начин предприятието изчислява съкратената производствена себестойност на продукцията си. След прибирането на реколтата себестойността, формирала се по дебитата на аналитичните сметки за съответните култури се прехвърля по аналитичните сметки създадени към сметка „Продукция“.

Изчислената производствена себестойност отговаря на изискванията на счетоводните стандарти, от гледна точка на представянето на продукцията и разходите във финансовите отчети. Често обаче базата за разпределение не дава реална представа за разходи-

те, които наистина са влезли в производството на съответните продукти. Този факт обуславя известно деформиране на себестойността. Като се има предвид, че една от основните цели на предприятието е да може да управлява разходите си, за управленски цели може да се използват по- различни бази за разпределение, представящи по- точно разходите в себестойността на продукцията.

Изучаваната в последният етап от обучението ни дисциплина „ Управленско счетоводство“ предизвика интерес за това, как би изглеждала себестойността на продукцията през призмата на управленското счетоводство. След събеседване със специалист по управленско счетоводство бе поставена тезата, че по- реалистична представа за поетите от различните култури непреки производствени разходи може да се добие, ако се вземе предвид сложността на обработка на всяка от културите. На тази база след консултация с главния агроном в предприятието бяха приети следните условни коефициенти за сложност на културите:

Ечемик - 0,4

Рапица - 0,25

Слънчоглед- 0,15

Соя - 0,08

Царевица - 0,07

Пшеница - 0,05

Коефициентите са определени на база спецификите в производството на всяка от културите, като са взети под внимание различните технологични процеси и особеностите им.

За получаването на коефициенти, коригирани със сложност са направени някои изчислителни процедури, представени в следващата таблица:

Таблица № 2

Изчисляване на коригиран коефициент, на база сложността на културите

Култура (1)	Фактически декари (2)	Коефициент на сложност (3)	Декари, коригирани с коефициента (4)= (2)*(3)	Условни декари (5)=(2)+(4)	Коригиран коефициент (джи култура/ общо условни джи)
Ечемик	810	0,4	324	1134	0,0539
Рапица	620,6	0,25	155,15	775,75	0,0369
Слънчоглед	4033,7	0,15	605,055	4638,755	0,2204
Соя	197,8	0,08	15,824	213,624	0,0101
Царевица	6433,2	0,07	450,324	6883,524	0,3270
Пшеница	7050	0,05	352,5	7402,5	0,3517
ОБЩО	19145,3	1		21048,153	1

Таблица № 3

Себестойност, коригирана със сложността на културите

Култура	Рапица	Пшеница	Ечемик	Слънчоглед	Царевица	Соя	Всичко
дка	775,75	7402,5	1134	4638,76	6883,52	213,62	21048,15
коефициент	0,0369	0,3517	0,0539	0,2204	0,3270	0,0101	1,000
НЕЗАВ.ПР-ВО 14/15	39092,42	386561,70	47737,65	0,00	0,00	0,00	473391,77
Предсеитбена оран				96167,36	105432,79	3841,76	205441,92
Непреки разходи	16761,06	159940,38	24501,51	100226,28	148727,16	4615,53	454771,92
ПРЕКИ РАЗХОДИ	64284,48	803541,09	85294,68	548039,99	918927,66	15142,07	2435229,97
Общо	120137,96	1350043,17	157533,84	744433,63	1173087,61	23599,36	3568835,58
Произведено в КГ	152660	4556460	247860	1242100	3375620	29300	
Себестойност лв/кг	0,787	0,296	0,636	0,599	0,348	0,805	

Получената нова база може да се счита за по-реалистична ос-

нова за разпределение на непреките разходи. На база на получените коефициенти и разпределението на непреките разходи себестойността на произведената продукция ще има следният вид (табл.3).

Чрез получените нови коефициенти, културите с по-голяма сложност на обработката, поемат по-голяма част от непреките разходи, в сравнение с разпределянето на база фактически декари. След направените изчисления се забелязва промяна в стойностите за рапица, ечемик, слънчогледи, соя и царевица. Без да се претендира за пълна компетентност, изчислената себестойност след корекцията с коефициент на сложност, може да се приеме за по-достоверна за управленски цели, тъй като се доближава значително до предполагаемите разходи, влезли реално в производството на всяка от културите. Възможно е да има и по-подходящи методи за изчисляване на себестойност, от гледна точка на управленското счетоводство, но смятаме, че на този етап избраният от нас подход отговаря на тематичното направление на разработката и поставената цел.

Изводи и препоръки

В хода на практическото изследване на поставената тема в „Ел-Си-М“ ООД - гр. Добрич бяха констатирани следните по-важни моменти, които е необходимо да бъдат обобщени:

➤ В счетоводството на предприятието е изградена подходяща система отаналитичности към сметките за отчитане на разходите по икономически елементи и разходите за основна дейност, която помага за точното определяне на възникването на разходите и тяхното отнасяне към отделните култури.

➤ Избраният метод за приключване на сметките от група 60 след възникването им за преките разходи и в края на всеки месец относно непреките разходи спомага за навременно откриване допуснати грешки и точното определяне на производствените разходи по видове селскостопанска продукция.

➤ Разходите по допълнителната обработка на продукцията за достигане на определени стандарти(сушене, почистване) се отчитат по сметка 611/2/13 Сушилня. Сметка се приключва като разходите, набрани по нея се отнасят в разходите за продажба на конкретната селскостопанска продукция. Тези разходи, обаче се извършват, не когато продукцията се продава, а преди тя да постъпи в склада за съхранение. По тази причина тези допълнителни разходи би трябвало да се включат в себестойността на произведената продукция, а не като разходи по продажбата ѝ.

➤ Избраният метод за отчитане на потреблението на материалните запаси - Средно претеглена цена не отразява точно процесите в предприятието. Ако е възможно се препоръчва изборът един от методите „ Конкретно определена стойност“ или „Първа входяща- първа изходяща“ за да се определи действителният разход на материали и да се определи по- точно себестойността на произвежданата продукция. За тяхното прилагане е нужно да се създаде информация за идентифицирането на наличностите, които се влагат физически в производството, към коя точно доставка принадлежат.

➤ „ Ел- Си- М“ ООД - гр. Добрич е избрало да прилага амортизационните норми на чл. 55 от ЗКПО и в счетоводния си амортизационен план. Тези амортизации обаче влияят върху себестойността на продукцията. По- правилно би било предприятието да определели полезен живот на своите активи, а от там и амортизационни норми, които да съответстват на спецификата на дейността му и действителният период, в който те ще се използват. Това ще спомогне за по- точното определяне на производствените разходи, а от там и на себестойността на произведената продукция.

➤ При необходимост от вземане на решения относно производството се препоръчва използването на коефициент на сложност за по- правилното представяне на поетите от различните видове продукция разходи. Чрез този метод може сравнително да се ограничи деформирането на себестойността.

Всяко едно предприятието се стреми към производство на по-голям обем продукция с минимални разходи. Това обуславя и ефективното управление и оптимизиране на разходите. Поради това е необходимо непрекъснато подобряване и усъвършенстване на процеса на калкулиране, който да осигури достатъчно надеждна информация на ръководството за производствения процес в предприятието.

Отчитане на дейността по рециклиране на отпадъци по примера на „ЕКО Варна“ ЕАД, гр. Варна

Полина Георгиева
Икономически университет - Варна

Въведение

С увеличаването на населението през последните години се наблюдава и увеличението на необходимостта на стоки и услуги. В по-големите области се създават проблеми с изхвърлянето на отпадъците и необходимостта на суровини за производство. Поради тази причина ресурсите трябва да се рециклират и използват повторно. В наши дни рециклирането е много важно и е все повече обсъждано в обществеността.

Целта на настоящия доклад е да се изясни процеса на рециклиране освен чисто теоретично, но и от страна на счетоводното му отчитане. Това ще стане чрез разкриване на особеностите на третиране на отпадъците като стоки, с помощта на различни методи като наблюдение, индукция, дедукция. А от екологична гледна точка целта е да накара все повече предприятия да рециклират ненужните за тях отпадъци.

Обект на разглеждане е счетоводното отчитане на рециклирането в „ЕКО ВАРНА“ ЕАД, гр. Варна.

1. Същност на рециклирането

Рециклирането¹ означава връщане обратно на страничните, междинните и крайните продукти, които се получават в коя да е фа-

¹ Манолов, М., К. Жейнов, В. Янакиев. Екология. Варна: Наука и икономика, 2007, с.149-153.

за от преминаването на суровините и материалите към крайния потребител, за ново включване в цикъла „производител – потребител“. Приетият през 2003г. Закон за управление на отпадъците (ЗУО)² го дефинира като „дейност за възстановяване и възобновяване на суровинните свойства на отпадъците“.

От теоретична гледна точка всички твърди отпадъци могат да бъдат рециклирани, като на практика различни количествени и качествени моменти спъват реализирането на тази позиция. „Редица специалисти считат, че е икономически изгодно повече от половината потребителски отпадъци да бъдат рециклирани. За пример се дават алуминиевите, стоманените, стъклените, хартиените и други отпадъци, които въпреки сложната, особено при някои от тях, обработка, на която трябва да се подложат, практически са безкрайно рециклируеми.“

Масовото рециклиране на отпадъците, особено на битовите, се затруднява от щателната обработка и подготовка, на която те трябва предварително да бъдат подложени. Стъклото и металите, които значително по-малко губят от своите качества, когато се намират в отпадъчния поток, са по-слабо конкурентни в борбата с „чистите“ суровини на пазара. Това се обяснява с факта, че колкото по-близо до изходното състояние за оползотворяване се намират отпадъчните суровини, толкова по-малко разходи ще са необходими за тяхното сортиране и преработване преди началото на рециклирането. Всичко това налага включването на следните основни моменти в рециклирането като начин на обезвреждане на отпадъците:

- Събиране и подготовка на отпадъците
- Преработка в нови материали или продукти
- Маркетинг на новите материали или продукти

Събирането на твърдите отпадъци и подготовката на материалите, които могат повторно да бъдат използвани, е най-скъпият момент от системата на рециклиране. То може бъде осъществено

² Закон за управление на отпадъците. // ДВ, №86, 2003.

главно по два начина:

а) чрез разделно събиране използваемите съставки на отпадъците

б) чрез смесено събиране и последващо разделяне на рециклируемите съставки от останалите компоненти на отпадъчния поток.

2. Видове рециклиране

Преработката е вторият по важност компонент на системата за рециклиране. Именно етапът на преработването разграничава рециклирането от повторното използване, в който случай продуктите може просто да бъдат почистени, пречистени или излъскани и възстановени преди повторното им използване в повечето случаи в първоначалния си вид. Същността му се заключава в подготовката на материалите за пазара чрез по-нататъшна обработка. Начинът, по който ще се осъществи тази преработка, дава възможност да говорим за няколко форми на рециклиране:

- Механично рециклиране, изразяващо се вобработването на отпадъците в нови продукти, без промяна на химическата им структура. Например стъклото може да бъде стопено, отлято отново и оформено в нови стъклени продукти.

- Химическо рециклиране, което включва по-фундаментални промени в молекулната му структура. Например пластмасите (полимерите) могат да бъдат преработени (крекирани) до понискомолекулни съединения (мономери), от които да бъдат произведени нови продукти.

В зависимост от преработката рециклирането може да бъде:

- Рециклиране в затворен цикъл, изразяващо се в обработка на отпадъчните продукти до изходните. Например отпадъчните алуминиеви кутии за напитки да бъдат рециклирани отново до такива алуминиеви кутии.

- Рециклиране в отворен цикъл, което задължително включва трансформацията на един продукт в друг. Например бутилките от

полиетилентерефталат (PET) за газирани напитки могат да бъдат преработени и от тях да се произведат нови пластмасови детайли. В някои случаи този процес може да бъде повторен многократно, което често се дефинира като рециклираща каскада. В този случай обаче, при всяко ново рециклиране, се създава материал с по-ниска стойност и качество.

3. Твърди отпадъци

В резултат на индустриализацията, урбанизацията и стопанското замогване, всички страни по света- и развити, и развиващи се създавали и продължават да създават все по-големи и по-големи количества отпадъци. Определението, което най-пълно характеризира понятието „отпадък“ е : „вещество, предмети или части от предмети, за които няма предварително непосредствено приложение или които са загубили първоначалните си качества на работно средство, работна среда или продукти за задоволяване на определени потребности и от които притежателят се освобождава, възнамерява да се освободи или е длъжен да се освободи“. От него става ясно, че отпадъците при всички случаи са страничен продукт от дейността на човека, възникнали са в резултат от добиването, преработката и употребата на различни материални блага, необходими за съществуването му. Те не могат да бъдат използвани в местата на тяхното възникване и са и са вредни или предизвикват проблеми на създадените ги и околната среда.³

4. Отчитане на отпадъците като стоки

Счетоводното отчитане на отпадъците при рециклиране се отличава от традиционното разбиране за отчитането им като материали в предприятието. Те се третираат счетоводно като стоки, а не ка-

³ Манолов, М., К. Жейнов, В. Янакиев. Екология. Варна: Наука и икономика, 2007, с. 142.

то материали, тъй като материалите се влагат в процеса на производството, а при рециклирането се закупуват вече произведени стоки (отпадъци) с цел продажба. След покупката се продават повторно или се разкомплектоват и продават на части.

Съгласно ЗУО, всяко предприятие, рециклиращо отпадъци трябва да има разрешително за съхранението им. В него се описват всички площадки за съхранение на отпадъците. Описано е местонахождението на площадките, площта и капацитета им. В разрешителното са описани и кои отпадъци на кои площадки се съхраняват. Отпадъците са изброени и описани по наименование, кодове, дейности, количество и произход. Изискванията, на които трябва да отговарят площадките са описани в Наредба 7, издадена от МОСВ, Министерството на регионалното развитие и благоустройството, Министерството на земеделието и горите и Министерството на здравеопазването⁴.

Материалните запаси са част от краткотрайните активи на предприятието. Те са текущи активи и са част от неговото имущество. Предназначени са за използване в дейността на предприятието или за продажби.⁵

Стоките са придобити чрез покупка и са предназначени за размяна. Обикновено те са продукти на труда и притежават потребителни стойности, което от своя страна им осигурява разменна стойност.

Стоките при тяхното придобиване се оценяват по историческата им цена под формата на цена на придобиване или справедлива цена.

Като синоним на цената на придобиване се използва доставната стойност. В нея се включват разходите по закупуването, преработката, както и всички други разходи, извършени по доставянето

⁴ Наредба 7 за изискванията, на които трябва да отговарят площадките за разполагане на съоръжения за третиране на отпадъци. //ДВ, №81,2004.

⁵ Дурин, Ст., Д. Дурина. Счетоводство на предприятието. София: ФорКом, 2014, с.43.

на стоките до съответното им местоположение и съхраняване.

Справедлива цена е продажната, респ. реализируема цена на стоките. Тя всъщност е тяхната предполагаема продажна цена и се използва от счетоводството за оценяване, но само ако тя е по-ниска от цената на тяхното отчитане до момента.

5. Обратно начисляване на ДДС

С измененията и допълненията на Закона за данък върху добавената стойност⁶ е въведена схемата на т. нар. „обратно начисляване“ на ДДС при доставка на битови, производствени, опасни и строителни отпадъци по смисъл на Закона за управление на отпадъците (ЗУО), както и при доставка на услуги по техния добив, обработка и преработка. Следва да се има предвид, че схемата за обратно начисляване представлява изключение от общото правило. Когато получателя по горепосочените доставки не е регистрирано по ЗДДС лице данъка върху добавената стойност съгласно разпоредбата на чл.82, ал.1 от ЗДДС⁷ е изискуем от доставчика – регистрирано по ЗДДС лице. Доставчикът следва да начисли данъка на основание чл.86, ал.1 от ЗДДС, като издаде данъчен документ (фактура/известие), в който посочи данъка на отдел ред, включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларация по чл.125 за този данъчен период и посочи документа в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

Данъкът за доставката се начислява винаги от получателя, регистрирано по ЗДДС лице независимо от обстоятелството, че доставчикът е данъчно-задължено или данъчно незадължено лице чрез издаване на протоколи, както следва:

- Когато доставчикът е данъчно задължено лице данъкът се начислява с протокол по чл.117, ал.2 от ЗДДС за всяка доставка поотделно. Протоколът се издава в 5-дневен срок от датата, на която

⁶ //ДВ, №108, 2006.

⁷ Закон за данък върху добавената стойност. //ДВ, №97, 2016.

данъкът за доставката е станал изискуем. Това означава, че протоколът по.117, ал.2 от ЗДДС трябва да се издаде в 5-дневен срок от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане – в 5-дневен срок от плащането.

- Когато доставчикът е физическо лице, което не е данъчно задължено лице съгласно чл.163б, ал.1, т.2 от ЗДДС данъкът се начислява от получателя чрез издаване на общ протокол за всички доставки, за които данъкът е станал изискуем през съответния данъчен период. Този протокол се издава на последния ден на съответния данъчен период се отразява в дневника за продажбите в този данъчен период.

Протоколите по чл.117, ал.22 и чл.163б от ЗДДС се отразяват от получателя, както следва:

- В дневника за продажбите – в колона 14 размера на данъчната основа и в колона 15 размера на дължимия данък по ставка 20%. Протоколите ще намерят отражение в колона 9 общ размера на данъчните основи за облагане с ДДС и колона 10 всичко начислен ДДС.

- В дневника за покупките – в колони 9,10 и 12 размера на данъчната основа (в зависимост от правото на данъчен кредит без право, право на приспадане на пълен данъчен кредит или право на приспадане на частичен данъчен кредит) съответно в колона 11 и 13 размера на данъка. В дневника за покупките се отразяват само протоколите, с които е начислен данъка, без да се отразяват фактурите издадени от доставчика.⁸

⁸ Становище за практическо приложение на Глава деветнадесета „а“ от Закона за данък върху добавената стойност в сила от 1 януари 2007 г.

6.Счетоводно отчитане на процеса на рециклиране на излязло от употреба моторно превозно средство (ИУМПС) по примера на „Еко Варна” ЕАД

1.1. Кратка характеристика на предприятието

„Еко Варна” ЕАД третира и рециклира отпадъци от излезли от употреба моторни превозни средства и излязло от употреба електрическо и електронно оборудване, негодни за употреба батерии и акумулатори. Друго направление на дружеството е търговия с отпадъци – метални, пластмаса и хартия.

Предприятието разполага с производствени площадки в градовете – София, Пловдив, Варна, Бургас, Русе, Добрич, Горна Оряховица, Белослав и притежава разрешителни, издадени от Министерството на околната среда и водите за всяка една от тях.

1.2. Счетоводно отчитане на процеса на рециклиране на ИУМПС

- Съгласно фактура и съпътстващите документи, закупен ИУМПС. Покупката се осчетоводява като се дебитира сметка 3040 със съответния код на закупения отпадък съгласно, посочена горе в текста Наредба №3 за класификация на отпадъците, без начислен ДДС и кредитира съответно доставчика, от който сме закупили ИУМПС.

Д-т с/ка 3040 160104 ИУМПС

К-т с/ка 4018 Доставчици на стоки

Ан. Доставчик

- При плащане на закупения отпадък на доставчика се кредитира сметка 4018 и се кредитира някои сметка от гр.50 в зависимост от метода на плащане.

Д-т с/ка 4018 Доставчици на стоки

Ан. Доставчик

К-т гр. 50 Парични средства

- След осчетоводяване на покупката на отпадъка трябва да се начисли ДДС като се използва метода на обратното начисляване.

Данък трябва да влезе в дневника на покупките и в дневника на продажбите.

- За начисляване на ДДС покупки, съгласно протокол:
Д-т с/ка 4989 Стоки ДДС
Д-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките
К-т с/ка 4999 Доставчици ДДС
- За начисляване на ДДС продажби, съгласно протокол:
Д-т с/ка 4999 Доставчици ДДС
К-т с/ка 4989 Стоки ДДС
К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите

• Съгласно протокол за третиране, разкомплектоване ИУМПС. След разкомплектоването по сметка 3031 се заприходяват всички части от ИУМПС по съответни кодове, а отпадъците, които не могат да бъдат използвани след разкомплектоването се заприходяват по сметка 3031 с код 160199 Отпадъци неупоменати другаде. Например такива са сажди, ръжда, пръст, пепел и др. А по сметка 160122 Компоненти неупоменати другаде се заприходяват, компоненти, които не са намерили отражение в нито една от останалите сметки.

- Д-т с/ка 3031 130205 Нехлорирани моторни смазочни масла
- Д-т с/ка 3031 130701 Газьол, котелно и дизелово гориво
- Д-т с/ка 3031 160103 Излезли от употреба гуми
- Д-т с/ка 3031 160107 Маслени филтри
- Д-т с/ка 3031 160120 Стъкло от ИУМПС
- Д-т с/ка 3031 160199 Отпадъци, неупоменати другаде
- Д-т с/ка 3031 160601 Оловни акумулаторни батерии
- Д-т с/ка 3031 160118 Цветни метали от ИУМПС
- Д-т с/ка 3031 160117 Черни метали от ИУМПС
- Д-т с/ка 3031 160119 Пластмаси от ИУМПС /рециклиране/
- Д-т с/ка 3031 160122 Компоненти неупоменати другаде
К-т с/ка 3040 160104 ИУМПС

- При продажба на стоки получени от разкомплектоването на

ИУМПС, съгласно фактура се дебитираща сметка 4110 със съответния клиент и се кредитира сметките 702 със съответния код на стоката, която се продава и сметка 4532 за начислен данък за продажбата.

Д-т с/ка 4110 Клиенти

Ан. Клиент

К-т с/ка 7020 160117 Черни метали от ИУМПС

К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите

- При плащане по фактурата от клиента се дебитираща някоя сметка от гр.50, в зависимост от начина на плащане и се кредитира сметка 4110 със съответния клиент.

Д-т гр.50 Парични средства

К-т с/ка 4110 Клиенти

Ан. Клиент

- За отписване на продадените стока се дебитираща приходната сметка със съответния код на продадената стока, а се кредитира 3031 отново с кода на същата стока.

Д-т с/ка 7020 160117 Черни метали от ИУМПС

К-т с/ка 3031 Черни метали от ИУМПС

Заклучение

Поради развиващата се пазарна среда е от голямо значение доброто финансово състояние на едно предприятие. Ето защо Еко Варна трябва да насочи вниманието си към увеличаване на приходите, като същевременно оптимизира някои разходи. За реализирането на плана би помогнала лидерската позиция на предприятието на пазара.

Ако повече предприятия от национален и световен мащаб насочат вниманието си към опазването на околната среда, биха спомогнали повторното използване на отпадъци с цел спестяване на природните ресурси. Така ние хората бихме живели в един по-добър и чист свят.

Проблеми при калкулиране на себестойността и счетоводното отчитане на продукцията по примера на „ДЕНИСЛАВ” ЕАД

*Десислава Красиминова Михайлова
Икономически университет - Варна*

Увод

В условията на бързо развиваща се и динамична пазарна икономика основната цел на производственото предприятие е постигането на положителен финансов резултат и то в такава степен, че да позволява развитието на стопанската организация като цяло. Ключов фактор за постигането на положителен финансов резултат в производството е себестойността на произвежданата продукция. Методите на изчислението ѝ и разходите включени в нея оказват пряко влияние върху резултата на предприятието. В тази връзка главната цел на управлението на едно предприятие е да оптимизира себестойността и стриктно да следи начините за нейното изчисляване.

Целта на разработката е да разгледа особеностите при отчитането на разходите и калкулирането на себестойността в предприятието занимаващо се с хлебопроизводство.

6. Теоретични аспекти на разходите и калкулирането на себестойността на продукцията

Разходите като *икономическа* категория са едно от основните понятия в икономиката, върху което се гради пазарното поведение на участващите в нея стопански организации. В хода на своята стопанска дейност предприятията извършват различни по произход, предназначение и съдържание разходи, които в последствие се включват в себестойността на произведената продукция. Класифи-

цирането на разходите за целите на *финансовото счетоводство* в предприятието е сложен процес, при който класификацията трябва да бъде обвързана с конкретните задачи на предприятията за съответния период и организацията на производствения процес. Правилното дефиниране на разходите обуславя верността на показателите за ефективност на стопанската дейност на предприятието и неговите финансови резултати¹. Докато от гледна точка на управлението класификацията на разходите следва да е разработена така, че да създава информация за същността им, да анализира и осигури възможност за извършването на финансов контрол върху тях. От тази гледна точка класификацията на разходите за нуждите на *управленското счетоводство* е предназначена за постигане на набелязаните цели при оптимални условия.

Икономическата класификация на разходите дава базата, върху която другите класификациите се надграждат. Някои от класификационните критерии използвани за класифициране на разходите за целите на управлението съвпадат с такива използвани във финансовата отчетност. Причина за това е вида на информацията използвана от управленското счетоводство – счетоводна и извънсчетоводна. Задълбоченото разглеждане и изучаване на разходите за целите на управлението е по-широкообхватно от това във финансовото счетоводство като основна причина за това по детайлизирано разглеждане на разходите може да се приеме целта, за която се използва информацията. Управленското счетоводство използва информацията за разходите, като основен елемент за вземане на решения, анализирание, контрол, определяне на ефективността на предприятието и развиване на стратегическите му планове. В съответствие с целите на управлението и класификацията на разходите е по-детайлизирана.

Отчитането на разходите следва да обхваща всички етапи от дейността на предприятието и да е така организирано, че да осигу-

¹ Генов, С. Финансово счетоводство. Варна: Геа-Принт, 2016, с.198.

рява навременна, точна и достоверна информация. В производствените предприятия най-често се прилага класификация на разходите според *връзката им с производствения процес*. Този тип класификация оказва влияние върху калкулирането на себестойността на продукцията. Следвайки този класификационен критерий разходите могат да бъдат:

➤ *Производствени* – това се разходите, които се извършват в производствения процес на продукцията. Сами по себе си те могат да бъдат подразделени на преки производствени разходи и общо-производствени разходи. Преките производствени разходи се свързват пряко с продукцията, докато общо производствените разходи се отнасят за целият производствен процес.

➤ *Непроизводствени* – в състава на този вид разходи могат да бъдат включени разходи, които не са пряко свързани с производствения процес. Такива могат да бъдат разходите по пласмента, разходите по продажбите, маркетинг, гаранционно обслужване и други.

За счетоводното отчитане на разходите се използва синтетично и аналитично отчитане, което трябва от своя страна да е разработено в съответствие с прилаганата нормативна база, в съответствие с производствената дейност и нуждите на управлението. Синтетичното и аналитичното отчитане на разходите е в съответствие с разпределянето им по икономически елементи и по функционално предназначение.

Дейността по разпределянето на разходите има *субективен характер*² тъй като няма всеобщо възприети външни за предприятието стандарти за разпределянето им. Други автори я определят като „дейност по пропорционално отнасяне на част от разходите към дадена единица на разходи”³. Разпределянето на разходите се извършва само за непреките (косвени) разходи т.к. за преките раз-

² Ламбовска, М. Управление на разходите на предприятието. София:Тракия-М, 2006, с.78.

³ Deakin Edward B. Cost Accounting, IRWIN, Illinois, 1987, p.93.

ходи може да се определи към коя дадена единица на разходите спадат. Процеса по разпределянето на разходите е важна част от финансовото и управленското счетоводство и следва да бъде съобразен със счетоводната политика на предприятието, с организацията на производствения процес и вида на произвежданите продукти. Използваните методи и бази за разпределение на разходите имат своите особености и характеристики и оказват значително влияние върху себестойността на произведената продукция.

Калкулирането като счетоводен способ може да бъде разглеждано като система за непрекъснато групиране и отчитане на разходите, имаща за цел да установи себестойността на продукцията. Финансовото счетоводство, и управленското счетоводство, разглеждат калкулирането като способ на счетоводната отчетност, като управленското счетоводство разширява аспекта на приложение на калкулирането като го обвързва с ефективността на предприятието, вземането на управленски решения, ценообразуването, изготвянето на пазарни стратегии, планиране и контрол на разходите с цел намаляването им и други.

От счетоводна гледна точка себестойността на произвежданата продукция може да се определи като съвкупността от направените преки разходи за производството и от съответната част от направените общи постоянни и променливи разходи за производството⁴. В условията на динамична ценова конкуренция цената на стоките е ключов фактор за конкурентната мощ както на продукта така и на предприятието, което го е произвело. Като част от стойността на продукта, себестойността оказва съществено влияние върху нея, което поражда необходимостта от действия от страна на мениджмънта на предприятието по управлението на себестойността. От тази гледна точка управлението на себестойността е една от основните

⁴ Дурин, С. Счетоводство на предприятието. София: ФорКом, 2013, с.57.

управленски дейности⁵.

Независимо от използваният вид на калкулиране на себестойността, системата за изчисление е една, а целта от нейното прилагане е установяването на себестойността на определен вид продукция или производството като цяло. Методите и системите за калкулиране на себестойността са особено важни за управлението на предприятието. По своята същност метода на калкулиране представлява съвкупност от способности, необходими за изчисляването на себестойността на единица продукция⁶. Прилагането на определени методи на калкулиране на себестойността на произведената продукция следва да бъде съобразено с прилаганите в предприятието производствени методи и самата технология на производството⁷.

Определянето на системата за калкулиране на себестойността, която ще се прилага във всяко едно предприятие е важен управленски избор, който трябва да бъде съобразен с вида на произвежданата продукция, организацията на производствения процес и не на последно място с типа производство, което ще се осъществява (сериенно или на база поръчки). Добре избраната и определена система за определяне на себестойността спомага за ефективното ръководене на предприятието и постигането на желаните цели. Предприятията следва да изследват факторите влияещи върху себестойността, което е обширен процес поради тяхното разнообразие и интензитет. Те трябва да бъдат изследвани както от количествена гледна точка така и от качествена. В процеса на изследване е необходимо да се обърне голямо внимание на взаимовръзките между тези фактори и зависимостите между тях. Също така и измененията в структурата на себестойността трябва да бъдат изследвани и да се прилагат методи и техники за тяхното точно планиране и отчитане тъй като оказват пряко влияние върху величината на себестойността.

⁵ Стефанов, Н. Управление на производството – стратегии за усъвършенстване, Институт за стратегическо управление. София - Бургас, 2000, с.207.

⁶ Кънев, П. Управленско счетоводство. Свищов: Ценов, 2012, с.256.

⁷ Генов, С. Финансово счетоводство. Варна: Геа – Принт, 2016, с.215.

7. Особенности при счетоводното отчитането на произведената продукция в предприятие „Денислав” ЕАД

„Денислав” ЕАД е еднолично акционерно дружество учредено на 01.05.2009г. при Агенция по вписванията след промяна на правната форма от „Денислав” ЕООД. Записаният капитал на дружеството е 2 978 400лв. и се състои от 29 784 на брой обикновени акции на приносител с номинална стойност в размер на 100 лв. за акция. Дружеството е дъщерно на „Вела Нор Груп” АД. „Вела Нор Груп” АД е едноличен собственик на капитала на „Денислав” ЕАД. Към момента основната дейност на дружеството е производство и търговия на хляб и хлебни изделия в страната.

Към 31.12.2015г. отчетните данни за предприятието са както следва:

- Балансова стойност на активите – 8 222 000лв.
- Нетни приходи от продажби – 5 155 000лв.
- Средно списъчен брой на персонала - 111 работника и служителя.

Въз основа на отчетните данни на предприятието, то може да бъде отнесено към категорията на „средни предприятия” съгласно чл.19, ал.4 от Закон за счетоводството⁸. Годишният финансов отчет на предприятието съгласно чл.29, ал.9 от Закона за счетоводството следва да съдържа пълният комплект съгласно приложимите счетоводни стандарти. Годишният финансов отчет на предприятието подлежи на независим финансов одит съгласно чл.37, ал.2 от Закон за счетоводството.

Дружеството развива четири вида дейности – хлебопроизводство, мелничарство, търговия с био хранителни продукти и ресторантьорство. Дейността по хлебопроизводство заема най-голям дял в приходите от продажби, поради което е обект на разглеждане в настоящата разработка.

⁸ Закон за счетоводството. // ДВ, №95, 2015, Български законник, №2, 2016.

Дейността си – „Хлебопроизводство” дружеството стартира през 2006 година, когато закупува хлебозавод в близост до централната част на гр. Белослав. След пълната му реконструкция и множество разширения през годините, днес предприятието разполага с функционална сграда, отговаряща на всички европейски стандарти, оборудвана с нови модерни машини, включени в напълно автоматизиран производствен процес. През 2008 година предприятието разширява дейността си по хлебопроизводство с изграждането на цех за производство на тестени изделия в непосредствена близост до хлебозаводът. През 2011 година „Денислав” ЕАД разработва технология за създаване на здравословни хлебни изделия.

Дружеството произвежда богат асортимент от продукти, включващ 8 вида хляб, 16 вида закуски в това число пакетирани и непакетирани, 3 вида брашно, трици и други – всички те в различни разфасовки. Ежедневно продуктите произведени от предприятието се доставят в над 800 търговски обекта на територията на община Варна, Търговище, Шумен включвайки градовете и селата в тези общини, както и на територията на град Русе, Добрич и Генерал Тошево.

При осъществяване на производствената дейност дружеството спазва условията на Закон за храните⁹ и Наредба № 1 за хигиената на храните¹⁰. Съгласно изискванията на чл. 12, т.3 от Закон за храните в предприятието има разработени Система за управление на безопасността на храните, Добри практики за производство и търговия с храни и Система за анализ на опасностите и критични контролни точки (*НАССР - Hazard Analysis and Critical Control Points*).

Дружеството организира отчитането на разходите чрез сметки

⁹ Закон за храните. // ДВ, №90,1999, последни изменения – ДВ, №28,2016, доп. ДВ, №44, 2016, доп. ДВ, №88, 2016.

Източник: <http://lex.bg/laws/ldoc/2134685185> (22.02.2017)

¹⁰ Наредба № 1 от 26 януари 2016 г. за хигиената на храните в сила от 5.2.2016 г. Издадена от Министерството на здравеопазването и Министерството на земеделието и храните обн. ДВ, № 10, 2016 г. Източник: www.babh.government.bg/userfiles/files/КН/Doc/Naredba%201_2016.pdf (22.02.2017)

от група 60 Разходи по икономически елементи. Веднъж отчетени по сметките от група 60 разходите се отнасят по функционално предназначение. При разпределянето на разходите, които нямат пряка връзка с основната дейност на предприятието се прилага директният метод на разпределение, при който предприятието не отчита взаимно оказаните услуги между спомагателните единици. Прилагането на този метод на разпределение на разходите е лесен, но в същото време е неточен. Неотнасянето на разходите извършени от спомагателната дейност – Автотранспорт в услуга на основните дейности на предприятието, оказва съществено влияние върху величината на себестойността на произвежданата продукция.

Впечатление прави, че предприятието отчита *Данък сгради*, *Данък върху превозните средства* и *Такса смет* по изградени аналитичности към сметка 602, както следва 602-33 Данък сгради, 602-45 Данък МПС и 602-34 Такса смет. Този начин на отчитане противоречи на теоретичните постановки, според които отчитането на разходите за данъци и такси следва да се извършва чрез специално изградена за тази цел сметка¹¹. В своята дейност предприятието е избрало да прилага като метод на амортизиране на активите линейният метод съгласно НСС 4 Отчитане на амортизациите. Прилагането на този метод на амортизация е удачен за предприятия, които не могат да определят ползата от употребата на активите. В този смисъл считаме, че в съответствие с вида на дейността на „Денислав” ЕАД и вида на произвежданият продукт би било по-подходящо прилагането на функционален (капацитетен) нелинеен метод на амортизация, при който амортизационната квота зависи от максималният капацитет за експлоатация на актива. Разпределянето на величината на общите разходи за амортизации по видове дейности в предприятието се осъществява въз основа на коефициент равен на процентното съотношение на стойността на активите в различните

¹¹ Генов, С. Финансово счетоводство. Варна: Геа – Принт, 2016, с.201, Дурин, С. Счетоводство на предприятието. София: ФорКом, 2013, с.181.

дейности към общата стойност на активите. Този метод на разпределение на разходите за амортизации не е точен и в следствие оказва влияние върху размера на калкулираната себестойност т.к. не се вземат под внимание вида на актива, полезният му икономически живот и остатъчната му стойност.

В своята дейност „Денислав” ЕАД е възприело повременината форма на заплащане на трудовите възнаграждения, която не е обвързана с обема на произведената продукция. Разходите за заплати се разпределят по видовете дейности чрез изчисляване на следния коефициент:

$$K_{P3} = \frac{\text{Брой заети работници в дейността}}{\text{Средносписъчен брой на персонала}}$$

Разпределянето на разходите за осигуровки по дейности се извършва чрез използването на коефициентът за работна заплата т.к. размерът на разходите за осигуровки е в процентно отношение с размерът на работната заплата. Коефициентен метод за разпределение на разходите за заплати и осигуровки не е най-подходящият т.к. размерът на брунтната работна заплата на работниците и служителите не е един и същ. В резултат на това величината на разходите разпределена във всяка една дейност не отговаря на реалната такава, дава неточна представа за разходите извършени в дейностите и влияе на величината на себестойността.

Счетоводното отчитане на разходите за основна дейност се извършва чрез използването на сметка **611 Разходи за основна дейност**. Аналитичностите изградени към сметката са в съответствие с извършваните от стопанският субект дейности и вида на произвежданата продукция. Софтуерният продукт използван в предприятието обвързва създадените рецепти за производство на всеки вид продукция със сметка 611, което налага да бъдат създадени и аналитичности по видове продукция към сметката. При издаването на акт за производство и завеждане на съответните произведени количества за периода, на база заложените рецепти софтуерът изчислява

разходите, които са направени за всеки вид продукция и отнася стойността им към вече изградените аналитичности по видове продукция.

Поради спецификата на продукцията, производственият процес на предприятието е непрекъснат (24 часа) като се прилага поръчков метод на производство, при който се увеличава бройката от заявените за следващия ден количества с 15 %. Това завишаване е с цел да се осигурят допълнителни количества продукция в случаи на подаване на допълнителни заявки или завишаване на желаните количества от клиентите.

При калкулиране в хлебопроизводствената дейност „Денислав” ЕАД определя като **калкуляционен обект** всеки отделен вид хляб или закуска в определен грамаж и опаковка. **Калкуляционната единица** като мярка, в която се изразява калкуляционният обект, е **брой**. **Калкуляционният период** е един календарен месец, като калкуляцията се извършва в последният работен ден от месеца и след разпределение на непреките разходи за същият период. Съобразявайки вида на калкулиране с производственият процес в разглежданото предприятие се извършва серийна калкуляция за период от един календарен месец, която е удачно да се прилага за изделия произвеждани непрекъснато. В зависимост от момента на съставянето и времето за което се отнася, калкуляцията в базовото предприятие се характеризира като отчетна (окончателна) калкуляция т.к се съставя след завършване на стопанската дейност за определен период. Чрез този тип калкуляция се отчитат фактически направените разходи по производството на даден продукт през текущия период. Методът на калкулиране, който се прилага в обследваното предприятие е едностъпковият директен метод. Това е един от най-простите и лесни за прилагане методи. Базата за разпределение на непреките разходите в себестойността на продукцията при използването на този метод е произведено количество (брой) продукция. Подходът за калкулиране, който се прилага в „Денислав” ЕАД е по производствени разходи. Този подход разделя производствените

разходите на преки и непреки (общопроизводствени). В състава на преките производствени разходи влизат всички разходи, които могат да се свържат пряко с продукцията. Такива са преките разходи за материали. В състава на общопроизводствените разходи се отнасят всички разходи, които се отнасят за целият производствен процес. Тези разходи се разпределят в себестойността на произведената продукция на база брой произведени продукти. Този подход не отчита непроизводствените разходи (административните разходи, разходите по продажба и други).

За целите на настоящата разработка ще бъде разгледан начинът на калкулиране на себестойността на Хляб Стара Загора 650гр. хартиена опаковка. Причината да разгледаме калкулирането на този вид продукция е, че той заема най-голям дял в приходите от продажби за периода. Калкулираната себестойност е актуална за месец Август 2016 година.

За правилното разбиране и изчисляване на себестойността в базовото предприятие е необходимо първо да бъдат изяснени разходите и като какви ги определя предприятието. Разпределението на разходите е представено в следващата таблица.

Таблица 1

Разпределение на разходите по видове

№	Видове разходи	Подвид	Описание
1.	Преки производствени разходи	Променливи	Материали
		Постоянни	-
2.	Непреки производствени разходи	Променливи	Ел.енергия, Вода, Почистващи препарати, Консумативи, Опаковки, Природна газ
		Постоянни	Работни заплати, Осигуровки, Поддръжка на помещенията, Работно облекло, Амортизации, Дезинфекция, Поддръжка на газовата инсталация.

Предприятието работи при нормален капацитет на производст-

вените мощности, поради което размерът на постоянните общопроизводствени разходи влиза изцяло в състава на себестойността на произведената продукция. Разходите за материали се класифицират като преки разходи за произвежданият продукт, но и като променливи за производството т.к. размерът им зависи от количеството произведени изделия за периода. Материалите в предприятието се изписват по средно претеглена цена. За определянето на разхода за материали за единица продукция се използват предварително разработени рецептурни норми. Разходите за материали за единица хляб „Стара Загора” 650гр. изчислени според рецепта могат да бъдат видени в следващата таблица.

Таблица 2

Разходи за материали за единица Хляб „Стара Загора” 650 гр.

№	Наименование	Норма за единица	Средна цена	Стойност за единица
1.	Брашно	0.437кг.	0,26лв.	0,1136лв.
2.	Глутен	0.002кг.	2,85лв.	0,0057лв.
3.	Мая	0.015кг.	0,953лв.	0,1430лв.
4.	Подобрител „MZ Протектор”	0.002кг.	8,95лв.	0,0179лв.
5.	Подобрител „Пурасофт”	0.002кг.	9,59лв.	0,0192лв.
6.	Сол	0.015кг.	0,208лв.	0,0031лв.
Общо:				0,3025лв.

След като са направени всички изчисления и е получена величината на всеки разход, който следва да бъде разпределен, е възможно изчисляването на себестойността на единица продукция за периода. Себестойността на продукцията се получава след сумирането на всички разходи за единица изделие. Калкулирането на себестойността на единица хляб „Стара Загора” 650 гр. е представено в следващата таблица.

Таблица 3

**Калкулиране на себестойността за единица Хляб „Стара Загора”
650 гр. хартиена опаковка**

№	Наименование	Стойност
1.	Преки разходи за материали	0,3025 лв./бр.
2.	Разходи за опаковки	0,0278 лв./бр.
3.	Разходи за природен газ	0,0227 лв./бр.
4.	Разходи за трудови възнаграждения	0,0264 лв./бр.
5.	Разходи за осигуровки	0,0049 лв./бр.
6.	Разходи за амортизационни отчисления	0,0483 лв./бр.
7.	Режийни разходи	0,0271 лв./бр.
8.	Себестойност за единица хляб „Стара Загора” 650гр. (1+2+3+4+5+6+7)	0,4597 лв./бр.

Разглеждайки процесът на калкулиране става ясно, че себестойността калкулирана в предприятието не е точна. Това се обуславя от множество фактори като: прилаганият метод на амортизация на активите заети в производственият процес, методът на разпределение на тези разходи и методът на разпределение на разходите за трудови възнаграждение и осигуровки на персонала. Считаме, че изчисляването на коефициенти за разпределение макар и лесен метод не е най-подходящият и води до значителни отклонения в изчисляваните величини. В допълнение на това прилагането на директен метод на разпределение на разходите на спомагателната дейност и отнасянето им в намаление на финансовият резултат вместо в увеличение на себестойността на произвежданата продукция води до изчисляването на по-ниска себестойност от реалната.

Заключение

Въз основа на направените проучвания и изчисления относно калкулирането на себестойността на продукцията в базовото предприятие могат да се направят следните изводи и препоръки:

1. Като препоръка към предприятието може да се даде разме-

рът на разходите извършени за спомагателната дейност – Автотранспорт да бъде разпределен в разходите на дейността в услуга, на която са извършени, чрез използването на метода на реципрочно разпределение.

2. Размерът на платените данъци и такси за 2016 година възлиза на 24 330,73лв. Считаме, че размерът на този вид разходи е значителен и по-правилно би било този вид разходи да бъдат отчитани чрез специално изградена за целта сметка.

3. Прилагането на линеен метода на амортизиране на активите не отчита ползата от употребата на активите. В производствено предприятие, каквото е „Денислав” ЕАД, по-подходящо би било да се прилага функционален (капацитетен) метод на амортизация. Прилагането на капацитетния метод на амортизация би отчело натовареността на производствения процес, което ще окаже влияние върху размера на себестойността.

4. Предприятието разпределя размерът на разходите за амортизации на база на предварително изчислен коефициент. Прилагането на коефициентен метод на разпределение води до неточности т.к. не се вземат под внимание вида на актива, полезният му икономически живот и дейността, в която е зает. Като препоръка към предприятието може да се даде разходите за амортизации да бъдат начислявани в дейностите на база Счетоводен амортизационен план, като се вземат под внимание вида на актива и в коя дейност е зает.

5. Трудовите възнаграждения в предприятието се формират на база повременината форма. Прилагането на сделна форма на заплащане би стимулирала производствените работници, което ще доведе до повишаване на ефективността на труда.

6. Разходите за заплати и осигуровки извършени през един отчетен период в предприятието се разпределят по видове дейности на база коефициент изчислен за всяка дейност. Препоръчително е отнасянето на тези разходи да става въз основа на разчетно-платежна ведомост, като се вземе в предвид дейността, в която е за-

ет всеки служител.

От калкулираната себестойност става ясно, че процесът на калкулиране в базовото предприятие е сложен и изисква множество преизчисления касаещи непреките производствени разходи. Поради сложността на тези преизчисления съществува предпоставка за допускане на технически грешки, както и значително се забавя процесът на калкулиране. Набелязаните неточности в процеса на калкулиране в обследваното предприятие водят до занижаване на величината на себестойността, което от своя страна оказва пряко влияние върху величината на финансовият резултат на предприятието. Управленските органи ползващи информацията за фактичката себестойност при вземане на решения, ценообразуване, анализиране, контрол, определяне на ефективността на предприятието и развиване на стратегическите му планове биха били въведени в заблуда и всички последващи решения ще бъдат нерационални.

Отчетът за паричния поток като източник на информация за целите на финансовия анализ в „Стъклопакет-ТА“ЕООД

Седа Седатова Ниазиева
Икономически университет – Варна

Един от най-важните показатели за финансовото състояние на всяка фирма е информацията за наличностите и развитието на паричните средства през отчетния период. Паричните средства са най-бързо ликвидните активи в предприятието. Отчета за паричния поток е важен показател за финансовото здраве за да може една компания да покаже печалба ,докато не се налага достатъчно пари,за да поддържа операциите.Този отчет показва на потребителя източника на паричните средства ,как е прекарал определения период от време.Той категоризира източниците и използва пари в брой,за да предостави на читателя сумата на паричните средства в компанията,която генерира и използва в своята дейност. Провеждането на такъв анализ в предприятието се основава най-вече по отчетната икономическа информация, а тя се обединява в няколко направления – счетоводна, оперативна и статистическа. Решаващо значение има счетоводната информация. Основен носител на информация за анализ и оценка на дейността на предприятието за определен отчетен период е неговият финансов отчет.В ОПП е важно даването на оглед на финансовите резултати от дейността на предприятието,като се покажат паричните потоци на предприятието и до каква степен ,неговите печалба са превърната в парични потоци.Това помага на читателя да прецени качеството на финансовите отчети и тяхната полезност за вземане на финансови решения.

Целта на изследването е чрез методите на анализа да се направи и даде оценка. **Обекта** на разработката е предприятието „Стъклопакет-ТА“ЕООД. **Предметът** на разработката е паричния поток

на предприятието. За да реализирам целта си следва да изпълня следните **задачи** : 1) да се изясни целта и значението на Отчета на паричните потоци за потребителите на информация; 2) да се направи сравнителен анализ на Отчета на паричните потоци; 3) да се определи изменението на избраните показатели; 4) да се определи как влияят отделните фактори върху и изменението на изследваните показатели. **Ограниченията** в разработката са само за годините 2012, 2013, 2014.

1. Регулаторна рамка на изготвянето на Отчета за паричните потоци

Едно от основните предимства на отчет за паричните потоци или отчет за паричните потоци е нейната сравнимост. Това се дължи на факта, че въпреки че имаме разлика счетоводни рамки в света дори и тогава отчети за паричните потоци се произвеждат на почти една и съща основа. Определено, ще има някои разлики, ако погледнем по-дълбоко, но като цяло от формат на съдържанието на отчет за паричните потоци, нещата са почти сходни.

МСС 7 – целта на този стандарт е, че информацията за ПП на едно предприятие е полезна с това, че предоставя на потребителите база за оценка на възможностите на предприятието да генерира пари и парични еквиваленти и потребностите на предприятието да използва тези парични потоци, както и разпределението във времето и сигурността на тяхното създаване. Стандарта изисква осигуряването на информация за историческите изменения на парите и паричните еквиваленти на предприятието посредством отчет за паричните потоци, който ги категоризира през отчетния период по оперативни, инвестиционни и финансови дейности. Основната цел на отчета за паричните потоци е да осигури информация за паричните постъпления и паричните плащания на една отчетна единица през определен период.

НСС 7 - С прилагането на Националните счетоводни стандарти се осигурява организационно и методологично единство при осъществяването на счетоводното отчитане (текущо и периодично) на

дейността на предприятието с цел вярно и честно представяне на имущественото и финансовото му състояние в годишния финансов отчет. НСС 7 урежда осигуряването на информация за историческите изменения на паричните наличности и паричните еквиваленти на предприятието чрез отчет за паричния поток:— Предприятията, прилагащи двустранно счетоводно записване, изготвят отчет за паричния поток в съответствие с изискванията на този стандарт.

US GAAP изисква ОПП да класифицира паричните постъпления и плащания, според това дали те произтичат от оперативна, инвестиционна или финансова дейност. Стандарта насърчава предприятието да отчита ОПП от оперативна дейност, пряко чрез прекия метод. Предприятия, които избират да не показва оперативните парични постъпления и плащания се изисква да докладват и същата сума на нетния паричен поток от оперативна дейност косвено чрез коригиране на нетния доход, за да го съгласува с нетните парични потоци от оперативна дейност (косвения или помирение метод) чрез премахване на ефекти на (а) всички отсрочване на последните оперативни парични постъпления и плащания и всички начисления на очакваните бъдещи оперативни приходи и плащания и (б) всички елементи, които са включени в нетния доход, които не засягат действащи паричните постъпления и плащания.

2. Практическа част при анализ на паричните потоци в „Стъклопакет-ТА“ ЕООД

Предприятието е основано през 1995 г. С предмет на дейност производство на стъклопакети, продажба на плоско стъкло. През 2013 и 2014 година дружеството осъществява предимно дейности, които са свързани с производство на стъклопакети и продажба на плоско стъкло. То е избрало да изготвя ФО съгласно изискванията на НСС и не са консолидирани. Базата за оценяване на ДМА и ДНМА е историческата цена, справедливата стойност, възстановителната стойност. Прилаганият метод за отписването на стоково-материалните запаси е средно претеглената стойност.

За да се анализират паричните потоци на предприятието могат да се използват различни показатели. Някои от тях могат да бъдат показатели, които характеризират размера, състава, динамиката на входящите и нетните парични потоци.

1. Коефициент на нетния паричен поток от основната дейност (K^{ncf})

$$K^{ncf} = \frac{\text{Нетен паричен поток от основната дейност}}{\text{Приходи от оперативна та дейност}}$$

Таблица 1

Показатели	2014	2013	2012
Нетен паричен поток от основната дейност	3911	(584)	480
Приходи от оперативната дейност	8331	7245	5644

Този коефициент изразява размера на нетния паричен поток от основната дейност, формиран от разликата между входящия и изходящия паричен поток от основната дейност, който се пада на 1 лев приходи от операвната дейност.

$$K_{2012}^{ncf} = \frac{480}{5644} = 0,0850,$$

$$K_{2013}^{ncf} = \frac{584}{7245} = 0,0806,$$

$$K_{2014}^{ncf} = \frac{3911}{8331} = 0,4694.$$

От направените изчисления можем да си направим извода, че коефициента се променя през годините като през 2013 година е отрицателен и през 2014 година става отново положителен, което се дължи на отрицателния нетен паричен поток през 2013 година.

2. Коефициент на входящия паричен поток от клиенти

$$K_i^c = \frac{\text{Входящ паричен поток от клиенти}}{\text{Нетен размер на приходите от продажби}}$$

Таблица 2

Показател	2014	2013	2012
Входящ паричен поток от клиенти	8220	8090	7272
Нетен размер на приходите от продажби	7066	6646	5644

$$K_{i\ 2012}^c = \frac{7272}{5644} = 1,28,$$

$$K_{i\ 2013}^c = \frac{8090}{6646} = 1,21,$$

$$K_{i\ 2014}^c = \frac{8220}{7066} = 1,16.$$

Този коефициент характеризира размера на входящия паричен поток от клиенти, който се пада на един лев нетни приходи от продажби. Размерът на входящия паричен поток от клиенти оказва влияние върху формирането и динамиката на нетния паричен поток от основната дейност. През отчетната година коеф. е 1,16, а през предходната е 1,21, а през по-предходната е 1,28. Абсолютното изменение се дължи на увеличението на входящия паричен поток от клиентите. Това се дължи на факта, че те през 2013 и 2014 г. реализират своята дейност като във фирмата се произвежда стъклопакета, а не се купува. С укоряването на производството и клиентите по-бързо си внасят задълженията. С тази промяна в организацията се ускорява и събираемостта на задълженията си.

3. Коефициент на задлъжнялост на база нетен паричен поток от основната дейност:

$$K_d^{ncf} = \frac{\text{Средния размер на привлечения капитал}}{\text{Нетен паричен поток от основната дейност}}$$

Среден размер на привлечения капитал = Дългосрочни пасиви + Краткосрочни пасиви / 2

$$2014 \text{ г.} = (878 + (3257 + 1857)) / 2 = (878 + 5114) / 2 = 5992 / 2 = 2996$$

$$2013 = (1114 + (4170 + 1258)) / 2 = (1114 + 5428) / 2 = 6542 / 2 = 3271$$

$$2012 = (0 + (84+2322)) / 2 = 2406 / 2 = 1203$$

Таблица 3

Показател	2014	2013	2012
Среден р-р на привлечения капитал	2996	3271	1203
Нетен паричен поток от основната дейност	3991	584	188

$$K_d^{ncf}{}_{2012} = \frac{1203}{188} = 6,39 ,$$

$$K_d^{ncf}{}_{2013} = \frac{3271}{584} = 5,60 ,$$

$$K_d^{ncf}{}_{2014} = \frac{2996}{3991} = 0,75$$

Този коефициент характеризира средния размер на краткосрочните задължения на предприятие,която съответства на един лев нетен паричен поток от неговата основна дейност.От направените изчисления се вижда,че има с всяка изминала година има намаление на коефициента.Това се дължи на увеличението на нетните приходи от продажба и намалението на краткосрочните задължения.

5.Коефициент на погасяване на задълженията

$$K^D = \frac{\text{Нетен паричен поток от основната дейност}}{\text{Среден размер на привлечения капитал}}$$

Таблица 4

Показател	2014	2013	2012
Нетен паричен поток от основната дейност	3911	(584)	188
Среден размер на привлечения капитал	2996	3271	1203

Този коефициент изразява нетния паричен поток от основната дейност,който се пада на един лев привлечен капитал.Коефициента показва възможностите на предприятието за погасяване на своите задължения. В състава на привлечения капитал се включват различни задължения,които възникват по време на дейността на предприятието.Вижда се ,че през 2014 година е 1,30 , през 2013 е (0,17) , а 2012 година е 0,15 . През 2014 година е най-висок,което се дължи на

увеличението на нетния паричен поток.

6. Коефициент на ликвидност на нетния паричен поток от основната дейност

$$K^L = \frac{\text{Нетен паричен поток от основната дейност}}{\text{Среден размер на краткосрочните пасиви}}$$

Таблица 5

Показател	2014	2013	2012
Нетен паричен поток от основната дейност	3911	(584)	188
Среден р-р на краткосрочните пасиви	5271	3875	2406

Този коефициент изразява нетния паричен поток от основната дейност, който се пада на един лев краткосрочни задължения. Той показва възможностите на предприятието да погасява своите краткосрочни задължения. През 2014 година е 0,74, през 2013 година е (0,15) и през 2012 година е 0,07. Вижда се, че през годините има увеличение на коефициента, което показва, че предприятието с увеличаването на нетния си паричен поток по-бързо си покрива краткосрочните задължения.

Заклучение

С използването на информацията от Отчета за паричните потоци и изчисляването на многото показатели се извършва по-детайлен поглед върху финансовата структура на предприятието. От разгледаните показатели се разбира способността му за влиянието върху количествата и разпределенията във времето на паричните потоци с цел да се адаптират към промените.

За изследваното предприятие и изчислените коефициенти може да се направи извода, че през 2014 година повишава дейността си, което води до драстичната промяна в паричните потоци от основната дейност.

Счетоводни и данъчни аспекти на вътреобщностните доставки по примера на „Дайс 55“ ЕООД

Радка Белчева

Икономически университет – Варна

По окончателни данни на Националния статистически институт в периода 2009 – 2015 година извършените продажби от България към страни от Европейския съюз се увеличават с всяка изминала година, като през 2009 година стойността им е

14 857,7 милиона лева, а през 2015 – 29 049,4 милиона лева. Както се вижда, увеличението е почти двойно. През разглеждания период около 60 - 65 процента от реализираните продажби извън страната са от извършени вътреобщностни доставки, а едва 35 - 40 процента са от износ към трети страни.

Окончателните данни на Института за 2015 г. сочат, че стойността на продажбите към чужбина е 44 949,5 млн. лева, от които 65 процента са били предназначени за страни от Европейския съюз, а останалите 35 процента – към трети страни.

По предварителни данни към 13.02.2017 г. на Националния статистически институт, през 2016 г. извършените продажби от България към чужбина са на обща стойност 46 110,3 млн. лева. От тях 68 процента (или 31 153,1 млн. лева) са от извършени вътреобщностни доставки, а останалите едва 32 процента (или 14 957,2 млн. лева) са от износ към трети страни.

Именно поради тази причина, в настоящия доклад се разглежда икономическата характеристика на вътреобщностните доставки, правната регламентация, счетоводното отчитане, проблемите, свързани с доказването на осъществени вътреобщностни доставки от гледна точка на Закона за данък върху добавената стойност.

Емпиричното изследване обхваща данни от „Дайс 55“ ЕООД – гр. Варна. Дружеството се занимава с търговия със замразен патешки дроб, като средно около 80 – 86 процента от всички негови продажби са от извършването на вътреобщностни доставки.

Обект на изследване в настоящата разработка са вътреобщностните доставки.

Предметът на изследването е разглеждането на счетоводните и данъчните аспекти на вътреобщностните доставки и практическото прилагане на законовите изисквания в конкретното предприятие („Дайс 55“ ЕООД).

С настоящата разработка се **цели** да се обобщят изискванията при извършването на вътреобщностните доставки от счетоводна и данъчна гледна точка.

Основните задачи, на база на поставената цел, могат да бъдат конкретизирани в следните направления:

- изясняване на икономическата същност на вътреобщностните доставки;
- правна регламентация на вътреобщностните доставки;
- счетоводно отчитане на вътреобщностните доставки;
- проблеми, свързани с доказването на осъществени вътреобщностни доставки от гледна точка на Закона за данък върху добавената стойност.

За постигане на целта на разработката и изпълнението на поставените задачи е **използвана следната методика на изследване**: проучване на научната литература и нормативните актове във връзка с вътреобщностните доставки, провеждане на интервюта и разговори на място в счетоводната кантора, която извършва счетоводното отчитане на предприятието.

По своята икономическа същност вътреобщностните доставки представляват извършване на продажба на стоки от предприятие, регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност в България, когато получателят е от друга страна-членка на

Европейския съюз. Вътреобщностните доставки се различават от износа към трети страни по липсата на мита и такси при транспортирането на стоките от една държава от Европейския съюз към друга.

В чл. 7 от Закона за данък върху добавената стойност са регламентирани четири случая, при които са на лице вътреобщностни доставки:

- Първият случай е „доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по ЗДДС лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.“¹

- Вторият случай е „доставката на ново превозно средство, изпратено или транспортирано от или за сметка на доставчика или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, независимо дали получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено лице.“²

- Третият случай е „доставката на акцизни стоки, изпратени или транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по ЗДДС лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което не е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.“³

- Четвъртият случай на възмездна вътреобщностна доставка на стоки е „изпращането или транспортирането на сто-

¹ Чл. 7, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност. // ДВ, №63, 2006, посл. изм. и доп. ДВ, № 97, 2016.

² Чл. 7, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност. // ДВ, №63, 2006, посл. изм. и доп. ДВ, №97, 2016.

³ Чл. 7, ал. 3 от Закона за данък върху добавената стойност. // ДВ, №63, 2006, посл. изм. и доп. ДВ, №97, 2016.

ки, произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени на територията на страната от регистрирано по ЗДДС лице в рамките на неговата икономическа дейност, когато стоките се изпращат или транспортират за целите на неговата икономическа дейност от или за негова сметка от територията на страната до територията на друга държава членка, която лицето е регистрирано за целите на ДДС.⁴ Според адвокат Любомир Владикин този четвърти случай е „т.нар. вътреобщностен трансфер на стоки“⁵

Счетоводното отчитане на вътреобщностните доставки е подробно описано от доц. д-р Венелин Георгиев в учебниците „Счетоводство на предприятието“ и „Счетоводство. Учебник за студентите - магистри от ИУ – Варна“:

„При вътреобщностни доставки българският доставчик следва да издаде фактура, съобразена с изискванията на чл. 114 от ЗДДС, в която да начисли ДДС с нулева ставка. ДДС ще бъде начислен и от получателя в държавата членка на Европейския съюз, издала идентификационния номер, под който са придобити стоките. ДДС става изискуем на 15 ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие, или на датата на издаване на фактурата, когато тя е съставена преди 15 ден на месеца, следващ този, през който е настъпило данъчното събитие. Ако доставчикът не се снабди в срок, съгласно чл. 45 от ППЗДДС, с всички документи, удостоверяващи доставката на стоките, а именно: фактура, протокол по ЗДДС и документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка на ЕС, се счита, че доставката е облагаема със ставка 20 на сто. В такъв случай доставчикът следва да начисли ДДС, посредством издаването на протокол в 15-дневен

⁴ Чл. 7, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност. // ДВ, №63, 2006, посл. изм. и доп. ДВ, №97, 2016.

⁵ Владикин, Л. Данък върху добавената стойност и акциз при вътреобщностната търговия в Европейския съюз. „Изи Уъркс ЕООД“, 2014, с. 12.

срок, считано от последния ден на календарния месец, следващ месеца, през който данъкът за доставката е станал изискуем. Когато в последствие доставчикът се снабди с необходимите документи, той следва да анулира протокола в 5-дневен срок, считано от датата, на която се е снабдил с необходимите документи.

Като доказателство за осъществена вътреобщностна доставка на стоки при използване на собствен транспорт се изисква в транспортния документ (ЧМР) да се посочат номера на транспортното средство, подписа и печата на чуждестранния клиент, получател на стоката и неговото име. При осъществяването на подобен вид доставки се налага заплащането на разходи за гориво, винетки и пътни такси за преминаване през магистрали. Зареденото от транспортните средства гориво най-често се фактурира от бензиностанции в страни членки на ЕС с ДДС, което би следвало да бъде със ставка нула, тъй като за доставчика това се явява вътреобщностна доставка, а за собственика на транспортното средство съответно вътреобщностно придобиване на стоки. Някои дружества използват за тази цел специализирани предприятия, които на определен период им възстановяват начисления ДДС за ползваното гориво от транспортните им средства в чужбина, срещу комисионна. Тези фирми издават от името на продавача на гориво кредитно известие за приспадане на недължимо платения от собствениците на транспортните средства ДДС, от която сума приспадат своята комисионна за услугата. По този начин се формира задължението по ДДС към чуждестранния доставчик на гориво.

Посредникът документира своята комисионна посредством фактура, на основата на която следва да се самообложи в страната, от която е закупено съответното гориво. Това произтича от чл. 21 от ЗДДС, според който мястото на облагане е там, където е получателят на стоката. За собственика на транспортните средства комисионната е разход, а сумата по кредитното известие – приход или намаление на разхода. Счетоводното отчитане на

начислената комисионна от посредника се извършва като се дебитира с/ка 602 Разходи за външни услуги и се кредитира с/ка 401 Доставчици. При получаване на кредитното известие от посредника се дебитира с/ка 401 Доставчици и се кредитира с/ка 709 Приходи от други продажби.

Закупените винетки и платените пътни такси за собствените транспортни средства на българските дружества в страните от Европейския съюз са необлагаеми доставки с ДДС. На основание на издадената фактура за тях въпросните дружества следва да се самоначислят със ставка „нула“ съгласно чл. 21, ал. 2 във връзка с чл. 82 от ЗДДС. За целта се издава протокол, в който се обособява прилагането на посочената ставка.

За осъществените вътреобщностни доставки за данъчния период данъчно задължените лица заедно със справка-декларация и дневника за продажбите следва да подадат още VIES декларация и ИНТРАСТАТ декларация (за последната при положение, че са извършили доставки над определени годишни прагове за деклариране) в териториалните дирекции на НАП. Сроктът за това е до 14 число, включително и месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят.

Счетоводните записвания при вътреобщностните доставки са идентични с тези при износа на стоки. Известни различия има при издадени фактури за авансово плащане, при което все още ДДС не става изискуем. За целта със сумата на получения аванс от сделката ще се дебитира с/ка 504 Разплащателна сметка във валута и ще се кредитира с/ка 412 Клиенти по аванси.

Ако при настъпване на данъчното събитие, когато бъде прехвърлена собствеността върху стоката, не е осъществено стопроцентово плащане по доставката се счита, че ДДС още не е изискуем. Съобразно постановките на МСС 18 Приходи следва да бъде признат прихода от продажбата, при което ще се дебитира с/ка 411 Клиенти и ще се кредитира с/ка 702 Приходи от продажба на стоки с цялата стойност по доставката. След заплащането на

последната следва да се издаде фактура с начислен ДДС с нулева ставка.

За отписване на продадените стоки по тяхната отчетна стойност ще се дебитира с/ка 702 Приходи от продажба на стоки и ще се кредитира с/ка 304 Стоки.

За приспадане на получения аванс ще се дебитира с/ка 412 Клиенти по аванси и ще се кредитира с/ка 411 Клиенти.

При постъпване на остатъка от договорената стойност по доставката ще се дебитира с/ка 504 Разплащателна сметка във валута и ще се кредитира с/ка 411 Клиенти. Тогава ще се отрази и евентуално възникналата курсова разлика във валута между нейния централен курс при признаване на прихода и в дните на получените плащания.

При доставки на стоки между предприятия от страни от Европейския съюз са налице и т.нар. „тристранни операции“. При тях участниците са три регистрирани за целите на ДДС лица в три различни държави членки А, Б и В, за които са налице едновременно следните условия:

1. Регистрирано лице в държава-членка А (прехвърлител) извършва доставка на стока на лице, регистрирано в държава-членка Б (посредник), което след това извършва доставка на тази стока на лице, регистрирано в държава-членка В (придобиваш).

2. Стоките се транспортират директно от А до В.

3. Посредникът не е регистриран за целите на ДДС в държавите-членки А и В.

4. Придобиващият начислява ДДС като получател по доставката. При този вид операции са налице две доставки. Първата е тази между лицата А и Б, която се третира като вътреобщностна. За прехвърлителя тя е облагаема доставка с нулева ставка, съгласно правилата за данъчно третиране на ВОД.

Втората доставка е тази между лицата Б и В, която е с място на изпълнение на територията на лицето В. По нея задължен за

начисляването на ДДС е придобиващият като краен получател на стоките. За посредника придобиването на стоките се третира като вътреобщностно придобиване с място на изпълнение в държавата В, т.е. то е освободено от облагане с ДДС.

Прехвърлителят в тристранна операция издава фактура на посредника, в която той посочва идентификационния номер по ДДС на това лице.

Посредникът издава фактура, отговаряща на изискванията на чл. 114 от ЗДДС, в която записва, че е посредник в тристранна операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия. Той е длъжен да подаде в съответното поделение на НАП VIES декларация за съответния данъчен период.

Придобиващият в тристранната операция издава протокол по чл. 117 от ЗДДС във връзка със задължението си да начисли ДДС.

В случай че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2 от ППЗДДС (фактурата, издадена от прехвърлителя; фактурата, издадена от него до придобиващия; VIES декларация за периода, в която е посочена доставката; писменото потвърждение от придобиващия, че стоките са получени от него) до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл. 62, ал. 2 от Закона би станал изискуем, се счита, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на посредника и данъкът става изискуем от него. За целта последният издава протокол по чл. 117, ал. 2 от ЗДДС в 15-дневен срок от датата, на която данъкът е станал изискуем. Ако впоследствие посредникът се сдобие с горепосочените документи, той коригира резултата от сделката^{6,7}

⁶ Тодоров, Г., В. Георгиев и др., Счетоводство на предприятието. Варна: Стено, 2009, с. 114 – 115.

⁷ Георгиев, В. и кол. Счетоводство (учебник за студентите – магистри). Варна: Наука и икономика, 2014, с. 34 – 38.

При извършването на вътреобщностните доставки е възможно да възникнат някои проблеми, свързани с доказването им, като например:

- липса на реална доставка;
- липса на документална обосновааност;
- неправилно посочени реквизити;
- неправилно посочен ДДС номер на контрагент и др..

При извършването на емпиричното изследване за целите на настоящата разработка са събрани данни от „Дайс 55“, което е еднолично дружество с ограничена отговорност със седалище в град Варна. Дружеството е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност, като номерът му по ДДС е същият като ЕИК, но с добавен префикс BG пред кода. Управителят и едноличен собственик на капитала на дружеството е Цветомир Станимиров Стоев.

В предприятието работят петима души, заемащи следните длъжности: търговски директор; технически сътрудник; началник-склад; склададжия и шофьор. Дружеството разполага със собствена офис сграда, от която търговският директор и техническият сътрудник управляват дейността.

„Дайс 55“ ЕООД извършва търговия със замразен патешки дроб. Средно около 80 - 86 % от всички продажби на предприятието са от извършването на вътреобщностни доставки.

Клиентите на дружеството са предимно от Испания, Белгия, Франция и Великобритания.

Едва около 15 - 20 % от всички продажби се осъществяват с български клиенти, като на тях се продават основно фуражи.

Счетоводното отчитане на „Дайс 55“ ЕООД се извършва в счетоводна кантора. Използваният счетоводен софтуер е „Мега-софт“. При извършването на счетоводното отчитане, в предприятието се спазват принципите и изискванията, определени в Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти, както и

на вътрешните нормативни актове, които отразяват спецификата на дейността на предприятието.

В счетоводната дейност се прилагат принципите на текущо начисляване, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата. Към информацията, представена в годишния финансов отчет се прилагат изискванията за разбираемост, всеобхватност и достоверност. Спазват се принципите за вярно и честно представяне на информацията в годишния финансов отчет.

Дейностите на дружеството се класифицират като обичайни. Стоково-материалните запаси се класифицират в следните групи:

- материали;
- продукция;
- стоки;
- незавършено производство.

В себестойността на продукцията се включват разходите, пряко свързани с производството на продукция и системно начисляваните общопроизводствени разходи, които се разпределят на база броя на произведената продукция.

Материалите, продукцията и стоките се отписват по метода на среднопретеглена стойност. При придобиване материалите и стоките се оценяват по цена на придобиване. Ако е необходимо стоково-материалните запаси се преоценяват в края на годината.

Разходите в дружеството се отчитат в следните групи:

- Разходи за основна дейност;
- Разходи за придобиване на ДМА;
- Финансови разходи;
- Разходи за продажба.

Разходите за основна дейност са разпределени в осем синтетични сметки в зависимост от времето на получаване и залагане за огушване на патиците. Приходите в дружеството се отчитат в следните групи:

- Приходи от продажба на продукция;
- Приходи от продажба на стока;
- Финансови приходи;
- Други приходи.

Сметкопланът, който се използва в предприятието е базиран на вече отменения Примерен национален сметкоплан, който обаче все още обичайно се използва в предприятията. Единствената особеност на прилагания сметкоплан в

„Дайс 55“ ЕООД е, че в счетоводната кантора, където се извършва осчетоводяването са приели, че сметката за отчитане на начислените осигуровки ще бъде сметка 455.

При извършването на вътреобщностните доставки „Дайс 55“ ЕООД спазва законовите изисквания и следи за наличието на всички задължителни реквизити по документите, доказващи осъществяване-нето на вътреобщностните доставки. Предприятието прави справки във VIES за ДДС номера на клиента, както и за неговия адрес, за да предотврати възникването на неточности, които от своя страна биха довели до проблеми с Националната агенция за приходите.

„Дайс 55“ ЕООД издава фактура един ден след тръгването на транспорта, т.е. един ден след прехвърлянето на собствеността на стоката. Фактурите се съставят в съответствие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС, като се посочва данъчна ставка 0 процента.

Транспортният документ, с който най-често предприятието удостоверява транспортирането на стоките към клиентите е Международна товарителница за автомобилен превоз (CMR), тъй като транспортът се извършва чрез хладилни камиони. Освен име, адрес и държава на изпращача и получателя, както и количество и вид на стоката, други много важни реквизити на товарителницата са подписът и печатът на изпращача и най-вече на получателя. Чрез подписа и печата на последния се доказва, че стоката реално е доставена на клиента. Заедно с декларацията от клиента за

получени стоки, тези два документа са много важни за удостоверяването на реално извършената доставка. Поради тази причина от предприятието внимават за наличието на необходимите подписи и печати, както и за получаването на декларацията от клиента.

При извършването на вътреобщностни доставки се съставят следните статии:

- При издаване на фактурата се дебитира сметка 411 Вземания от клиенти и се кредитира сметка 701 Приходи от продажба на продукцията (когато патешкият дроб е произведен в предприятието) или се кредитира сметка 702 Приходи от продажба на стоки (когато патешкият дроб е закупен от по-малки производители, които не могат сами да реализират продукцията си и „Дайс 55“ ЕООД купува и препродава патешкия дроб).

- За отписването на продадения патешки дроб, когато е от собствено производство, се дебитира с/ка 701 Приходи от продажба на продукцията и се кредитира с/ка 303 Продукция. Когато се отписва закупен от друг производител и препродаден патешки дроб се дебитира с/ка 702 Приходи от продажба на стоки и се кредитира с/ка 304 Стоки.

- Всеки месец „Дайс 55“ ЕООД изготвя дневници за покупка и дневници за продажба. До 14-то число на месеца предприятието подава справка-декларация по Закона за данък върху добавената стойност (Чл.89, чл.125 ЗДДС), Интрастат- декларации по чл.11 от Закона за статистика на вътреобщностната търговия със стоки и VIES-декларация по чл.125 от Закона за данък върху добавената стойност.

- Поради факта, че предприятието извършва предимно вътреобщностни доставки и те са около 80 – 86 процента от всички негови продажби, ежемесечно дружеството има право да си възстанови данъка върху добавената стойност. За да се достигне до възстановяването обаче е необходимо да се извършат редица процедури и Националната агенция за приходите да извърши проверките, които са

в правомощията ѝ. За целта е необходимо първоначално „Дайс 55“ ЕООД да упомене желанието си за възстановяване на данъчен кредит в месечната си справка- декларация. След това Националната агенция за приходите извършва проверка, за целите на която е необходимо ежемесечното приключване на сметките от гр. 60 Разходи по икономически елементи след кредитирането им срещу дебитирането на сметка 611 Разходи за основна дейност. От своя страна тя се кредитира при дебитирането на сметка 303 Продукция, за да се формира себестойността на произведената продукция. След това се отписва вече продадената продукция чрез кредитирането на сметка 303 Продукция срещу дебитирането на сметка 701 Приходи от продажба на продукция. Необходимо е също така сметки 4531 Начислен данък върху добавената стойност за покупките и 4532 Начислен данък върху добавената стойност за продажбите да се приключат в сметка 4538 Данък върху добавената стойност за възстановяване.

- След заявяването на желание за възстановяване на данък върху добавената стойност от страна на „Дайс 55“ ЕООД, Националната агенция за приходите изпраща „искане за представяне на документи“. Освен общите изисквания, е възможно всеки данъчен инспектор да има и допълнителни изисквания за документите.

Документите, които се изискват ежемесечно са следните:

- оригинални документи (приходни и разходни) – всичко свързано с вътреобщностните доставки;
- счетоводни регистри на сметки (303 Продукция и 304 Стоки);
- разчети с клиенти;
- банкови извлечения;
- справки за осъществени вътреобщностни доставки;
- оборотни ведомости;
- справки за аванси;
- справки за оборотите за последните 12 месеца;
- писмени обяснения за дейността на фирмата;

- справки, свързани с данък за лично ползване (т.нар. „данък уикенд“) декларация относно ликвидните и изискуеми задължения към трети лица (съдебни задължения);

- протокол за опис на документите;
- евентуално пълномощно и др.

След завършването на проверката, ако дружеството няма други задължения, данъкът се възстановява по посочената от него банкова сметка.

Като заключение на настоящата разработка могат да се изведат следните изводи:

- както много други предприятия в България, така и „Дайс 55“ ЕООД също допринася за увеличаването на продажбите от страната към други страни-членки на Европейския съюз;

- държавите институции стимулират предприятията да продължават да търгуват в Европейския съюз, като освен липсата на мита и такси, се дава възможност за възстановяване на пълния данъчен кредит;

- за да не се злоупотребява с приспадането на данъчния кредит при вътреобщностните доставки, е необходимо Националната агенция за приходите да се увери в тяхната действителност;

- „Дайс 55“ ЕООД спазва изискванията на Закона за данък върху добавената стойност и релевантните нормативни актове на Европейския съюз във връзка с извършваните вътреобщностни продажби;

- дружеството внимава за наличието на необходимите реквизити по документите, както и за поддържането на пълния комплект от документи във връзка с вътреобщностните доставки (фактура за продажба, транспортен документ с подпис и печат от получателя и декларация от клиента за получените стоки);

- благодарение на изрядните документи, предприятието се възползва от възможността да възстанови данъка за покупките си, като по този начин може да го вложи отново в дейността си.

Отчитане на разходи и калкулиране на себестойност по примера на предприятие „Глобъл Груп“ ЕООД

*Росица Славчева Михайлова-Маринова
Икономически университет – Варна*

Осъществяването на стопанската дейност е свързано с определени разходи – намаляване на активи и увеличаване на пасиви. Отчитането на разходите за дейността е един от най – важните елементи на счетоводството. От пълната информация за разходите се обуславят показателите за ефективност на стопанската дейност на предприятието. В състава на разходите за дейността се включват всички онези разходи, които формират себестойността на продукта на труда, административните и финансовите разходи и др.

Един от най-важните аспекти на конкурентоспособността са разходите на бизнеса и тяхното ефективно управление - идентифициране, измерване, анализ и взимане на решения за контролираното и оптимизираното им използване за постигане на по голяма ефективност от стопанската дейност. Те са основна величина определяща себестойността на произведената продукция или оказаната услуга в предприятието.

В тази връзка **обект** на доклада са отчитането и класификацията на разходите и калкулирането на себестойността на услугите.

Предмет на изследването е процесът на осчетоводяване на разходите и формиране на себестойността на услугите в предприятие „Глобъл Груп“ ЕООД.

Целта е изследване на същността, класификацията и организацията на отчитане на разходите; изследване на възприетата методика за калкулиране на себестойността на услугите в предприятието. Проблематиката се разглежда през фокуса на националните счетоводни стандарти, т.к. те са избрани за счетоводна база от изслед-

ваното предприятие.

Конкретните **задачи** за постигане на целта на дипломната работа са:

- да се разгледат основни теоретични постановки свързани със счетоводното отчитане на разходите и калкулиране на себестойността.

- да се представи начина на организация на синтетично и аналитично отчитане на разходите за дейността, и особеностите при калкулиране на себестойността на услугите в „Глобъл Груп“ ЕООД.

Застъпена теза е, че правилното отчитане и управление на разходите е от първостепенно значение за постигане на желания финансов резултат и съответно рентабилност.

Теоретична основа на изследването са научни трудове, създаващи концептуалната основа на отчитането на разходите и калкулиране на себестойността, Закон за счетоводството, Национални счетоводни стандарти (НСС) и други нормативни актове, свързани с регулиране на счетоводството като цяло.

За **емпирична база** служат обобщените резултати от практиката на "Глобъл Груп" ЕООД, факти, публикувани в специализираната литература, информация от специализирани агенции, библиотечен ресурс, интернет.

1. Теоретични въпроси свързани с отчитането на разходите за дейността и калкулиране на себестойността

Касателство към разглежданата проблематика имат теоретичните концепции, свързани със:

- значение и характеристика на разходите за дейността;
- класификация на разходите и видове разходи, които имат влияние върху финансовото отчитане и калкулиране на себестойността;
- обобщаването на разходите с цел калкулиране на себестой-

ност и видове себестойност;

- изследване на понятието калкулация и елементите ѝ;
- системи, подходи и методи на калкулиране.

Вземат се в предвид мнения на различни автори, като се засъдържа тезата, че това са процеси, между които съществува взаимовръзка, но това не означава, че те са неделими и че протичат успоредни във времето. Именно поради това е възможно да се изготвя и извършва предварително калкулиране на разходите, без да бъде организирано тяхното фактическо отчитане, чрез планова и нормативна калкулация. Отчитането на разходите има характер на самостоятелен процес, който може да се организира без да се извършва калкулиране на себестойност. На последно място е важно да се спомине, че в цялостният процес на отчитане на разходите с цел калкулиране на фактическа себестойност, между изходните понятия има силна зависимост. От това произтича и нуждата, начинът на организиране отчитането на разходите да отговаря на метода за калкулиране на себестойност.

2.Практически аспекти за отчитане на разходите за дейността и калкулирането на себестойността на услугите в „Глобъл Груп „ ЕООД

Фирма „Глобъл Груп“ ЕООД е учредена през 2005г. Основни услуги, които извършат са: строително-изкопни работи; извозване на земни и скални маси; транспортиране на инертни материали; настилане и подравняване на терени; транспортиране на тежки и извънгабаритни товари до 60т.

На първо място в разработката се акцентира върху организацията на целия технологичен процес, отчитането на разходите по икономически елементи и за основна дейност.

Предприятие „Глобъл Груп“ ЕООД предлага услуги с оператор с тежка строителна механизация над 12т. Разходите за основна дейност се отчитат чрез сметка 611 Разходи за основна дейност, в прак-

тиката са известни като основните технологични разходи, които формират себестойността на услугите. На базата на проведеното изследване на отчетния процес в предприятието се установи един съществен недостатък, а именно: в дружеството няма създадена аналитичност към сметка 611 Разходи за основна дейност. Сметката се води само на синтетично ниво. Тя се приключва еднократно в края на отчетния период. Не се разграничават преките от непреките разходи и ръководството не получава необходимата му информация за себестойността на извършваните услуги, която да послужи като основа за ценообразуването и повишаването на ефективността от дейността на предприятието.

Аналитичното отчитане към тази сметка може да се организира съобразно информационните потребности на управлението на предприятието в следните разрези: по отделни транспортни средства, по отделни поръчки и на последно място по статии на калкулации.

Много важно значение при отчитането на разходите има тяхното групиране по статии на калкулация. В противоположност на икономическите елементи калкулационните статии на разходи отразяват влиянието на конкретните цели, условия и място на извършване на разходите. Тази класификация дава възможност да се изясни съставът и степента на влияние на различните фактори върху равнището на разходите.

Основните технологични разходи, които могат да се обособят в „Глобъл Груп“ ЕООД се подразделят на две групи:

→ преки технологични разходи – основни (преки) материали, горива, преки трудови възнаграждения, осигуровки и надбавки към тези преки заплати, разходи които могат да бъдат отчетени непосредствено (пряко) за оказването на дадена услуга – квартирни, дневни и други.

→ непреки технологични разходи – ремонт и поддръжка на тежкотоварните автомобили и багери, задължителни прегледи и

Гражданска отговорност, наем, електроенергия, вода, амортизации, автомобилни гуми, спомагателни и смазочни материали, резервни части, мобилни, куриерски и други услуги, които не са свързани с предоставените услуги; част от разходите за външни услуги и други разходи, които са извършени при нормални производствени условия – непреки трудови възнаграждения и полагащите се социални осигуровки и надбавки.

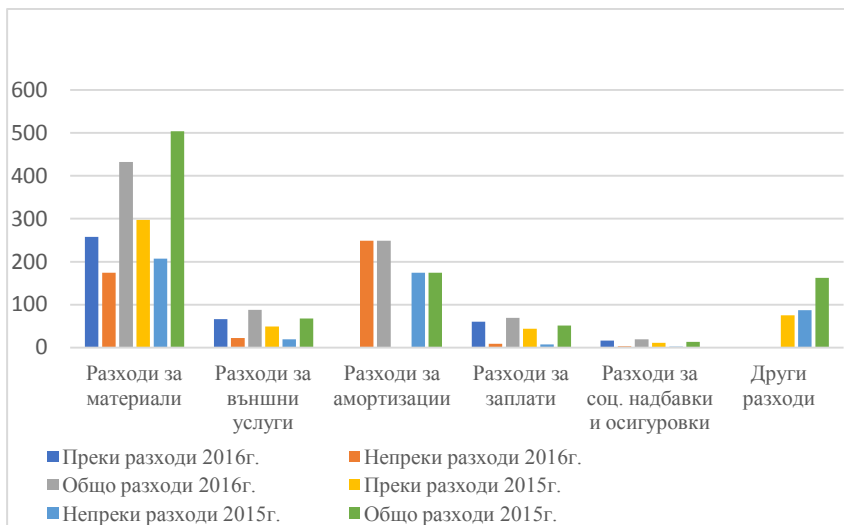
От отчета за приходите и разходите и на база на несчетоводна вътрешна документация на предприятието могат да се обобщят следните преки и непреки разходи за 2015 г. и 2016 г.

Таблица 1

Преки и непреки разходи в „Глобъл Груп“ ЕООД /2015-2016г./ хил.лв.

	Преки разходи 2016 г.	Непреки разходи 2016 г.	Общо разходи 2016 г.	Преки разходи 2015 г.	Непреки разходи 2015 г.	Общо разходи 2015 г.
Разходи за материали	258	174	432	297	207	504
Разходи за външни услуги	66	22	88	49	19	68
Разходи за амортизации	0	249	249	0	174	174
Разходи за заплати	60	9	69	44	7	51
Разходи за соц. надбавки и осигуровки	16	3	19	11	2	13
Други разходи				75	87	162
Общо	400	457	857	476	496	972

От таблица 1 може да се проследи, че сумата на непреките разходи е много голям – 53,30% от общите разходи за 2016г. и 51% за 2015г. Съотношението на разходите по икономически елементи може да бъде по-ясно разграничено във фигура 3.



Фигура 1.Графика на разходите по икономически елементи в „Глобъл Груп“ ЕООД 2015-2016 г.

Към настоящия момент организацията на отчетността е такава, че липсва аналитичност на сметка 611 Разходи за основната дейност. Това не позволява да се определят производствените и общопроизводствените разходи за отделните поръчки и като резултат да се калкулира себестойността на отделните видове услуги.

Аналитичното отчитане на тази сметка може да се организира в следните разделения:

- вида на направения разход- пряк или непряк
- вид на услугата
- статии на калкулация

В предприятието, за да може надеждно да се изчисли себестойността на дадена поръчка, към сметка 611 е необходимо създаването на две подсметки - сметка 6111 Преки технологични разходи – тук се отчитат разходите свързани с дадена поръчка и сметка 6112 Непреки технологични разходи – разходи, които не се отнасят до нито една поръчка и трябва да се разпределят на утвърдена база от ръководителя, към тях да бъде създадено аналитично отчитане

на разходите по статии на калкулация.

В предприятие „Глобъл Груп“ ЕООД е препоръчително да се обособят следните статии на калкулация:

- Горива и смазочни материали ;
- Суровини и материали ;
- Командировъчни разходи ;
- Разходи за поддръжка на автомобилите ;
- Резервни части и консумативи ;
- Разходи за външни услуги ;
- Разходи за амортизация ;
- Разходи за възнаграждения ;
- Разходи за осигуровки ;
- Други основни разходи .

Извършените и отчетени разходи по икономически елементи, които се отнасят до определена поръчка, се отнасят по дебита на сметка 6111 Преки технологични разходи, а извършените и отчетени разходи по икономически елементи, които не се отнасят до определена поръчка, се отнасят по дебита на сметка 6112 Непреки технологични разходи.

За счетоводното отразяване на полагащата се част от непреките постоянни и променливи технологични разходи към преките, като база за разпределение може да се използва утвърдени в началото на годината от ръководителя на предприятието годишни машиносмени за всички транспортни средства в автопарка или:

Изключително важно за транспортната дейност е изчисляването на себестойността на транспортната услуга, която се определя от разходите за горива, резервни части, труд и осигуровки на персонала, зает в предоставянето на услугата, и съответната част общопроизводствените (непреките) разходи, т.е има се предвид производствена себестойност. В себестойността на предоставените услуги не се включват трудът и другите разходи, свързани с общия административен персонал, финансовите и извънредните разходи. Те се от-

читат като текущи в периода, в който са направени. В предприятие „Глобъл Груп“ ЕООД е подходящо да се използва попоръчковия метод на калкулиране, разходите, пряко свързани с предоставените услуги, да се отчитат по статии на калкулацията за всяка поръчка. Този метод за калкулиране на разходите в предприятието е уместен да се използва, тъй като дружеството осъществява само транспортни услуги и се отчита по номер на договора. Подходящо е начисляването на непреките технологични разходи да се разпределят на база машиносмени, които се утвърждават в началото на всяка година с решение на управителя на фирмата, спрямо данни от миналата година на сметките от група 60. Себестойността на услугата да се установява сумарно по статии на калкулация. За целите на отчитането на разходите се открива отчетно-калкулационна карта, в която се вписва поредният номер на поръчката. В тези карти технологичните разходи се регистрират по елементи на разходите и по услуги.

За илюстрация на предлагания подход за организация на отчетността на разходите и калкулиране на себестойността може да се разгледа следния пример от практиката на предприятието:

На 12 септември 2016г. е сключен договор с „Бараж Груп“ ЕООД, обект ЛИДЛ – гр. Балчик, за транспортни услуги и услуги с механизация за срок от 03.10.16г. до 30.11.16г. Издадена е фактура на клиента на стойност 239 914,94 лв. Във връзка с поетата поръчка са командировани 8 работника, от които 7 са шофьори на тежкотоварни автомобили над 12 т. и 1 машинист на багер. Работните дни на служителите са както следва – за м. октомври 21 дни, за м. ноември 22 дни, общо 43 работни дни, което прави 344 машиносмени (43 дни * 7 автомобила над 12 т. + 43 дни по 1 багер). Направени са следните разходи:

Преки материални разходи:

→ Гориво за 7 товарни автомобила над 12т. – 28 000л. * 1,45 лв. = 40 600 лв.

→ Гориво за 1 багер – 300 * 1,45 лв. = 435 лв.

Преки трудови разходи:

→ Трудови възнаграждения на служители извършващи услугата 8 лица – по ведомост за заплати за месец октомври и месец ноември изплатена сума от – 7 532,96 лв.

→ Осигуровки и надбавки на служители извършващи услугата – 2 146,90 лв.

Други преки разходи

→ Дневни – 8 работника * 43 дни = 344 дни * 20 лв. = 6 880 лв.

→ Квартирни – 8 работника * 43 дни = 344 дни * 30 лв. = 10 320 лв.

→ Пътни – 8 работника * 15 пъти в посока * 25 лв. в посока = 3 000 лв.

Общо преки разходи: 70 914,86 лв.

Непреки технологични разходи

Разпределението на тези разходи в „Глобъл Груп“ ЕООД може да е на планирани работни дни за съответната година със средна заетост на товарните машини и багери. За 2016г. са определени 2 016 машиносмени (252 работни дни за годината по 7 автомобила и 1 багер, средна заетост на ден, по данни от миналата година). За 2015 г са направени общо непреки разходи 496 хил.лв., разделено на планираните машиносмени се получават по 246 лв/ден.

Извършената поръчка се състои от 344 машиносмени * 246 лв. на ден непреки разходи – 84 624лв.

Общо непреки разходи: 84 624 лв.

Общо разходи: 155 538,86 лв.

Общо приходи: 239 914,94 лв.

Печалба от конкретната поръчка: 84 376,08 лв.

ОТЧЕТО – КАЛКУЛАЦИОННА КАРТА				
Поръчка №: X			Име на обект: Лидл Балчик	
Дата на започване:03.10.2016г.				
Дата на завършване:30.11.2016г.				
Преки материални разходи				
Наименование	Единична цена	Количество	Сума	Всичко
Гориво 12т	1,45 лв.	28 000	40 600	
Гориво багер	1,45 лв.	300	435	
Преки трудови разходи				
8 лица заплати			7 532,96	
8 лица осиг.			2 146,90	
Други преки разходи				
Дневни			6 880	
Квартирни			10 320	
Пътни			3 000	
Преки технологични разходи				70 914,86 лв.
Непреки разходи (планови)				
Машиносмени	344 бр.	246лв./ден	84 624	
Непреки технологични разходи				84 624 лв.
Себестойност на услугата				115 538,86 лв.
Приход от услугата				239 914,94 лв.
Брутен доход				84 376,08 лв.
Преизчисления към 31,12,2016г.				
<i>Непреки технологични разходи (план)- 344 машиносмени*246 лв./ден</i>				84 624 лв.
<i>Непреки технологични разходи (фактически)- 344*210 лв./ден</i>				72 240 лв.
Разлика между фактически и планирани непреки разходи				12 384 лв.
Брутен доход след преизчисления				96 760,08 лв.

В края на всеки отчетен период се изготвя справка за факти-

чески извършените непреки разходи за изминалата година. За 2016г. са направени общо 457 хил. лв. непреки разходи, разделени на фактически изработените машиносмени – 2172, се получава 210 лв./ден за машиносмяна. Сравнено с планираните се получава разлика от 36 лв./ден за машиносмяна. Получения резултат показва едно много добро планиране от страна на ръководството и добавяне на печалба към поръчката още 12 384 лв.(344 машиносмени * 36 лв./ден).

3.Изводи и заключения

От всичко казано до тук може да обобщим в няколко точки главните особености на калкулирането на себестойността на услугата в разгледаното предприятие:

➤ осъществяване на дейността на основата на сключени договори, при което се формира една офертна цена, включваща предполагаемите разходи за извършване на съответната услуга;

➤ препоръка за прилагането на попоръчков метод за калкулиране на услугата, чрез създаване на аналитичност към сметка 611 Разходи за основна дейност;

➤ използване на системата технологична себестойност, която се формира от преките разходи за услугата и плановете непреки разходи;

➤ определяне на преки материални и преки трудови разходи за поръчката;

➤ установяване на непреките разходи на база на нормативно определени машиносмени;

➤ изчисляване на фактическата себестойност на отделните поръчки на основата на отчетната информация в края на отчетната календарна година;

➤ установяване на отклоненията между фактическата и плановата себестойност, откриване на причините и вземане на мерки за отстраняването им.

Въз основа на разгледаните въпроси можем да формулираме няколко извода. Като слаби страни в организацията на отчитането на производствените разходи и калкулирането себестойността на продукцията в “Глобъл Груп“ ЕООД могат да се посочат следните:

- Отчитането и калкулирането в предприятието не е организирано по отделни поръчки и статии на калкулация, което е една слабост в счетоводството на разгледаното предприятие.

- Прилагането на поръчковия метод предполага приключването на сметките да се извършва след завършване на всяка една поръчка, а не в края на месеца или на отчетния период, както е в останалите случаи. Това също затруднява счетоводния персонал, тъй като им се налага непрекъснато да следят движението на стоково-материалните запаси по отделни поръчки и същевременно да представят навреме необходимата информация за вземането на важни управленски решения. Към отговорностите на счетоводителите в предприятието също се включва и постоянното съпоставяне на фактически извършваните разходи с планирано определените за всяка една поръчка и отразяване на евентуалните отклонения. Тук се откроява може би най-големият недостатък, тъй като тази изключително съществена информация не се получава навреме, поради което и не могат да се предприемат необходимите мерки за коригиране на отклоненията. А тези отклонения в условията на предварително договаряне на офертната цена с клиентите се отразяват директно като загуба за предприятието.

- На настоящия етап непреките разходи в предприятието се определят на основата на отчетни данни от минал период. А както е известно в съвременните условия на пазарна икономика всичко се променя толкова бързо, че дори данните от предходния месец могат да се окажат недостоверни. Ето защо е препоръчително тези разходи да се определят поотделно за всеки икономически елемент, като за целта се изработват стандарти чрез използването на различни формули и статистико-математически методи. Естествено преди да

се вземе едно такова решение е необходимо да се прецени дали извършените разходи за разработване на една такава система за калкулиране ще се оправдаят.

Размерът на разходите за предприятието е от изключително важно значение, тъй като от тях зависи финансовият резултат в края на отчетния период. Поради тази причина разходите са един от основните отчетни обекти във всяко предприятие. Тяхното познаване, изследване и планиране е от съществено значение за постигане на поставените пред предприятието цели. А чрез калкулирането се извършва обобщаване, пресмятане и разграничаване на разходите в отделното предприятие с цел да се определи размера на разходите по доставката, себестойността на произведеното количество продукция, на реализираната продукция и оказаните услуги.

Счетоводни аспекти, данъчно третиране и правно регулиране на придобиването на състезателни права върху футболисти

Нана Бакърджиева
Икономически Университет – Варна

Актуална и интересна е темата за придобиването на права върху футболистите не само от счетоводна, но и от данъчна гледна точка. В практиката има редица въпроси, множество проблеми и неясноти в тази област. Самият момент на придобиване на състезателни права чрез трансфер е особено интересен и от правна гледна точка. Трансферите на футболисти винаги са били характерна особеност на футболната индустрия и основен източник на финансови средства за футболните клубове. Целта на настоящата разработка е да се разгледат някои от най-често срещаните в областта проблеми. Задачи на изследването са:

1. Да се представи правната характеристика и данъчната регламентация относно този вид сделки.
2. Да се представят счетоводните аспекти и проблеми при отчитането на състезателни права.
3. Да се разгледат разпоредбите относно прилагането на национални и международни счетоводни стандарти.
4. Да се направи обзор на факторите, влияещи върху трансфера на състезателни права и практическо изследване по разглежданата проблематика.

Обект на настоящата тема са състезателните права върху футболисти, а предмет-проблемите, свързани с тяхното придобиване в счетоводен, данъчен и правен аспект.

Футбълът е един от най-харесваните и гледани спортове. През годините израсна като мощен социален феномен, обединяващ милиарди хора по целия свят.

В последните няколко десетилетия заедно със социалните му измерения, глобализацията превърна футбола от атрактивен спорт в мощна икономическа система, през която преминават невъобразими по своя размер суми. В основата ѝ стои трансферът на професионални състезатели, представляващ една от основните дейности на футболните клубове.

В българското законодателство се появява казус относно същността на самата сделка: дали тя представлява сделка със стока или прехвърляне на нематериални права.

Решението на казуса относно трансферните сделки изисква специално тълкуване. Състав на Върховния административен съд (ВАС) в свое решение от 03.02.2006 г., определя същността на сделката „трансфер на спортисти“ като сделка за прехвърляне на нематериални права, каквито са състезателните. ВАС е трябвало да определи предмета съгласно действащото тогава данъчно законодателство или като продажба на стока, или като предоставяне на услуга. Съвсем естествено се произнася в полза на последното, тъй като футболистите не са стока и състезателните им права не представляват право на собственост или друго вещно право върху стока. Според ВАС по същество услугата представлява "осигуряване на персонал", независимо дали между клуба и футболиста ще възникнат трудовоправни, гражданскоправни отношения или ще последва незабавно последваща доставка на услуга със същия предмет към друг футболен клуб.¹

Предмет на договора за трансфер на футболист са **състезателните права** на играча, както и **трансферните права**, които принадлежат на отбора, с който той има действащ сключен договор. Особеността на договора е, че състезателните и трансферните права са предмет на договора винаги заедно и по никакъв начин не биха могли да бъдат разделени.²

¹ Решение на ВАС номер 1282 от 03.02.2006 г., адм.дело номер 7270/2005 г.

² Млъчков, Б., <http://gramada.org>

Според гореспоменатата нормативна база и правна регламентация може да се направи изводът, че резултатът от придобиването на футболист може да се определи в счетоводен аспект като дълготраен нематериален актив.

За този вид активи националният счетоводен стандарт 38 дава следното определение „установими нефинансови ресурси, придобити и контролирани от предприятието, които:

1. Няма физическа субстанция, въпреки че:
 - Могат да се съдържат във физическа субстанция, или
 - Носителят им може да има физическа субстанция ;
2. Са със съществено значение при употребата им ;
3. От използването им се очаква икономическа изгода.“³

От цитираните разпоредби, съгласно НСС 38, логично могат да се направят следните няколко извода.:

1. Закупуването на футболист, чрез трансфер следва счетоводно да се отчита като придобиване на право и да се класифицира като дълготраен нематериален актив.

2. Придобиването на право, определено като дълготраен нематериален актив, няма физическа субстанция, въпреки че носителят на правото (в разглежданата тема- футболистът) има физическа форма.

3. След придобиването на нематериалния актив във футболния клуб се очаква бъдеща икономическа изгода.

Възниква въпросът как първоначално да се оценят придобитите съсезателни права. Според НСС 38 първоначална оценка на външно създадените нематериални активи се извършва по цена на придобиване, която включва покупната цена (включително мита и невъзстановими данъци) и всички преки разходи за подготовка на актива за използването му по предназначение. В МСС 38 е представена същата регламентация относно първоначално оценяване на външно придобит нематериален актив. Цената на придобиване в разглеждания случай

³ НСС 38 - „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр.30 от 7 Април 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 26 Октомври 2007г.

представява трансферната цена. При сключване на договор за трансфер цената се пределя свободно между страните. Влияние върху определяне на трансферната цена могат да имат редица фактори, които предимно са свързани с качествените характеристики на футболиста. В стандарта е посочено, че към цената на придобиване могат да се добавят и всички преки разходи за подготовка на актива за използването му по предназначение. В конкретния случай такива разходи могат да бъдат агентските комисионни за привличане на съответните футболисти както и други видове разходи стига да са свързани с осъществяването на трансферната сделка и да бъдат документално обосновани.

След първоначалното придобиване на състезателни права, интересен е и момента, свързан с последващото оценяване на този вид активи. Според МСС 38 може да се избира между следните два модела:

1. Модела на цената на придобиване-след първоначалното признаване на нематериален актив той трябва да се отчита по неговата цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.

2. Модела на преоценената стойност- ако нематериален актив е отчетен чрез използването на модела на преоценената стойност, всички останали активи в тази група също трябва да бъдат отчетени чрез използването на същия модел, освен ако не съществува активен пазар за тези активи.⁴

В МСС 38 е дадено определение за активен пазар като е казано, че това е пазар, в който съществуват всички от следните условия:

1. Обектите търгувани на пазара са еднородни;
2. Във всеки един момент могат да бъдат намерени желаещи купувачи и продавачи ;

⁴ МСС 38 – „Нематериални активи“, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) 1126/2008. – Официален вестник на Европейския съюз L320 от 29.11.2008 г. ;

3. Цените са обществено достояние;⁵

Относно първото изискване свързано с еднородния характер на обектите, в никакъв случай не може да се твърди, че състезателните права за всеки един спортист са с еднороден характер. Състезателните права са строго индивидуални и са неразривно свързани със спортиста. От тази гледна точка всеки един спортист има собствени качества, които не могат да бъдат аналогични с тези на друг.

Във връзка с второто изискване на МСС 38 за дейността на футболистите има строго определени трансферни периоди, в които състезателните им права могат да са обект на трансферни сделки. Този тип сделки се осъществяват само и единствено в трансферните прозорци и не може да се изпълни изискването, според МСС 38 да бъдат намерени във всеки един момент желаещи купувачи и продавачи. В статията си „Счетоводни аспекти на придобиването на състезателни права върху футболисти в резултат на бизнес комбинации“ Атанас Атанасов и Румяна Маринова посочват, че има достатъчно примери за състезатели, които определено не представляват трансферна цел за клубовете, поради което за тях не може да се покрие изискването „да може във всеки един момент могат да бъдат намерени желаещи купувачи и продавачи“.⁶

Поради засиления общесвен интерес към футбола като спорт и особено осъществяването на трансферни сделки в големи футболни клубове, а също и на известни футболисти, може да се приеме, че цените са обществено достояние, каквото е последното определение за активен пазар в МСС 38.

Като извод в статията си Атанасов и Маринова посочват, че прилагането на справедливата цена на активен пазар по отношение на оценката на придобитите състезателни права в бизнескомбинация е изключително трудно и би имало твърде субективен харак-

⁵ Пак там.

⁶ Атанасов, Маринова, „Счетоводни аспекти на придобиването на права върху футболисти в резултат на бизнес комбинации“, януари 2011;

тер.⁷ Считаме, че подобна теза е правилна и оценка по модела преоценена стойност е трудно установима, понеже няма как да бъдат сбъднати едновременно всички определения за активен пазар, посочени в стандарта. Препоръчваме дружествата, които прилагат международните счетоводни стандарти да използват модела на цена на придобиване.

НСС регламентира същите два подхода за последваща оценка след придобиването като ги дефинира като препоръчителен подход за метода на цената на придобиване и допустим за метода на преоценената стойност.

В разглеждания случай подходящ е допустимият подход според НСС като при него след първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по цена на придобиване (себестойност), намалена с натрупаната амортизация и евентуални натрупани загуби от обезценка. Състезателните права се амортизират според срока, за който дружеството притежава правата върху футболистите. Този срок за всеки отделен футболист може да бъде различен в зависимост от срока посочен в договора за трансфер. Дружеството само избира метод на амортизация, който също трябва да бъде упоменат предварително в изготвената счетоводна политика.

След като в решението на ВАС е уточнено, че трансферът на спортист от един спортен клуб към друг е доставка на услуга с предмет „осигуряване на персонал” по смисъла на ЗДДС, следва да се прецени дали облагаема доставка ли е или освободена от данък, респективно - следва ли да се начисли ДДС. В указанието на НАП №24-00-16/31.07.2008 г. се разглеждат няколко основни момента относно облагането с ДДС в разглеждания пример:

1. Когато местен клуб трансферира състезател към клуб от друга държава, то мястото по изпълнение на доставката е извън територията на страната и за местния клуб в качеството му на доставчик на основание чл.25., ал.6, т.2 от ЗДДС възниква основание за осво-

⁷ Пак там.

бождаване от начисляване на данък.

2.Когато местен клуб трансферира футболист към местен клуб,мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната.Тъй като доставките с предмет „осигуряване на персонал“ не са сред изрично изброените като освободени доставки в глава четвърта на ЗДДС,то следва,че същата е облагаема и на основание чл.25,ал.6 т.1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем и за регистрираното по ЗДДС лице възниква задължение да го начисли.

3.При положение,че местен клуб е получател на услуга по трансфер на състезател от чуждестранен доставчик,който не е установен на територията на страната и не е регистрирано по ЗДДС лице,местният клуб (независимо от това дали е регистриран за целите на ЗДДС) се явява лицето платец на данъка в качеството му на получател на услуга съгласно чл.21,ал.3 от ЗДДС. Основание за това е разпоредбата на чл.82,ал.2,т.2 от ЗДДС.

Указанието на НАП от една страна е добре изготвено и доста подробно разглежда различните случаи по осъществяване на трансферни сделки.От друга страна създава и доста поводи за дискусии относно облагането с ДДС.

Снежанка Колева,член на финансово-трансферната комисия към БФС и финансов директор на ПФЛ, която участва в изготвянето на промените в законите,изказва своята теза пред в.Капитал през септември 2003г.,че клубовете няма как да използват данъчния кредит,който им се полага заради платения при вноса ДДС,което осъществява трансферите и по-точно вноса на играчи.⁸ Смятаме,че тезата на г-жа Колева е правилна и това положение прави неизгодно за футболните клубове в България регистрирането им по ДДС.

Занапред,от комисията за изготвяне на промените в законите,се предлага трансферът на футболисти извън страната да се приема за

⁴⁹ http://www.capital.bg/politika_i_ikonomika/sport/2003/09/06/222898_profesionalniiat_futbol_se_nasochva_kum_sdelki_sus/

износ (т.е. да се облага с нулева ставка по ДДС,което дава възможност да се приспада данъчният кредит).Така направеното предложение ще направи позицията на дружествата по-изгодна и може би ще доведе до регистрацията по ДДС на повечето от тях.В случая,направеното предложение улеснява акционерните дружества в сферата на футбола,но трябва да се прецени дали то защитава и интересите на НАП и дали подобна позиция е правилна.

Конкретен пример ще разгледа как български футболен клуб отчита сделките по трансфер на футболни играчи.

Дружеството е регистрирано в гр.Бурфас на 06 юли 2005г. с решение №1289 на Бургаски окръжен съд (БОС) като професионален футболен клуб.Адресът на регистрацията е: гр.Бургас; жк „Лазур“, спортен комплекс Лазур.Акционери в дружеството са Петрол Холдинг АД и Община Бургас.

Основната дейност на дружеството е свързана с ръководенето на професионален футболен отбор,участието му в републикански първенства,създаване на детско-юношеска школа и осъществяване на подготовка на деца и юноши за професионални състезатели по футбол,администрация на футболни състезания,трансфер на състезатели в страната и чужбина, преотстъпване на футболисти.

С оглед на нормативната база ще се разгледа пример за придобиване на трансферни права от ПСФК Черноморец Бургас АД и в последствие тяхното прехвърляне към друг футболен клуб.

ПСФК Черноморец Бургас АД закупува правата върху футболиста Мишел Платини.Преди осъществяване на трансфера спортистът е играл за футболен клуб Арагуаина в Бразилия.Стойността на договора за трансфер е 98 000 лв.,към която не е включено ДДС. Трансферната сума е окончателна и към нея са включени разходите за агентски комисионни за привличане на съответния футболист.

Разглеждайки сделката като доставка на услуга,ПСФК Черноморец Бургас АД се явява клиент,а доставчик е ФК Арагуаина в Бразилия. На база нормативната регламентация, разглеждайки сделката от страна на ПСФК Черноморец Бургас АД, местният клуб (независимо

от това дали е регистриран за целите на ЗДДС) се явява лицето пла-тец на данъка в качеството му на получател на услуга съгласно чл.21,ал.3 от ЗДДС.В този случай възниква данъчно съби-тие,сделката е облагаема и лицето получател на услугата,трябва да начисли ДДС.Основание за това е разпоредбата на чл.82,ал.2,т.2 от ЗДДС.

Записването в счетоводството на Бургаския футболен клуб из-глежда по следния начин:

Дт сметка 213 – Състезателни права 98 000 лв.

Аналитична сметка:права върху Мишел Платини

Дт сметка 4531-Начислен данък за покупките 19 600 лв.

Кт сметка 401-Доставчици

Аналитична 401.15-ФК Арагуаина Бразилия 117 600 лв.

В последствие съгласно възприетата счетоводна политика от дружеството, следва на новопридобитите състезателни права да се начислява амортизация,използвайки линеен метод,като за база е оп-ределена продължителността на договора за трансфер.Амортизация започва да се начислява от месеца,следващ месеца на въвеждане на нематериалния актив в експлоатация.В дружеството се съставя следната счетоводна статия:

Дт сметка 603-Разходи за амортизация

Кт сметка 242-Амортизация на дълготрайни нематериални активи

Аналитична-Състезателни права

Често срещан проблем е неправилното отчитане на изплатени-те трансферни суми за придобиване на нематериален актив като разход.В случаите,когато дружествата са отчели платените суми за състезателни права като разход,а е следвало да бъде заведен данъ-чен дълготраен нематериален актив,отчетения разход не се призна-ва за данъчни цели на основание чл.67 от ЗКПО и следва да се отне-се в увеличение на счетоводния финансов резултат.Едновременно с

това следва да бъдат признати годишни данъчни амортизации на основание чл.75,ал.4 във връзка с чл.81 от ЗКПО.

След една година се осъществява трансферен договор между ПСФК Черноморец Бургас АД и ПФК ЦСКА (София) за прехвърляне на състезателните права на футболиста Мишел Платини.Цялата сума по договора за трансфер е на стойност 998 000 лева.

Съгласно нормативната база и двата футболни отбора са регистрирани на територията на Република България и не са освободени от ДДС.В датата на сключване на договора възниква данъчно събитие и възниква данъчно задължение.В счетоводството на ПСФК Черноморец Бургас АД следва да се състави следното счетоводно записване:

Дт сметка 411.1-Вземания по трансфери на играчи	1 197 600лв.
Аналитична ПФК ЦСКА (София)	
Кт сметка 703- Приходи от продажба на услуги	998 000лв.
Аналитична 703.1-Приходи от продажба на състезателни права	
703.1.7 - права върху: Мишел Платини	
Кт сметка 4532 - Начислен ДДС върху продажбите	199 600 лв.

Дружеството отписва начислената до момента амортизация на актива по следния начин:

Дт сметка 242- Амортизация на дълготрайни нематериални активи	
Аналитична- Амортизация на състезателни права	
Кт сметка 213 – Състезателни права	
Аналитична сметка:права върху Мишел Платини	

Отписва и остатъкът по сметката за състезателни права:
Дт сметка 703- Приходи от продажба на услуги

Аналитична 703.1 - Приходи от продажба на състезателни права
703.1.7- права върху: Мишел Платини
Кт сметка 213 – Състезателни права
Аналитична сметка:права върху Мишел Платини

Според уговорената сума на договора,начислената до момента амортизация и отписването на остатъка от нематериалния актив,дружеството реализира печалба,която отнася по следния начин:

Дт сметка 703-Приходи от продажба на услуги
Аналитична 703.1-Приходи от продажба на състезателни права
703.1.7-права върху Мишел Платини
Кт сметка 123-Печалби и загуби от текущата година

Съгласно договора е уточнено плащане към ПФК Черноморец Бургас АД на три вноски,различни по размер,които да постъпват в определени от двата клуба,съгласно договор,срокове.

Длъжникът прави първата вноска в уговорения срок.За заплащането е съставено следното записване:

Дт сметка 503-Разплащателна сметка в лева (с цялата сума на 1та вноска)

Кт сметка 411.1-Вземания от клиенти по трансфери на играчи
Аналитична ПФК ЦСКА (София)

Аналогично се съставят и записванията за останалите вноски.

В обобщение на практическото и торитичното изложение могат да се направят следните изводи:

1.От юридическа гледна точка най-правилно е решението за определяне като сделка с предоставяне на услуга,чиито предмет е „осигуряване на персонал“.В българското законодателство все още се наблюдават някои пропуски,относно притежателя на състезател-

ните права. Считаме, че в настоящата тема се предложиха достатъчно доводи за елиминирането на подобни недостатъци.

2. Като обект на счетоводството следва състезателните права да се разглеждат като дълготраен нематериален актив. Подходящо е да се създаде специална сметка с наименование „Състезателни права“, която да е отделна от останалите сметки, отчитащи нематериални активи. Към нея е подходящо да се организира аналитична отчетност като същата може да бъде според вида на спорта, според името на спортиста или според периода, за който е придобито правото, в зависимост от необходимостта на дружеството.

3. Оценяването при първоначално придобиване на състезателни права следва да се извършва съгласно разпоредбите на НСС 38 и МСС 38. Като метод за оценяване следва да се използва цената на придобиване, която включва покупната цена (включително мита и невъзстановими данъци) и всички преки разходи за подготовка на актива за използването му по предназначение.

4. Практическото изследване показва как се осчетоводяват и облагат с ДДС, съгласно разпоредбите на НАП, сделките по придобиване и продажба на състезателни права. Разгледаха се и обекти на счетоводството, които са характерни за този вид дейност. Показаха се някои от записванията в счетоводството както специфични за дружеството.

5. Спецификата на отчетния обект изисква контролните органи да се насочат към проверки за правилното отчитане и определяне на обекта в счетоводството, облагането на доставката с ДДС и коректното осчетоводяване на последващите разходи за заплати и осигуровки свързани с обекта.

Футболът като спорт е завладяваща игра, предизвикваща силен обществен интерес, но футболът като система, генерираща огромни парични потоци, предизвиква интерес, дори във хора, които не го харесват. Твърдението, че парите носят щастие, може да се използва и за футбола. Години наред играта доставя несравнимо удоволствие на милиони хора по света, но в наши дни футбола не носи само щастие, футбола носи и пари.

Организация и структура на работната заплата и отчитане на разчетите с персонала - по примера на предприятието „Х“ ООД - гр. Варна

*Женета Денкова Рачева
Икономически Университет – Варна*

Въведение

Разчетните взаимоотношения с персонала са част от най – важните в цялостния процес на функциониране на едно предприятие. В този контекст може да се твърди, че разгледаната тема е особено актуална и значима в условията на пазарно стопанство и силно динамична конюнктурна среда. Дейността по полагане на труд от работниците и служителите, възникналите права и задължения по трудови правоотношения, както и всички останали организационни аспекти на разчетите с носителите на работната сила, са изрично регламентирани в множество законови и подзаконови нормативни актове. Поради тази причина в стопанската практика се допускат множество нарушения и непрецизни подходи при тяхното счетоводно отразяване с цел да се облагодетелстват определен кръг от лица, чиито интереси са подвластни на незаконосъобразни действия. Създава се също реалната възможност за „проява на творчество“ при счетоводното отчитане на вземанията и задълженията по повод осъществяването на трудовата дейност. Поради тази причина проблематиката относно счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с персонала предизвиква множество дискусии и коментари в общественения социално – икономически живот в България.

Предметът на изследване на разработката включва разглеждане на основните теоретични постановки и практически аспекти на

въпроса. Изяснява се същността и значението на ключовата терминология, конкретизират се и се анализират факторите, оказващи влияние върху формирането на работната заплата. Основните въпроси, които са включени в научния текст, се отнасят също и до елементите на цената на работната сила. От гледна точка на практическата част на изложението се представят фундаменталните счетоводни записвания при отчитането на този вид разчет от гледна точка на: начисляването и последващото изплащане на дължимите суми за работни заплати; съответстващите им задължителни и доброволни отчисления за сметка на двете страни по трудовото правоотношение; изплащането на трудовите възнаграждения. В допълнение е отделено внимание на компенсируемите отпуски, както и на т.нар. актюерски операции и изготвените от специализираните в областта лица актюерски доклади. Последният предмет на изследване е нормативно регламентиран в Счетоводен стандарт №19, респективно в Международен счетоводен стандарт №19.

Обект на изследване в научния проект е предприятието „Х“ ООД, позовавайки се на организацията, реда и начина на отчитане на разчетните взаимоотношения с персонала. Избраното стопанско предприятие е с дългогодишна история на съществуване. То упражнява своята дейност в областта на търговията на едро. Занимава се основно с внос, предлагайки широк асортимент от стоки за дома и градината. Организацията функционира не само на националните пазари, тя се е утвърдила като един от основните бизнес лидери и в международен план, за което допринасят годините на усилен труд, постоянство и стремеж към усъвършенстване на предмета на дейност, с цел постигане на висока степен на удовлетвореност сред клиентите.

Целта, която се поставя с разработването на научния труд, е да се изследват практико – приложните аспекти на отчитане на взаимоотношенията с персонала, изхождайки от прилаганата счетоводна политика в тази област, както и създадените вътрешни актове в предприятието. Изложението се отнася до възникналите вземания и

задължения на основните участници в трудовия процес. В допълнение се акцентира върху счетоводното отчитане на разчетите с персонала и с основните централни административни органи при формиране трудовото възнаграждение на работната сила съгласно приетите и утвърдени вътрешни актове на предприятие „X“ ООД.

Реализирането на целта на настоящия проект се обуславя от решаването на няколко **задачи**, по – важните от които са следните:

1. Да се покаже начинът на формиране на трудовото възнаграждение на работниците и служителите в зависимост от влиянието на определени фактори.

2. Да се посочи организацията на отчитане на разчетните взаимоотношения с работниците, служителите и с държавните институции по социално и здравно осигуряване в конкретно предприятие от стопанската практика.

3. Да се посочи проявлението на компенсиремите отпуски при преобразуването на счетоводния финансов резултат за данъчни цели съгласно Закона за корпоративното подоходно облагане.

Ограничителните условия, които съпътстват изготвянето на научния труд, са следните:

- Разработката обхваща изследване на разчетните взаимоотношения на стопанското предприятие с персонала, фондовете на социалното и здравното осигуряване във времеви период 2015-2016г.

- От гледна точка конфиденциалността на информацията и поверителността на данните, следва да се посочи фактът, че авторът използва примерно наименование на изследваното стопанско предприятие, посочвайки го като предприятие „X“ ООД при запазване единствено на правно-организационната бизнес форма.

- В допълнение поради изброените по-горе обективни причини се допуска също и неназоваване на личните данни на наетите в организацията работници и служители по трудово правоотношение като например техните имена и единни граждански номера.

- Относно процентните осигурителни плащания в зависимост от разпределението на осигурителната тежест между персонала и работодателя, както и други принципни постановки, нормативно регламентирани в настоящото трудово-правно законодателство, да се има предвид, че данните са относими и актуални към януари 2017 г.

Основни законови и подзаконови нормативни актове, свързани с осъществяването на труда

Трудовият ресурс се определя като най- важният и ценен актив, който една отчетно обособена единица притежава. Неговата степен на значимост се проявява както на фирмено, така и на национално ниво, в резултат на което се формира общото становище, че той е базисният фактор, от който зависи растежа и просперитета на основните микро- и макро- икономически субекти.

Правото на труд е нормативно регламентирано в Конституцията на Република България. Правната норма на чл.48, ал.1 от Глава втора „Основни права и задължения на гражданите“ гласи, че „гражданите имат право на труд и държавата се грижи за създаване на условия за осъществяване на това право“. Върховният нормативен източник на страната регламентира съгласно същия чл.48, ал.5, че „работниците и служителите имат право на здравословни и безопасни условия на труд, на минимално трудово възнаграждение и на заплащане, съответстващо на извършената работа...“¹. Първата част от посочената правна норма се съдържа също и в специалния Закон за здравословни и безопасни условия на труд (ЗЗБУТ), с който се уреждат правата и задълженията на държавата, работодателите, работещите, представителите на работещите по безопасност и здраве при работа (чл.1 от Закона).

Реализирайки едно от основните си права съгласно Конституцията на Република България, а именно - правото на труд, отделната

¹ <http://www.parliament.bg/bg/const>

личност влиза в трудово – правни отношения със своя работодател. Трудовата връзка между двата правни субекта, както и всички останали отношения между тях по повод полагането на труд от работника/ служителя, са нормативно регламентирани в Кодекса на труда. Това е вторият нормативен акт в юридическата практика след Конституцията, който защитава и гарантира „справедливи и достойни условия на труд, както и осъществяване на социален диалог между държавата, работниците, служителите, работодателите и техните организации...” (чл.1, ал.3).² Съгласно трудово - правната доктрина и стопанска практика работодателят и работникът/служителят, в резултат на постигнато съгласие помежду си по основните въпроси на правната връзка, сключват трудов договор. Неговата правна регламентация се съдържа основно в текстовете на чл.61 – 76, чл. 110- 115 от Кодекса на труда.³ Възприема се единното мнение, че трудовият договор е основната предпоставка за възникване на трудовото правоотношение. Той може да бъде условно дефиниран като „договор, по силата на който двете страни се съгласяват едната – работник или служител да предостави своята работна сила при определени условия за ползване от работодателя, а другата страна – работодател се задължава да създаде необходимите нормални условия за използване на работната сила и да заплати на работника или служителя уговореното трудово възнаграждение“.

В съдържанието на консенсуалния документ се съдържат клаузи като например: място на извършване на работата, наименование на длъжността, дата на сключване на договора и начало на неговото изпълнение, времетраене на трудовия договор, размер на основния платен годишен отпуск и други. Нарушението на отделни клаузи по индивидуалния трудов договор подлежи на санкциониране съгласно Кодекса на труда (Глава 19 „Контрол за спазване на трудовото законодателство и административно - наказателна отговорност за не-

² Кодекс на труда. // Изм. и доп. ДВ, №105, 2016.

³ Пак там.

говото нарушаване”).

Елементи на трудовото възнаграждение

Първият и най - важен елемент на трудовото възнаграждение е основната работна заплата. Тя има базисно значение при формиране на цената на труда, тъй като заема най - голям относителен дял в общия размер на възнаграждението. Характерна особеност е, че нейното парично изражение се определя между двете страни в трудово - правната връзка в резултат на постигнато споразумение между тях. Основната работна заплата се упоменава и включва като клауза в индивидуалния трудов договор между работодателя и работника или служителя, но не може да бъде по - ниска от законово - регламентирания праг на заплащане на труда за съответната година. Тя се дефинира като възнаграждението, което се изплаща на ангажираните в дейността на едно предприятие лица за ефективно положения от тях труд в съответствие с утвърдените стандарти в тази област или според продължителността на извършваната работа. Този компонент на трудовото възнаграждение се намира в пряка зависимост от прилаганата в съответното стопанско предприятие система за заплащане на труда.

Съществува възможност работодателят да изплати допълнителни трудови възнаграждения на работника или служителя. Те са нормативно регламентираны в правните текстове на Кодекса на труда. Важна характерна особеност е, че това са суми, които предприятието заплаща в допълнение към основната работна заплата на заетите по трудови договори лица само при наличието на определени условия. Възможно е като предпоставка за изплащане на допълнителни възнаграждения да бъдат личните и професионалните качества на работниците и служителите, които са допринесли за генериране на положителен финансов резултат за стопанската организация. Съгласно правните норми на трети раздел от Кодекса на труда, основните случаи, в които е налице изплащане на допълнително

трудова възнаграждение, са следните: при вътрешно заместване, при външно съвместителство, при полагане на ношен труд, при полагане на извънреден труд, при работа през официалните празници, при по – висока лична квалификация, за работа при вредни или други специфични условия.

Класът за прослужено време, чиято правна регламентация е специално уредена в Наредбата за структурата и организацията на работната заплата, се нарича още възнаграждение за придобит трудов стаж и професионален опит. Правната проблематика определя класът за прослужено време като елемент на трудовото възнаграждение. Той отразява продължителността на извършване на трудова дейност от едно лице, пряко свързана с придобитата от него професионална квалификация и специализирана подготовка. Доказателство за това е нормативно уреденият текст на чл.12, ал.1 от Наредбата, който гласи, че „за придобит трудов стаж и професионален опит на работниците и служителите се заплаща допълнително месечно възнаграждение в процент върху основната работна заплата, определена с индивидуалния трудов договор”.⁴ Минималният стойностен праг на класа за прослужено време се регламентира с нормативен акт на Министерския съвет, като към настоящия момент величината е в размер на 0,6% на годишна база.

$ДТВТСПО = \text{ОсновнаРЗ} * \% \text{ на допълнителното ТВ за трудов стаж и професионален опит, където:}$

- ДТВТСПО - допълнително трудово възнаграждение за трудов стаж и професионален опит;
- РЗ - работна заплата;
- % на допълнителното ТВ за продължителна работа

Сумите за заплащане на редовния годишен отпуск също представляват част от общото трудово възнаграждение, което се изплаща

⁴ Наредба за структурата и организацията на работната заплата. // ДВ, №49, 2012.

на работниците и служителите. Това е неотменимо право на всички лица, които са ангажирани с упражняването на трудова дейност. Минималната продължителност на този вид отпуск е 20 работни дни при придобит 8-месечен трудов стаж от работниците и служителите. Необходимо условие за упражняване правото на ползване на платения годишен отпуск е лицето да има отработени най-малко 10 работни дни за последния календарен месец, предхождащ месеца на използване на отпуска. Базата за изчисление на този елемент на работната заплата е среднодневното брутно трудово възнаграждение.

Основни счетоводни записвания за отчитане на разчетите с персонала на предприятието „Х“ ООД

Във връзка с осчетоводяването на стопанските операции по повод възникналите взаимоотношения на предприятието с наетата работна сила, се извършват редица записвания за целите на текущото счетоводно отчитане, както следва:

1) Начисляване на трудовото възнаграждение за периода въз основа на съставена разчетно-платежна ведомост.

Дт с/ка 604 „Разходи за работни заплати (възнаграждения)“

Кт с/ка 421 „Персонал“

аналит. отчитане: име на лицето; вид на сключения договор и номер

По примера на предприятие „Х“ ООД въз основа на издадения фиш за работни заплати и изготвена разчетно-платежна ведомост за месец ноември 2016г. общото трудово възнаграждение на лицето, работещо на длъжност продавач-консултант, е на стойност 584,24лв. Сумата се формира като към основната работна заплата, изчислена съгласно броя на отработените дни през месеца, се прибави паричната стойност на професионалния опит на лицето, както и дължимата сума за ползван платен годишен отпуск.

2) Начисляване на задължителните удържки от работните заплати на лицата по смисъла на Кодекса за социално осигуряване. В

тази част се имат предвид дължимите осигурителни вноски както от гледна точка на работодателя, така и от страна на работника/служителя.

а) начисляване на осигурителни вноски за сметка на предприятието-работодател:

Дт с/ка 605 „Разходи за осигуровки“

Кт с/ка 460 „Разчети за задължително социално и допълнително задължително осигуряване“

аналит. отчитане по отделните фондове на ДОО и ДЗПО (последното осигуряване е характерно за лицата, които са родени след 31.12.1959г.)

Кт с/ка 461 „Разчети за здравно осигуряване“

За предприятие „X“ ООД съгласно разчетно-платежната ведомост за месец юли 2016г. по примера на лицето, работещо в качеството на куриер, разходите, които се поемат от дружеството, като проценти от работната заплата на това лице, са следните:

- за фонд „Пенсии” – $492,56 \text{ лв.} \times 7,1\% = 34,97 \text{ лв.}$
- за фонд „ТЗПБ” – $492,56 \text{ лв.} \times 0,7\% = 3,45 \text{ лв.}$
- за фонд „ОЗМ” – $492,56 \text{ лв.} \times 2,1\% = 10,34 \text{ лв.}$
- за фонд „Безработица” – $492,56 \text{ лв.} \times 0,6\% = 2,96 \text{ лв.}$
- за ДЗПО в УПФ – $492,56 \text{ лв.} \times 2,8\% = 13,79 \text{ лв.}$
- за ЗО – $492,56 \text{ лв.} \times 4,8\% = 23,64 \text{ лв.}$

б) начисляване на осигурителните вноски за сметка на работника/служителя:

Дт с/ка 421 „Персонал“

Кт с/ка 460 „Разчети за задължително социално и допълнително задължително осигуряване“

аналит. отчитане по отделните фондове на ДОО и ДЗПО (последното осигуряване е характерно за лицата, родени след 31.12.1959г.)

Кт с/ка 461 „Разчети за здравно осигуряване“

Кт с/ка 454 „Разчети за данъци върху доходи на физическите

лица“

За предприятие „X” ООД съгласно разчетно-платежната ведомост за месец юли 2016г., по примера на същия куриер, начислени-те удръжки на лицето се изчисляват по следния начин:

- за фонд „Пенсии”- $492,56\text{лв.} \times 5,7\% = 28,08\text{лв.}$
- за фонд „ОЗМ” – $492,56\text{лв.} \times 1,4\% = 6,90\text{лв.}$
- за фонд „Безработица”- $492,56\text{лв.} \times 0,4\% = 1,97\text{лв.}$
- за ДЗПО в УПФ – $492,56\text{лв.} \times 2,2\% = 10,84\text{лв.}$
- за ЗО – $492,56\text{лв.} \times 3,2\% = 15,76\text{лв.}$
- за ДОД – $492,56\text{лв.} - (28,08+6,90+1,97+10,84+15,76) \times 10\% = 42,90\text{лв.}$

3) При текущо изплащане на трудовите възнаграждения по банков път (каквато е практиката в предприятие „X“ ООД) се съставя следната счетоводна статия:

Дт с/ка 421 „Персонал“

Кт с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове“

По примера на предприятие „X” ООД въз основа на издадения фиш за работни заплати и изготвена разчетно-платежна ведомост за месец юли 2016г. сумата, която се дължи на работника, се изчислява по следния начин: $492,56\text{лв.} - 47,79\text{лв.} - 15,76\text{лв.} - 42,90\text{лв.} = 386,11\text{лв.}$

Важно е да се уточни, че сумата, която се изплаща в края на периода представлява нетното трудово възнаграждение на персонала, изчислено като разлика между брутната работна заплата и всички удръжки (както задължителни, така и доброволни) за сметка на работниците и служителите. Стойностното изражение на дължимата сума всъщност е еквивалент на крайното кредитно салдо на сметка 421 „Персонал“.

4) Изплащане на дължимите осигурителни вноски както за сметка на работодателя, така и за сметка на работника/служителя.

Сумите следва да постъпят чрез банков превод или в брой по съответната сметка на компетентната ТД на НАП, в зависимост от вида на задължението, което се погасява. За извършения безкасов превод на основание попълнено платежно нареждане за плащане от/към бюджета (платежно нареждане за кредитен превод) се съставя следната счетоводна статия:

Дт с/ка 460 „Разчети за задължително социално и допълнително задължително осигуряване“ (със сумата, дължима от двете страни по трудовото правоотношение)

Дт с/ка 461 „Разчети за здравно осигуряване“ (със сумата, дължима от двете страни по трудовото правоотношение)

Дт с/ка 454 „Разчети за данъци върху доходи на физическите лица“ (със сумата, удържана от работника/служителя за данък общ доход)

Кт с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове“

Изплатената сума по повод дължимите от предприятие «Х» ООД данъчни и осигурителни задължения се получава при сумирането на поетите от дружеството парични стойности и удържаните суми за сметка на работника, в това число и тези за данък общ доход. По посочения по-горе пример (от месец юли 2016г.) може да се представи следния израз: 47,79лв. + 15,76лв. + 42,90лв. + 65,51лв. + 23,64лв. = 195,60лв.

5) Начисляване на обезщетения за сметка на предприятието. Характерна особеност в случай на ползване на отпуск поради реализиран осигурителен риск „Общо заболяване“ е, че сумите за първите три дни се заплащат от работодателя в размер на 70% от среднодневното брутно трудово възнаграждение за предходния месец. След третия ден ТП на НОИ поема 80% от минималния осигурителен доход за страната за съответната година (към 2017г. той е 460 лв.). За начисляване на сумите, които се изплащат от предприятие-работодател се съставя следната счетоводна статия:

Дт с/ка 605 „Разходи за осигуровки“, аналит.отчитане по номер на

болничен лист или имена на лицето

Кт с/ка 4215 „Персонал по осигурителни фондове“

Дължимата от предприятието сума в полза на съответния работник/служител се изчислява по следната формула:

$$\text{Отпуск в стойност} = \frac{\text{Брутна работна заплата}}{\text{Сума на работните дни за предходния месец}} \cdot 3 \text{ дни} .$$

Същност на компенсиремите отпуски на персонала. Данъчно проявление при преобразуване на счетоводния финансов резултат

От счетоводен аспект по повод разчетните взаимоотношения с персонала е възможно да възникне нов отчетен обект. Това е т.нар. неизползван (компенсируем) отпуск, който следва да се уреди през следващата година. Съгласно правния текст на т.3.3 «Краткосрочни доходи» от НСС №19 «Полагащите се суми за компенсируеми отпуски на персонала се отчитат като задължение и като разход, свързан с краткосрочните доходи на персонала».⁵ По своята същност възникналият разход се представя под формата на провизия за задължения, включваща дължимото възнаграждение, както и съответстващите му вноски за социално и здравно осигуряване. Характерна особеност на разходите за натрупани неизползвани (компенсируеми) отпуски е, че те намират приложение в процеса на преобразуване на счетоводния финансов резултат за данъчни цели в края на годината. Формира се данъчна временна разлика, тъй като съгласно нейната дефиниция, тя се проявява, когато счетоводни приходи или разходи не са признати за нуждите на данъчното облагане в годината на тяхното счетоводно отчитане. Те ще бъдат отразени през след-

⁵ <http://trudipravo.bg/znanie-za-vas/2015-08-31-09-52-20/natzionalni-standarti/856-ss-19-dohodi-na-personala>

ващи отчетни периоди, когато наличието на определени обстоятелства изискват това. Поради фактът, че анализираният обект е счетоводен разход по начислени неизползвани отпуски, се обуславя намаляема временна разлика, която непосредствено при нейното възникване води до увеличение на счетоводния финансов резултат.

В изследваното предприятие «Х» ООД счетоводната отчетност е организирана по начин, по който платеният годишен отпуск се използва от работниците и служителите изцяло през годината, за която се отнася. Тази практика е приложима в дейността на дружеството поради наличието на препоръчително условие, според което до края на съответната календарна година е желателно отпуските да се използват изцяло. Утвърденият по този начин организационен аспект на работа позволява от една страна в края на отчетния период да се формира достоверен счетоводен и данъчен финансов резултат, при който всички обекти от основните елементи на Годишния финансов отчет да бъдат надеждно и уместно определени, в това число и разчетните взаимоотношения на предприятие «Х» ООД със своя персонал. От друга страна липсата на компенсирани (неизползвани) платени отпуски към 31.12 на текущата година позволява започването и откриването на новия отчетен период без непокрити задължения спрямо носителите на работната сила в организацията, което може да се счита за израз на коректно и лоялно отношение на работодателя към персонала.

Същност и значение на актюерските операции

В тази част на изложението акцентът се поставя върху дългосрочните задължения на стопанската организация към наетата работна сила. Настоящо разгледаният специфичен разчет се отнася до осъществяването на съвкупност от действия, насочени към извършване на оценка относно полагащата се сума на лицата от персонала, която следва да им бъде изплатена при настъпване на тяхното право за получаване на пенсия. В стопанската практика на ев-

ропейските страни, включително и в тази на България, са утвърдени планове за доходи, посредством които се осигурява възможност за изплащане на суми на наетите лица при прекратяване на техните трудови правоотношения поради настъпило право на пенсиониране. Основните видове схеми за доходи се диференцират на такива с дефинирани вноски и с дефинирани доходи. Приоритетно към настоящия момент се прилагат плановете с точно определени доходи, които се характеризират със специфични особености. Те изискват първоначално конкретизиране размера на плащанията, които ще получават бъдещите пенсионирани лица. След това се извършва оценка на настоящата стойност на осигурителните вноски, въз основа на които да се достигне предварително определеното парично изражение на пенсионния доход. В този смисъл предприятията влизат в граждански правоотношения с т.нар. актюери, които притежават специална професионална квалификация и лиценз, удостоверяващи техните знания, опит и умения в областта на икономиката, счетоводството, статистиката, планирането, прогнозирането, финансите и математическото моделиране. Високият професионализъм позволява на актюерите да оценят правилно и достоверно необходимите осигурителни вноски за сметка на предприятието, така че при прекратяване на неговите трудови правоотношения с наетите лица поради настъпило право на пенсиониране, на последните да бъде осигурено изплащането в пълен размер на предварително дефинираните доходи според условията на плана. Лицензираните оценители използват статистически данни, извършват съвкупност от действия за целите на прогнозирането, оценяват бъдещите случайни събития и ефективно управляват възникналите рискове.

За документиране резултатите от проведените актюерски изследвания и прогнози, обобщаващи целия спектър от дейности, които специализираното лице е извършило, се съставя актюерски доклад. Той съдържа в себе си отделно разграничени раздели, в които се оповестява информация за: приложимия пенсионен план за доходите; използваните математическо-статистически методи; фактори-

те, оказващи влияние върху направените изчисления и оценки. Окончателният актюерски доклад се представя в предварително определимите срокове пред ръководството на предприятието.⁶

Заклучение

От гледна точка на политиката по управление на човешките ресурси в предприятие «Х» ООД, като част от цялостната политика на дружеството, се констатираат немалко слабости и нарушения, които оказват отрицателно влияние върху общото имуществено и финансово състояние, както и върху резултатите от дейността за определен период от време. Оптималното разрешение на въпроса изисква да се потърсят методи и средства, чрез които тези слабости да бъдат максимално ограничени и минимизирани до приемливо за дейността ниво.

Първата негативна констатация в рамките на предприятие „Х” ООД се отнася до извършваните кражби и присвоявания от страна на лицата, които носят отговорност за паричните средства в касата на дружеството. Причините за установените слабости и нарушения са пряко свързани с липсата на достатъчно ефективна система за управление начина на изпълнение на трудовите задължения на работещите. С цел да се предотвратят бъдещи подобни провинения и слабости, към ръководството на дружеството би могла да се отправя препоръка за предприемането на необходимите мерки и действия. В тази връзка предприятие „Х” ООД има възможност да си послужи освен с традиционните методи и средства за контрол като например техники за видеонаблюдение, а също и с осъществяването на регулярни инвентаризации на касовата наличност. По този начин чрез сравняване на фактичката наличност в касата с тази по счетоводни данни, се установява наличието на липса или излишък, което е основание на инвентаризационната комисия да потърси отго-

⁶ Благойчева, Х. Осигурителни системи и фондове. Варна: Наука и икономика, 2012, с.220.

ворност от съответното длъжностно лице.

Второто нарушение, което се констатира в хода на функциониране на предприятие „X” ООД, е непровеждането на инструктаж на персонала най-малко веднъж годишно. Тази процедура е задължителна за всички стопански организации и се отнася до целия състав от работници и служители. По този начин ръководството на едно предприятие уведомява наетата в дейността работна сила за съществуващите рискове при извършване на техните трудови функции и задачи, както и за начините за осигуряване на безопасни и здравословни условия на труд. Липсата на изпълнение на това задължение води до нарушение както на правата на работниците и служителите, така и на Кодекса на труда като цяло. Поради тази причина от ръководството на предприятие „X” ООД се изисква организирането и провеждането на инструктаж на работниците и служителите минимум веднъж в рамките на календарната година, а по възможност и на по-чести интервали от време. По този начин в значителна степен биха се създали благоприятни и здравословни условия на извършване на труд, незастрашаващи животът и здравето на наетата работна сила.

От счетоводна гледна точка предоверяването на автоматично генерираните данни от приложимия програмен продукт също е предпоставка за допускане на грешки по отношение на отчитането на разчетите с персонала. Фактът, че компютърното приложение в счетоводството обработва и съхранява информация за целите на периодичната и годишната отчетност, създава увереност в достоверността на програмата. Въпреки това не е изключена вероятността за възникване на грешки както по отношение на начина на отчитане на този вид разчети, така и относно аритметичните изчисления, които се извършват. Поради тази причина е необходимо да се осъществява непрекъснатата проверка на извършените счетоводни записвания и на сумите по тях, за да се избегнат грешки и несъответствия, водещи до нереални стопански резултати.

На последно място, но не и по важност, в предприятие „X”

ООД се наблюдава липсата на обучения и инициативи по усъвършенстване знанията и уменията на работниците и служителите. Този тип събития биха довели до значително повишение на производителността на труда, стимулиране на персонала за създаване на висока стойност в дружеството, а така също и за постигане на удовлетвореност от извършената работа. Благоприятна възможност за предприятие „X” ООД би могла да бъде организирането на тимбилдинги, както и различни обучителни курсове за повишаване квалификацията на служителите, за подпомагане развитието на техните професионални и кариерни интереси, а така също и за предоставяне на възможности за издигане в йерархията на дружеството.

Анализ на финансовото състояние на “БРЯСТ-Д” АД

Радосвета Рашиева

Икономически Университет – Варна

За успешното развитие на предприятията, в съвременните условия на пазарна икономика, е от съществено значение анализа на отделните аспекти на тяхното финансово състояние. Анализът на финансовото състояние е понятие, което се представя като система от показатели, описващи способността на предприятието да функционира и да се развива в динамична вътрешна и външна среда, при нарастваща конкуренция между фирмите от реалния сектор.

Необходимо е системно и непрекъснато провеждане на финансов анализ, чрез което се установява икономическото състояние на предприятието и факторите, обуславящи това състояние. Само посредством анализа се разкриват причините повлияли положително или отрицателно върху изменението на показателите.

Съществуват различни тълкувания на понятието финансово състояние на предприятието. Обикновено то се възприема като комплексно понятие, което се характеризира чрез система от показатели. Според Г. Тодоров финансовото състояние е „възможността на фирмата да създава пари или парични еквиваленти, които от своя страна са гаранция за погасяване на финансовите задължения към нейните служители или доставчици“.¹ Според М. Тимчев „финансовото състояние на предприятието е моментна характеристика на активите и пасивите му“². Подобно мнение изказва и В. Гоергиев, според който “финансовото състояние на предприятието може да се определи като количествено определена степен на осигуреност с финансови средства към определен момент и за определен бъдещ

¹ Тодоров, Г. Финансово-счетоводен анализ. Варна: Стено, 2003, с.63.

² Тимчев, М. Финансово-счетоводен анализ. София: Тракия М, 1999.

период от време за осъществяване на стопанската му дейност.”³

В резултат на различните изводи,финансовото състояние се дефинира като способността на предприятието да финансира дейността си. Финансовото състояние е съотношението между разполагаемите и необходимите финансови средства на предприятието към определен момент или за определен период. То е съвкупност от икономически и финансови показатели, характеризиращи способността на предприятието към устойчиво развитие, в т.ч. към поемане на финансовите му задължения.

За по-изчерпателна характеристика на финансовото състояние е необходимо да се изясни и връзката му с „финансовата устойчивост“ на предприятието, тъй като двете понятия се срещат много често в специализираната литература. Според В. В. Бочаров⁴ те са две независими направления на изследване на финансовата дейност на компанията- първата се свежда до анализ на платежоспособността, ликвидността и осигуреността на предприятието със собствени оборотни средства, а втората-до експрес анализа на основата на четене на счетоводния отчет. Г. В. Савицкая⁵ също разграничава двете категории, като отбелязва, че финансовата устойчивост е по-широко по обхват понятие в сравнение с финансовото състояние на предприятието. На противоположна позиция са българските икономисти Р. Иванова, Л. Тодоров⁶ и М. Гълъбов⁷, които разглеждат финансовата устойчивост като елемент на финансовото състояние. Боб Вос⁸ също не прави рязка граница между понятията „финансово състояние“ и „финансова устойчивост (стабилност) на компанията.

³ Георгиев, В. Съвременни аспекти на финансовия анализ на предприятието. Качество и полезност на счетоводната информация. Варна:Наука и икономика, 2012, с.132.

⁴ Бочаров, В. М. Цит. съч., с. 75.

⁵ Савицкая, Г. В. Цит.съч. с. 187.

⁶ Иванова Р., Л. Тодоров. Финансово-стопански анализ. София: Тракия-К, 2008, с. 528-553.

⁷ М. Гълъбов. Цит. съч., с. 208-209. <http://www.unwe.acad.bg/research/br11/6.pdf>

⁸ Вос, Б. Корпоративен анализ пътеводител. София: Класика и стил ООД., 2001, с. 219-291.

Всичко това ни дава основание да подкрепим тезата, застъпена от Касърова⁹, че финансовото състояние е по-широкото и по-всеобхватно понятие от финансовата устойчивост. Последната е една от основните характеристики на финансовото състояние на компанията. Връзката зависимостта между тях може да се представи чрез следните неравенства:

Финансово състояние \neq Финансова устойчивост

Финансово състояние $>$ Финансова устойчивост

Изясняването на същността на понятията финансово състояние и финансова устойчивост, както и връзката между тях е от значение при избора на показатели за техния анализ.

Финансовото състояние,като качествена характеристика на предприятието,се явява в ролята на негова „визитна картичка“, която трябва да задоволи информационните нужди на редица потребители. Доброто финансово състояние гарантира доходност и финансова независимост на предприятието. Поддържането на оптимална парична маса до голяма степен освобождава предприятието от въздействието на конюнктурата на кредитния пазар и то може за осъществява своята дейност преди всичко по пътя на самофинансирането.

Стабилното финансово състояние дава възможност своевременно да се внедряват високопроизводителни технологии в дейността на фирмата посредством закупуване на съвременно оборудване и материали. То е гаранция за висока ликвидност на материално-вещественния състав на капитала,който има непосредствено отношение към дебиторската и кредиторската задлъжнялост на предприятието.

Анализът на финансовото състояние не включва само изчисления на определени показатели по дадена формула, по-важното в случая е интерпретацията на отделните коефициенти. От съществено значение е да се даде отговор на въпроса дали дадения показател е

⁹ Касърова, В., Модели и показатели за анализ на финансовата устойчивост на компанията, с. 5, 2010. Електронен документ: <http://eprints.nbu.bg/637/>

твърде “добър” или “лош”.

При провеждането на финансов анализ е подходящо да се разгледа по-дълъг период от време, за да може да се получи трендът, характеризираш развитието на фирмата. Сравнението на текущото състояние с това в миналото може да определи дали предприятието се е развило по пътя, който е бил “начертан” предварително от мениджърския екип, както и да се предприемат действия насочени към оптимизация на дейността. Анализът има непосредствено отношение към вътрешнофирменото планиране на дейността и към изграждането на бизнес планове на предприятията, защото само чрез него може да се даде най-пълна и точна оценка на изпълнението на тези планове.

Целта и основната задача на настоящата разработка е изясняването на теоретико-методологическите и приложно-практическите аспекти на финансовото състояние на предприятието.

Предмет на доклада е анализиране на основни показатели в т.ч. платежоспособност, рентабилност, ликвидност на базата на действително съществуващи данни и факти, оповестени в годишния финансов отчет на “Бряст-Д” АД за периода от 2011 г. до 2015 г.

Поради ограниченият обем на доклада ще бъдат представени само изводите от направеното изследване на показателите.

Обектът на изследването е акционерно дружество “Бряст-Д” АД, чийто обект на икономическа дейност е преработваща промишленост.

Показателите, използвани за анализ на финансовото състояние трябва да бъдат с висока степен на информативност и с оптимално по размер количество. От особено значение са някои от основните показатели, като един от тях е ликвидността. Ликвидността на фирмата представлява нейната способност да посреща краткосрочните си задължения, когато те станат изискуеми. Поради факта че ликвидността отазява текущата способност на предприятието да поема определени финансови задължения в някои литературни източници може да се срещне под наименованието “ефект на буфера” или

“ефект на възглавницата”.

Коефициентите за ликвидност се изчисляват чрез съпоставяне на краткотрайните активи(или част от тях) и краткосрочните задължения. Не са желателни както ниските стойности на съотношенията, защото предполагат неплатежоспособност и банкрут, така и твърде високата ликвидност-източник на пропуснати доходи и ползи.

Съотношенията от тази група се ползват с особена популярност сред аналитиците.Основните от тях са: коефициент на обща ликвидност; коефициент на бърза ликвидност; коефициент на незабавна ликвидност; коефициент на абсолютна ликвидност.

Коефициента за обща ликвидност се изчислява като съотношение между текущите активи и задължения на предприятието. Като минимална стойност за показателя ,при която предприятието би могло да посреща краткосрочните си задължения се приема 1, т.е. наличните краткотрайни активи да са равни на текущите задължения. Високите стойности на този показател също не са благоприятни,защото могат да се дължат на факта, че предприятието насочва голяма част от активите си в бързоликвидни активи, които по принцип са с ниска норма на възвръщаемост на капитала. Това от своя страна е може да е признак за влошена рентабилност на фирмата.

Коефициента за бърза ликвидност се представя като съотношение между сбора на текущите вземания и текущите финансови активи към краткосрочните задължения на предприятието. Този показател изржава възможността текущите задължения да се обслужват с по- бързоликвидните активи-парични средства, краткосрочни инвестиции и вземания. За приемливи стойности се приемат от 0,5 до 1. Това означава, че тези бързоликвидни активи трябва да осигурят от 50 до 100% от текущите задължения.¹⁰

Коефициентът на незабавна ликвидност е съотношение между

¹⁰ Божков, В. Интерпретация и анализ на финансовите отчети с общо предназначение. София: Библиотека български счетоводител, поредица „Актуално“, 2003, № 9, с. 41.

текущите финансови активи на предприятието и текущите му задължения. Този показател има двустранно значение. При регистриране на ниски стойности на този коефициент се индексира за проблеми при погасяване на текущите задължения на предприятието, това от една страна. От друга страна високите стойности на показателя сочат за неефективно използване на финансовите ресурси, което също може да окаже влияние върху рентабилността на предприятието. Като оптимални стойности за този показател се приемат в интервала от 0,5 до 0,7.

Коефициентът на абсолютна ликвидност (коефициент на динамичност на текущите активи) се представя като съотношение на паричните средства и текущите задължения на предприятието. Този показател изразява възможността на предприятието да посрещне незабавно краткосрочните си задължения с налични парични средства към определен момент. Препоръчително е стойността на показателя да не приема стойности под 0,8, т.е. за да е предприятието ликвидно, във всеки един момент трябва да поддържа парични наличности, покриващи около 30% от текущите му задължения.¹¹

Следващият показател, който е от огромно значение от анализа на финансовото състояние е платежоспособността. В финансовата теория платежоспособността се разглежда като способността на предприятието да погасява задълженията си. Често понятието платежоспособност се отъждествява с ликвидността, което е некоректно. Под понятието ликвидност се разбира възможността на предприятието да посреща краткосрочните си задължения, а под платежоспособност се разбира посрещане на задълженията на фирмата в дългосрочен план. Важна особеност на платежоспособността, е че тя създава условия за непрекъснатост на дейността на предприятията. Липсата на платежоспособност, или т. нар. несъстоятелност може да доведе до ликвидацията на дружеството. С цел да се разгра-

¹¹ Костов, Б. и др. Счетоводство за мениджъри. София: „Труд и право“, 2008, с. 213.

ничи анализа на ликвидността е важно да се посочи, че той представя оценка на способността на предприятието с налични текущи активи да погасява текущите си задължения, а анализа на платежоспособността предполага предприятието с наличните активи да изплаща съществуващите задължения.

За финансовото равновесие на едно предприятие е важно да разполага с достатъчно налични парични средства, за да покрива нетекущите си задължения, т.е. приходите да покриват напълно разходите. От съществено значение е да е налице равновесие между сроковете на събиране на плащанията от клиентите и сроковете на погасяване на задълженията към доставчиците.

Поддържането на финансово равновесие е много трудно за управляващите на предприятията, защото има много външни и вътрешни фактори, които непрекъснато се променят и могат да предизвикат отклонения. В такава ситуация предприятията разчитат на т.нар. „буфери“, които му позволяват да преодолее трудностите в краткосрочен или дългосрочен период. Като такива буфери се посочват ликвидността, платежоспособността и финансовата гъвкавост.

Анализът на финансова автономност на предприятието дава представа за дългосрочната му платежоспособност и се извършва с показатели, характеризиращи количествено степента на финансова независимост от заемателите, и дават информация за възможностите му да обслужва дългосрочните си задължения. Тези коефициенти показват и каква част от активите се финансират със собствени средства и каква част с привлечени средства. При един от вариантите за изчисление стойността на собствения капитал се отнася към размера на общия капитал и показва какъв е дялът на собствения капитал в общия размер на капитала. Ако този индекс приема стойности 0,5 или по-високи, това означава, че собствените средства покриват изцяло задълженията на предприятието.

За анализа на финансовата автономност са от значение и числените данни за показателите на задлъжнялост и дългосрочна зад-

лъжнялост. Коефициентът на задлъжнялост се изчислява като отношение между пасивите и собствения капитал и показва каква е сумата на пасивите, падаща се на един лев собствен капитал. „За нормално се счита коефициента да бъде около 0,30- 0,35.

Коефициентът на дългосрочна задлъжнялост е отношение между собствен капитал и дългосрочни задължения. По- високите стойности на този показател са по- добре за фирмата, защото това би означавало, че по- голямата част от активите са финансирани със собствени средства. Отношението на дългосрочните задължения към собствения капитал показва кой има по- значителна роля в предприятието- собственици или кредитори. Стойност над 1,5 за този показател показва много рискова финансова позиция за собствениците на фирмата.¹²

Рентабилността е един от най- важните параметри на финансовото състояние на предприятието. Най- общо може да се каже, че рентабилността отразява способността на предприятието да генерира доходи от вложените ресурси. „Показателите за рентабилност са количествени характеристики на ефективността на приходите и разходите, на активите, на пасивите и на собствения капитал.“¹³

В литературата най-често се използват следните четири вида рентабилност: рентабилност на приходите (търговска рентабилност); рентабилност на разходите (разходна рентабилност); рентабилност на капитала (финансова рентабилност); рентабилност на активите (икономическа рентабилност).

При извършване на анализ на рентабилността на разходите се съпоставят финансовия резултат на предприятието с неговите разходи. Тук се включва изчисляването на два финансови показателя: коефициент на рентабилност на разходите на база брутен финансов резултат и коефициент на рентабилност на разходите на база нетен финансов резултат. Първият индекс се изчислява като съотношение

¹² Тимчев, М. Финансово-счетоводен анализ на годишния финансов отчет на предприятието. // Български счетоводител, 2009, №7

¹³ Костова, Н. Финансово-счетоводен анализ. Варна: Актив-К ООД, 2010, с. 208.

между брутна печалба/загуба и разходите на предприятието (без разходи за данъци за сметка на печалбата). Коефициентът на рентабилност на разходите на база нетен финансов резултат е нетната печалба/загуба разделена на разходите (в т.ч. разходи за данъци за сметка на печалбата). Тези коефициенти показват каква печалба осигурява всеки вложен един лев разходи.

Анализът на рентабилността на капитала се разделя на анализ на рентабилността на целия капитал, анализ на рентабилността на собствения капитал, анализ на рентабилността на привлечения капитал. За анализа на рентабилността на целия капитал се използва коефициента на рентабилност на капитала, който се изчислява като процентно отношение на нетната печалба (загуба) за даден период към сумата на целия капитал, инвестиран във всички дейности на предприятието. За да бъде с най-голяма точност е необходимо този показател да бъде изчислен като средна величина. Рентабилността на собствения капитал се измерва с отношението на нетния финансов резултат за периода към средната величина на собствения капитал за същия период и изразява степента на доходност на собствения капитал, което е от съществено значение за собствениците на фирмата. Анализът на рентабилността на активите показва печалбата (загубата), която се генерира от 1 лев активи. Рентабилността на активите (икономическа рентабилност или капитализация на активи) се изчислява като отношение на балансовата печалба (загуба) за периода към средния размер на активите. По-високите стойности на този показател сочат, че наличните активи на предприятието се управляват ефективно.

На база на резултатите от изчисляването на тези показатели може да се определи дали предприятието успешно функционира и дали се предвижда фирмен банкрут. За избягване на анализа “пост фактум”, през 60-те години на 20 век в САЩ са направени първите стъпки за съставяне на мултивариантен подход, разработен от Едуард Алтман. С помощта на дискриминантния анализ, той успява да представи модел за предвиждане на финансов банкрут на търговс-

ките дружества в САЩ. Това по същество е статистическа техника за групировка на данни от групи предприятия с цел изследване на тяхното развитие и определяне на точните коефициенти и техните тегла. Моделът е бил разработен на база на извадка от 66 производствени американски предприятия, от които половината са обявили несъстоятелност през периода 1946-1965 г., а останалите са стабилни предприятия. Едуард Алтман изследва 22 свързани коефициента, разделени в 5 групи: за ликвидност, за структура на капитала, за рентабилност, за бизнес активност и за оценка ефективността на инвестиционния избор. Използвана е следната формула:

$$Z=1,2 x_1+1.4 x_2+3.3 x_3+0,6 x_4+0.999 x_5$$

където: x_1 - отношението оборотен капитал/сума на активите

x_2 - отношението неразпределена печалба/сума на активите

x_3 - отношението печалба преди лихви и данъци/сума на активите

x_4 - за публични дружества е отношението пазарна стойност на капитала/привлечен капитал

x_5 - за непублични дружества е отношението балансова стойност на собствения капитал/привлечен капитал

x_5 - отношението приходи от продажби/сума на активите

Съществуват много недостатъци на модела, като един от тях е че е статичен и неговата оценка на риска от несъстоятелност трябва да важи за следващите една или две години. Моделът не отчита, че предприятията се променят във времето, а също така не отчита продължителността на жизнения цикъл на предприятието. Например дадена стабилна компания може да бъде класифицирана с висок риск от несъстоятелност, само защото временно има отчетена загуба или повече краткосрочни дългове. За по-добра оценка на риска от несъстоятелност за дадено предприятие е необходимо да се анализира коефициента Z за пет години назад.

Според В. Георгиев¹⁴ моделът би трябвало да се тества периодически и изследванията върху интегралния показател могат да продължат в бъдеще с цел постигане на по-голяма точност при оценката на финансовата устойчивост на по-широк диапазон от предприятия.

От направения анализ на финансовото състояние на база отчета за финансовото състояние/счетоводния баланс „Бряст-Д“ АД може да се направят няколко основни заключения. През целия период на анализа предприятието успява да покрива нетекущите си пасиви с собствени средства, което е позитивен индикатор за състоянието на дружеството. Стойността на текущите активи превишава тази на краткосрочните задължения, което е добре за предприятието при равни други условия. При изчисляването на нетния оборотен капитал като разлика между постоянния капитал и дълготрайните активи може да се съпоставят тези две величини. За по-високата финансова стабилност на предприятието е важно стойността на постоянния капитал да е по-висока от балансовата стойност на нетекущите активи. За петгодишния период от анализа това правило е валидно при „Бряст-Д“ АД. Ако предприятието не отговаряше на това изискване, това би било признак за проблеми с неговата платежеспособност, т.к. то ще финансира нетекущите си активи с краткосрочни задължения.

Величината на собствения основен капитал може да бъде както положителна, така и отрицателна. През целия период на анализа той приема положителни стойности, което означава, че балансовата стойност на нетекущите активи превишава сумата на дългосрочните пасиви.

За ликвидността може да се каже, че „Бряст-Д“ АД поддържа добри нива на показателите. Коефициентът на обща ликвидност се движи в оптимални граници за периода, с изключение на 2012 г.

¹⁴ Георгиев, В. Адаптация на модела на Алтман към Алтман към българските публични дружества, Годишник на ИУ. Варна: Наука и икономика, 2015. с.147.

Стойностите на показателя за бърза ликвидност на дружеството са на оптимални нива за периода, с изключение на 2012 г. - 0,35. Прието е предприятията да могат да осигурят от 50 % до 100 % от краткосрочните си задължения с бързоликвидни активи. През 2012 г. „Бряст-Д“ АД осигурява само 35 % от текущите си задължения с посочените активи.

От направения анализ на платежоспособността могат да се направят следните основни изводи. Собствения капитал на анализираният дружество възлиза над 70 % за целия период, което означава, че предприятието покрива всички пасиви със собствени средства. Направените изчисления на коефициента на финансова автономност показват, че „Бряст-Д“ АД покрива целия привлечен капитал със собствени средства, което е положителен индикатор за дейността. Числените стойности на коефициента на дългосрочна задължнялост е препоръчително да бъдат над единица, т.е. собствените средства на дружеството да превишават дългосрочните задължения. При анализираният дружество този оптимум е спазен. Предприятието финансира активите си основно със собствени средства, което означава, че предприятието не е изложено на финансов риск.

В резултат на данните за рентабилността на „Бряст-Д“ АД се вижда, че дружеството не генерира печалба от извършването на дейността си. Показателите за рентабилност на приходите приемат отрицателни числени стойности през 2011г., 2012г. и 2015г. Управлението на дейността на дружеството е най-ефективно през 2014 година, т.к. брутната рентабилност е най-висока. При извършването на анализа на рентабилността на СК коефициентът на рентабилност на собствения капитал е важен за собствениците на дружеството, т.к. изразява степента на доходност на собствения капитал. Този показател е положителен само през 2013 г. и 2014 г.. Това се дължи на отрицателните финансови резултати на дружеството през тези четири години от разглеждания период.

От направената разработка се утвърждава мнението, че анализът на финансовото състояние е от огромно значение за определяне

на неговото развитие и за вземане на адекватни финансови решения. Биха могли да се дадат няколко предложения за подобряване на финансовото състояние на анализираният дружество:

◎ увеличаване на продажбите и по- бързата реализация на продукцията;

◎ промоции на продукти, награди и други стимули, служещи като възнаграждение за лоялни клиенти;

◎ подобряване качеството на предлаганите продукти, и разширяване на асортимента на предлаганите стоки и услуги, и формите на продажба;

◎ повишаване на производителността на труда на заетия персонал;

◎ повишаване на социалната ефективност, свързана с качеството на търговското обслужване;

◎ чрез провеждане на ефективна маркетингова политика и проучване на потребителското търсене с цел увеличаване на пазарния сегмент.

Отчитане на приходите и разходите на “НЧ - Заря 1903”

Валентин Арабаджиев
Икономически Университет – Варна

Читалищата не само не се предават пред предизвикателствата, пред които се изправят през дългогодишната си дейност, а успяват да запазят обществената си позиция и престиж, която да бъде актуална дори и в 21 век – времето на технологична модернизация, информационен напредък и глобализация. Като институция читалищата развиват разнообразна дейност, която е в полза на обществото и има богата история. В последните години ролята на читалищата е тема, която е слабо застъпена в теорията и научните изследвания. Това обуславя читалището като интересно изследователско поле.

Целта поставена в студентската разработка, е да се покаже отчетния процес в читалищата. Обект на изследване в доклада е НЧ-Заря 1903 и приходите и разходите, които читалището извършва. Така поставената цел определя изпълнението на следните основни **задачи**:

Първо – Да се представят специфичните приходи и разходи в читалищата

Второ - Да се представи отчитането на тези приходи и разходи на “НЧ- Заря 1903”

В последните години те се стремят да насочат усилията си към развитие, модернизиране и усъвършенстване както на дейността си, така и по отношение на материалните си активи. Възможността да участват в различни проекти ги стимулира да бъдат активни и актуални на променящите се условия. Поради това те реализират широк кръг дейности и предлагани услуги. Всеобхватното им териториално разпределение е от основно значение за важноста им за населението.

Според закона за народните читалища те са:

“Традиционни, самоуправляващи се български културно-просветни сдружения в населените места, като изпълняват и държавни културно-просветни задачи. В тяхната дейност могат да участват всички физически лица без оглед на ограничения на възраст и пол, политически и религиозни възгледи и етническо самосъзнание”¹

Народните читалища са юридически лица с нестопанска цел и дейностите, които трябва да развиват са свързани с:

- поддържане на библиотеката и читалището;
- развитие и подпомагане на любителското художествено творчество и изкуство;
- издирване, съхраняване и разпространение на нематериално културно наследство;
- организиране на школи, кръжоци, клубове;
- организиране на курсове по интереси;
- организиране и участие в събори, фестивали, конкурси, прегледи;
- организиране и провеждане на концерти, тържества, чествания;
- организиране и провеждане на младежки дейности;
- събиране на знания и умения за родния край;
- предоставяне на специфични услуги, насочени към потребностите на местната общност.

Приходите² са съществен отчетен обект за публичния сектор, върху кото се упражнява засилен счетоводен контрол. Според **Закона за държавния бюджет** читалищата са делегирана дейност към общините. Читалищата са нестопански предприятия и средствата, които получават са под формата на субсидии или средства от наеми

¹ Закон за народните читалища, чл.2, ал.1 // ДВ, №74, 2016.

² Доклад “Читалищата като средища за развитие на общностите в селските райони”, ноември, 2014 г.

от движимо и недвижимо имущество , приходи от съвместна дейност, приходи от продажба на културен продукт, приходи от членски внос, приходи от дарения и завещания, приходи от спонсорство, приходи от проекти. Читалищата се финансират по различни признаци, като критериите са в зависимост от всяка община. Има определени критерии относно финансирането на читалищата, които трябва да се спазят.

Като дейност „държавна отговорност“, за която е разработен стандарт за субсидия, се включват средства за заплати, осигурителни вноски, разходи за културно-просветна дейност, полагащи се на един читалищен служител (субсидирана бройка).

Общините предвиждат в бюджетите си тези средства под формата на субсидия за организации с нестопанска цел, и то само за тези читалища, които са регистрирани в съда и са вписани в регистъра на Министерството на културата съгласно изискванията.³

Предвидената държавна субсидия за 2017 година за нови 80 субсидирани бройки са разпределени в 222 читалища в страната, в това число и “НЧ- Заря 1903” гр Хасково. Същото е осъществено на базата на подадени от читалищата, разгледани и одобрени от Министерството на културата формуляри.

За да се осъществи държавно субсидиране на читалищата трябва да се спазват следните принципи⁴:

а) подкрепа на читалища с разнообразна дейност, развиващи освен традиционните, така и нови културни и образователни форми и услуги в полза на местната общност.

б) осигуряване на устойчивост и надграждане на създадените форми в читалища, за подобряване на условията и качеството на предлаганите услуги и за тяхната достъпност;

в) подпомагане на новосъздадени читалища, които в съответст-

³ Чл.9 , ал.1 и чл.10, ал.2 от Закона за народните читалища.

⁴ Закона за държавния бюджет за 2017 г.Решение на Министерски съвет № 304 от 26.04.2016 г., допълнено и изменено с РМС № 920 от 02.11.2016 г.

вие с изискванията на ЗНЧ са придобили право да кандидатстват за бюджетната субсидия и са показали наличие на капацитет за работа, както и доказана дейност.

Отчитайки проблема с остарялата материална база, нуждаеща се от ремонт, както и необходимостта от модернизирание, автоматизация, а не на последно място и попълване на библиотечния фонд с традиционни и съвременни носители на информация, в държавния бюджет са заделени и средства, под формата на целева допълваща субсидия, която също бележи растеж.

Общинската субсидия, която читалището получава е в резултат на разработване на годишната програма за развитие на читалищната дейност, която следва да се приема от всяка община.

Процедурата по финансирането на читалищата може да бъде посочена чрез няколко етапа:

1. Председателите на народните читалища на територията на съответната община ежегодно, в срок до 10 ноември на текущата година представят на кмета предложения за своята дейност през следващата година.

2. Кметът на общината внася направените предложения в общинския съвет, който приема годишна програма за развитие на читалищната дейност в съответната община.

3. Програмата се изпълнява от читалищата въз основа на финансово обезпечени договори, сключени с кмета на общината.

4. Председателите на читалищата ежегодно в срок до 31 на текущата година март внасят пред кмета и общинския съвет доклад за осъществените читалищни дейности в изпълнение на годишната програма и за изразходваните средства през предходната година.

5. Тези доклади се обсъждат след 31 март текущата година на открито заседание от общинския съвет в присъствието на вносителите на съответните читалищни доклади.

6. В резултат на внесените доклади, и заседанието на общинския съвет, след разглеждането на докладите за изразходваните сред-

ства през съответната година се създава **Годишна програма за развитие на читалищната дейност за следващата година.**

Най-общо може да се каже, че това е един постоянен цикъл, който се повтаря всяка година. Независимо дали средствата заделени за изразходване са едни и същи в следствие на няколко години.

В Закона за народните читалища е посочено, че приходите на читалището могат да бъдат и под формата на приходи от движимо и недвижимо имущество. “Читалищата не могат да отчуждават недвижими вещи и да учредяват ипотека върху тях.” “Движими вещи могат да бъдат отчуждавани залагани, бракувани или заменени с подоброкачествени само по решение на настоятелството.”⁵.

Такъв вид приходи са рядкост за читалищата и не се срещат често в практиката. В разглежданото читалище тези приходи липсват.

Друг приход е този от **стопанска дейност**. Характерно е, че стопанската дейност не е от основните за бюджетните предприятия, но има случаи, в които е необходимо отчитането на приходите да бъде посочен като приход от стопанска дейност. Разбира се бюджетните предприятия се ръководят съгласно действащите нормативни актове и в частност ЗКПО.

Бюджетните организации се облагат с данък върху приходите от дейностите, вместо с корпоративен данък.⁶ Така те се определят като данъчно задължени лица, когато извършват стопанска дейност или отдават под наем движимо или недвижимо имущество.

Друг вид приходи за читалищата са тези от изпълнени **проекти**. За да продължи да се развива културния живот в общината е необходимо координирано сътрудничество между културните институти и използване възможността за кандидатстване по различни програми с проекти за финансиране на дейностите им. С тяхна по-

⁵ Закон за народните читалища, чл.24, ал. 1.

⁶ ЗКПО чл.2, чл.4, ал.1, чл.6, ал 1, т. 3, изм. и доп. ДВ, №97, 2016.

мощ читалищата ще допринесат за задоволяване на определени обществени потребности.

Получаваната допълваща субсидия по линията на Министерството на културата (за набавяне на компютри, книги, национални костюми, за организиране на празници, за подкрепа на художествената самодейност), което значително подпомага тяхната дейност. Това е възможност на всяко едно читалище да реализира своя цел чрез осигуряване на алтернативно финансиране. Друг вид проекти са тези по Европейски програми.

Понятието **“разходи”** в публичния сектор има по-широк обхват. Те са съществен отчетен обект за публичния сектор, върху кото се упражнява засилен счетоводен контрол. Разходите, които правят читалищата са идентични с тези в извън публичния сектор. Читалищата също като стопанските предприятия имат разходи за енергия, заплати, осигуровки, телефон, поддръжка на сградата и т.н. В Международните счетоводни стандарти в публичния сектор (МССПС) разходите се определят като намаляване икономическата изгода през отчетния период в резултат на извеждане на ресурси извън бюджетната организация под формата намаляване на активите или увеличаване на пасивите, което води до намаляване на нетните активи за периода.

Съществен разграничителен критерии на разходите в публичния сектор е делението им на текущи и капиталови. Текущите са разходите за заплати и осигурителни вноски, медикаменти, обезщетения и помощи, стипендии и др.

Капиталовите разходи са предназначени за основен ремонт и за придобиване на материални и нематериални дълготрайни активи.

Основните принципи при съставянето и изпълнението на отчетната дейност на читалищата са: законосъобразност, целесъобразност, ефективност, ефикасност, публичност.

Оценка на разходите и ползите на действащите публични библиотеки се идентифицират чрез техните постоянни оперативни разходи – информация, която се събира годишно от местните власти в

цялата страна и която включва:

- разходи за библиотечни материали;
- разходи за персонала;
- капиталови разходи;
- други разходи.

От всички разходи, които правят библиотеките с най-голяма част от тези разходи е свързана с категорията разходи за персонала.

Почивно дело, култура, религиозни дейности

В прогнозата⁷ за 2017 г. е предвидено увеличение на текущите разходи в размер на 9.4 млн. лв. спрямо ЗДБРБ за 2016 г., от които:

- 6.4 млн.лв. във връзка с увеличение на възнагражденията на персонала в библиотеките, музеите и художествените галерии с регионален характер, предоставени през 2016 г. от централния бюджет;

- 1,6 млн. лв. от увеличение с 3% на стандарта за читалищата;

- 0,6 млн.лв. за увеличение на субсидираните бройки на читалищата с 80 бр. за новорегистрирани читалища и разширяване дейността на съществуващи такива.

Нов в момент в отчитането на разходите в бюджетните организации и в частност читалищата е проблемът с начисляването на амортизации.

Като припомним и факта, че България е единствената страна, членка на Европейския съюз, която не начислява амортизация на дълготрайните нефинансови активи в публичния сектор, логично стигаме до извода за нисък авторитет на страната ни в международен аспект и до невъзможно изчисляването на редица показатели за оценяване и анализиране на портфейла от дълготрайни нефинансо-

⁷ Доклад от В. Горанов, относно: Проект на Решение на Министерския съвет за приемане на стандарти за делегираните от държавата дейности с натурални и стойностни показатели през 2017 г.

ви активи в предприятията от публичния сектор⁸.

За решаване на тези проблеми още през 2013 година се предложи стандартизиран модел за начисляване и признаване като текущ разход на амортизацията на дълготрайните материални и нематериални активи в предприятията от публичния сектор⁹. Постановление на Министерския съвет № 380 от 2015 г. и ДДС № 05/30.09.2016 г. – стъпка напред към стандартизирания подход за начисляване на амортизация.

На 29.12.2015 г. Министерският съвет прие Постановление № 380 за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г., с което се предприе първата стъпка за въвеждане на амортизацията като регулярен отчетен процес в бюджетните предприятия.

На този етап се регламентира бюджетните организации да предприемат необходимите мерки и действия за преминаване към отчитане на амортизации на нефинансовите дълготрайни активи с оглед отразяването на тази информация за пръв път в техните годишни оборотни ведомости и финансови отчети за 2017 г.¹⁰.

От гореизложените текстове на постановлението може да се направят няколко **извода**:

- с тези реформи страната ни се доближава до общопризнатите европейски практики в областта на счетоводството в публичния сектор и се елиминират съществените различия в отчетността на стопанските и бюджетните предприятия, свързани с амортизацията на нефинансовите дълготрайни активи;

- съществените различия в отчетността на стопанските и бю-

⁸ Statev Staty, Daniela Feschian, 2011, Municipal Property Management In South – Eastern Cities; Developing of financial tools to evaluate the economic performance of properties, Gree, p. 17.

⁹ Фесчиян, Д. Стандартизиран модел за начисляване на амортизация на ДМА в предприятията от публичния сектор, списание на ИДЕС, бр. 3 от 2013 година, стр. 56. ,

¹⁰ Постановление на Министерския съвет № 380 от 29.12.2015 г. за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2016 г. (ДВ, №3, 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.)

джетните предприятия, свързани с амортизациите на нефинансовите дълготрайни активи;

- най-късният отчетен период, през който трябва да бъдат реализирани промените, е сравнително краткосрочен – в съответствие с изискванията, преминаването към начисляване на амортизациите следва да се извърши до края на срока за изготвяне на Министерството на финансите на файла с годишната оборотна ведомост и останалата отчетна информация за 2017 г.;

Приходите, които получава “НЧ-Заря 1903” са регламентирани в ЗНЧ. Читалището се издържа от държавна и общинска субсидия, като стопанската дейност не е характерна, и не присъства в отчетния процес.

Таблица 1

Приходи на НЧ - Заря 1903

ПРИХОДИ	I-во три-месечие 01.01-31.03	II-ро три-месечие 01.04-30.06	III-то три-месечие 01.07-30.09	IV- то 01.01-31.12.
Остатък от предходната година	158.75	158.75	158.75	158,75
Субсидия от ОБЩИНА ХАСКОВО	2066.00	3787.00	5165.00	6886,00
Целева субсидия			1260.00	1260,00
Приходи от наеми				
Приходи от такси школи				
Приходи от членски внос		20.00	25.00	25,00
Приходи от дарения				
Приходи от проекти				

При отчитането на приходите, трансферите и операциите се установява, че съществува връзка и зависимост между параграфи-те/подпараграфи-те на Единната бюджетна класификация (ЕБК) за 2016, и съответните счетоводни сметки от Сметкоплана на бюджетните предприятия (СБП).

1. За получената субсидия рез периодично предоставяне на парични средства по банков път:

Дебит с/ка 5013 Текущи банкови сметки в лева

Кредит с/ка 7412 Капиталови трансфери и дарения в страната

2. При връщане на неусвоената целева субсидия:

Дебит с/ка 7411 Текущи банкови сметки в лева

Кредит с/ка 5013 Текущи трансфери и дарения в страната, или

3. За получените приходи от членски внос :

Дебит с/ка 5011 парични средства в каса лв

Кредит с/ка 7041 Касови приходи от такси

Разходите, които прави читалището не се различават от тези на предприятията от извън публичния сектор. Основните разходи са свързани с фонд работна заплата, социално и здравно осигуряване, електроенергия и телефонни услуги.

Таблица 2

Разходи на НЧ-ЗАря 1903

РАЗХОДИ	I-во три- месечие 01.01- 31.03	II-ро три- месечие 01.04- 30.06	III-то три- месечие 01.07- 30.09	IV- то 01.01- 31.12.16г
1.Заплати и възнаграждения на персонала				
-Заплати по трудово правоотношение	1183.48	2272.72	3548.16	4621,84
2.Други възнаграждения				
3.Задължителни осигурителни вноски от работодателя				
-ЗО	57.56	104.44	176.76	234,52
-ДЗПО,УПФ	33.58	66.76	103.14	136,72
4.Издръжка				
-Книги за библиотеката	48.00	167.00	167.00	167,00
-Постелен инвентар				
-Материали		24.00		14,40
-Вода, гориво, ел .енергия	78.41	78.41	145.19	145,19

-Разходи за външни услуги/телефон и др./		24.00	24.00	24,00
-Текущ ремонт				
-Командировки		200.00	742.00	742,00
-Др. Разходи		380.00	1130.00	1130,00
-Придобиване на ДМА				

Разходите, както беше посочено и при приходите, са регламентирани и отчетността не се различава от тези на останалите читалища.

1. Отчитане на заплатите по трудово правоотношение:

Дебит с/ка от подгрупа 604 Разходи за заплати

Кредит с/ка 4211 Задължения към работници, служители и друг персонал 1183.48 лв

2. За начисляване на вноските за ДОО :

Дебит с/ка от подгрупа 605 Разходи за социални осигуровки

Кредит с/ка 4555 Задължения по ДОО

3. За начисляване на вноските за НЗОК :

Дебит с/ка от подгрупа 605 Разходи за социални осигуровки и надбавки

Кредит с/ка 4566 Задължения по НЗОК

4. За отчитане на разходите за материали:

Дебит с/ка от подгрупа 601 разходи за материали

Кредит с/ка от подгрупа 302 материали

5. За отчитане на разходите вода,гориво,ел.енергия :

Дебит с/ка 6010 разходи за горива, вода и енергия

Кредит с/ка 4010 доставчици в страната

6. За отчитане на разходите за външни услуги:

Дебит с/ка 6023 разходи за пощенски и телекомуникационни услуги

Кредит с/ка 4010 доставчици в страната

7. За отчитане на други разходи

Дебит с/ка 6098 други разходи в страната

Кредит с/ка Кредит с/ка от подгрупа 401 Доставчици, или

Кредит с/ка от група 42 Разчети с персонал, студенти, пенсии, социални помощи, обезщетения и др. Или

Кредит с/ка 5011 Касови наличности в лева, или

Кредит с/ка 5013 Текущи банкови с/ки в лева

Заклучение

Читалището изпълнява своите задължения при отчитането на приходите и разходите, като спазва стриктно нормативните изисквания.

По-голямата част от народните читалища да кандидатстват по проекти, заради малките си бюджети. Препоръчва се на Министерството на културата да внесе предложение в оперативните програми до 2020 година да бъдат заложиени малки грантови¹¹ схеми в направлението ремонт и обзавеждане, оборудване и други, което практически ще предостави възможност повече читалища да получат достъп до финансирането. .

Като обобщение на резултатите от разглежданите задачи по темата се стига до извода, че с приетите нормативни промени за отчетността на читалищата, както и промените относно амортизацията на дълготрайните нефинансови активи в предприятията от публичния сектор се въвеждат нови, съвременни изисквания, отговарящи на икономическата логика на времето и се постигат следните положителни ефекти:

- Сигурност относно финансирането на читалищата, включи-

¹¹ Грантовете често се наричат "безплатни" пари, въпреки че в действителност, макар да не плащате лихва по гранта и докато отговаряте на неговите условия да не се налага да връщате парите, все пак процесът по кандидатстване отнема значително време и усилия. От тази гледна точка, това оказва влияние на вашия бизнес, така че не е съвсем "безплатно".

телно и НЧ- Заря 1903;

- Показване на реалната стойност на имуществото, с което разполагат читалищата;

- Повишаване качеството на счетоводната информация и възможностите, които тя дава за надеждни оценки и анализи.

- Отразяване на верен резултат от дейността на предприятията от публичния сектор;

Проблеми при анализа на финансовото състояние по примера на „Агропласмент-92-В” АД гр. Варна

Мирела Жечева Гочева
Икономически университет – Варна

Въведение

В съвременните условия, при растяща несигурност, висока степен на риск и многобройна конкуренция, особено актуален е проблема за анализа на финансовото състояние на предприятието. Той спомага за взимане на ефективни финансови решения, и за преодоляване на риска от несъстоятелност. Информацията от анализа на финансовото състояние е от особено значение за вътрешните (собственици, финансови мениджъри и др.) и за външни (клиенти, инвеститори, кредитори и др.) потребители на информация, поради което нарастват изискванията към съдържанието, полезността и качеството ѝ.

Доброто финансово състояние на компанията е предпоставка за нейното стабилно развитие, финансова независимост, висок имидж и конкурентоспособност. Това обуславя актуалността на темата за анализа на финансовото състояние.

Целта на настоящата разработка е: изследване на финансовото състояние на „Агропласмент-92-В“ АД гр. Варна за периода от 2011 до 2015 година, анализ на факторите влияещи върху финансовото състояние на предприятието, формиране на изводи, извеждане на насоки за подобряване на финансовото състояние и посочване на основните проблеми при извършване на анализа.

За постигане на така формулираната цел следва да се изпълнят следните **задачи**:

- Събиране на необходимата информация и преобразуването

й за целите на анализа.

- Разработване на адекватна методика за анализа на финансовото състояние и определяне на показателите, които ще бъдат наблюдавани при анализа.

- Определяне на изменението на избраните показатели и проявените тенденции в това изменение.

- Отчитане на влиянието на отделните фактори върху изменението на изследваните показатели.

- Извеждане на конкретни изводи.

- Формиране на препоръки за подобряване на финансовото състояние на предприятието.

Обект на анализа е цялостната финансово-стопанска дейност на дружеството, а **предмет на изследване** е финансовото състояние на предприятието, явленията и процесите, протичащи в хода на дейността на предприятието и водещи до изменение на финансовото състояние и факторите, които ги обуславят.

В процеса на реализиране на поставените цел и задачи са използвани следните **методи**:

- Метод на детайлизацията
- Балансов метод
- Метод на верижните замествания
- Метод на разликите
- Метод на сравнението
- Графичен метод

Като информационна база за анализа служат годишните финансови отчети на предприятието от 2011 до 2015г.

Кратко представяне на „Агропласмент-92-В“ АД гр. Варна

Агропласмент- 92- В” АД, гр. Варна е учредено през 1996г. като акционерно дружество със седалище и адрес на управление гр. Варна. Основната дейност на дружеството е производство на гъши дроб и месо от патици мюлари. Процесът на отглеждане на малките

патета се извършва в 19 специализирани бази в Североизточна България. След 75 дни патиците са готови за етап интензивно угояване, който протича в базата на дружеството в с.Любен Каравелово, област Варна. Готовата продукция се заготвя в Кланцията за водоплаващи птици на дружеството, намираща се в гр. Добрич. В кланицата се извършват и услуги по клане на патици на външни фирми.

Анализ на финансовото състояние на „Агропласмент-92-В“ АД

Финансовото състояние на предприятието зависи от състава, размера и структурата на активите, собствения капитал и пасивите, представени в счетоводния му баланс към определена дата. Изследването на структурата на баланса на предприятието е представена в табл. 1.

Таблица 1

Раздел	2015		2014		2013		2012		2011	
	хил. лв	отн. дял (%)	хил. лв	отн. дял (%)	хил. лв	отн. дял (%)	хил. лв	отн. дял (%)	хил. лв	отн. дял (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I Нетекущи активи	1853	32,52	1815	33,19	1875	39,75	2016	42,95	1919	43,37
II Текущи активи	3845	67,48	3653	66,81	2842	60,25	2678	57,05	2506	56,63
ОБЩО АКТИВИ	5698	100	5468	100	4717	100	4694	100	4425	100
Дългосрочни пасиви	23	0,40	43	0,79	61	1,29	100	2,13	134	3,03
Краткосрочни пасиви	1893	33,22	1687	30,85	1605	34,03	2354	50,15	2367	53,49
Собствен капитал	3782	66,37	3738	68,36	3051	64,68	2240	47,72	1924	43,48
ОБЩО СОБСТВЕН КАПИТАЛ И ПАСИВИ	5698	100	5468	100	4717	100	4694	100	4425	100

През анализираният период в структурата на активите по-

лям дял заемат текущите активи на предприятието. Този факт се дължи на спецификата на отрасъла, в който функционира предприятието. Интензивността на краткотрайните активи е близка със средните стойности за този отрасъл. Счита се, че тази имуществена структура е по-благоприятна, тъй като дава възможност за по-гъвкаво реагиране при евентуални кризисни ситуации в националната и отрасловата икономика.

От 2013 година насам най-голям дял от общият капитал на предприятието заема собствения капитал. По този начин се минимизира финансовия риск за предприятието. Установява се, че собственият капитал на предприятието нараства и се подобрява имущественото му състояние.

Анализ на структурата и състава на активите на „Агропласмент-92-В” АД за периода (2011-2015г.) е представен в табл.2.

Таблица 2

Видове активи	2015		2014		2013		2012		2011	
	хил. лв.	отн. дял (%)	хил. лв.	отн. дял (%)	хил. лв.	отн. дял (%)	хил. лв.	отн. дял (%)	хил. лв.	отн. дял (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I Нетекущи активи	1853	32,52	1815	33,19	1875	39,75	2016	42,95	1919	43,37
1. Нематериални активи	2	0,04	10	0,18	17	0,36	3	0,06	5	0,11
2. Дълготрайни материални активи	1269	22,27	1253	22,92	1263	26,78	1433	30,53	1321	29,85
3. Дългосрочни финансови активи	562	9,86	524	9,58	567	12,02	555	11,82	571	12,90
4. Отсрочени данъци	20	0,35	28	0,51	28	0,59	25	0,53	22	0,50
II Текущи активи	3845	67,48	3653	66,81	2842	60,25	2678	57,05	2506	56,63
1. Материални запаси	1318	23,13	1643	30,05	1166	24,72	1549	33,00	1406	31,77
2. Вземания	1457	25,57	1711	31,29	1368	29,00	1057	22,52	1080	24,41

3.Инвестиции	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
4. Парични средства	1070	18,78	299	5,47	308	6,53	72	1,53	20	0,45
ОБЩО АКТИВИ	5698	100	5468	100	4717	100	4694	100	4425	100

През периода 2013-2015г. вземанията на предприятието заемат най- голям дял в стойността на активите. Причините за твърде големите вземания се дължат на това, че продажбите на дружеството имат сезонен характер. Основно продукцията се продава през месеците ноември и декември. Това е периода, когато търсенето е най-голямо. И към 31 декември има вземания, за които периода на получаване все още не е настъпил съгласно сключените договори. Предприятието обезценява вземанията си, когато е налице обективно доказателство, че дружеството няма да е в състояние да събере сумите, дължими му в съответствие с оригиналните условия по сделката. Сумата на обезценката се определя като разлика между преносната стойност на вземането и настоящата стойност на бъдещите парични потоци.

През 2015г. предприятието е направило инвестиции, по значими от които са: ремонт на сграда за отглеждане на патици на стойност 44хил.лв., закупуване на съоръжения 235хил.лв.

Важно условие за финансовата стабилност на предприятието е превишението на постоянния капитал над дълготрайните му активи. Дали това условие е изпълнено може да видим от табл.3.

Таблица 3

Показатели(хил.лв)	2015	2014	2013	2012	2011
1	2	3	4	5	6
1.Дълготрайни активи	1853	1815	1875	2016	1919
2.Краткотрайни активи	3845	3653	2842	2678	2506
3.Всичко активи	5698	5468	4717	4694	4425
4.Краткосрочни задължения	1893	1687	1605	2354	2367
5.Постоянен капитал	3805	3781	3112	2340	2058

От таблицата се вижда, че постоянния капитал значително превишава дълготрайните активи през целия период на анализа. Това означава, че нетекущите активи на предприятието са финансирани с дългосрочни капиталови източници. И предприятието има наличен нетен оборотен капитал.

Важен показател при анализа на финансовото състояние е и обръщаемостта на краткотрайните активи. От периода за обръщаемост на текущите активи зависи размера на вложените средства в стопанската дейност на предприятието. Показателите за обръщаемост на краткотрайните активи на „Агропласмент-92-В“ АД може да видим в табл.4.

Таблица 4

Показатели(хил.лв)	2015	2014	2013	2012	2011
1.Средна наличност на краткотрайните активи	3749	3247,5	2760	2592	2233
2. Нетен размер на приходите от продажби	10569	11815	13505	12916	11308
3. Коефициент на обръщаемост на краткотрайните активи в дни (КОКАД)(1:2)*365	129,47	100,32	74,59	73,25	72,08
4. Коефициент на обръщаемост на краткотрайните активи(КОКА)(2:1)	2,82	3,64	4,89	4,98	5,06
4.Коефициент на заетост на краткотрайните активи (КЗКА) (1:2)	0,35	0,27	0,20	0,20	0,20

От данните в таблицата се установява, че през целия анализиран период е налице забавяне на обръщаемостта на краткотрайните активи, увеличение на коефициента на заетост и увеличение на продължителността в дни на един оборот. Ефектът от забавянето на обръщаемостта на краткотрайните активи е допълнително ангажиране на средства. През 2015г. размерът на допълнително ангажираните средства в резултат от забавяне на обръщаемостта на краткотрайните активи, изчислен чрез коефициента на заетост е:

Размер на освободените
(блокираните) средства = $0,3547-0,2749) \times 10569 = 843,97$ хил.лв.

Увеличението на средната наличност на краткотрайните активи през 2015 г. е довело до забавяне на обръщаемостта с 15,49 дни,

съкращаване броя на оборотите с 0,49 и увеличение на коефициента на заетост с 0,04 лв. Докато намалението на нетните приходи от продажби са довели до забавяне на обръщаемостта на текущите активи с 13,65 дни, съкращаване броя на оборотите с 0,33 броя и увеличение на заетостта на краткотрайните активи с 0,04 лв. Или комплексното влияние на двата фактора са довели до забавяне на обръщаемостта с 29 дни, намаление в броя на оборотите с 0,82 броя и увеличение на коефициента на заетост с 0,08 лв.

Периода на обръщаемост на материалните запаси също се увеличава. През 2011 година продължителността на един оборот е около 35 дни, а през 2015г. тя е 52 дни. Размерът на допълнително ангажираните средства в резултат от забавяне на обръщаемостта на материалните запаси, изчислен чрез коефициента на заетост през 2015 година е:

Размер на освободените
(блокираните) средства $= (0,140079 - 0,118874) \times 10569 = 224,12$ хил.лв.

При анализа на финансовото състояние са изследвани и показателите за вземанията и задълженията към клиенти и доставчици. Техните величини са представени в табл.5 и табл.5.

Таблица 5

Показатели(хил.лв)	2015	2014	2013	2012	2011
1. Средна стойност на вземанията от търговски контрагенти	1075	1291	1186,5	990,5	1022
2. Нетни приходи от продажби	10569	11815	13505	12916	11308
3.Входящ паричен поток от търговски контрагенти	12430	13068	14189	13558	12085
4. Период на събиране на вземанията от търговски контрагенти (в дни)	37,13	39,88	32,07	27,99	32,99

В табл.5 са изчислени показателите за вземанията от търговски контрагенти. Периода за събиране на вземанията от търговски контрагенти за 2015 година е около 37 дни, а за 2014г. е 40 дни. Показателят е намалял спрямо предходната година, но все още е над 30

дни. През 2015г. предприятието е успяло да събере 105,31% от вземанията си от търговски контрагенти, което показва че мениджмънта е предприел мерки за подобряване на събираемостта им. Все още трябва да се работи за съкращаване на този период.

Средната продължителност на събиране на всички вземания през текущата година е 55 дни. Това се дължи на твърде високите вземания по договори за цесия. През текущата година те възлизат на 482 хил.лв., а през предходната 455 хил.лв.

Таблица 6

Показател	2015	2014	2013	2012	2011
1	2	3	4	5	6
1. Среден размер на задълженията към доставчици	721,5	658,5	1133	1541	1354
2. Изходящ поток свързан с търговски контрагенти	8671	9821	11973	11332	10016
3. Период на плащане задълженията към доставчици (дни)	29,62	24,71	37,20	49,46	47,75

Табл.6 показва показателите на предприятието свързани с неговите задължения към доставчици. Средният период на плащане на задълженията към доставчиците за текущата година е около 30 дни. Спрямо 2014г. периода за плащане се е увеличил с 5 дни, но в сравнение с предходните години показателят е намалял. През последните 2 години предприятието е съкратило срока за плащане на задълженията към доставчиците си. Това показва, че дружеството няма проблеми с платежоспособността.

Дали предприятието е финансово маневрено, каква част от собственият му капитал е въплътена в краткотрайни активи и дали е финансово независимо ще узнаем от табл. 7.

Таблица 7

Показатели	2015	2014	2013	2012	2011
1. Нетен оборотен капитал	1952	1966	1237	324	139
2. Собствен капитал	3782	3738	3051	2240	1924
3.Задължения към финансови предприятия					
4. Коефициент на финансова маневреност (1:2)	0,52	0,53	0,41	0,14	0,07
Коефициент на зависимост от финансови предприятия (2:3)	6,37	5,92	4,78	3,49	2,95

Коефициента на финансова маневреност приема твърде ниски стойности през 2011г.,но ръководството е приложило добра политика за финансовата си стабилност и показателя започва да расте през 2013г. През 2014 и 2015г. предприятието използва над 50% от собствения капитал за формиране на краткотрайните си активи. Тенденцията за нарастване на финансовата маневреност на дружеството през последните три години води до извода, че в предприятието е налице реална финансова стабилност. А от коефициента на зависимост от финансови предприятия установяваме, че предприятието безпроблемно покрива задълженията си към финансовите предприятия следователно е финансово независимо.

При анализа на финансовото състояние огромно значение се отдава на възвръщаемостта на собствения капитал. Величината на този показател изчислена по системата „Дюпон“ е представена в табл.8

Таблица 8

Показатели(хил.лв)	2015	2014	2013	2012	2011
Печалба (хил.лв.)	601	511	840	286	332
2.Нетни приходи от продажби (хил.лв.)	10569	11815	13505	12916	11308
3.Среден размер на активите (хил.лв.)	5583	5092,5	4705,5	4559,5	4085,5
4.Собствен капитал (хил.лв)	3782	3738	3051	2240	1924
5.Нетна възвръщаемост (1:2)	0,06	0,04	0,06	0,02	0,03
6.Обръщаемост на активите (2:3)	1,89	2,32	2,87	2,83	2,77
7.Възвръщаемост на общия капиталов ресурс (5x6)	0,11	0,10	0,18	0,06	0,08
8.Коефициент на активите към собствения капитал (3:4)	1,48	1,36	1,54	2,04	2,123441
9.Възвръщаемост на собствения капитал (%)	15,89	13,67	27,53	12,77	17,26

През 2015г. възвръщаемостта на собствения капитал на предприятието се е увеличила с 2,22% спрямо предходната година, като е достигнала 15,89%, в резултат на увеличение на нетната печалба на дружеството. Най-голяма е възвръщаемостта на собственият капитал през 2013 г., когато нетната печалба и нетните приходи на дружеството са най-високи.

През текущата година нетните приходи от продажби на предп-

риятието намаляват с 1246 хил.лв.(10,55) спрямо предходната година. Това се дължи на пазарните сътресения на патешките продукти, породени от икономически и политически настроения не само в България, а и в ЕС като цяло. Наблюдава се постоянно завишаване на производството и предлагането в България, срещу постоянно намаляващо потребление на патешки продукти, сериозен ценови спад, поради заниженото търсене и силна конкуренция. По- ниските обеми на продажбите и по- ниската цена е рефлектирало върху нетните приходи от продажби на предприятието.

Каква ефективност получава предприятието от единица вложени разходи е показано в табл.9

Табл.9

Показатели	2015	2014	2013	2012	2011
1. Приходи	11525	13204	14611	13289	11591
2. Разходи	10924	12691	13771	13003	11259
3. Коефициент на ефективност на разходите (р.1/р.2)	1,05	1,04	1,06	1,02	1,03
4. Коефициент на ефективност на приходите (р.2/р.1)	0,95	0,96	0,94	0,98	0,97

Коефициента за ефективност на разходите през анализирания период е над 1, това означава, че предприятието е получило повече приходи в сравнение с разходите които е извършило и е генерирало печалба. През текущата година разходите на предприятието са намалели с 1767 хил.лв. Тяхното изменение е довело до положително нарастване на коефициента за ефективност на разходите с 0,17 лв. Но намалението на приходите са повлияли негативно. Изменението на двата фактора е довело до положително изменение на коефициента за ефективност на разходите с 0,01лв.

Намалението на разходите през текущата година са довели до намаление на коефициента за ефективност на приходите с 0,13лв. А влиянието във промените във величината на приходите е 0,12лв.Комплексното влияние на двата фактора е -0,01лв. Това означава, че през текущата година за реализирането на 1 лев приходи предприятието е направило 0,01лв. по-малко разходи спрямо пред-

ходната година. Изменението е положително.

Ефективността на приходите и разходите от оперативна дейност на предприятието е представена на фиг.1.



Фиг. 1

През 2014г. финансовият резултат за оперативната дейност на предприятието е 1129 хил.лв. Тогава коефициента за ефективност на разходите от оперативна дейност е най- висок. Но предприятието е претърпяло загуба от отрицателни разлики от операции с финансови активи в размер на 459 хил.лв. от договори за цесия и разходи за обезценка на вземания в размер на 83 хил.лв. Това е изключително негативно явление за финансовото състояние на предприятието.

Съществена част от анализа на финансовото състояние е изследване на паричните потоци на предприятието. Чрез него може да се оцени възможността на предприятието да събира вземанията си, да изплаща задълженията си и възможността му за инвестиране. Състава на паричните потоци на „Агропласмент-92-В“ АД е представен в табл.10

Таблица 10

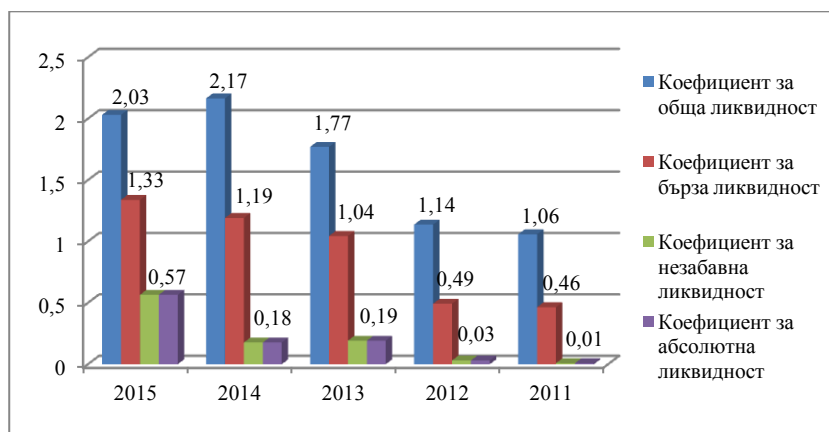
Видове парични потоци	2015			2014			Динамика на нетния поток
	Постъпления	Плащания	Нетен поток	Постъпления	Плащания	Нетен поток	
1	2	3	4(2-3)	5	6	7(5-6)	8(4-7)
А. Парични потоци от основна дейност	12568	11313	1255	13375	12466	909	346
Б. Парични потоци от инвестиционна дейност	2	423	-421	455	1345	-890	469
В. Парични потоци от финансова дейност	0	63	-63	0	28	-28	-35
Г. Изменение на паричните средства през периода (А+Б+В)	12570	11799	771	13830	13839	-9	780
Д. Парични средства в началото на периода			299			308	-9
Е. Парични средства в края на периода			1070			299	771

Налице е вливане на парични средства през текущия период в размер на 771 хил.лв.. Нетният паричен поток през 2015г. от инвестиционна и финансова дейност е отрицателен, но паричния поток от основна дейност е положителен, което е предпоставка за благоприятна динамика на паричните средства през текущата година. Управленският екип е приложил добра политика за увеличаване на паричните постъпления и за подобряване на финансовото състояние на предприятието.

През предходната година предприятието има отрицателен па-

ричен поток. Този резултат е породен от отрицателните парични потоци от инвестиционна и финансова дейност. В резултат на това наличността на паричните средства през 2014 е с 9 хил.лв. по-малко в сравнение с 2013г. Отрицателният нетен паричен поток от инвестиционна дейност е от плащане във връзка с договор за цесия от Холдинг Нов Век АД (собственик).

Показателите за ликвидност са друга важна част от анализа. Чрез тях се установява притежава ли предприятието достатъчно текущи активи, с които да изплати текущите си задължения. Ликвидността на анализираното дружество е представена на фиг.2.



Фиг.2

През последните две години коефициента на обща ликвидност е в рамките на оптималните за отрасъла, в който оперира предприятието. От 2011г. до 2013г. показателя има ниски стойности. Но коефициента за бърза ликвидност е висок. Затвърждава се извода, че предприятието има високи стойности вземания.

Показателите за финансова независимост на ”Агропласмент-92- В” АД са изследвани в табл.11

Таблица 11

Показатели	2015	2014	2013	2012	2011
1. Собствен капитал(хил.лв.)	3782	3738	3051	2240	1924
2. Пасиви(хил.лв.)	1916	1730	1666	2454	2501
3. Всичко капитал(хил.лв.)(1+2)	5698	5468	4717	4694	4425
4. Коефициент на финансова автономност1(1:3)	0,66	0,68	0,65	0,48	0,43
5. Коефициент на финансова автономност(1:2)	1,97	2,16	1,83	0,91	0,77
6. Коефициент на задлъжнялост(2:1)	0,51	0,46	0,55	1,10	1,30

През последните три години коефициента за финансова автономност, е над 0,5. Това означава, че всички пасиви са покрити със собствени средства на предприятието.

Вторият вариант на коефициента за финансова автономност показва сумата на собствения капитал, която се пада на 1лв.пасиви. Предприятието покрива всички пасиви със своята собственост от 2013г. насам. През 2011 и 2012г. показателят има ниски стойности следователно голяма част от имуществото на предприятието е придобита чрез привлечени средства.

Коефициента на задлъжнялост показва колко пасиви се падат на 1 лв. собствен капитал. Стойността му през 2011 и 2012 година е много висока- над 1. Означава, че предприятието не е можело с наличния си собствен капитал да обезпечи задълженията си и предпочита дълговото финансиране. През последните 3 години показателя се подобрява. Това е сигнал за подобряване на финансовата устойчивост на предприятието и подобряване на финансовата маневреност в случаите на непредвидени обстоятелства.

Ефективността от дейността на едно предприятие се установява чрез възможността му да генерира печалба с вложените ресурси. Анализа на ефективността става с помощта на показателите за рентабилност. Рентабилността на активите на предприятието за периода 2011-2015г. е представена в табл.12

Таблица 12

Показатели	2015	2014	2013	2012	2011
Нетна печалба	601	513	840	286	332
Среден размер на активите	5583	5092,5	4705,5	4559,5	4085,5
Коефициент на рентабилност на активите (%)	10,76	10,07	17,85	6,27	8,13

През текущия период рентабилността на активите се е подобрила в сравнение с предходния период и срещу всеки вложен лев активи предприятието е осъществило печалба в размер на 0,11 лв. Най- висока е стойността на показателя през 2013 година когато срещу всеки лев активи предприятието е формирало печалба в размер на 0,18лв. Чрез подходяща политика мениджмънта има възможност да подобри своята рентабилност в бъдеще. Целта на ръководството е в средносрочен план да се стреми да задържи и разшири кръга от корпоративни клиенти на вътрешния и международния пазар чрез коректни отношения със своите контрагенти и предлагане на качествена продукция.

Модели за анализ на финансовото състояние

Използван е петфакторният модел за предвиждане на фирмен банкрут, известен като Altman's Z- Score.

Петфакторният модел за непублични дружества има следният вид:

$$Z=0,717X_1+0,847X_2+3.107X_3+0.42X_4+0.995X_5$$

X_1 - оборотен капитал/ сумата на всички активи

X_2 - неразпределена печалба/ сумата на всички активи

X_3 - печалба преди лихви и данъци/ сумата на всички активи

X_4 - балансова стойност на собствения капитал/ балансова стойност на пасивите

X_5 - продажби/сумата на всички активи

Коефициентът Z, който се получава при прилагането на Altman' s Z- Score, позволява да се определи вероятността предпри-

ятието да банкрутира в обозримо бъдеще.

Z- коефициентът на дружеството е следният:

$$Z=0.717*X1+0.847*X2+3.107*X3+0.420*X4+0.998*X5=3,463341$$

$$X1=1952: 5698=0,342576$$

$$X2=1151:5698=0,202001$$

$$X3=672:5698=0,117936$$

$$X4=3782:1916=1,973904$$

$$X5=10569: 5698=1,854861$$

От изчисленията се вижда, че предприятието е финансово стабилно и няма вероятност от банкрут. ($Z>2,9$)

Заключение

Предприятието разполага с достатъчно собствен капитал за придобиване на нови активи и разширяване на производствената база. Оборотният му капитал е положителна величина, което осигурява нормално протичане на производствения процес. Финансовият ливъридж е в норма. Стойността му гарантира финансова независимост на дружеството. Финансовото състояние на предприятието е стабилно.

Предприятието има твърде големи вземания, чието отрицателно влияние рефлектира върху показателите за ликвидност, периода на събиране на вземанията, забавяне на обръщаемостта на краткотрайните активи, а оттам и до блокиране на средства. Трябва да се приложи по-добра политика относно вземанията, чрез осъществяване на продажби само на постоянни клиенти, с подходяща репутация и съкращаване на сроковете на плащане от определени клиенти.

Резултатите от анализа показват, че на фона на една благоприятна капиталова структура и една печеливша асортиментна структура на производството и услугите дружеството има възможност чрез прилагане на по-добра фирмена политика да подобри ефективността от дейността си.

Особености при отчитането на някои разходи в строителните предприятия

Борис Николаев Кирилов
Икономически университет – Варна

Увод

След започването на кризата в средата на 2007 година и отразила се в България през 2008 година, строителният бранш в страната отчете значителен спад в реализацията на готовата строителна продукция. В продължение на близо 10 години правителството на страната ни силно подпомага предприятията в тази сфера. Някои от действията, които правителството предприе за стабилизиране на този тежко засегнат бранш, бяха насочени към изграждане на много и с голяма стойност строителни проекти из цялата страна, с което успя да запази стабилността в този сектор. Значителен дял от бюджета на страната за посочения период е ангажиран в благоустройството и строежите на главните пътни артерии, изграждане на нови спортни съоръжения и ремонт на остарялата и вече изхабена инфраструктура в страната.

В последните години се започна представянето и на други проекти за реконструкция и саниране на жилищни сгради в малките и големи градове в цялата страна, което е още един показател за сигурността, която държавата се стреми да осигури за поддържането на този сектор.

Всяко предприятие полага усилия да оптимизира своите разходи и повиши възможностите за генериране на приходи, чрез използването на по-евтини и в същото време качествени материали за производството на продукция услуги, което да доведе до реализиране на положителен финансов резултат. Правилното отчитане и управление на разходите и приходите е от голямо значение за постигане на положителен финансов резултат.

За изграждането на ясна и точна представа за това как функционира едно предприятие, от съществено значение е изследването на приходите и разходите, свързани с производството и реализацията на произведената продукция или услуга от него. Процесите на начисляване и признаване на разходите е необходимо да се разгледат обстойно, особено когато става дума за извършване на обществени поръчка в сферата на един от най-засегнатите браншове в икономиката на страната, а именно строителството.

За целите на настоящия Доклад се проведе изследване в едно от предприятията, създадени за участие в публичните търгове за поемане на обществени поръчки за строителство, предлагани от Държавната администрация и управлението на Община Варна, а именно „Хая-С“ ООД. Вниманието ще бъде насочено към разглеждане на част от специфичните за строителството разходи, които предприятията от този сектор извършват, както и някои особени моменти свързани със строителната дейност, като например отчитането на временното строителство, гаранционното поддържане и придобиването на вещно право на строеж. Като база за изготвяне на ГФО предприятието прилага Националните счетоводни стандарти. За осъществяването на своята основна дейност предприятието се придържа към Търговския закон, Закона за устройсто на територията, Закон за собствеността, Закон за задълженията и договорите, Закона за данъка върху добавената стойност, Закон за обществените поръчки и други нормативни актове.

При разработването на темата е използвана нормативна уредба, актуална към месец декември 2016 година.

Особености при отчитането на някои видове разходи в строителните предприятия

Като основен източник, даващ информация и свое определение за съдържанието на думата „разход“ можем да се посочат общите разпоредби към Националните счетоводни стандарти. Съгласно тях

под „разход“ се разбира „намалението на икономическите изгоди през отчетния период под формата на изходящи потоци или намаление на активи, или увеличение на пасиви, което води до намаление на собствения капитал и не е свързано с разпределения между собствениците на капитала.“¹

Важно е разходите да бъдат групирани по определени критерии. Ще преместим поглед към примерната схема дадена от авторите Стоян Дурин и Даниела Дурина², съгласно които разходите се разделят по следния начин:

1. Според начина на възникване и значение за предприятието:
 - Разходи по управлението (административни разходи)
 - Разходи за осъществяване на дейността(основни технически разходи)
2. Според икономическата им същност:
 - Материални
 - Трудови
3. Според състава на разходите:
 - Едноелементни
 - Комплексни
4. Според отношението им към дейността:
 - Променливи
 - Условно-постоянни
5. В зависимост от начина на включване на разходите в себестойността:
 - Преки
 - Косвени
6. Според икономическото им съдържание:
 - Разходи за материали
 - Разходи за външни услуги
 - Разходи за амортизации

¹ НСС - общи разпоредби. // ДВ, №3, 2016, в сила от 01.01.2016 г.)

² Дурин, С., Д. Дурина.Счетоводство на предприятието. Осемнадесето издание. София: ФорКом, 2014, с. 181.

- Разходи за заплати
- Разходи за осигуровки
- Финансови разходи
- Други разходи

7. Според изискванията за калкулиране на себестойността: - зависи от отрасъла и информационните потребности на предприятието.

Характеристика на предприятието

Настоящото проучване се извърши в счетоводния отдел на предприятие „ХАЯ-С“ ООД гр. Варна. Предприятието е регистрирано на 06 юли 2010 година, като на същата дата доброволно е регистрирано и по Закона за данъка добавена стойност (ЗДДС) с единен идентификационен код 201198811 и правна форма Дружество с ограничена отговорност.

Основната дейност, която дружеството извършва, е предоставяне на услуги, свързани със строителство и реконструкция на обществени и жилищни сгради, като към тях се включват: детски градини, училища, църкви, детски площадки, ремонт и текуща поддръжка на жилищни, промишлени сгради и съоръжения. Дружеството притежава и търговски магазин, който не е обект на изследването.

Предприятието не разполага с голяма материална база за осъществяване на своята основна дейност. Поради основната цел за която е създадено, а именно участие в публичните конкурси за поемане на поръчки от Община Варна за строителство и реконструкция на публични сгради, Управителният съвет е взел решение да не се поддържа автопарк от строителни машини и да не закупува основните по-големи дълготрайни активи (като едроплощен кофраж, метално тръбно скеле и други необходими активи в строителния сектор), поради причината, че в случай на неуспех в участието на публичния търг, разходите поподържането на съответните, особено

големите в строителния сектор машини и оборудване, би довел до неудобно положение.

Отчитане на разходите за материали

Чрез разходите за материали се отчитат разходите за работното облекло на работниците, извършващо основната и спомагателна дейност, изхабяването на дребния инвентар и инструменти, използвани в основната дейност, в случай на договаряне се заплаща и дребния инвентар на работниците. Като специфичен момент за отчитането на разходите за материали се отчитат разходите за пускови проби по обектите и 72-часови проби на пожарна и ел. инсталации, съоръженията и линии, имащи връзка с предаването на готови обекти.

Обект на отчитане са материалите и изделията, произведени в спомагателната дейност, транспортните разходи до складовете, намиращи се до строителния обект, включващи натоварването и разтоварването, разходите необходими за приспособяването на използваните камиони, машини и други съоръжения за превоз на обемни и уникални конструкции или материали, вътрешния транспорт от склада до обекта.

Отчитане на разходите за външни услуги

Тук могат да се посочат, че се отчитат изплатените суми на подизпълнители извършващи дейност на строителните обекти. Като разход за външна услуга се третират и разходите за проекти, строителен надзор и консултантски услуги, свързани с новостроящите се обекти.

Отчитане на разходите за амортизации

Характерно за дейността на строителните предприятия е използването на много и с висока стойност амортизируеми активи, като много от тях са специфични за строителната дейност: едроплочен кофраж, пълзящ кофраж, метално тръбно скеле, метални кофражни платна, дървен кофражен инвентар и дребен инвентар и инс-

трументи.³

Особености при отчитането на разходите за осигуровки и заплати

Работната заплата в строителните предприятия се отчита на базата на отработените часове в рамките на една седмица, като бригадирът съставя отчет за отработените часове. На база изготвения отчет се начисляват работните заплати на персонал, обслужващ основната дейност. Друг основен момент, който влияе на сумата за разпределение за работна заплата на персонала, е използването на механизацията или автоматизирането на някои дейности. Също така, при използване на външни фирми-подизпълнители, това намалява броя на работниците, наети в основната дейност. В предприятието е създадена система за бонуси и глоби, оказваща влияние върху начислената работна заплата. Полагането на труд през почивните дни и националните празници оказва значително влияние при формирането на трудовото възнаграждение.

Особености при отчитането на разходите за провизии

Съгласно т.9.5 от СС11 Договори за строителство, когато при завършен обект се установят дефекти и в договора за изпълнение е договорено тяхното отстраняване чрез ремонт, очакваните разходи за отстраняването им се признават за провизия по реда на СС37.

В сравнение с останалите строителни предприятия, които начисляват разходи за отстраняване на дефекти (разходи за провизии) в договорените гаранционни срокове, в предприятието „Хая-С“ ООД не се начисляват разходи за провизии. При подписване на договора за строителство, предприятието договаря процент от стойността на обекта, който при осчетоводяването се завеждат по дебита на сметка 414 *Вземания от клиенти по продажби при определени условия*. Тези средства остават при инвеститора като гаранция, че предприятието „Хая-С“ ООД ще отстранява възникналите в гаранционните

³ За повече информация виж Рангелов, Е. Счетоводство на строителното предприятие. София: „Сек“, 2008, с.147.

срокове дефекти.

Особености при отчитането на другите разходи

В група Други разходи се включват неупоменати дотук разходи като: разходи за служебни пътувания и командировки, стипендии на учащи се, липса на активи, разходи за глоби и неустойки, свързани с неизпълнени договорни задължения или наложени от държавната администрация и други.⁴ Към група Други разходи се включват специфични за строителните предприятия:⁵

- Очаквани загуби по договор за строителство (т.6.5 от СС11)
- Разходи за строителство при зимни условия;
- Превоз на изкопни земни маси със собствен транспорт;
- За подготовка и квалификация на работници без откъсване от производството;

Особености при отчитането на разходите за основна дейност

В строителните предприятия сформирването на себестойността на произведените продукция и услуги се отчитат по следната схема:

- I. Преки разходи
 1. Разходи за труд
 2. Разходи за материали
 3. Разходи за експлоатация на строителни машини
 4. Други преки разходи
- II. Допълнителни разходи (в процент върху 1+3)
 1. Административно-стопански разходи
 2. Допълнителни производствени разходи
 3. Разходи за управлението
- III. Сметна строителна себестойност (I + II)
- IV. Сметна печалба
- V. Сметна стойност на СМР

⁴ Божков, В., Илиев, Г., ПЕТрова, С. Счетоводство на предприятието, с.219.

⁵ Рангелов, Е. Актив. Счетоводна матрица, Юни 2016 год., „Многофункционална сметка 609 Други разходи“ с. 8.

Тази калкулация се използва при разработване на анализните цени на различните видове СМР, за планово-разчетни цени за целите на вътрешно стопанската сметка. Калкулацията може да се прилага в два разреза: по сметна себестойност и по фактическа себестойност.

Към статията за **разходи за труд** се включва начислената основна работна заплата, определена по норми и разценки, съобразно възприетата система на заплащане – за работниците, заети в изпълнението на СМР. В тази статия не се отчитат разходите за труд на работниците за товарене и разтоварване на материали до приобектния склад и за обслужване на строителни машини (тези разходи се отчитат в статията „материали“ и в „разходи за експлоатация на строителни машини“).

Към статия **Разходи за експлоатация на строителните машини** се включват всички извършени разходи по издръжката и експлоатацията на използваните строителни машини, като такива могат да се посочат: товаренето и разтоварването, транспортирането до обектите, монтажът и демонтажът на строителните обекти, временните сгради за съхранение на строителните материали и подръчни инструменти, разходи за използваните ел. енергия, горива, смазочни масла за машините, вода, въздух, спомагателни материали, работна заплата на обслужващия персонал, амортизации и наем на използваните машини и разходите за обслужване и ремонт в предприятията. След като бъдат отчетени чрез сметките от група 60 *Разходи по икономически елементи*, тези разходи се отнасят по калкулативни единици към сметка 612 *Разходи за спомагателна дейност*. На базата на изготвени документи за използване от обектите и възприетите бази за разпределение в предприятията, разходите от спомагателна дейност за експлоатация на строителните машини следва да се разпределят по строителни обекти.

Извършената работа от строителните машини се остойносттава на базата на приета натурални показатели: машиносмяна, единица натурален измерител за извършена работа (м.куб., машиночасове и

пр.).

Към статия **Други преки разходи** се включват разходите за превоз на земни маси, разходите за призимни условия, за подготовка и квалификация на работниците и други преки разходи, които не могат да бъдат отнесени в горните статии.

Статия **Административно-управленски разходи** включва разходите за основна и допълнителна заплата и начисленията за обществено и здравно осигуряване на административния, техническия и оперативнo-стoпански персонал. Тук се включват разходите за командировки и поддържане на лек служебен транспорт, както и канцеларски и стопански разходи и амортизацията на имуществото на управлението.

Допълнителни производствени разходи включват допълнителната работна заплата на работниците, начисленията на социално и здравно осигуряване, заплащането на престои и отпуски, разходите за охрана и противопожарна защита, включително персонал, разходи за почистване на строителната площадка след завършване на обекта, разходи за изпитване на материали и издръжка на приобектни лаборатории, разходи по охрана на труда, фири, липси, глоби, неустойки, загуби от брак и пр.⁶

Особености при отчитането на разходите за спомагателна дейност

Като специфични спомагателни стопанства към строителните предприятия могат да се изброят:⁷

- Цеховете за арматурни заготовки и монтажите им по строителните обекти;
- Цехове за изработка на метални конструкции, носещи и покривни конструкции, отделни съоръжения, колони, подови конструкции, парапети и площадки и пр. ;
- Дърводелски цехове, служещи за производство и монтаж на

⁶ Рангелов, Е. Счетоводство на строителното предприятие. София: СЕК, 2008, с.136.

⁷ Пак там, с. 168.

дограма и вградено обзавеждане, за заготовка на метални кофражни платна и инвентарен дървен кофраж;

➤ Бетонени цехове и варови центрове за производство, доставка и полагане на обектите на бетонени и варови смеси, както и на други смеси от ефективни материали;

➤ Цехове за заготовка на тенекеджийски и железарски изделия като въздуховоди, метални обшивки, водосточни изделия и пр.;

➤ Обособено звено за експлоатация и ремонт на строителна механизация;

➤ Обособено звено за експлоатация и ремонт на технологичен транспорт; складово стопанство за съхранение на строителни материали и конструкции;

➤ Битово стопанство за експлоатация на работнически столове, почивни станции, бюфети, пунктове за медицинско обслужване и пр.

Отчитане на придобито вещно право на строеж

Вещното право на строеж възниква, като правна сделка на основание чл.63 от Закона за собствеността съгласно който, собственикът на земя може да отстъпи на друго лице правото да построи сграда върху неговата земя, като стане собственик на постройката. Суперфикация или право да се построи или придобие сграда върху земята от правото на собственост върху сградата. Притежаващият право на строеж в качеството си на суперфициер се счита, че не само може да построи , но и да възстанови сграда или част от нея върху чужда земя и да я притежава вечно или за определен срок, като своя собственост.⁸ Според Евгени Рангелов⁹ придобитото право на строеж се отчита по сметка 219 *Други дълготрайни нематериални*

⁸ Чл.63 от Закона за собствеността. // ДВ, №92, 1951, изм. и доп. ДВ, №107, 2014.

⁹ Рангелов, Е. Счетоводство на строителното предприятие. София : СЕК, 2008, с.239.

активи, като видове аналитичности могат да се посочат местонахождението на обекта.

- За отразяване на закупеното вещно право на строеж като дълготраен нематериален актив в предприятията се съставят следните счетоводни записвания:

Дебит сметка 219 *Други дълготрайни нематериални активи*

Кредит сметка от гр.50 *Парични средства*

- За счетоводното отчитане на влягането на закупеното вещно право на строеж, като част от себестойността на бъдещата продукция или сграда за собствени нужди към разходите за изграждането на сградата се съставят следните счетоводни записвания:

Дебит сметка 601 *Разходи за материали* или

Дебит сметка 609 *Други разходи*

Кредит сметка 219 *Други дълготрайни нематериални активи*

Дебит сметка 611 *Разходи за основна дейност*

Кредит сметка 601 *Разходи за материали* или

Кредит сметка 609 *Други разходи*

В случаите, когато правото на строеж не е упражнено в продължение на 5 години, то губи своята давност. За целта е необходимо да бъде взета сторнировъчна счетоводна статия. Съгласно чл. 67 от Закона за собствеността при неуреждане на правото на строеж в продължение на 5 години, то се погасява в ползва на собственика на земята¹⁰. Правото на строеж по чл.181 от ЗУТ (Закон за устройство на територията) се счита, че е упражнено по смисъла на чл.67 от Закона за собствеността в момента, когато е изработен груб строеж и това е документирано¹¹ от строителният надзор по чл.159 от ЗУТ. При приемането на сградата с протокол, обр. 16 и издадено разрешение за ползване, в предприятието се съставят следните счетоводни статии:

¹⁰ Чл. 67 от Закона за собствеността.

¹¹ Чл.181 от Закон за устройство на територията (ЗУТ), в сила от 31.03.2001 г. // ДВ, №51, 2016.

- Когато сградата ще се ползва за собствени нужди:
Дебит сметка 203 *Сгради и конструкции*
Кредит сметка 613 *Разходи за придобиване на ДА*
- Когато сградата е построена с цел продажба
Дебит сметка 303 *Продукция*
Кредит сметка 611 *Разходи основна дейност*

Отчитане на гаранционно поддържане

За отстраняване на дефекти в договорените гаранционни срокове, строителните предприятия начисляват разходи за провизии. В договора за строителство се договаря процент (обикновено от 5 до 10 % от стойността на СМР или обекта) за гаранционно поддържане от изплащането на готовия строеж, като гаранция, че строителят ще отстранява възникналите в гаранционните срокове дефекти при уведомяване от инвеститора и при съвместно определен разумен срок. По време на гаранционния срок предприятието изпълнител следва да отстранява възникнали дефекти по искане на инвеститора, като извършва разходи за сметка на резерва от провизии;

Счетоводни записвания за отчитането на гаранционното поддържане могат да се представят по следния начин:

- За отчитане на приходите по изпълнение на СМР или по завършен „готов обект“, с отразяване на договорените удръжки за качество в гаранционните срокове:

Дебит сметка 414 *Клиенти при продажби при определени условия (в размер на удържаните средства за гаранционно поддържане)*

Дебит сметка 411 *Клиенти*

Кредит сметка 701 *Приходи от продажба на продукция*

- За начисляване на разходи за провизии в предприятието изпълнител се съставят следните счетоводни записвания:

Дебит сметка 607 *Разходи за провизии*

Кредит сметка 494 *Провизии, признати като пасиви*

Ан. Сметка на инвеститора и строежа

- За извършени разходи по отстраняване на дефекти в договорените гаранционни срокове;

Дебит сметка 494 *Провизии, признати като пасиви*

Ан. Сметка на инвеститора и строежа

Кредит сметка 726 *Приходи от реинтегрирани провизии*

- При изтичане на гаранционния срок, се съставя протокол между инвеститора и предприятието. Той е основание инвеститорът да възстанови гаранционната удържака:

Дебит сметка 503 *Разплащателна сметка в левове*

Кредит сметка 414 *Клиенти по продажби при определени условия*

Аналитична сметка на инвеститора

- Ако предприятието не отстрани дефекти, възникнали в гаранционните срокове, и гаранцията се конфискува от инвеститора, вземането на предприятието се отчита като разход:

Дебит сметка 609 *Други разходи*

Кредит сметка 414 *Клиенти по продажби при определени условия*

Отчитане на временно строителство

При изготвянето на проектосметката документация за сключването на договор за строеж, предприятията включват към съдържанието му проект за организация на строителството (ПОС) разработен от проектанта. В него е посочено необходимото временно строителство, като конкретни временни сгради и съоръжения и другите разходи, свързани с нуждите на временното строителство и проект за организация и изпълнение на строително-монтажните работи (ПОИСМР), където разходите за временно строителство се конкретизират в по-точен план. Договорените средства за временно строителство се включват в генералната сметка на строителния обект и се посочват отделно в разчета за сметната стойност към до-

говора. Характерно за всички „обекти“ на временното строителство е това, че те обслужват основния обект през времето на неговото изграждане, а след това подлежат на разваляне и ликвидиране.

Средствата за временно строителство, които получават предприятията в следствие на подписан договор за даден обект, се изразходват в следните насоки:

- за текущи разходи свързани с изграждането на временни производствени, битови и административни сгради на обекта;
- временни водопроводи, ел. съоръжения и телефонни линии;
- съблекални, бани и тоалетни на обекта;
- навеси и складове за материали и машини на обекта;
- пътни панели за временни пътища, разходи за превозване на работници от местоживеенето на работниците до обекта и обратно;
- наеми за наети складове, жилища и офиси;
- други разходи с подобен характер, които не са обект на калкулацията на видовете строително-монтажни работи (СМР);
- постоянни сгради и съоръжения, доставка на машини и оборудване за производствените бази на спомагателната дейност.

Тези разходи се финансират от икономии на средствата за временно строителство съгласно план-сметка за временно строителство. Според Евгени Рангелов¹² средствата за временно строителство се отчитат като финансиране, а разходите – по общия ред:

- За получените средства за временно строителство се съставят следните счетоводни статии

Дебит сметка 503 *Разплащателна сметка в левове*

Кредит сметка 755 *Финансиране за временно строителство*

- При получаване на средства за временно строителство, при междинно или окончателно разплащане, като процент от СМР:

Дебит сметка 411 *Клиенти*

Кредит сметка 701 *Приходи от продажби на строителна*

¹² Рангелов, Е. Счетоводство на строителното предприятие. София: СЕК, 2008, с. 219.

продукция (актуваните СМР без временно строителство)

Кредит сметка 755 *Финансиране за временно строителство*

- За извършените разходи по икономически елементи за временно строителство се съставя следната счетоводна статия:

Дебит сметки от група 60 *Разходи по икономически елементи*

Кредит сметка 401 *Задължения към доставчици*

- Завършените и приети постоянни сгради и съоръжения и въведените в действие ДМА (с или без монтаж) се отчитат като разграничими ДМА:

Дебит сметка от група 20 *Дълготрайни материални активи*

Кредит сметка 613 *Разходи за придобиване на ДА*

- Ежегодно начислената амортизация на ДМА, финансирани със средства от временното строителство, се отчита като приход:

Дебит сметка 755 *Финансиране на временното строителство*

Кредит сметка 701 *Приходи от продажби на продукция*

- Извършените разходи за временно строителство (несвързани с постоянни сгради и съоръжения) се приключват за съответните обекти:

Дебит сметка 611 *Разходи за основна дейност* (аналитична сметка на даден обект или обща сметка за разходи, подлежащи на разпределение)

Кредит сметка от група 60 *Разходи по икономически елементи*

- В края на годината въз основа на документация, съставена от техническото ръководство на обектите и техническата служба на строителните предприятия (вътрешен Акт обр. 19, фактури за доставки, разходи, превоз и пр.) разходите за временни нетитулни сгради и съоръжения и други разходи за временно строителство (експлоатационни) се отчитат като приход:

Дебит сметка 755 *Финансиране на временното строителство*

Кредит сметка 701 *Приходи от продажби на продукция*

Неизразходваните средства за временно строителство, получе-

ни през отчетната период, остават по сметка 755 *Финансиране на временно строителство* и се ползват през следващи години, съгласно ПИСМР на обектите и план-сметката.

Заключение

В настоящия доклад се разгледаха специфичните проблеми при отчитането на разходите в дейността на конкретно строително предприятие. Като основна препоръка свързана с отчитането на временното строителство би следвало, получените средства да не се отчитат по сметка за финансиране, а да е част от стойността на готовия строителен продукт, която клиента ще заплати. Друг съвет, който бих препоръчал, е да се разшири материалната база която предприятието използва, поне за територията на град Варна. Това би улеснило бързото и ефикасно изпълнение на поетите поръчки за изпълнение на строителни услуги.

Проблеми при отчитането и контрола на материалните запаси на „Дунав плаза“ ЕООД

Николет Йорданова
Икономически университет – Варна

Материалните запаси са част от активите на предприятието, следователно се контролират от него, резултат са от минали събития и от тях се очаква бъдеща икономическа изгода. Стоково-материалните запаси са основен елемент, с помощта на който се реализира производствения процес. Законосъобразното им управление и добросъвестно контролиране, биха довели до подобряване на финансово състояние на дружеството. В дейността на стопанските предприятия често се използват много разнообразни по вид, количество и качество материални запаси.

Изборът на настоящата тема е обусловен от проблемите, свързани с отчитането и контрола на материалните запаси. Те са сравнително бързо ликвидни и лесно достъпни за персонала, което може да доведе до проблеми и нарушения в практиката.

Целта на настоящата разработка е да се разгледат проблемите при отчитането и контрола на материалните запаси, както и да се проучат тези проблеми в конкретното предприятие - „Дунав плаза“ ЕООД.

За изпълнение на поставената цел в теоретичната част на настоящия научен доклад е необходимо да се поставят следните задачи:

1. Изясняване същността и разглеждане на класификацията на материалните запаси;
2. Разглеждане на третирането им съгласно Националните счетоводни стандарти и Международните счетоводни стандарти (по-конкретно СС2 и МСС2);
3. Разглеждане на различните методи за оценка на материални-

те запаси;

4. Подробно разглеждане на особеностите при счетоводното отчитане на материалните запаси;

5. Изясняване на организацията на вътрешно-фирмения контрол и счетоводното отчитане на резултатите;

За практическата част от разработката се поставят следните задачи:

6. Разглеждане на особеностите на дейността на „Дунав плаза“ ЕООД;

7. Изследване на счетоводното отчитане на материалните запаси в „Дунав плаза“ ЕООД;

8. Изясняване спецификата на организацията на вътрешно-фирмения контрол в „Дунав плаза“ ЕООД;

9. Формиране на препоръки в практическата част на разработката;

Обект на разглеждане са материалните запаси и по-конкретно материалните запаси в „Дунав плаза“ ЕООД.

Основното ограничение на настоящия научен доклад е това, че се разглежда само ресторантьорската дейност на „Дунав плаза“ ЕООД. Използваната нормативна уредба е към дата 31.12.2016 г. Разглежданите примери в теоретичната част са от 2016 година, а приложените Счетоводен баланс и Отчет за приходите и разходите са към 2015 година. Краткотрайните биологични активи не следва да бъдат обект на разглеждане, поради това че са обособени в отделен счетоводен стандарт №41 (за НСС и МСС) и в конкретното предприятие няма подобен вид активи.

Теоретични основи на отчитането и контрола на материални запаси

Активите на всяко предприятие са многобройни и разнообразни. Тяхната разнородност се обуславя от характера на осъществяваната дейност. „Активът е ресурс, контролиран от предприятието в резултат на минали събития, от които се очаква бъдеще икономи-

ческа изгода.¹ „Краткотрайните активи са такива активи, които сравнително по-бързо изменят натурално-веществената си форма и чиято стойност се потребява изцяло и наведнъж и се включва в състава на разходите за стопанската дейност.“² Такива са материалните запаси, краткосрочните вземания, финансовите средства, разходите за бъдещи периоди. В тази разработка подробно се разглеждат материалните запаси. Съдържанието на този вид краткотрайни активи се определя от СС2-Отчитане на стоково-материалните запаси и МСС2-Материални запаси. Материалните запаси са „активи под формата на:

- ✓ материали, придобити главно чрез покупка и предназначени основно за влагане в производствения процес с цел произвеждане на продукцията или услуги. Те могат да са обект и на преки продажби, когато това се прецени от предприятието;

- ✓ продукцията, създадена в резултат на производствен процес в предприятието и предназначена за продажба;

- ✓ стоки, придобити главно чрез покупка и предназначени за продажба;

- ✓ незавършено производство, представляващо съвкупност от разходи, от които се очаква да се произведе продукцията;

- ✓ инвестиция в материален запас-материални активи, придобити за инвестиционни цели, а не за ползване;³

Материалните запаси съставляват значителна част от имуществото на едно предприятие. Предназначението им е основно се изразява в използването им в стопанската дейност. Това се изразява във влагането им в производството на продукцията (услуга), обслужване на производството, административно управление или продажба.

Класификацията на материалните запаси се обуславя от необ-

¹ НСС - Общи разпоредби. // ДВ, №30, 2005, посл.изм. ДВ, №3,2016.

² Генов, Г., Т. Георгиев, Ф. Филипова. Теория на счетоводството. Варна: СТЕНО, 2010, с.84.

³ СС2 - Отчитане на стоково-материалните запаси. // ДВ, №30, 2005, изм.ДВ, №86, 2007.

ходимостта да се улесни счетоводното им отчитане, както и контрола по придобиването, съхраняването и използването им. Текущото отчитане изисква материалите да бъдат групирани, съобразно тяхното функционално предназначение и икономическа изява в производствено-стопанската дейност като:⁴ основни материали, спомагателни материали, резервни части, горивни материали, амбалажни материали, образци, модели, опитни инсталации, полуфабрикати, други материали.

Класифицирането на материалните запаси може да се извърши по различни критерии. Има известни разминавания в класификациите на различните автори, но те не са съществени. В практиката е от значение групирането на материалните запаси в зависимост от дейността на предприятието и потребностите при текущото отчитане.

Характерна особеност на счетоводството е представянето на счетоводните обекти в паричен измерител, т.е. тяхното оценяване. Чрез този способ в счетоводството се изразяват и приравняват в един измерител (парите), различни по своя характер, форма и същност обекти. Основен критерий за счетоводно признаване на дадено стопанско явление или сделка е доколко надеждно може да бъде измерено и оценено. Проф.д-р Ф. Филипова тълкува термина „измерване“ като даване на количествена оценка на счетоводните обекти съобразно определени правила, а термина „оценяване“ - изразяване на тази количествена оценка в паричен (стойностен) измерител⁵. С помощта на оценяването се постига сравнимост и реално представяне на различни материални запаси във финансовите отчети на предприятието.

В Националните счетоводни стандарти, СС2 Отчитане на стово-материалните запаси за историческа цена се използва термина доставна стойност. „Доставната стойност представлява сумата от всички разходи по закупуването и преработката, както и от други

⁴ Фурнаджиева, М. Счетоводство на предприятието - приложен курс. София: Софттрейд, 2011, с.120.

⁵ Генов, Г., Т. Георгиев, Ф. Филипова. Цит.съч., с.208.

разходи, направени във връзка с доставянето на стоково-материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние (материали, продукция, стоки, незавършено производство и др.)⁶. Понятието „доставна стойност“, употребено в СС2 е заимствано от МСС2 и следва да се разглежда като синоним на понятието „историческа цена“. Според проф. д-р Ст. Дурин „като синоним на цената на придобиване се използва доставната стойност.“⁷

При придобиване на материални запаси се използват различни оценки, например:

- ✓ при покупка на материални запаси се използва „цена на придобиване“;
- ✓ при собствено производство на материални запаси се използва „себестойност“;
- ✓ при безвъзмездно придобиване се използва „справедлива цена“;

Основното предназначение на материалните запаси е да бъдат влагани в производството на продукция и в другите дейности на предприятието. Намалението на материалите може да се дължи на продажби, брак, естествени фири, липси и др. „Независимо от начина, по който материалите се намаляват, остойносттаването на разхода се основава на използване на методите за оценка на тяхното потребление.“⁸ Всяко предприятие, съгласно СС2 Отчитане на стоково-материални запаси, има възможност да избира и прилага един от методите за текущо оценяване на изразходването на материалите, представени в два подхода за отписване на запасите - препоръчителен и алтернативен.

В препоръчителния подход са включени следните методи, всеки един от които е свързан с различна сума на намалението на мате-

⁶ СС2 Отчитане на стоково-материалните запаси, т.4. // ДВ, №30, 2005, изм.ДВ, №86, 2007.

⁷ Дурин, Ст., Д. Дурина. Счетоводство на предприятието. XVI издание, София: ФорКом, 2011.

⁸ Генов, Слави Димитров. Финансово счетоводство. Варна: Геа принт, 2014, с.116.

риалните запаси: конкретно определена стойност, първа входяща-първа изходяща стойност (FIFO), среднопретеглена стойност. В практиката, когато няма условия за използване на препоръчителните методи, СС2 допуска прилагането на алтернативен метод- последна входяща- първа изходяща стойност (LIFO).

Предприятията, прилагащи Международните счетоводни стандарти, също имат възможност да използват препоръчителните методи. Несъответствието между МСС2 и СС2 идва от това, че МСС2 не допуска прилагането на алтернативния метод „LIFO“. Вместо това МСС2 предлага използването на други два метода, които не са разгледани в Националните счетоводни стандарти: стандартна себестойност и цени на дребно. При избора на метод за оценяване на намалението на материалните запаси предприятието следва да се ориентира като изхожда от конкретните условия на работа, но никога не бива да се пренебрегват принципите предпазливост, законосъобразност и целесъобразност.

В края на отчетната година в счетоводството на предприятието задължително се спазва принципът „предпазливост“. Във връзка с този принцип се прави периодично количествено измерване на материалните запаси. Това се прави с цел да се елиминира риска от несигурност в отчетната стойност на запасите. Тази несигурност най-често се изразява в намаление на покупните цени на МЗ. По тази причина в края на периода материалните запаси задължително се оценяват по нетна реализируема стойност, когато тя е по-ниска от цената им на придобиване (себестойността). „Нетната реализируема стойност е предполагаемата продажна цена на материалните запаси в нормалния процес на стопанската дейност след като се елиминират приблизително оценените разходи за завършването на производствения цикъл и тези, които са необходими за осъществяване на продажбата.“⁹

Една от характерните особености на счетоводството е доку-

⁹ Дурин, Ст., Д. Дурина. Цит. съч., с.47.

менталната обоснованост на информацията на стопанските явления и процеси. Документирането се изразява в съставяне на документи, в които в писмена форма се дават нужните сведения за извършените стопански операции. В счетоводството не се извършват записвания без налични документи. Необходимото съдържание на счетоводните документи е регламентирано в Закона за счетоводството¹⁰.

В литературата подробно се описват възможностите за постепенно отпадане на документите и заменянето им с технически средства, които да изпълняват информационната им функция. Тази тенденция на бездокументно протичане на счетоводния процес започна с въвеждането на електронния документ и електронния подпис.

„Важно е материалните запаси да се осчетоводяват коректно, защото допуснатите грешки могат да имат значителен ефект върху цената на продадените стоки и върху печалбата, преди облагане с данъци.“¹¹

Материалните запаси могат да бъдат придобити чрез: покупка от други предприятия; производство на продукция в предприятието; безвъзмездно получени материални запаси; придобиване като апортна вноска; върнати неупотребени материали; придобиване на използвани материали при ликвидация на ДМА; придобиване на материални запаси от друг склад и други.

Намалението на материални запаси може да се извърши по няколко начина: влагане на материали в стопанската дейност; продажба на материални запаси; предаване на материални запаси като апортна вноска; безвъзмездно предаване на материални запаси; трансформиране на продукция в стоки; намаление, в следствие на стихийни бедствия; обезценка на материални запаси;

„Добрият контрол върху материалните запаси не само позволява предлагане на по-широка гама продукти, а също така се освобождават значителни нива парични потоци, докато все още се пос-

¹⁰ Закон за счетоводството. //ДВ, №95, 2015, в сила от 01.01.2016 г.

¹¹ Skousen, K., Langenderfer, Albrecht, Buehlmann. Accounting principles and applications, 3rd edition, Worthpublishers Inc., str.231.

рещат нуждите на клиентите.¹² Инвентаризацията е способ на фактическия контрол. Бистра Николова определя инвентаризацията като „един от специфичните методи на контрола, с който чрез преброяване, измерване, претегляне и др. се установява фактическото състояние а паричните средства, материалните запаси, дълготрайните активи и други счетоводни обекти към определен момент, въз основа на което съответните отчетни показатели се привеждат в съответствие с действителното състояние на обектите, като се коригират евентуалните разлики и несъответствия.“¹³ От посоченото определение може да се направи извода, че „инвентаризацията е натурална, а не стойностна проверка“¹⁴. Инвентаризация се провежда както за нуждите на външния, така и за нуждите на вътрешния контрол.

Според доц.д-р Ж. Бонев ръководството на съответното предприятие трябва да състави Вътрешна наредба за инвентаризиране на активите и пасивите, която следва да има определена структура, която той описва в статията „Организация на счетоводството в предприятието“¹⁵. Наредбата следва да регламентира организацията на инвентаризациите- срокове, документи, комисията и др. Инвентаризацията е единствената задължителна процедура, при която материалните запаси на предприятието могат да се проверят не само количествено, но и качествено. Правилното провеждане на инвентаризацията оказва положително влияние върху начина на използване и съхранение на материалните запаси. „Значението на инвентаризацията в съвременните условия може да се свърже и с постоянно нарастващата материална отговорност на едно лице и разбира се с

¹² Biery, M. Ellen. Control inventory before it controls you, 2012, www.accountingweb.com

¹³ Николова, Б. Особенности и технология на данъчната инвентаризация. // Сп. АКТИВ, бр.1, 2012, с.46.

¹⁴ Златков, И., „Инвентаризации“, сп. АКТИВ, бр.9, 2011г., стр.5

¹⁵ Бонев, Ж. Организация на счетоводството в предприятието. // Сп. ИДЕС, бр.2, 2015г., с.11

обогащаването на формите на собственост.¹⁶

Счетоводно отчитане и контрол на материалните запаси в „Дунав плаза“ ЕООД

„Дунав плаза“ ЕООД се намира в центъра на град Русе. През 2014г. Дружеството е дъщерно предприятие на „Сивил Мениджмънт“ООД. Предприятието има за предмет на дейност: хотелиерски и ресторантьорски услуги, финансови и маркетингови консултации на български и чуждестранни физически и юридически лица, търговско представителство и посредничество, вътрешно и външно търговска дейност, информационен маркетинг.

В настоящата разработка се разглежда задълбочено счетоводното отчитане на материалните запаси при тяхното придобиване и изразходване в конкретното предприятие. Също така основна цел е да се установи дали „Дунав плаза“ ЕООД спазва изискванията и прилага правилно Националните счетоводни стандарти и другите законови норми.

Аналитичното отчитане на материалните запаси е организирано по местонахождение, материално-отговорни лица и номенклатурен номер. По дебита на сметките от тази група се отразяват закупените или придобити от собствено производство материални запаси, а по кредита тяхното намаление през отчетния период. В разглежданото предприятие няма незавършено производство.

Счетоводното отчитане в „Дунав плаза“ ЕООД се извършва с помощта на счетоводен софтуер Конто. За нуждите на ръководството се използва и още един продукт – Клок, чрез който се изготвят отчети, правят се анализи и прогнози.

В предприятие „Дунав плаза“ ООД при покупка на материални запаси не се използва сметка 301 Доставка. Когато придобиването на даден материален запас е продължителен процес и има различни

¹⁶ Минков, В., Ст.Александров, П. Мидова. Инвентаризация. Свищов: Ценов, 2007, с. 22.

разходи, те се натрупват директно по сметка 302 Материали или 304 Стоки.

Материалните запаси придобити чрез производство в „Дунав плаза“ ЕООД се заприхождават по себестойност. Себестойността в предприятието се изчислява в програмния продукт „Клок“ в зависимост от вложените материали. „Дунав плаза“ ЕООД спазва СС2, където се посочва, че „в себестойността на произведената продукция не се включват административните, финансовите и извънредните разходи и разходите за продажба. Тези разходи се отчитат като текущи в периода, в който са направени.“¹⁷

Сезонността оказва голямо влияние върху себестойността на продукцията на дружеството. За производството на различните ястия са необходими материали (продукти), които имат различни цени през различните сезони. Например за приготвяне на салати са необходими зеленчуци, цените на които варират през годината. Това е и причината приходите да са различни през сезоните.

В „Дунав плаза“ ЕООД често се извършват вътрешни трансфери на материални запаси. Типичен пример е, когато за приготвяне на дадено ястие е необходимо да се използва някакъв вид алкохол. В този случай е нужно алкохолът да се прехвърли от Склад „Бар“ в склад „Кухня“, чрез Искане за отпускане на суровини/материали.

В „Дунав плаза“ ЕООД счетоводното отчитане на разхода за материални запаси се извършва чрез счетоводна програма, на база Искане на отпускане на суровини/материали. В предприятието изразходването на СМЗ се извършва на база „средно претеглена стойност“. Също така намаление на материални запаси в предприятието има в следствие на: продажба; стихийни бедствия; бракуване и други.

Контролът в „Дунав плаза“ ЕООД се осъществява на първо място от софтуерния продукт „Клок“. С помощта на тази програма

¹⁷ СС2 Отчитане на стоково-материалните запаси. // ДВ, №7, 2005, в сила от 01.01.2005г., изм. ДВ, №86, 2007.

могат да се изведат статистики, отчети и прогнози, както и по всяко време може да се проследи разхода и наличието на всеки отделен материален запаси. Също така своевременно се сверяват данните от „Клок“ със счетоводните данни от продукта „Конто“. Инвентаризации в „Дунав плаза“ ЕООД се провеждат сравнително често. Такъв вид контрол в склад „Кухня“ се провежда на всеки два месеца, а в склад „Бар“- всеки месец. Инвентаризацията следва да се провежда на базата на създадената в предприятието Вътрешна наредба за провеждане на инвентаризация, в която следва да са посочени сроковете за провеждане, технологията и други. В разглежданото дружество такава вътрешна нормативна уредба липсва. Препоръчително е да създаде такава, за да има точно регламентирани условия за извършване на контролните работи. По този начин може да се избегне допускане на много нарушения и пропуски. При провеждане на инвентаризация в „Дунав плаза“ ЕООД не се попълва въпросен лист/ декларация от материално-отговорното лице. Препоръчително е да се включи в състава на документите, за да могат по-лесно да се установят евентуални нарушения и техния произход. Контролът е неизменна част от дейността на предприятието. Особено внимание трябва да се обърне на контролната дейност в предприятия като „Дунав плаза“ ЕООД, където има голямо количество материални запаси. Последните са леснодостъпни за голяма част от персонала на дружеството, което ги прави често обект на присвояване.

Заключение

„Дунав плаза“ ЕООД се развива бързо и непрестанно търси начини за подобряване на финансовото си състояние. Независимо от специфичния предмет на дейност и условията на пазарна икономика, предприятието успява да реализира своята продукция и да задоволява нуждите на своите клиенти.

В първата част на научния доклад са разгледани теоретичните аспекти на счетоводно отчитане и оценка на материалните запаси,

както и начините за упражняване на контролни дейности в предприятията.

Във втората част на разработката се акцентира върху спецификите на отчитане и организация на контрола на материалните запаси в „Дунав плаза“ ЕООД.

От направения анализ на отчитането на материалните запаси е видно, че дружеството успява да спазва законовите норми.

В резултат на написаното могат да бъдат изведени следните изводи:

1. По своята същност материалните запаси са част от краткотрайните активи на предприятието, които участват еднократно в производствения му процес.

2. Най-съществената разлика между СС2 Отчитане на стоково-материалните запаси и МСС2 Материални запаси е, че съгласно Националните стандарти може да се използва метода „последна входяща-първа изходяща стойност“, докато Международните стандарти не позволяват използването на този метод.

3. Материалните запаси са много разнообразни и това налага обособяване на подходяща аналитичност, за да се улесни тяхното отчитане и контролиране.

4. За спазване на принципа „предпазливост“ и оценяване на материалните запаси, съобразно счетоводните стандарти е необходимо периодично в края на отчетния период те да се преоценят. Материалните запаси следва да се оценяват по по-ниската от доставната и нетната реализируема стойност. Разликата се отчита като текущ разход за предприятието.

5. Съгласно Закона за счетоводството във всяко предприятие трябва да се проведе инвентаризация поне веднъж през отчетния период. Тази форма на контрол е единствената задължителна такава и нейното правилно и коректно провеждане, може да предотврати допускане на грешки и нарушения.

След като беше разгледана дейността на „Дунав плаза“ ЕООД, могат да бъдат изведени следните изводи и препоръки за отчитане-

то и провеждането на контрол в същото:

1. При доставка на материални запаси, която не е еднократен акт, предприятието не използва сметка 301. Препоръчително е да се използва калкулационната сметка, за да не допускат грешки при установяване на общата сума на доставката.

2. При оценяване на материалните запаси при тяхното потребление „Дунав плаза“ ЕООД използва метода „средно претеглена стойност“. Препоръчително е да се използва методът „първа входяща – първа изходяща стойност“, защото в дейността на дружеството се използват предимно хранителни продукти и при използване на този метод няма да останат залежали продукти, които имат определен срок на годност.

3. Неупотребената продукция в „Дунав плаза“ ЕООД се бракува след приключване на работния ден. Препоръчва се пригответе ястия, които не са консумирани да се дарят на различни институции. В такъв случай в счетоводството на предприятието ще се отрази безвъзмездно предаване на материални запаси, а не брак.

4. В разглежданото дружество няма Вътрешна нормативна уредба за провеждане на инвентаризация. Препоръчително е да създаде такава, за да има точно регламентирани условия за извършване на контролните работи. По този начин може да се избегне допускане на много нарушения и пропуски.

5. При провеждане на инвентаризация в „Дунав плаза“ ЕООД не се попълва въпросен лист/ декларация от материално-отговорното лице. Препоръчително е да се включи в състава на документите, за да могат по-лесно да се установят евентуални нарушения и техния произход.

Използвана литература

1. Закон за счетоводството, обн.ДВ бр.95 от 08 декември 2015г., в сила от 01.01.2016г.

2. НСС-общи разпоредби, обн.ДВ,бр.30 от 7 април 2005г., посл.изм. ДВ, бр.3 от 12.01.2016г.

3. СС2- Отчитане на стоково-материалните запаси, обн.ДВ, бр.30 от 7 април 2005г., изм.ДВ, бр.86 от 26 окт. 2007г.
4. Бонев, Ж., Организация на счетоводството в предприятието, сп.ИДЕС, бр.2, 2015г., с.11
5. Генов,Г.,Георги,Т.,Филипова,Ф., Теория на счетоводството,Варна, СТЕНО, 2010г., с.84
6. Генов,Слави Димитров, Финансово счетоводство, Варна, Геа принт, 2014г., с.116
7. Дурин,Ст., Дурина,Д., Счетоводство на предприятието, XVI издание, София, ФорКом, 2011г
8. Златков, И., „Инвентаризации“, сп. АКТИВ, бр.9, 2011г., стр.5
9. Минков, В., Александров, Ст., Мидова, П., Инвентаризация, Ценов, Свищов, 2007г., стр. 22
10. Николова, Б., Особенности и технология на данъчната инвентаризация, сп.АКТИВ, бр.1, 2012г.,с.46
11. Фурнаджиева, М., Счетоводство на предприятието приложен курс, София, Софттрейд, 2011г., с.12
12. Biery, M. Ellen, Control inventory before it controls you, 2012г., www.accountingweb.com
13. Skousen, K., Langenderfer, Albrecht, Buehlmann, Accounting principles and applications, 3rd edition, Worthpublishers Inc., str.231

Основни промени и проблеми отнасящи се до финансовите отчети след промяната на счетоводното законодателство

Адриан Атанасов Калчев
Икономически университет – Варна

Теза:

С влизането в сила на „новото“ счетоводно законодателство бяха извършени промени засягащи счетоводната отчетност на всички предприятия. Основната цел е да се унифицира европейското счетоводно законодателство с националното. Направените промени по-скоро имат спорен характер , тъй като в някои отношения са предложени облекчения на бизнес обстановката , а от друга се илюстрират „влошения“.

Изложение: Общи промени

С влизането в сила на „новото“ счетоводно законодателство бяха извършени промени засягащи счетоводната отчетност на всички предприятия. Едно от тях е *„всички предприятия трябва да съставят своите финансови отчети на български език , с арабски цифри и в хиляди левове*. Това изискване не е имало законова регламентация в отменения ЗЗС , което било съществен пропуск. Все пак се намираме в България и е напълно логично всички финансови отчети да бъдат изготвяни на български език и с арабски цифри. Целта е да се постигне известна степен на справедливост за потребителите на информация и предотвратяването на злоупотребите.

Друга много съществена промяна това е отпадане на изискването за задължителна годишна инвентаризация на активите и пасивите за предприятия с нетни приходи от продажби до 200 000 лв. Това законово изискване от една страна облекчава най-малките предприятия от подобни административни процедури. От друга мо-

же да се разглежда като проблем , който да поставя въпроси върху достоверността на съставяните отчети. Въпреки , това би било добре ако тези предприятия периодично провеждат такава инвентаризация с оглед на по-вярното и честно представяне на финансовите си отчети.

Новия закон за счетоводството за разлика от стария посочва информацията която задължително трябва да се представи във финансовите отчети, а именно: Наименование на предприятието; Правната му форма; Седалище и адрес на управление; Информация за прекратяване или ликвидирание на предприятието; Регистъра в който предприятието е вписано и регистрационния му номер; Името на ръководителя на предприятието; Подписа на ръководителя на предприятието; Печата на отчитащото се предприятие; Друга информация, която се изисква от закона или от приложимата счетоводна база. Тези изисквания също така са упоменати в Счетоводен стандарт – 1 (СС1) ,но сега цялата изискваща се информация е синтезирана и регламентирана в новите текстове на закона, което предполага по-лесно нейното спазване и прилагане в практиката.

Общите изисквания за съставителите на финансовите отчети остават непроменени, като са добавени две изключения. Отчетите на едноличните търговци, които прилагат способа на едностранно счетоводно записване (имащи НПП до 50 000 лв.) и микропредприятията, които не са осъществявали дейност могат да бъдат съставени от собствениците или съдружниците на предприятието. При вторите „не осъществяващи дейност” се има в предвид никакви приходи и никакви разходи в края на отчетния период. Дори наличието на банкова сметка може да наруши това изискване. В общ план законодателят отново облекчава предприятията с най- малки обеми приходи (за микропредприятията нулеви), като дава възможността на собствениците или съдружниците да съставят сами своите финансови отчети като не прибегват до услугите на счетоводните специалисти. Това от една страна е положителна промяна , но от друга се допуска лица без никакъв опит и отговарящи на определени

изисквания да съставят финансови отчети. Обуславя се и друг проблем, как едни лица(общия случай) трябва да отговарят на множество изисквания за да придобият право за да съставят финансови отчети , а други (попадащи в изключенията) без никакви условия да могат да го правят. Би трябвало законодателят да въведе известни промени , като поставя изисквания именно за тези лица да притежават някаква минимална степен на финансово-счетоводна култура за да могат да съставят тези отчети.

Принципи

Всички финансови отчети се съставят на база счетоводни принципи. Между старото и новото счетоводно законодателство съществуват известни прилики и разлики по отношение на принципите . За да се акцентира основно върху евентуалните различия те ще бъдат представени в табличен вид:

Таблица 1

Таблица на счетоводните принципи, на база на които се съставят финансовите отчети

До 31.12.15	След 01.01.16
1. Действащо предприятие	1. Действащо предприятие
2. Предпазливост	2. Предпазливост
3. Предимство на съдържанието пред формата	3. Предимство на съдържанието пред формата
4. Независимост между отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс	4. Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен период
5. Текущо начисляване	5. Начисляване
6. Запазване по възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период	6. Последователност на представянето и сравнителна информация
7. Съпоставимост между приходите и разходите	-
-	7. Същественост
-	8. Компенсиране
-	9. Оценяване на позициите по цена на придобиване

До 31.12.15 г в старото счетоводно законодателство са били регламентирани 7 принципа, докато според новото законодателство са увеличени на 9. Това от своя страна може да се възприеме като положителна промяна, тъй като правилата и нормите се увеличават, което би трябвало да даде отражение върху качеството на информацията. Както се вижда от таблицата, можем да кажем, че не съществува промяна, както в наименованията, а също така и в смисъла на първите пет принципа между старото и новото законодателство. В два от следващите принципи се наблюдава известна промяна единствено в наименованието но не и в значението което предвижда законодателя - принципа „текущо начисляване” остава само „начисляване”, а принципа запазване по възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период се преименува на „последователност на представянето и сравнителна информация”. Съпоставимост между приходите и разходите не фигурира в „новите принципи”, а в същото време се появяват изцяло нови три принципа, а именно: същественост, компенсиране и оценяване на позициите по цена на придобиване.

Категории предприятия

Класифицирането на предприятията и групите предприятия може би се явява един от най-съществените моменти в новото счетоводно законодателство. Класификацията е в тясна връзка с изготвянето и съставянето на годишните финансови отчети, тъй като законодателят предвижда законови облекчения според вида и категорията предприятия. Същите ще бъдат разгледани по долу в изложението. В съответствие с изискванията и препоръките на Директива 2013/34/ЕС чрез текстовете на закона се въвеждат критериите, по които всички предприятия се обособяват в четири категории а именно: Микропредприятия, малки предприятия, средни предприятия и големи предприятия. Основна цел на подобно категоризиране е да се постигнат известни административни облекчения, за тези

предприятия , за които не съществуват значими външни потребители на отчетна информация.

Основните количествени критерии, по които се оформят категориите предприятия са: балансова стойност на активите , нетни приходи от продажби и средна численост на персонала за отчетния период. Количествените критерии са общоприети и се използват и във други сфери за класификация , анализ , мениджмънт ... За показателите балансова стойност на активите и средна численост на персонала не съществуват съмнения при тяхното правилно определяне, затова ЗЗС не дава техни самостоятелни дефиниции. С цел улеснение при изчисляването на другия показател „Нетни приходи от продажби” закона дава легална дефиниция. Съгласно Допълнителните разпоредби на ЗЗС , това са *„сумите от продажба на продукцията , стоки и услуги , генерирани от обичайната дейност на предприятието, намалени с търговските отстъпки, данъка върху добавената стойност и други данъци , пряко свързани с приходите.*

На основата на тези три показатели ЗЗС са класифицирани следните категории предприятия:

Таблица 2

Таблица за количествените критерии и категориите предприятия

	Балансова ст-ст на активите	Нетни приходи от продажби	Средна численост на персонала
Микропредприятия	До 700 000	До 1 400 000лв.	До 10 души
Малки предприятия	До 8 000 000лв.	До 16 000 000лв.	До 50 души
Средни предприятия	До 38 000 000	До 76 000 000	До 250 души
Големи предприятия	Над 38 000 000	Над 76 000 000	Над 250 души

За да бъде класифицирано едно предприятие в съответната категория то трябва да не предвишава два от трите съответстващи му показателя с изключение на големите предприятия . Големите предприятия се класифицират като такива, само ако превишават

два от трите му съответстващи показателя.

По отношение на критериите за определяне на категорията на предприятията можем да кажем , че те не са в пълно съответствие с бизнес реалността в България, тъй като те са съобразени изцяло с Европейските изисквания. Нормално е за размерите и трудовия потенциал на България нашите предприятия да са относително помалко и малки спрямо другите водещи държави членки. Например едно малко предприятие в България може да има съществено значение за цял район или регион , а от нормативна гледна точка то да води „съкратена” отчетност и да не носи в пълна степен полезност за потребителите на информация.

Бази за изготвяне

По отношение на приложимата счетоводна база са отменени критериите , определящи базата за изготвяне на предприятията. Съгласно стария закон ГФО на предприятията чиито показатели надвишаха 2 от критериите (балансова ст-ст на активите към 31 декември -8 млн , НПП -15 млн и средна численост на персонала 250 души) изготвяха своите финансови отчети задължително на база МСС. Сега законодателят дава на повечето предприятия възможност за избор между счетоводните бази , като само специфичен набор от предприятия имат задължението да прилагат конкретна база. Това е пример как законодателството дава свобода да се прилага тази счетоводна база , която в най-пълна степен би удовлетворила потребностите на предприятието. По този начин чрез възможности и облекчения се стимулира бизнес обстановката в България, което от своя страна би допринесло за по бърз икономически растеж в страната.

Таблица 3

Таблица за приложима счетоводна база според категорията на предприятието

Категория на предприятието	Приложима счетоводна база	Възможност за прилагане
Предприятия от обществен интерес	МСС	Задължително прилагане
Големи предприятия	НСС/МСС	Възможност за избор
Средни предприятия	НСС/МСС	Възможност за избор
Малки предприятия	НСС/МСС	Възможност за избор
Микропредприятия	НСС/МСС	Възможност за избор
Бюджетни предприятия	Указания на министъра на финансите	Задължително прилагане
Предприятия в производство по ликвидация , несъстоятелност , ЮЛНЦ	Конкретен национален счетоводен стандарт	Задължително прилагане

1.2.6 Съставни части на отчета

Таблица 4

Таблица за съставните части на ГФО според вида и категорията предприятия

Предприятие	Съставни части на ГФО
Всички предприятия	1. Счетоводен баланс 2. Отчет за приходите и разходите 3. Приложение
Еднолични търговци, чиито нетни приходи от продажби не надвишават 200 000лв. и не подлежи на независим финансов одит от регистриран одитор.	1. Отчет за приходите и разходите
Микропредприятия	1. Съкратен баланс, изготвен само по раздели 2. Съкратен отчет за приходите и разходите изготвен само по раздели
Малки предприятия	1. Съкратен баланс , изготвен по раздели и групи 2. Съкратен отчет на приходите и разходите изготвен по раздели и групи 3. Приложение

Средни предприятия	Пълен комплект годишни финансови отчети, който се определя от приложимите счетоводни стандарти – НСС или МСФО/МСС
Големи предприятия	Пълен комплект годишни финансови отчети, който се определя от приложимите счетоводни стандарти – НСС или МСФО/МСС
Предприятия от обществен интерес	Пълен комплект годишни финансови отчети определен по реда на МСФО/МСС
Предприятия в производство по ликвидация или в несъстоятелност	Пълен комплект финансови отчети определени по реда на СС-13
Предприятия- юридически лица с нестопанска цел	Пълен комплект финансови отчети определени по реда на СС- 9
Бюджетни предприятия и предприятия от сектор „ Държавно управление”	Определени съгласно чл.166, ал 2 от Закона за публичните финанси

Публичност на годишните финансови отчети

Годишните финансови отчети и съпътстващите ги със тях доклади до много голяма степен касаят външните потребители на отчетна информация. Именно поради тази причина те задължително се публикуват ежегодно. Основна промяна в новия ЗЗС, е в променените срокове за публикуване и отмяната на срокове за изготвяне. За публикуването на ГФО и другите доклади се приема за редовно, само ако те са приети и одобрени от собствениците

В стария ЗЗС имаше различни срокове за публикуване на ГФО и ГД в зависимост от вида на предприятието- 31 май , 30 юни 31 юли. В новите текстове на закона крайния срок за публикуване вече е 30 юни. Що се касае до тази промяна тя се възприема положително от бизнес аудиторията , тъй като се унифицира точно конкретна дата за всички предприятия и се намаляват възможните противоречия. В сравнителна таблица ще бъдат посочени разликите по отношение на сроковете за публичност:

Таблица 5

Сравнителна таблица за сроковете необходими за публикуване на ГФО

Вид предприятие	Срокове преди (до 31.12.15)	Срокове сега (01.01.16)
ЕТ подлежащ на задължителен одит	31 май	30 юни
ЕТ, неподлежащ на одит	Не публикуват	
Дружество с ограничена отговорност	30 юни	30 юни
СД, КД, АД, ЕАД, КДА	31 юли	30 юни
Бюджетни предприятия	Не публикуват	
Всички останали	30 юни	30 юни

Освен ГФО и ГД предприятията, които подлежат на задължителен НФО, следва да публикуват и одиторския доклад към финансовите отчети (чл.38.ал3). Облекчения в процедурата по публикуване са предвидени отново за малките предприятия, които не подлежат на задължителен НФО, като те могат да не публикуват своите отчети за приходи и разходи и доклади за дейността. Това означава, че те трябва най-малко да публикуват своя счетоводен баланс и приложението към него. Друго подобно облекчение се предоставя и на ЕТ които не подлежат на НФО, като изискванията за публичност не се отнасят за тях и те не са задължени да публикуват своите отчети. Всъщност на практика тези облекчения до известна степен могат и да влошат бизнес средата от гледна точка на потребителите на информация. В най-тясна връзка и най-засегнати може би ще бъдат кредиторите на предприятието тъй като те няма да могат да разполагат с общодостъпната информация. Друг проблем може да се разрази в „занимаряването“ на отчетите, тъй като щом няма да се публикуват да не се влагат нужните усилия и старания за постигане на вярно и честно представяне.

Законодателят е предвидил и случаите, когато предприятието е заявило публикацията, но е постановен отказ, поради необходимост за отстраняване на определени неизправности. В подобен случай предприятието внася повторно искане за публикуване в 14 дне-

вен срок и се приема , че предприятието е спазил предвидения срок.

Изискването финансовите отчети да бъдат съхранявани в предприятието 10 години се запазва. Глобите и имуществените санкции , които се налагат при неизпълнение на законовите изисквания също са завишени в сравнение с вече отменения ЗЗС. Именно чрез тези завишения на санкциите в повечето направления, законодателят цели по добра и стриктна отчетност в страната.

Независим финансов одит на финансовите отчети

Независимият финансов одит е едно от малкото средства , които повишават доверието на потребителите и надеждността на информацията, представена в годишните финансови отчети. Чрез изразяване на независимо мнение в одиторския доклад се дава оценка за достоверността на твърденията за вярност , които ръководството е направило в годишния финансов отчет. Затова независимият финансов одит има смисъл за тези предприятия , които са от обществено значение, както и за такива , чиято дейност е съществена. Съгласно текстовете на ЗЗС на независим финансов одит подлежат следните предприятия: Средни и големи предприятия, предприятия от обществен интерес, средни и големи групи предприятия, малки групи предприятия, при условие че в групата има поне едно предприятие от обществен интерес, предприятия за които това изискване е установено със закон и малки предприятия надвишаващи законово установени критерии. В резултат на общото повишаване на количествените критерии при категоризиране на предприятията в новия ЗЗС бяха завишени и тези , свързани със задължителното изпълнение на одита отнасящи се за малките предприятия.

Таблица №6

Таблица на количествените критерии за прилагане на задължителен НФО

Количествени критерии	към 31.12.15	след 01.01.16
Балансова стойност на активите	1500 хил.лв	2000 хил. лв.
Нетни приходи от продажби	2500 хил.лв	4000 хил.лв
Средна численост на персонала	50 души	50 души

Малките предприятия , които трябва да бъдат подложени на НФО, трябва да превишават като минимум два от посочените по-горе критерии. Количествените критерии са същите както и при определянето на категорията на предприятията , което от една страна облекчава предприятията от изчисляването на прекалено много показатели свързани с различните изисквания. От таблицата посочена по-горе се вижда, че два от показателите значително нарастват. Това от своя страна стеснява обхвата на НФО спрямо предприятията които подлежат да го извършат. С известна условност се облекчават малките предприятия, чиито показатели попадат в стойностите между стария и новия закон и не превишават два от трите критерия , тъй като за тях отпада задължението за извършване на одит.

Повишаването на финансовите показатели не е единственият фактор, с който малките предприятия , подлежащи на независим финансов одит намаляват. В старото законодателство се поставяха изисквания предприятието да превишава 2 от 3те критерия в две последователни години , докато в сегашното имаме допълнително изискване предприятието да е класифицирано в групата на малките предприятия. От тук следва да се направи извода , че микропредприятията не подлежат на задължителен независим финансов одит. Особеност или пропуск е, че микропредприятията, които през текущата година надвишават критериите за НФО, всъщност не подлежат на задължителна проверка. Както беше изяснено в предходна точка прекатегоризирането е процес , който трае минимум три отчетни периода. По този начин се дава се път и на злоупотребите, чиито чрез подходящи схеми много предприятия могат да останат „в сянка” от одита.

Административно наказателни разпоредби

По отношение на административнонаказателните разпоредби и имуществени санкции във връзка със финансовите отчети законодателят е пристъпил към следните промени

Таблица 7

Таблица за административните санкции при първо нарушение

Санкция	Глоби за лицето и имуществени имуществена санкции на предприятието 31.12.12		Глоба за лицето и имуществени санкции на предприятието 01.01.16	
Неотговарящо лице за съставител, съставило ФО	1500 до 3000	-	500 до 3000	2000-5000 за счетоводното предприятие
За възлагането на съставяне на ФО от лице , нямащо право.	-	-	От 500 до 3000 / за възложителя/	От 2000 до 5000 лв .
Несъставен ГФО	От 500 до 1000	От 2000 до 3000	От 500 до 3000	От 2000 до 5000лв.
Не публикуван ГФО от задължените лица	От 500 до 2000	От 500 до 3000	От 200 до 3000лв	От 0,1% до 0,5% от НПП , но не по-малко от 200 лв
Не съставени Доклад за дейността, нефинансова декларация	-	-	От 500 до 3000	От 2000 до 5000
Задължено предприятие не възложило НФО			500 до 5000 лв	2000 до 1000 лв.
Възложено е извършване на НФО от лице, което няма право	-	От 2000 до 10000 лв	От 500 до 5000 лв	От 2000 до 10000 лв
Не съхранена счетоводна информация по реда на закона	От 1000 до 2500лв .	От 2000 до 5000 лв.	От 500 до 3500 лв .	От 2000 до 7000 лв.

Данните от таблицата представят границите на санкциониране при първо нарушение. Според действащото законодателство пов-

торното нарушение се наказва с глоба или имуществена санкция в двоен размер. Забелязват се доста различия между старото и новото законодателство като са добавени нови елементи за санкциониране, както и промени в стойностните граници на личните глобите и имуществените санкции. Законодателят относително е завишил методите и стойностите на наказание, като целта е да се постигне по достоверна отчетност, по стриктното спазване и изпълнение на закона. Тук като основен проблем, който може да се установи е, че тези глоби и имуществени санкции ще имат относително много по голяма тежест за по-малките и до не такава степен платежоспособни предприятия. Тези увеличени глоби от своя страна могат да влошат бизнес обстановката и да спаднат инвестициите в страната. Също така по отношение за персоналните глоби, като цяло може да се каже че не са съобразени със средно-трудоовото възнаграждение в страната.

Заклучение : Докладът не претендира за изчерпателност на всички законови различия. Въпреки това са изложени тези които засягат по голямата част от предприятията. Както може да се види от доклада новият закон за счетоводството е почти цялостно редактиран. Дали той ще е успешен проект или негативите ще бъдат повече от ползите, практиката и натрупаният опит ще покажат.

Използвана литература

1. Бакалов, Н., Георгиев, В., Михайлова, З., Счетоводство на предприятието, Варна, Стено, 2009
2. Божков, В., Илиев, Г., С. Петрова. Счетоводство на предприятието, София, Горекс Прес, 2010.
3. Вейсел, А., Райнов, Б., Станчева, М., Счетоводен наръчник, София, РААБЕ Експерт, 2016
4. Досев, Х., Новото счетоводно законодателство, София, Резон България, 2016
5. Драгийска, К. Национални счетоводни стандарти. София, ИК Труд и право, 2002.

6. Дурин, С., Д. Дурина. Счетоводство на предприятието. София, ФорКом, 2014.
7. Душанов, И., М. Димитров. Курс по счетоводство на предприятието. София, Ромина, 2011.
8. Кондарев,И., Свраков,А.,Филипов,В. Данъчно облагане и счетоводно приключване 2016,София,ИК”Труд и право”,2016
9. Костова, Н. Финансово счетоводен анализ, Варна,”Актив-К”,2010
- 10.Малинова,И.,Закон за счетоводството-коментар,София, Сиела Норма,2016
11. Национални счетоводни стандарти. София, ИК Труд и право, 2016
12. Свраков А., Б. Брезоева. Международни счетоводни стандарти. София, ИК Труд и право, 2014.

Проблеми на отчитането на производствените разходи и на калкулирането на себестойността на продукцията в „Булгафлор“ ЕООД гр. Казанлък

Радослав Миленов Мартинов
Икономически университет – Варна

Увод

Въпроса за отчитане на производствените разходи и калкулирането на себестойността на продукцията е един от най-важните за счетоводната теория и практика. В условията на съвременната икономика счетоводните специалисти насочват вниманието си към избора на най-точен и правилен метод за калкулиране на себестойността в съответствие с характерните особености за всеки отрасъл.

При тази ситуация всяко предприятие трябва да обърне сериозно внимание на разходите си като резултат от използването на материалните, трудовите и финансовите ресурси и като основен фактор, от който зависят крайните финансови резултати от стопанската дейност. Калкулирането е важна функция на управленската отчетност, която осигурява постоянна и обективна информация на предприятието, свързана с цената на продукцията още преди тази продукция да се появи на пазара. Само на основата на своевременното калкулиране на произведената продукция е единствено възможно да бъде определена икономическа стратегия и тактика на предприятието, а така също и на неговата търговска политика, особено в условията на пазарна икономика.

Обект на изследване е отчитането и организацията на разходите за дейността и калкулиране на себестойността на продукцията, а предмет – процесът на осчетоводяване на разходите и калкулирането на себестойността на продукцията в предприятието.

Методите, използвани за написването на разработката са: лите-

ратурно проучване, преглед на съставените от предприятието първични и вторични счетоводни документи, справки и финансови отчети, както и анализиране на осъществяваната дейност.

Настоящото изследване обхваща само дейността на „Булгафлор“ ЕООД и разглежда характерните проблеми, свързани с отчитане на разходите и калкулиране на себестойността в рамките на предприятието.

Целта на настоящата разработка е представяне на практико-приложната интерпретация на теоретико-методологическите постановки, свързани с калкулирането на себестойността на продукцията и отчитането на производствените разходи. Това от своя страна налага решаването на следните задачи:

- Да се изясни съдържанието и структурата на понятието „себестойност“;
- Да се извърши обобщение на основните класификации на разходите;
- Да се представят различни становища относно видовете себестойност, системите и методите за калкулация;
- Да се предложат ред и методики за обобщаване на разходите за дейността и формиране на себестойността на продукцията;
- Да се представи организацията за отчитането на разходите по икономически елементи и разходите за дейността в изследваното предприятие;
- Да се изясни последователността при формиране на себестойността на готовата продукция в „Булгафлор“ ЕООД;
- Да се формират изводи и да се дадат препоръки относно разглежданата проблематика

1. Същност на разходите като икономическа и счетоводна категория:

Разходите на предприятието произтичат от закупуването, наемането и използването на ресурси и услуги на всички етапи на стопанската му дейност. Природата на разходите може да бъде изследвана от различни позиции, но те винаги се проявяват непосредстве-

но със създаването на предприятието и го съпътстват през всички етапи от жизнения му цикъл.

В Общите разпоредби на Националните счетоводни стандарти се извежда следното определение: „разход - намаляването на икономическата изгода през отчетния период под формата на извеждане извън предприятието или намаляване на активите, или увеличаване на пасивите, което води до намаляване на собствения капитал, отделно от това, което подлежи на разпределяне между собствениците на капитала, и преоценката, отразена в собствения капитал“.¹

Интересно е виждането за същността на разходите от гледна точка на общата икономическа теория. При нея се изхожда от така наречения „икономически подход“ за определяне на обхвата и величината на действителните разходи извършени от предприятието.

З. Младенова представя „икономическия подход“ по следния начин²: „ Същността на този подход към разходите на фирмата се заключава в това, че те се разглеждат като алтернативни разходи. Това означава, че при определяне на действителните разходи се изхожда от такава цена на ресурсите, която техният собственик би получил при следващото им най-добро приложение. Основанието е, че ресурсите, които използва фирмата, за да осигури производството на своята продукция, са отклонени от друго, алтернативно тяхно използване, което би носило доходи.

От гледна точка на теорията на счетоводството понятието разход се разглежда като обект на отчитане. За счетоводството е важно разхода да води до увеличение на пасиви или намаление на активи. Счетоводството се интересува от правилното определяне на един отчетен обект като разход единствено с цел правилното му отчитане и спазване на счетоводните принципи.

От гледна точка на общата икономическа теория понятието разход има много по широко значение. Тук важно значение има ос-

¹ Национални счетоводни стандарти - Общи разпоредби, т 4.5.

² Младенова, З. Микроикономика. Варна 2012, с.193-194.

вен намалението на актив и увеличение на пасив, така също и пропуснатата възможност. Тоест тук не е важно отчитането на разходите, а по-скоро правилното им управление. Икономическата теория има за цел да оптимизира извършваните разходи. Затова освен отчетените по счетоводните сметки разходи, тук се обръща голямо влияние и на пропуснатата полза при извършване на даден разход.

2. Видове разходи от гледна точка на: общата икономическа теория, финансовото счетоводство и управленското счетоводство

Класифицирането на разходите е едно от най-важните условия за тяхното управление, тъй като без това е невъзможно да бъде обхванато и систематизирано огромното многообразие от разходи на предприятието, а следователно и да се въздейства върху тях чрез различни механизми.³

Категорията разходи има различно съдържание. От една страна, е така наречената „издръжка“ на компанията, от друга - осигуряването на производствения процес с материали, суровини и труд, от трета- подпомагането на съответния работен процес и прочие. Тази им многоликост се подкрепя и от различните наименования на отделните групи разходи в чуждите страни.⁴

Най-важната класификация на разходите е на производствени и непроизводствени. Тази класификация присъства и при трите изследвани области, което води до извода, че тя поставя основата на всички останали класификации на разходите. Тоест първо трябва да определим дали даден вид разход има пряка връзка с производствения процес и след това да изведем останалите му характеристики.

Друга важна класификация на разходите е на постоянни и променливи. Тя също присъства и при трите изследвани области, това показва, че тя има значение както за счетоводното отчитане на раз-

³ Тотев, Ив. Разходи и ценообразуване. Свищов, 2003, с. 18.

⁴ Панчева, А. Корпоративен контролинг. Варна, 2014, с. 131.

ходите, така и за тяхното управление и прогнозиране.

Класификацията от гледна точка на финансовото счетоводство е по-скоро с цел счетоводното отчитане на разходите и определяне на това дали те да бъдат включени при калкулирането на себестойността на продукцията.

При управленското счетоводство нещата стоят по друг начин. При него освен за определяне на това дали разходите трябва да бъдат включени в себестойността на продукцията, класификациите на разходите служат и за взимане на решения от оперативното управление на предприятието. Тук се наблюдава едно преплитане между финансовото счетоводство и общата икономическа теория, което помага на управленското счетоводство, чрез правилно класифициране на разходите да вземе правилни решения относно управлението на дейността на предприятието и снижаване на себестойността на продукцията и разходите като цяло.

При общата икономическа теория класификацията на разходите служи по-скоро за анализ на дейността на предприятието в краткосрочен и дългосрочен план. Целта тук е чрез разграничаването на разходите да бъдат изведени определени показатели, чрез които да се анализира дейността на предприятието.

В заключение може да се изрази мнението, че класификацията на разходите има важна роля в дейността на предприятието. Чрез правилното им класифициране се допринася, както за счетоводното им отчитане, така и за вземането на решения от ръководните органи, чрез които да се подобри дейността на предприятието.

3. Същност на себестойността

Един от най-важните показатели, който характеризира дейността на предприятията с производствена дейност, е себестойността на продукцията. От нейното равнище в значителна степен зависи финансовият резултат, темповете на развитие на предприятието и в крайна сметка неговото финансово състояние. В себестойността се

отразяват всички положителни и отрицателни страни на производствено-стопанската дейност, понеже тя зависи от степента на използване на дълготрайните и краткотрайни активи, приетата амортизационна политика, нарастването на производителността на труда, промените в работната заплата, качеството на продукцията и други.

От гледна точка на нормативната уредба в Република България, себестойност⁵ е оценката на произведените (създадените) в предприятието активи, в която не се включват административните разходи, разходите за продажби, финансовите и извънредните разходи.

От етимологична гледна точка себестойността показва или изразява колко струват на самото производство произведените блага или създадените продукти на труда, създадените стойности. За да не се прекъсва производството е редно разходите за всяка отчетнообособена структура да се възвърнат от резултата, получен вследствие продажбата на създадените продукти на пазара. Това означава постоянно обособяване на част от стойността на новосъздадения продукт с оглед обезпечаване на непрекъснатостта на производството. Затова тази част е наложително постоянно да съществува във форма или да бъде превърната във форма, пригодна за по-нататъшно производствено потребление. Такова постоянно обособяване на част от стойността на продукта на труда в парична форма, възвръщаща направените от предприятието разходи се явява обективна предпоставка за съществуването на самостоятелна икономическа категория, която е получила названието себестойност.⁶

Относно себестойността могат да бъдат изложени следните констатации:

- Себестойността е паричен израз на разходите;
- Себестойността е част от стойността на продуктите на труда;

⁵ § 1 т. 4 от ДР към Закон за счетоводството. // ДВ, бр. 95, 2015, в сила от 01.01.2016 г..

⁶ Аверкович, Е. Управленско счетоводство. Свищов, 2003, с. 44-45.

- Себестойността е икономическа категория и като такава изразява производствените отношения;
- Категорията „себестойност“ има общоикономическа и социалноикономическа значимост;
- Себестойността е стойностна икономическа категория;
- Себестойността включва равностойността на част от общественонеобходимия труд, който може да продължи производството в същия размер, т.е. да осъществи просто възпроизводство;
- Между разходите и себестойността се открояват прави и обратни връзки, които не произтичат само от тяхната величина и структура.

4. Калкулирането, като счетоводен способ

Понятието калкулация има латински произход и означава изчислявам, пресмятам⁷.

В условията на развити пазарни отношения калкулирането на себестойността придобива ново съдържание. Значението му се определя от възможностите за своевременно задоволяване на информационните потребности в предприятието така, че да се вземат рационални управленски решения. В литературата по счетоводство съществува дискусията относно същността на понятието калкулация.

Калкулацията е определена като отделна икономическа категория в индустриалното занаятчийско, търговско стопанство и служи за отразяване на резултатите от дейността. Тя е системно и планомерно разграничаване на разходите във фазите на възпроизводствения процес. По този повод В. Ранков пише, че „Калкулацията представлява съвкупност от системни пресмятания за точно обхващане и разграничаване на разходите в стопанския процес, както и установяване на съотношения по между им“⁸. Освен като средство за разграничаване на разходите в дейността, калкулацията е необхо-

⁷ Генов, Сл. Финансово счетоводство. Варна, 2014, с. 214.

⁸ Ранков, В. Разноските от гледище на калкулацията. Свищов: 1947, с. 21.

дима и за управление на предприятията. Ал. Георгиев акцентира върху факта, че „само чрез нея е възможно целесъобразно пълно и планомерно ръководно направляване на производството“⁹.

Калкулацията е елемент на счетоводната методология. И. Душанов я характеризира като „средство на счетоводната отчетност, чрез което се извършва обхващане, пресмятане и разграничаване на разходите, възникнали в съответната подсистема от отделните фази на възпроизводствения процес с цел да се определи размерът на разходите“¹⁰. Калкулацията е стойностна оценка на разходите, извършени в определен етап от стопанската дейност- доставка, производство и продажба на продукция.

Калкулацията е краен резултат от калкулирането, което е научно изградена система за групиране на разходите за установяване себестойността на продукцията.

Успешното постигане на целите на калкулирането е невъзможно без подходящо счетоводно отчитане. Според М.Димитров „счетоводното отчитане на дейностите е система с два основни компонента- методи за отчитане на производствените разходи и методи за калкулиране себестойността на продукцията“¹¹.

5. Характеристика на „Булгафлор“ ЕООД

Дружеството „Булгафлор“ ЕООД е създадено на 11.05.2005 г. То е със седалище и адрес на управление град Казанлък ул. „Кирил и Методий“ No 18. Дружеството е регистрирано с 5000 лева капитал, разпределен в 50 дяла по 100 лева. Едноличен собственик на капитала на дружеството е Жан Реймонд Жорж Вание.

Предмета на дейност на дружеството е производство, покупко-продажба на всякакви земеделски /растителни/ продукти предназ-

⁹ Георгиев, Ал. Калкулация на индустриалното производство. София, 1941, с. 10.

¹⁰ Душанов, И. Терминологичен речник по счетоводство. Варна, 1979, с. 98.

¹¹ Симеонова, Р. Калкулацията - инструмент за управление на разходите. Свищов, АИ”Ценов”, 2005.

начени за консумация на хора или животни, консултации, съдействие и техническа помощ при всякакви земеделски обработки както и предоставяне на услуги и извършване на всякакви земеделски операции, в изпълнение на своята дейност дружеството може да извършва всякакви търговски сделки, както и всякаква друга търговска дейност, незабранена от закона.

Дружеството отглежда основно зърнено-житни, пролетни и лещкарствени култури. Стопанисват се общо 6000 декара, като от тях зърнено-житните и слънчогледът заемат около 60-70% от площите. Останалите се засяват със силибум (бял трън), който се предлага на родния пазар и за износ.

Земите, които „Булгафлор“ ЕООД стопанисва са под аренда за 5-7 години, под наем за една година, и малко собствени полета. Арендодателите на предприятието са 300 души, които получават рента в размер на 90 кг пшеница плюс литър и половина олио или паричната равностойност на това количество (25 лв на дка).

Технопаркът на предприятието е добре оборудван, разполага с набор от машини от 80 к.с. до 200 к.с. с необходимия прикачен инвентар. Ежегодно се инвестира в техника. Машините са внос от Франция, закупени са със собствени средства.

„Булгафлор“ ЕООД разполага с екип от четирима механизатори и един механик, които покриват целия производствен процес.

6. Организация на отчитането на разходите по икономически елементи

Един от основните признаци за класифициране на разходите е именно по икономически елементи. „Булгафлор“ ЕООД води счетоводна отчетност съобразявайки се с изискванията на Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти. Дружеството отчита разходите свързани с основната дейност най-напред по икономически елементи на база тяхната еднородност. Ръководството на предприятието е разработило и утвърдило Индивидуален сметкоп-

лан.

За отчитане на разходите по икономически елементи е прието да се използват сметките от група 60 Разходи по икономически елементи. Отчетния период, който е приет от дружеството е календарния месец.

Към сметките от група 60 Разходи по икономически елементи не е организирано отчитане на аналитично ниво. Ако бъде организирано такова отчитане за предприятието ще бъде по-лесно да разпределя непреките си производствени разходи по отделните видове продукция, а това ще доведе и до по-правилно определяне на себестойността на продукцията. Необходимо е да бъде организирано аналитично отчитане поне по признака преки и непреки производствени разходи.

В сметкоплана на изследваното предприятие липсва конкретна сметка за отразяване на разходите за последваща оценка и преоценка на материалните запаси и дълготрайните материални активи. За тази цел предприятието използва сметка 609 Други разходи, но би било по подходящо да бъде създадена конкретна сметка за тази цел например 608 Разходи от последващи оценки на активи.

Към сметките от група 60 Разходи по икономически елементи липсва и конкретна сметка за начисляване на провизии. И тук предприятието използва сметка 609 Други разходи за отчитането им, а по подходящ вариант би бил обособяването на конкретна сметка за отчитане на този специфичен вид разходи, например сметка 607 Разходи за провизии.

Предприятието може да продължи да отчита разходите си за провизии и преоценка на материалните запаси и дълготрайните материални по сметка 609 Други разходи, но в случай, че организира подходящо отчитане на аналитично ниво към съответната сметка.

Умелото и стриктно съобразяване с наложилите се в практиката класификации е предпоставка за точното отчитане на разходите. Най-важно е да се извърши правилно класифициране на разходите от гледна точка на връзката им с обичайната дейност на предприя-

тието- преки и непреки производствени разходи.

7. Особенности при определяне на разходите за основна дейност

Обикновено предприятието е създадено и функционира като осъществява определена дейност. Това е неговата основна дейност. Тя го характеризира и въз основа на това предприятието се причислява към един или друг отрасъл.

Основната дейност на изследваното предприятие е растениевъдството, което обхваща отглеждането на зърнени, технически, фуражни и други култури. Това разнообразие на отглежданите култури изисква подходяща организация на синтетичното и аналитично отчитане на разходите с цел калкулиране себестойността на продукцията. Организацията на отчитане на разходите в растениевъдството и калкулирането на себестойността на готовата продукция се обуславят от организацията, технологията, продължителността на производствения процес и комплексността на производствата. Съвместното влияние на посочените фактори предполага паралелно с аналитичните сметки за съответните култури- царевица, пшеница и други- да се обособяват и аналитични сметки за отчитането на общи разходи, които се извършват едновременно за няколко култури или за няколко продукта, а също и за едни и същи култури, но отглеждани през различни калкулационни периоди.

За разлика от сметките от група 60 Разходи по икономически елементи, към сметките от група 61 Разходи по функционално предназначение, най-вече към сметка 611 Разходи за основна дейност, има организирано подходящо отчитане на аналитично ниво.

Чрез така организираната отчетност на аналитично ниво предприятието може по надеждно да класифицира разходите си като преки и общи разходи, следователно и да ги разпредели към отделните видове продукция, с цел да определи себестойността.

Предприятието отчита непреките производствени разходи, чрез

използването на аналитична сметка „разпределяеми“ създадена към сметка 6111 Преки разходи. Това е доста неправилен подход, при положение, че в сметкоплана на предприятието има създадена сметка специално за тази цел- 6112 Общи разходи по звена. Изключително препоръчително е предприятието да промени подхода си и да започне да отчита непреките производствени разходи по сметка 6112.

Друга груба грешка допускана от предприятието е, че към сметка 6111 Преки разходи, аналитична партида звена, присъства звено „офис“, тоест чрез тази сметка предприятието отчита административните си разходи. Това е още една груба грешка допусната в отчетността. Тези разходи би следвало да се отчитат по специално създадената за целта сметка 614 Разходи за организация и управление.

8. Калкулиране на себестойността по видове продукция

Както бе споменато по-горе основната дейност на „Булгафлор“ ЕООД е свързана с производството на земеделски продукти. Естеството на този вид производство, както и изискванията на националните и международните нормативни разпоредби за отчитането на приходите и разходите и признаване на печалбите, води до логичния избор на традиционна система за управление на разходите, а именно модела на производствена себестойност.

Този метод на калкулиране на себестойността на продукцията има своите предимства и недостатъци. Основния недостатък на този модел за определяне на себестойността е, че не осигурява почти никаква полезна информация за вземане на управленски решения от ръководството на предприятието.

Понеже „Булгафлор“ ЕООД произвежда селскостопанска продукция дейността на предприятието попада в регулацията на Национален счетоводен стандарт (НСС) 41 Селско стопанство. В текстовете на въпросния стандарт се казва, че: „Биологичните активи и

селскостопанската продукция се признават тогава и само тогава, когато:

- а) предприятието контролира актива в резултат на минали събития;
- б) съществува достатъчна вероятност предприятието да придобие икономическа изгода;
- в) са достоверно измерими.¹²

В точка 3.3. на горепосочения стандарт гласи следното: „Селскостопанската продукция, придобита от биологичните активи на предприятието, се оценява при първоначалното признаване по справедлива стойност, намалена с предварително начислени разходи при продажба. След първоначалното признаване и в края на отчетния период селскостопанската продукция се оценява съгласно разпоредбите на НСС 2 - Стоково-материални запаси.“ Въпреки тази разпоредба обаче, „Булгафлор“ ЕООД при първоначално признаване на селскостопанската си продукция не прилага справедливата стойност като метод за оценяване.

Според регламентите на стандарта „базата за определяне на справедливата стойност на биологичните активи и селскостопанската продукция е съществуващата цена на активен пазар.“ „Булгафлор“ ЕООД обаче не спазва това изискване на нормативния регламент под предлог, че по-голямата част от продукцията на дружеството се пласира на чуждестранни пазари и не може да бъде извършено достоверно определяне на справедливата стойност на продукцията. В научната литература този аргумент е подкрепен и от мнението на С. Генов, който твърди следното „предполага се че, справедливата стойност на биологичния актив може да бъде надеждно оценена. Тази презумпция може да бъде оборена само при първоначално признаване на биологичен актив, за които не съществуват обявени пазарни цени и за който алтернативните начини за оценяване на справедливата стойност се определят като явно ненадежд-

¹² НСС 41 т.3.1. Признаване и оценяване.

ни.¹³ Интересен факт, който прави впечатление при прегледа на годишния финансов отчет на предприятието, е че то не е обоснова- ло невъзможността за надеждна оценка на справедливата стойност с оглед на прилагането на оценка, базирана на историческата цена.

За калкулиране на производствената себестойност на продук- цията си „Булгафлор“ ЕООД използва прекия или наричан още ди- ректен метод. Характерно за този метод на калкулация, е че се при- лага при масовото и сортовото производство, както и при наличието на незавършено производство в началото и/или края на периода. Изчисляването на себестойността се осъществява в две изчислител- ни фази:

Като пример ще покажем начина на изчисляване на себестой- ността на пшеницата в „ Булгафлор“ ЕООД. Незавършеното произ- водство в началото на периода е било в размер на 142 000 лв., а в края на периода е 142 060 лв. Произведеното през периода количес- тво е в размер на 897 400 кг., а извършените разходи за производст- вото са както следва:

Таблица 1

Статии на калкулация

Статии на калкулация	Сума (лв.)
1. Гориво	35 091,55
2. Вложени материали	122,5
3. Тор	82 907,98
4. Семе	18 439,37
5. Препарати	68 630,96
6. Непреки разходи, в т.ч.	124 784,43
6.1. Заплати	55 211,2
6.2. Осигуровки	9 582,11
6.3. Амортизации	48 823,13
6.4. Други	11 167,99
Общо	329 976,79

¹³ Генов, Сл. Отчитане, представяне и оповестяване на биологичните активи. Варна, 2016, с.81.

Калкулационната сума= $142\ 000+329\ 976,79-142060=329916,79$
Себестойност на единица= $329916,79/897400=0,37(0,3676363)$ лв/кг.

В заключение относно калкулиране на себестойността на продукцията в „Булгафлор“ ЕООД може да изведем следните факти:

➤ Предприятието може да започне да прилага изискванията на НСС 41 Селско стопанство, като за определяне на справедливата стойност на продукцията си може да използва някои от алтернативните методи посочени в стандарта, а именно: най-скорошната цена на сделката, при условие че не е имало значително изменение на икономическите условия между датата на сделката и датата на оценката; или пазарната цена на сходни и подобни активи.

➤ От гледна точка на прилагания от предприятието метод за изчисляване на себестойността, може да се направи извода, че конкретния метод позволява да се анализират разходите и себестойността и да се управлява печалбата. Едновременно с това обаче подобна система поражда определени трудности, поради непълния ѝ обхват. Във връзка с това и особено в производствата, в които трудно биха могли да се проследят чисто преките разходи, е необходимо използването на по-съвременни модели за калкулация на разходите и формиране на пълната себестойност на продуктите.

➤ Относно въпроса свързан с изчисляването на себестойността на продукцията от гледна точка на управленското счетоводство, може да се заключи, че методите на управленското счетоводство, чрез които може да получим стойност на готовата продукция различна от тази калкулирана, чрез способите на финансовото счетоводство са неприложими в изследваното предприятие. Това се дължи на факта, че методите за калкулиране на себестойността на продукцията от позицията на управленското счетоводство са трудоемки за реализиране при по-кратки калкулационни периоди и по-широка номенклатура от изделия и услуги. Те са приложими при предприятия с по-мощна дейност или такива, които имат няколко основни дейности.

Заклучение

Засегнатите в текущата разработка въпроси разглеждат само част от множеството проблеми, свързани с калкулирането на себестойността и отчитането на разходите. Още редица въпроси свързани с тази проблематика остават незасегнати.

За да бъде ефективно едно предприятие в условията на пазарна икономика е необходимо неговото ръководство целенасочено и периодично да изследва и контролира разходите и себестойността, с цел евентуалното им снижаване, като това снижаване в никакъв случай не трябва да се допуска за сметка на качеството на продукцията.

С направената разработка се направи опит да се анализират разходите и себестойността на продукцията, произведена от „Булгафлор“ ЕООД.

Във връзка с поставената цел бяха набелязани някои конкретни задачи, на които в хода на изложението до известна степен бе направен опит да се даде отговор. Изяснена бе структурата и съдържанието на себестойността като икономическа категория, представени бяха виждания относно видовете себестойност и методите за калкулация. Акцент при изследването бе поставен на организацията, технологията и особеностите на селскостопанското производство и влиянието му върху отчитането на производствените разходи и формирането на себестойността на крайните продукти. Това от своя страна даде отговор на редица въпроси, относно провежданата счетоводна политика в изследваното предприятие "Булгафлор"ЕООД.

Можем да кажем, че посочената цел е постигната, а именно бе осъществено едно задълбочено изследване на разходите, себестойността и методите за нейното калкулиране. На тази основа са изведени и възможните насоки за усъвършенстване на калкулационния процес и подобряване на отчетността в изследваното предприятие. Тази цел бе постигната чрез изпълнението на задачите посочени в разработката. Разкрити са различните фактори, оказващи влияние

върху себестойността, произтичащи от сферата в която оперира предприятието.

Калкулирането е сложен процес, който непрекъснато трябва да се подобрява и усъвършенства, тъй като предприятието се стреми към осъществяване на дейността си със минимални разходи, размера на които зависи от количеството на произведените стоки и от цените на производствените фактори.

Изводът, който можем да направим, е, че ръководството на предприятието следва да продължава да търси начини за понижаване на разходите и подобряване на отчетността им с оглед подобряване на конкурентоспособността си и свързаното с това подобряване на финансовото състояние на дружеството, изразяващо се в увеличаване на печалбата и повишаване на рентабилността на производството и създаване на предпоставки за неговото разширяване.

Организация и отчитане на стоките и услугите

Стеляна Иванова Димитрова
Икономически университет – Варна

Счетоводството в едно предприятие предоставя информация за ефективността от неговата дейност. Ето защо организацията и отчитането на стоките и услугите е важен показател за функционирането на едно предприятие и извършване на определени разходи срещу които се очакват приходи от бъдеща икономическа изгода. Това би било невъзможно без правилна организация при отчитане за стокowo-материалния запас в това число и стоките и представянето на услуги.

Основната цел на всяко търговско дружество е да генерира приход, това определя и функционалното му предназначение като вид дейност- търговия. Наличието на развита търговска мрежа предопределя необходимостта от стриктно и точно анализиране на потребностите от стокови запаси и услуги за отделните търговски обекти.

В процеса на работа, ръководителите анализират всяко постъпление на текущ актив, всеки приход или разход свързан с тяхното придобиване и респективно продажба. По този начин се следи за икономичност и ефективности във всеки един момент.

Цената на придобиване като икономическа категория играе много важна роля при ценообразуването. Тя е критерий за допустимата най-ниска граница на отклоняване на цената на стоките и услугите и начин на формиране на надценка и счетоводното ѝ представяне. Връзката между цената на придобиване и продажната стойност е много тясна. Сnižението на цената на придобиване е най-важният фактор за понижаване на справедливата стойност за всяка стока. По този начин предприятията могат да заемат пазарни позиции и да си осигуряват по-висока конкурентоспособност.

Съблюдавайки характерните особености при отчитането на стоките и услугите, следва да се осигурява точна и своевременно информация за придобиването, съхраняването и намалението им. Всяка промяна в организацията на работа и отчитането им рефлектира в крайния финансов резултат от дейността на предприятието.

Различията в оценките на една и съща стока придобити в различно време налага използването на различни подходи и методи при тяхното придобиване и продажба. Правилното системно обхващане и точно разпределение на разходите гарантират правилна и надлежна калкулация при формиране на доставна и продажна стойност.

Същността на стоката като част от стоково - материалният запас има специфично значение. В най-общ смисъл това е материален израз на продукта всичко, което се докосва, което има потребителска стойност и се предлага за размяна независимо от това дали е продукт, услуга или нещо друго. Важно условие е да удовлетвори потребителските нужди и желания. Стоката е продукт на труда, който напускащ сферата на производството ѝ се реализира в процес на обръщението т.е. краен резултат от дейността на дадена стопанска организация. Съществуването на потребности предполага и наличието на средства за тяхното задоволяване. Факторите влияещи при организацията на стоки и услуги са много: доставчиците (посредници), клиенти, каналите за разпределение и реализиране на стоките, банките, конкуренцията и други.

Продуктите имат своя история, определена граници на живот – от възникване на идеята, продължава с представянето му на пазара до като се превърне в пари или техен еквивалент. С този затворен цикъл се акцентира най-вече върху самата значимост на стоката като сложно и динамично понятие.

Характера на тези стоки не изключва и някои специфики:

В зависимост от състояние на търсенето:¹ стоки с отрицателно, намаляващо и нулево търсене. Стоки с потенциално търсене в зависимост от отношението им към другите стоки: взаимнозаменяеми и взаимно допълващи. Такива, които се използват частично или изцяло – това са природни блага и материали или крайния продукт като резултат от тези ресурси.

Според трайността им съществуват стоки с дълготрайна употреба и такива с краткотрайна или еднократна употреба: инвестиционни и потребителски.

Съществуват различни състояния на стоките те следва да се обособят като видове от гледна точка на счетоводството:

- Стоки в процес на придобиване и в употреба
- Стоки на склад или такива дадени за поправка и преработка
- Стоки в обектите за продажба на дребно респ. на едро или на консигнация

Като обект на отчитане ги обединява предназначението готови продукти с цел продажба. Като готови продукти се третират и извършваните услуги, имащи невеществена форма – транспортни услуги, ремонтни работи и други, които веднага се употребяват от клиента.

Задачите при отчитане на стоките и услугите се определят от етапа на икономическо развитие, характера на потоците, методологията на отчетности др. Тяхната цел представя непрекъснато и максимално задоволяване нуждите на обществото. Така показва динамиката, наличността на стоките и достъпността на услугите. Не само в общ стойностен обем, но и по видове, принципи, структура, отговорност.

При представянето на теоретико - методологична гледна точка на стоковите операции е необходимо да се определи оценката им в контекста на концепцията за историческата цена. Като се разгра-

¹ Станимиров, Е., Елена Т. Георгиева, М. Кехайова-Стойчева, Б. Грънчарова. Маркетинг. Варна :Наука и икономика, 2017, с.30 – 32.

ничат разходите, пряко свързани със закупуването, от тези по съхранението и администрирането на дейността.

Според Законът за счетоводството „Активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Историческа цена е цената на придобиване, себестойността или справедливата цена.“²

За да се придобият трябва да бъдат оценени в случая историческа цена е тази по която се оценяват в момента на придобиване. Тя от своя страна има три основни форми на проявление цената на придобиване, себестойността или справедливата цена.

Услугата може да бъде дефинирана като “ неосезаема съвкупност от дейности, с определена продължителност, локализация и времева ограниченост, чийто резултат е създаването на нематериални блага и множество полезни свойства, удовлетворяващи едни или други потребности срещу заплащане, но без да се придобива собственост“³

Пазара на услугите се характеризира с редица черти: липса на склад, неопределеност на резултата, висока степен на диференциация на услугата и други. Като вид могат да са много на брой: административни, банкови, консултантски, информационни, финансова, електронна съобщителна, транспортна, социална, битови, иновационни, IT услуги и други според бранша.

Покупки и продажби на стоки и услуги са предмет на дейност на търговията чрез покупка и продажба. При някои стокови асортименти съществува нужда от допълнителна услуга в зависимост от начина на формиране на цената която може е платена или не. Структурата и оценката на стоките и услугите също оказват влия-

² Закон за счетоводството, Глава трета, чл. 13, в сила от 01.01.2002 г. изм. ДВ, №15, 2013.

³ Станимиров, Е., Елена Т. Георгиева, М. Кехайова-Стойчева, Б. Грънчарова. Маркетинг. Варна :Наука и икономика, 2017 г., с.342

ние при представяне на финансовото и икономическото състояние на предприятието, както и при определяне на резултатите от неговата дейност.

Съгласно СС 2⁴ се определя реда за оценката и счетоводното отчитане на стоково-материалните запаси по историческа цена (доставна стойност). Този стандарт дава указание за:⁴

- определянето на историческата цена;
- последващото признаване на историческата цена за разход;
- всяко намаление на доставната стойност (историческата цена) до нетна реализируема стойност;
- методите за отписване на отчетната стойност, съгласно които се определят разходите за стоково-материални запаси.

Доставната стойност (историческата цена) е представена като „сумата от всички разходи по закупуването и преработката, както и от други разходи, направени във връзка с доставянето на стоково-материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние.“⁵ Ако трябва да поясним елементите то те са покупната цена на стоките, вносните мита и такси, невъзстановимите данъци, разходи по доставка и онези допринасящи за превеждането на стоката в готов вид годен за употреба. „Търговската отстъпка, и други подобни компоненти се приспадат при определяне на разходите по закупуване”⁶ тъй като те не са елемент на цена.

Емпирично изследване на счетоводното отчитане на стоки и услуги по пример на предприятие “Изот Електроникс “ЕООД

В разработката ще бъдат представени някои аспекти при отчитане на стоките и услугите в предприятие “Изот Електроникс “ЕООД, организацията на документирането, синтетичното и аналитично отчитане на стоките и услугите както и контролът свързан с тях. При проучването се представя модел за отчитане, който задължи-

⁴ СС № 2.Отчитане на стоково-материалните запаси. // ДВ, № 30,2005, изм. ДВ, № 95, 2015, в сила 01.01.2016 г.

⁵ Генев, С. Финансово счетоводство. Варна, 2014.

⁶ Пак там.

телно обхваща систематизиране на първично регистрираната и хронологична информация, проверка на данните от текущото счетоводно отчитане. „Изот Електроникс“ ЕООД води своето текущо счетоводство и изготвя финансовите си отчети в съответствие с изискванията на Българското търговско и счетоводно законодателство, вътрешна нормативна уредба, съгласно Закона за счетоводството.

В „Изот Електроникс“ счетоводното отчитане на стоките се извършва с помощта на сметка 304 Стоки, която по характер е активна, балансова, синтетична, основна инвентарна. Дебитираща се при увеличение, а се кредитира в случаите на намаление. Крайното дебитно салдо се записва в актива, раздел Б група Материални запаси, в точка 1 на балансовата схема. Сметката може да се организира и аналитично по групи и видове, като към всяка аналитична сметка има допълнително раздробяване на под сметки по вида на стока или код.

„Изот Електроникс“ ЕООД е предприятие насочено към покупко-продажба, като такова следва да се разглежда освен като доставчик и съответно като клиент. Тези позиции водят до:

1.Формиране цената на придобиване на стоката при условие на търговска отстъпка, бонус пакети (абонамент) от доставчика и нейното представяне.

2.Формирането на продажната цена на стоките при условие на абонамент, търговска надценка.

Като коректен клиент при покупка и в зависимост от договорката с доставчика в търговията се използват различни отстъпки:

- търговска отстъпка: тя се изчислява в определен процент върху равнището на предложената цена. Най често се прилага към съществуващите и използвани от фирмата ценоразписи. Метода е подходящ при поръчки по заявка. Предоставя се на клиента на датата на възникване на данъчното събитие, т.е. в момента на прехвърляне на собствеността върху материалните запаси

- бонус отстъпка: този вид отстъпка се прави на постоянни

клиенти на основата на дългосрочна договореност. Също могат да имат и прогресивен характер в зависимост от определени условия.

- пакетни отстъпки: вида на отстъпката зависи от договора за сервизното обслужване, услугата която се поема , както и съществува ли доплащане от страна на клиента, също така може да бъде реализирана във вид на бонус.

Всички тези видове отстъпки са приложими в предприятието, но основно практически се е насочило към търговска и пакетна отстъпка. При наличие на пакетни оферти често се случва цената на поръчаните стоки да им е по-ниска от стандартната доставна. Следователно бонус отстъпката не е подходяща за предприятието от позицията на клиент.

„Изот Електроникс“ЕООД работи по заявка с доставчика и търговската отстъпката която получава е между 5-10% от стойността на фактурата, освен ако има наличие в случай на конкретна оферта. Затова при формиране на цената на придобиване един и същ артикул може да има различни цени съобразно условията на доставка.

Отстъпка може да се представи в случаите: постъпващият в предприятието материален запас се осчетоводява по цена, равна на фактурната цена минус отстъпката. Това се илюстрира с представяне на примери.

В „Изот Електроникс“ЕООД най-често съставяните документи при продажба на стоки и услуги са :

- Фактура – тя удостоверява извършената продажба на стоката или извършената услуга. Към нея може да има касова бележка , ценова листа и други документи според характера на поръчката.

- Отчет за извършените продажби - за доставките, за които издаването на фактура или протокол не е задължително. Като доставчик следва да се състави отчет за извършените продажби, който съдържа обобщена информация за тези доставки за съответния данъчен период. Обобщаването и контролът на данните от текущото счетоводно отчитане , поради взаимната връзка, която съществува

между синтетичното и аналитичното счетоводно записване налага проверка на счетоводните записвания. Такава проверка се извършва чрез обобщаването на счетоводните записвания в синтетичните и аналитичните счетоводни сметки. За да се извърши такава обобщаване се изготвят оборотни ведомости.

Основните изводи от проучването са:

Оценките на стоките в зависимост от момента на тяхното прилагане в рамките на отчетния период са текущи и последващи (периодични).

Аналитичното отчитане в предприятието не е достатъчно подробно и това затруднява работата.

В резултат на събития с нерегулярен характер се получава различие между информационната представа за отделните елементи от имуществото на предприятието. Тези несъответствия могат да бъдат установени и отстранени единствено чрез инвентаризация, контрол, ревизия и пр.

Осъществяването на процеса на инвентаризация трябва да се прилага съгласно изискванията посочени в Закона за счетоводство и приложимите счетоводни стандарти. В разгледаното предприятие инвентаризацията се извършва веднъж тримесечно.

Препоръките може да се разпределят в две области:

Инвентаризацията да се осъществява не само веднъж на три месеца, но и когато напусне продавач-консултант. Това ще доведе до по-голям контрол върху имуществото на едноличното дружество.

При документиране да се следят стриктно промените в нормативните актове, които засягат документооборота на предприятието; да се отнася с отговорност при попълването и съставянето на документи. В бъдеще това ще помогне да се избегнат недоразумения между предприятието и неговите клиенти и доставчици, както и до предотвратяване на глоби за неспазване на нормативни и поднормативни актове.

Търсейки възможности за отстраняване на проблемите е изло-

жена от една страна теоретична основа, базирана на информация от различни източници, относно отчитането на стоките и от друга страна конкретното приложение по избраната политика на отчитане от дружеството, която включва представяне на документацията и реда за провеждане на всяка операция.

Препоръките, които биха могли да се дадат за подобряване и улесняване на отчитане на стоки и услуги в предприятието са следните:

- засичането на салдата по сметка Стоки да става текущо във времето;

- да бъдат подбрани качествени кадри, тъй като е необходимо извършване на чести и прецизно извършени инвентаризации;

- да бъдат назначени повече счетоводители в сектор „КС и Материален”, поради проблемът с обема работа и за изпълнението ѝ в рамките на установен срок.

- при възможност да се направи по-добра синхронизация между софтуерните продукти за отчитане на стоките и услугите.

Предприети са множество мерки за увеличаване на приходите, за ограничаване на разходите и постигане на по-добър финансов резултат през следващите години, което да действа само в положителна посока на добрия имидж на дружеството. Търсят се методи за най-точно, правилно и рентабилно отчитане на стоките и услугите, като стремежът е към намаляване на разходите и разхищението им.

Особености при облагането на личното потребление в България по примера на хотелски комплекс „Роял Бийч Барсело“

Теодора Тончева Боева
Икономически университет - Варна

Присъщи за икономика преминала през преход са постоянните изменения и допълнения в законодателството в един от най-важните компоненти на финансовата система- данъчната. Това определя България като правно-рискова страна. Знаейки, че данъчното облагане винаги е било неизменно присъстващият фактор в основата на просперитета или падението на всяка една икономика, едва ли има нужда да се дискутира въпроса за убедеността от съществуването на проблеми в данъчната ни система. Към днешна дата, обект на разглеждане са измененията в ЗКПО, обнародвани в ДВ, бр. 75 от 27.09.2016 г., свързани с реда и механизма за облагане на личното потребление на служебни активи. Актуалността на проблема и множеството породени въпроси в практиката са причина за разработването на настоящия доклад. Основната цел е да се представят особеностите на данъчното третиране на предоставените активи за лично ползване в България, съгласно ЗКПО и ЗДДФЛ. Обектът на изследване е данъчното облагане на разходите за лично потребление и приложение на действащото законодателство, а предмет на изследване са счетоводните аспекти, свързани с отчитането и данъчното третиране на разходите за експлоатация на превозни средства за лични цели. Извън темата остава разглеждането и начинът на данъчното третиране на личното потребление, съгласно ЗДДС в България.

Измененията в ЗКПО, обнародвани в ДВ, бр. 75 от 27.09.2016 г., влизат в сила със задна дата от 01.01.2016г. Последното изправя икономистите пред вземане на важни решения. В ГДД за 2016г.,

следва да се посочи по какъв начин се е третирано личното потребление за тази година и по какъв начин следва да се третира през текущата 2017 г. Основният проблем при определянето на подхода за третирането на този вид потребление произтича от начина на класифицирането на това, което служителят получава от компанията. Въпросът е дали облагата трябва да се разглежда като доход за него или не. В първия случай разходите за лично потребление извършени от служителите следва да се облагат по реда на ЗДДФЛ, а в другия съгласно ЗКПО.

Съгласно разпоредбите на ЗДДФЛ, разходите за лични нужди се третират, от една страна, като допълнителен доход за физическото лице, получател на облагата, а от друга като неприсъщ разход за предприятието. В частта „Доходи от източници в Република България“ е посочено, че към доходите се включват и тези „от наем или друго предоставяне за ползване на движимо или недвижимо имущество“¹ Предоставеното право на служителите за ползване на служебни автомобили за цели различни от дейността на едно предприятие, носи белезите на допълнително възнаграждение за получателя на облагата. Следователно данъчно задължено лице е физическото лице, получател на това право. Размерът на допълнителния доход следва да се изчисли на база фактическото лично потребление за всяко едно физическо лице, за всеки календарен месец. Стойността му се включва към основното брутно трудово възнаграждение на лицето. Прилагат се правилата за задължително обществено и здравно осигуряване на тези доходи, съгласно КСО и ЗЗО, както и определянето на данъка върху доходите на физическите лица.² Приложението на ЗДДФЛ, във връзка с облагането на личното потребление, се оказва предизвикателство за практиката. Причина за това е, че липсва нормативно определен ред и механизъм за определяне на размера на фактическото лично потребление. Ръководството на

¹ ЗДДФЛ, обн. ДВ, №95, 2006, изм. ДВ, № 98, 2016, чл. 8, ал. 6, т. 5.

² Пак там, чл. 12, ал. 1.

всяко предприятие следва да приложи свой метод за определяне на размера на допълнителния доход в натура. Като, за да се докаже каква част от общите разходи са за лични цели, е необходимо наличието на документална обосновааност. Последното се базира на Указание на НАП №20-00-15, в което се посочва, че е необходимо „поддържането на достатъчно подробна придружаваща документация, която да позволява установяването на данъчните задължения, във връзка с личното ползване на служебните активи.“³ Следва да се спазват и разпоредбите на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ, съгласно който „непаричните доходи се остойносттават в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена“⁴. Въпросите, които възникват в практиката по повод на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ са във връзка с коректното определяне на дохода в натура. От написаното в закона не се пояснява дали към възнаграждението на лицето трябва да се добави стойността на извършените разходи за лични нужди или е необходимо да се изчисли стойността на услугата за ползването на превозното средство по пазарни цени и тази стойност да бъде определена като допълнителен доход в натура. От страна на НАП също не е предоставена такава информация. Мнение на проф. Надя Костова е, че при евентуална проверка от органите на НАП, ако се установи, че пазарната цена на извършената услуга с използвания актив за лични цели е по-висока от стойността на извършените разходи, съществува риск органите на НАП да го сметат за допуснато нарушение.⁵ В тази връзка е необходимо да се издадат допълнителни указания, които да се използват за база при изчисляването на пазарната стойност на направените разходи, за цели различни от дей-

³ Указание на НАП №20-00-15 от 22.01.2016 г., относно: данъчно третиране по Закона за данък върху добавената стойност на използването и отделянето на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите, с. 15.

⁴ ЗДДФЛ, обн. ДВ, № 95 от 24 Ноември 2006 г., изм. ДВ, № 98 от 9 Декември 2016г, чл. 10, ал. 1.

⁵ Костова, Н. Семинар от 31.01.2017 г. на тема: Годишно данъчно и счетоводно приключване на 2016г. Промени в данъчното законодателство за 2017г., с. 22.

ността на предприятието, представени като доход в натура за физическото лице, съгласно ЗДДФЛ.

В много страни, членки на Европейския съюз, е прието лично потребление да се разглежда като допълнителен доход за служителите. Към настоящия момент, ЗДДФЛ в тази му част, не дава достатъчна информация за реда и механизма за формирането на размера на допълнителния доход за работника/ служителя. С въведения ред и механизъм за облагане на личното потребление, съгласно ЗКПО, се улеснява неговото третиране дотолкова, доколкото такива разпоредби съществуват в нормативния текст, за разлика от ЗДДФЛ. Това е една и от основните предпоставки за направения избор от ръководството на х.к. „Роял Бийч Барсело“ да облага личното потребление, спазвайки нормативните регламентации в ЗКПО, съгласно които разходите за лични нужди се разглеждат като разход в натура за предприятието, признат за данъчни цели. Съгласно чл. 217 от закона, последният се облага с окончателен данък, дължим към 31.03 на следващия отчетен период. По този начин, административната работа се намалява значително и тежестта на облагане се премества от наетите физически лица към данъчно задълженото юридическо лице- самото предприятие. Съгласно чл. 207, ал. 3 от ЗКПО, данъчно задължени лица за данъка върху разходите в натура са всички работодатели или възложители по договори за управление и контрол или лица, които упражняват личен труд в дадено предприятие⁶. В чл. 215а от ЗКПО е представен ред и механизъм за определяне на данъчната основа за данъка върху разходите в натура. Активите са класифицирани в три основни групи: недвижимо имущество, превозни средства, активи, извън посочените две групи. В доклада се поставя акцент върху втората категория активи, за ко-

⁶ Съгласно ДР от ЗДДФЛ, §1, т. 26, б.,и“ към последните се включват съдружници и член-кооператори, както и акционери, притежаващи повече от 5 на сто от капитала на акционерното дружество, за полагане на личен труд в дружествата и кооперациите, в които те са съдружници, член-кооператори или акционери.

ято в закона е посочено, че данъчната основа се определя като общият размер на всички разходи, свързани с превозното средство, се умножи по съотношението между изминатите за лично ползване километри и общите изминати километри от превозното средство, или между часовете на лично ползване и общите часове на използване на автомобила, или по 50 на сто.⁷ Чрез последния вариант е предвиден облекчен ред за документиране. Експлоатационните разходи, свързани с ползване на превозното средство както за служебни, така и за лични цели, няма да е необходимо да се документират с попълване на пътен лист или с друг подобен документ⁸. Особено то тук е, че прилагането на този подход е възможно тогава, когато за ползваното превозно средство не е ползван данъчен кредит при закупуването му, ако е ползван такъв то воденето на детайлна документация е задължителна. Използваните превозни средства в х.к. „Роял Бийч Барсело“ са леки автомобили, а съгласно чл. 70, т. 4 от ЗДДС, придобити и внесени леки коли нямат право на данъчен кредит. На основание чл. 70 т. 5 от ЗДДС стоките и услугите предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на тези вид автомобили, включително за резервни части, горивни и смазочни материали също нямат право на данъчен кредит. Следователно прилагането на този подход в хотелския комплекс за 2017г. също е възможен, но това ще доведе до по-висок размер на данъчното задължение. Освен направените промени в ЗКПО, във връзка с облагането на личното потребление, от началото на 2016г. отпада и задължението за облагане на разходите, свързани с експлоатацията на превозни средства когато с тях се е осъществявала управленска дейност. За тази година в х.к. „Роял Бийч Барсело“ не е водена подробна документация, чрез която да се докаже, че извършените разходи са били само и единствено за целите на дейността. В този случай общият размер на разходите, свързани с използваните превозни

⁷ ЗКПО, обн. ДВ, № 105 от 22 Декември 2006 г. ... изм. и доп. ДВ, № 97 от 6 Декември 2016 г., чл. 215 а, ал. 2

⁸ Вж по-подробно ЗКПО, чл. 10, ал. 6.

средства следва да се умножи по 50 на сто, за да се изчисли размерът на данъчната основа за определяне на дължимия данък върху разходите в натура.⁹ Определянето на размера на данъка върху разходите за тази година е представен в таблица 1.

Таблица 1

Определяне на дължимия данък върху разходите в натура за 2016 г.

Разходи	PB 0223 KM	PB 1156 MA	Обща стойност
12/60 Годишна данъчна амортизация	0,00	0,00	0
Застраховка Гражданска отговорност	90,61	85,75	176,36
Застраховка Каско	264,38	214,93	479,31
Местен данък	177,75	38,85	216,60
Винетка	97,00	97,00	194,00
Годишен технически преглед	50,00	50,00	100,00
Натрупани разходи за представителни управленски нужди за периода 01.01.201-31.12.2016г.	5948,48		5948,48
Общо разходи	6578,22	486,53	7114,75
% лични			50%
Данъчна основа лични разходи	7114,75x50%= 3557,38лв.		
10% дължим данък	3557,38x0,1= 355,74лв.		

Важно е да се отбележи, че размерът на разходите за управленски нужди, извършени с превозни средства, не следва да се използва като данъчна основа, защото тя трябва да бъде определена на база всички разходи свързани с превозното средство. От таблицата се вижда, че към тези разходи са добавени и разходите за застраховка, местен данък, винетка и годишен технически преглед. След приложение на подхода се получава, че дължимият данък за 2016г. е в

⁹ Вж по-подробно ДВ, № 75 от 27.09.2016 г. Преходни и заключителни разпоредби, § 15 (1), (2)

размер на 355,74лв. С цел намаляването на дължимия данък върху разходите в натура, през 2017г. в счетоводния отдел се организира аналитично отчитане на разходите по сметките от гр. 60 по данъчни обекти. Водят се и всички необходими документи за доказване на частта отговаряща на фактическото ползване на превозните средства за лични цели - пътни листи, фактури за гориво и за другите разходи, свързани с експлоатацията на превозното средство, отчети за гориво. Съставят се ежемесечни справки на базата, на които се съставя годишна, с цел определяне на дължимия данък за календарната година. В следващата таблица е представена калкулация на размера на разходите за лично потребление на превозни средства за месец януари.

Таблица 2

Калкулация лични разходи за леки автомобили за месец януари 2017г.

ЛЕКИ	РВ 0223 КМ	РВ 1156 МА	Общо
Разходи за гориво	224.29	171.01	395.30
Разходи за ремонт	92.51	-	92.51
Разходи за резервни части	-	-	0.00
Данъчна амортизация	-	-	0.00
Застраховка	-	-	0.00
Местен данък	177.75	38.85	216.60
Винетка	97.00	97.00	194.00
Заплата шофьор	-	-	0.00
Осиг-ки за работодател	-	-	0.00
Общо р-ди за корекция:	591.55	306.86	898.41
всичко изминати км.	1,256.00	2,016.00	3,272.00
лични км.	126.00	202.00	328.00
% лични	0.10	0.10	
ДО лични р-ди ЗКПО	59.34	30.75	90.09
10% данък	5.93	3.07	9.01

От таблицата се вижда, че за формирането на данъчната основа се прилага подходът, съгласно който общият размер на всички разходи, свързани с превозното средство, се умножи по съотношението между изминатите за лично ползване километри и общите изминати

километри от съответното превозно средство.¹⁰ Размерът на дължимият данък за м. януари е 9,01лв. В случай, че за определянето му се приложи подходът 50 на сто, то дължимият данък за месец януари следва да бъде в размер на 44,92лв. С избрания подход от ръководството на хотела се намалява размерът на данъчното задължение, но се увеличава административната тежест, във връзка с изготвянето и поддържането на подробна документация, чрез която да се докаже каква част от разходите, свързани с употребата на превозното средство са за целите на дейността и каква за лични нужди.

В обобщение може да се посочи, че чрез ЗКПО и ЗДДФЛ се представят две различни гледни точки и свързаните с тях предимства и недостатъци на механизма за определяне на данъчната основа и дължимия данък от работодателя или служителя. С цел елиминирането на негативните ефекти от направените изменения в законодателството, се предлага един по-ефективен, достъпен и ясен механизъм за облагане на личното потребление. Основна цел на теоретичния модел на облагане на разходите за лично потребление на служебен автомобил е свързана с облекчаване на счетоводната дейност и увеличаване на приходите от данъци в централния бюджет. Данъчно задължено лице е физическото лице, получател на облагата. Отпада начисляването на задължителни осигурителни вноски и данък върху доходите на физическите лица. Лицето, придобило правото да ползва служебен актив и за лични цели, дължи данък в размер на 10% от данъчната основа. Данъчната основа, върху която се начислява 10% годишен данък, се определя съгласно формула, независимо от реалния брой километри или часове, направени във връзка с постигането на личните цели. Представеният подход и формула за определяне на данъчната основа са изведени на база на законодателството и многогодишната практика в Белгия,¹¹ като предложеният модел за облагането на личното потребление е адап-

¹⁰ Вж по-подробно ЗКПО, обн. ДВ, № 105 от 22 Декември 2006г... изм. и доп. ДВ, № 97 от 6 Декември 2016 г., чл. 215а, ал. 2, т. 1 а

¹¹ Вж по-подробно: Wetboek inkomsten belasting '92, article 36

тиран към условията, в които се развива бизнес средата в България. Данъчна основа е равна на производението между официалната по-купна цена, коефициент на емисиите на вредни газове, съотношението 6/7 и корекцията в посока намаление на данъчната основа¹², където:

1) Официалната покупна цена- това е цената на автомобила от последната фактура, получена при придобиването на актива, като към нея се прибавя и ДДС-то, ако е ползвано такова. В случай, че се закупува нов автомобил и е направена отстъпка при покупката, то размерът на тази отстъпка се включва при определянето на официална цена;

2) Коефициент на емисия на вредни газове- той варира от 4% до 18% в зависимост от вида на горивото- бензин, дизел или газ. В случай, че превозното средство е преустроено да се зарежда с газ, то тогава се използва емисията на CO₂ на автомобил задвижван с бензин. Определя се съгласно формулите:¹³ за дизел= $[5,5 + 0,1 \times (\text{CO}_2 \text{ на автомобила} - 89)]/100$; за бензин= $[5,5 + 0,1 \times (\text{CO}_2 \text{ на автомобила} - 107)]/100$. Правилните емисии на CO₂ могат да бъдат изведени от сертификата на превозното средство или чрез справка направена от производителите на съответната марка, които следва да бъдат задължени да предоставят такава информация на предприятията;

3) Корекция, в посока намаление на данъчната основа- тя се увеличава с всяка следваща година, като за първата година е 6% и увеличението продължава до достигането на 30%. След петата година корекцията от 30% не се променя. Важно е да се отбележи, че калкулирането на коригиращия процент започва след изтичането на 12 месеца от момента когато служителят приема предложението от страна на работодателя да получи правото да използва автомобила за лични цели, а не на календарната година. Необходимо е всяко

¹² Пак там, article 36, §2

¹³ Вж по-подробно КВС; коментар за облагането на личното потребление, https://multimediafiles.kbcgroup.eu/ng/published/KBC/PDF/KBC_Autolease_tax_brochure_company_cars.pdf_20.02.2017r.;

предложение от страна на работодателя и всеки отговор от страна на служителите да бъдат представени в писмена форма. В началото на всяка година те ще могат да избират по какъв начин да изплащат данъка- еднократно в края на всяка година или всеки месец като доброволна удържка от работната заплата.

Важно е да се вземе предвид и факта, че е необходимо да се определи и минимална облагаема стойност. Причината за това е често срещаната практика в България при закупуването на автомобил втора употреба, да се издава първичен документ със значително по-ниска стойност от реалната пазарна цена. Приемлива стойност за 2016 г. би могла да бъде 2100лв. годишна данъчна основа. Определянето на тази стойност е повлияно от: размера на минималната работна заплата в страната, стойността на годишния винетен стикер, разходите за поддръжка на автомобила, разходите направени за застраховка „Гражданска отговорност на автомобилите, за вреди причинени на 3-ти лица“, разходите за годишен данък на автомобила. Като при определянето на стойността от 2100лв. се цели дължимият годишен данък да не бъде по- голям от 1/2 от минималния размер на работната заплата за страната. За 2017г. годишната данъчна основа следва да се промени на 2300лв. Причина за увеличението, е нарастването на минималната работна заплата от 420лв. на 460лв.

В следващата част от доклада е представено приложението на изложения по- горе модел на облагане на личното потребление в практиката на хотелския комплекс. В х.к. „Роля Бийч Барсело“ през месец януари 2016г. е сключено писмено споразумение със служител от администрацията за предоставено право на ползване на фирмен автомобил както за служебни, така и за лични цели. Автомобилът е модел Шкода Октавия с регистрационен номер РВ 0223 КМ, година 2007, бензин, цената, за която е закупен този модел лек автомобил е 28 214,16 лв. За придобиването на МПС не е ползван данъчен кредит. Коефициент на емисия на вредни газове за Шкода

Октавия, 2007г., 1,6 FSI, CO2 158 г/км.¹⁴ - 0,106. Корекция в посока намаление на данъчната основа за 2016г. не се прилага, защото споразумението е сключено през същата тази година. Определяне на размера на данъчната основа по представената по горе формула:

Данъчна основа = $28214,16 \times 0,106 \times 6/7 \times$

100%	от 0 до 12 месеца	= 2563,46 лв.
94%	от 13 до 24 месеца	= 2409,65лв.
88%	от 25 до 36 месеца	= 2255,84лв.
82%	от 37 до 48 месеца	= 2102,04лв.
76%	от 49 до 60 месеца	= 1948,23лв.
70%	от 61 месеца	= 1794,42лв.

Получената данъчна основа за 2016г., е в размер на 2563,46лв. След петата година от използването на автомобила както за служебни, така и за лични цели, данъчната основа ще се намали с 463,46лв., съгласно теоретичния модел (минимална данъчна основа е 2100лв.), с цел удовлетворяване на нуждите на служителите и стимулирането им чрез намаляване на размера на данъчното задължение. Размерът на дължимият данък за 2016г. е в размер на 256,35лв. Предложеният подход не разглежда включването на размера на направените разходи за гориво за лични цели. Само част от тях ще се покрива от работодателя, в размер не по-голям от стойността на картата за обществен транспорт, те се разглеждат като неприсъщи за дейността и с тях следва да се увеличи счетоводния финансов резултат за данъчни цели. Независимо от това, размерът на годишните разходи за автомобила (застраховка, годишен преглед, винетка, местен данък), посочен в таблица №1, е в пъти по-голям от дължимия данък от физическото лице, получател на облагата. Стойността на разходите е 679,74лв., следователно с 423,39лв. по-висок от размера на дължимия данък, съгласно предложението модел. Чрез предложението подход се цели минимизирането на усилията

¹⁴ Вж по-подробно http://consulta.be/files/gids_van_de_schone_wagen-20070214-1647.pdf, с. 105, 25.02.2017г.

на задължените лица за създаване на необходимата документация, въз основа на която да се изчисли размера на фактическото личното потребление, както и стимулиране на служителите, получили правото да използват служебен автомобил за лични нужди. Необходимостта от създаването на такъв модел е предизвикана от недостатъците на съществуващите вече модели, съгласно ЗКПО и ЗДДФЛ. Основната цел е облекчаване на дейността на счетоводителите и сигурно увеличаване на приходите от данъци в централния бюджет, с цел постигане на по-висок икономически растеж за страната.

Изменения в данъчното законодателство подобни на тези, свързани с облагането на личното потребление, чието прилагане изисква влагане на много ресурси, време и средства от страна на служителите, забавя развитието на счетоводната професия. Не е случаен и фактът, че от много години насам „най-често счетоводителят се свързва със следните роли: книговодител, сметководител, проверител /контрольор/, финансов жонгльор, ковчежник („пазител на ключа на замъка“), рефер, фирмена съвест.“¹⁵ Причина са необходимите изменения в нормативните текстове, водени преди всичко от постигането на положителен фискален ефект, а не от начина и възможността за приложението им в практиката. Динамично-променящата се бизнес среда очаква счетоводната професия да се фокусира не само към създаването на финансовата информация, но и към различни подходи, чрез които да се добавя стойност за компаниите.¹⁶ Във връзка с последното са необходими промени в законодателството, с цел облекчаване на административната тежест и предоставянето на възможност на специалистите в практиката да насочат вниманието си към консултирането, стратегическото планиране и анализа на дейността, с цел подобряване развитието на предприя-

¹⁵ Цит. по Филипова, Ф. *Професионална етика в счетоводството*. Варна: Наука и икономика, 2006, с. 12.

¹⁶ Вж. по-подробно Филипова Ф. *Предизвикателства пред счетоводната професия и нейната променяща се роля*. Сборник с доклади от международна научна конференция: *Икономиката в променящия се свят: национални, регионални и глобални измерения*. Варна: Наука и икономика, 2015, с. 180.

тието. Пример за такава промяна е представеният теоретичен подход, изграден на базата на дългогодишната практика на друга страна част от Европейския съюз. Последният може да се разглежда като възможност и перспектива за развитие на данъчното законодателство в България в бъдеще.

Използвани съкращения

ЗКПО	- Закон за корпоративно подоходно облагане
ЗДДФЛ	- Закон за данъците върху доходите на физическите лица
ДВ	- Държавен вестник
ГДД	- Годишна данъчна декларация
КСО	- Кодекс за социално осигуряване
ЗЗО	- Закон за здравно осигуряване
НАП	- Национална агенция за приходите
х.к.	- хотелски комплекс

Използвана литература

1. Костова Н. Семинар от 31.01.2017г. на тема: Годишно данъчно и счетоводно приключване на 2016 г. Промени в данъчното законодателство за 2017 г.
2. Филипова, Ф. Професионална етика в счетоводството. Варна, „Наука и икономика“, 2006г.
3. Филипова Ф. Предизвикателства пред счетоводната професия и нейната променяща се роля. Сборник с доклади от международна научна конференция: Икономиката в променящия се свят: национални, регионални и глобални измерения. Варна, „Наука и икономика“, 2015
4. http://consulta.be/files/gids_van_de_schone_wagen-20070214-1647.pdf
5. https://multimediafiles.kbcgroup.eu/ng/published/KBC/PDF/KB_C_Autolease_tax_brochure_company_cars.pdf

Нормативни документи

1. Държавен вестник, бр. 75 от 27.09.2016 г.
2. Закон за корпоративно подоходно облагане
3. Закон за данъците върху доходите на физическите лица
4. Закон за здравно осигуряване
5. Кодекс за социално осигуряване
6. Указание на НАП №20-00-15 от 22.01.2016 г.
7. Wetboek inkomsten belasting '92

Проблеми при осъществяването на консолидация и съставянето на консолидирани финансови отчети

Ваня Петрова Христова
Икономически университет – Варна

Понятието консолидация означава обединяване на няколко сродни неща в едно. То има много широко приложение. В счетоводството се използва за отразяване на действия по обединяване в едно на отчетите на две и повече предприятия, което е характерно за т.нар. групи предприятия. Под понятието групи се разбира съвкупността от предприятието майка и неговите дъщерни предприятия, свързани по пътя на контрола. Групата може да има различна структура, тъй като е възможно развитието ѝ без ограничение в различни посоки:

- Хоризонтално - предприятието майка има множество дъщерни предприятия, но всички са на едно йерархично ниво;
- Вертикално - дъщерното предприятие е майка на свое дъщерно предприятие и т.н. Създава се верига от дъщерни предприятия, всяко от които, без последното, е и майка.
- Съвместно (комбинирано)- когато едновременно има и хоризонтално и вертикално развитие.

Като предимства на консолидирания финансов отчет могат да се посочат:

- ❖ Дава възможност на потребителят да получи информация за функционирането на предприятията в рамките на групата като едно цяло. Такава информация не може да се получи посредством съставяне на информацията от индивидуалните финансови отчети.
- ❖ Съдържа по-богата информация и да възможност за вземане на адекватни икономически решения.
- ❖ Само на база на информацията от него могат да направят

изводи за осъществяваната стопанска дейност.

Недостатъците на консолидирания финансов отчет произтичат от недостатъците на счетоводството като информационна система:

- Отразената в консолидирания отчет информация има ретроспективен характер, т.е. отразява вече осъществени сделки и събития и трудно може да се използва при прогнозиране. Влиянието на този недостатък може до голяма степен да се избегне чрез използването на справедливата стойност и оповестяванията в приложенията към консолидираните финансови отчети.

- Представената в консолидирания отчет информация има предимно финансов характер. Известно е, че през последните години за успеха на предприятието все по-голямо значение имат нефинансовите показатели. Това налага в приложенията да се оповестява и нефинансова информация.

1. Исторически поглед към консолидирането и МСФО 10

Историческите факти сочат, че първият консолидиран отчет е този на компанията Дженерал Електрик за 1893 г. Основните причини за появата на тези отчети още през XX век в САЩ са глобализацията, положителното отношение към нововъзникващите обединения от страна на регулаторните органи и либералното търговско законодателство. Развитието на идеята за консолидирането на финансовите отчети в Европа се извършва значително по-бавно. Причината за това са съществуващите ограничения в търговското законодателство, както и наложилата се практика за формиране на картелни споразумения, вместо формирането на икономически групи. Появата на консолидираните финансови отчети се свързва с наличието на крупни частни корпорации и добре развит финансов пазар. Развитието на компютърната техника и информационните технологии също допринасят за разширяване на мащабите на бизнеса и по този начин се явяват катализатор на процесите, свързани с консоли-

дацията.¹

Новият стандарт МСФО 10 Консолидирани финансови отчети е приет с Регламент (ЕС) №1254/2012. Предприятията прилагат настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. С новия стандарт е променен досегашния МСС 27 Консолидирани и индивидуални финансови отчети, от който отпада частта, свързана с дефиницията и признаците за контрол и процедурите за изготвяне на консолидираните финансови отчети. От 01.01.2013 г. МСС 27 е с ново наименование „Индивидуални финансови отчети“. Отменя се и досегашното разяснение ПКР 12 Консолидация-предприятия със специално предназначение. МСФО 10 Консолидирани финансови отчети е изменен, за да се отрази по-добре бизнес моделът на инвестиционните предприятия. Настоящият МСФО не касае изискванията за отчитане на бизнес комбинации и тяхното въздействие върху консолидирането, включително репутацията, произтичаща от бизнес комбинацията. В тези случаи се прилагат изискванията, заложиени в МСФО 3 Бизнес комбинации. Със създаването на МСФО 10 Консолидирани финансови отчети Бордът за МСС цели да подобри полезността на консолидираните отчети чрез приемане на единна база за консолидация и солидно ръководство за прилагане на тази база спрямо ситуации, където е трудно да се прецени дали на практика е налице контрол. Базата за консолидиране е контролът и той се прилага без значение какво е предприятието, върху което се упражнява. Един инвеститор контролира дадено предприятие, когато е изложен или има права спрямо променливата възвращаемост на своята инвестиция и има възможността да влияе върху тази възвращаемост чрез правата. Изготвянето на консолидиран финансов отчет на първо място изисква да се определи обхвата на предприятията, които ще участват в консолидацията. Изискванията за оповестяване в консолидираните финан-

¹ Стефанов, С. Съставяне на консолидирани отчети- счетоводни, информационни и управленски аспекти // Икономика и компютърни науки, Счетоводство, Варна, 2016, бр.3, с.10-11.

сови отчети са регламентирани в МСФО 12 Оповестяване на дялове в други предприятия, който стандарт съдържа изисквания от предприятията, прилагащи МСФО 10 Консолидирани финансови отчети и МСФО 11 Съвместни предприятия.

Новият МСФО 10 Консолидирани финансови отчети възприема дефиниция за контрол, при която акцентът се поставя върху отношението между предприятието инвеститор и обекта на инвестиране. За да се приеме, че предприятието майка осъществява контрол върху дъщерните предприятия, е необходимо едновременно посредством инвестицията инвеститорът да придобива право на глас върху оперативната и финансова политика на емитента и чрез придобитите акции с права на глас да управлява основните дейности, които оказват влияние върху възвращаемостта на инвестицията. Като се има предвид горепосоченото може да се установи, че най-лесно контрол се осъществява, когато инвеститорът притежава 100% от акциите. В този случай може напълно да контролира оперативната и финансова политика на емитента. Основната идея, заложена в МСФО 10, е всички предприятия, които се контролират от даден инвеститор, да бъдат включени в консолидирания финансов отчет. В практиката съществуват и случаи, при които осъществяването на контрол е силно затруднено, поради факта, че акциите с право на глас са разпръснати между много акционери. В тези случаи възниква въпросът дали инвеститорът контролира дадено предприятие и следва ли то да бъде включено в неговия консолидиран финансов отчет. За да се отговори, следва да се има предвид разумната търговска преценка и да се анализират трите основни елемента на контрола: власт, възможност да се управляват резултатите от осъществената инвестиция и възвращаемостта от тях. Когато тези три елемента са налице, то може с достатъчно голяма степен на вероятност да се твърди, че инвеститорът контролира дъщерното предприятие и то следва да бъде включено в консолидирания финансов отчет. Инвеститор може да има власт, дори ако притежава по-малко от 50% от правата на глас, например чрез:

- договорно споразумение между инвеститора и други притежатели на права на власт;
- права произтичащи от други договорни споразумения;
- правата на глас на инвеститора;
- потенциални права на глас (опции за акции или конвертируеми облигации).

В МСФО 10 се съдържат изисквания за отчитане в консолидираните финансови отчети на сделки, които водят до промяна на дяловото участие в предприятието, в което е инвестирано:

- продажбата на част от инвестицията в дъщерното предприятие при запазване на контрол - отчита се като капиталова сделка със собствениците (увеличава се неконтролиращото участие). Не се признава печалба или загуба.

- придобиване на допълнителни дялове в дъщерно предприятие след като е придобит контрол - се отчита в консолидирания финансов отчет като капиталова сделка със собствениците (намалява се неконтролиращото участие). Репутацията не се променя.

- продажба на част от инвестицията в дъщерното предприятие, която води до загуба на контрол – остатъчната инвестиция се преоценява по справедлива стойност. Разликата между справедливата стойност и балансовата стойност е печалба или загуба от продажба. Последващото оценяване на остатъчната инвестиция е по реда на МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия, МСФО 11 Съвместни предприятия и МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване.²

² Евлогиев, Е. Представяне на по-важните промени в Международните счетоводни стандарти // Наръчник на икономиста, 2013, № 11, с. 52.

2.Изисквания за консолидиране на финансовите отчети според Закона за счетоводството и Закона за независимия финансов одит

Консолидираният финансов отчет по своя състав и структура не се различава от индивидуалните отчети, но съдържа консолидирани данни за цялата група. Съгласно Закона за счетоводството чл.26 ал.2³ „съставните части на консолидирания финансов отчет са: консолидиран счетоводен баланс, консолидиран отчет за приходите и разходите, консолидиран отчет за паричните потоци, консолидиран отчет за собствения капитал и приложение.“ Съгласно новия закон се определят категории групи предприятия. Всяко предприятие следва да определи в коя категория група попада, като определи дали сумата от показателите съгласно годишните им финансови отчети на консолидирана основа, съставени към 31 декември на текущия отчетен период, надхвърля или не праговете най-малко на два от следните три показателя:

Таблица

Показатели за консолидация съгласно Закона за счетоводството

Показатели	Малки групи	Средни групи	Големи групи
Балансова стойност на активите	< 8 млн.лв	< 38 млн.лв	>38 млн.лв
Нетни приходи от продажби	< 16 млн.лв	< 76 млн.лв	> 76 млн.лв
Средна численост на персонала за отчетния период	< 50 души	< 250 души	> 250 души

Предприятията съставят консолидиран финансов отчет към 31 декември на отчетния период, когато предприятието майка е дружество съгласно Търговския закон. Съгласно чл.31 от Закона за счетоводството консолидираният финансов отчет се съставя от предприятие майка по правилата и изискванията на Националните счетоводни стандарти или Международните счетоводни стандарти. Фор-

³ Обн., ДВ, № 95 от 8.12.2015 г., изм.и доп., № 95 от 29.11.2016 г. и № 97 от 16.12.2016 г., в сила от 1.01.2017 г.

мата, структурата и съдържанието на консолидирания финансов отчет се определят с приложимите счетоводни стандарти. Консолидирания финансов отчет се съставя от предприятие майка независимо от това къде се намират седалищата на дъщерните й предприятия. В чл.32 се съдържа изключение по отношение на съставянето на консолидирания финансов отчет от предприятие майка на малка група, освен ако в групата има поне едно предприятие от обществен интерес. Консолидираните и междинните финансови отчети се съставят на базата на счетоводните стандарти, въз основа на които се съставя годишният финансов отчет на предприятието, което съставя консолидирания или междинния финансов отчет.

Консолидираните финансови отчети и годишните финансови отчети на предприятията, включени в консолидацията, подлежат на независим финансов одит. На задължителен одит подлежат годишните и консолидираните финансови отчети на:

1. малки предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период надвишават най-малко два от следните показатели:

а) балансова стойност на активите – 2 млн. лв.;

б) нетни приходи от продажби – 4 млн. лв.;

в) средна численост на персонала за отчетния период – 50 души;

2. средните и големите предприятия;

3. предприятията от обществен интерес;

4. средните и големите групи и групите, в които има поне едно предприятие от обществен интерес;

5. предприятия, за които това изискване е установено със закон; акционерните дружества и командитни дружества с акции.

Годишният финансов отчет на предприятие майка, което изготвя консолидирания финансов отчет, се публикува едновременно с консолидирания финансов отчет на групата заедно с годишните доклади. Предприятие майка, задължено да съставя консолидирания финансов отчет, изготвя консолидирания доклад за дейността. Предприятията от обществен интерес, които са предприятия майки в голяма

група, която към 31 декември надхвърля на консолидирана основа критерия за среден брой на служителите през финансовата година от 500 души, включват в консолидирания доклад за дейността консолидирана нефинансова декларация. Ново изискване е и задължителното съставяне на консолидиран доклад за плащанията към правителства от предприятията майки, които извършват дейност в областта на добивната промишленост или дърводобива от девствени гори и които са задължени да съставят консолидирани финансови отчети. Предприятието майка не съставя консолидиран доклад за плащанията към правителства при малка или средна група предприятия, освен когато някое свързано предприятие е предприятие от обществен интерес.

Предприятие майка, което е едновременно и дъщерно предприятие и съгласно приложимите счетоводни стандарти не е задължено да съставя консолидиран финансов отчет, публикува на български език до 30 юни консолидиран финансов отчет и консолидиран доклад за дейността, изготвени от предприятието майка. Когато предприятието майка е регулирано от законодателството на трета държава, консолидираният финансов отчет се заверява от одитори или одиторски дружества, които извършват одит съгласно законодателството на държавата, приложимо към предприятието майка.

Когато консолидираният финансов отчет подлежи на независим финансов одит, в приложението се оповестяват начислените за годината суми за услугите, предоставяни от регистрираните одитори на предприятията, включени в консолидацията, поотделно за: независим финансов одит, данъчни консултации и други услуги, несвързани с одита.

В Закона за независимия финансов одит⁴ съществуват разпоредби по отношение на конкретни изисквания при извършване на одит на консолидирани финансови отчети. Регистрираният одитор изразява становище за съответствие на консолидирания финансов

⁴ // ДВ, № 95, 2016, в сила от 03.12.2016 г.

отчет и консолидирания доклад за дейността. При извършване на задължителен финансов одит на консолидиран финансов отчет на група предприятия одиторът на групата носи цялата отговорност за изразеното в одиторския доклад мнение относно консолидирания финансов отчет. Одиторът на групата прави оценка на работата, извършена от другите одитори за целите на одита на групата, и документира естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, извършена от тези одитори, включително, когато е приложимо, извършения от него преглед на одиторската документация на тези одитори. За да разчита на работата им, одиторът на групата иска съгласието на тези одитори за предаване на съответната документация при провеждането на одита на консолидирания финансов отчет. Когато регистриран одитор извършва задължителен финансов одит в предприятие, което е част от група, в рамките на която предприятието майка е установено в трета държава, посочените в този закон правила за професионална тайна не възпрепятстват регистрирания одитор да предаде съответните документи за извършената работа на одитора на групата, който се намира в третата страна, ако тези документи са необходими за извършването на одит на консолидиран финансов отчет на предприятието майка.

При задължителен финансов одит на консолидиран финансов отчет одиторът на групата изготвя и представя на одитния комитет на предприятието майка допълнителен доклад към одиторския си доклад. В доклада за прозрачност регистрираният одитор включва общия оборот на регистрирания одитор от задължителен финансов одит на годишни финансови отчети – индивидуални и консолидирани, разпределен по приходи от задължителен одит на годишни финансови отчети на предприятия от обществен интерес и предприятия, част от група, чието предприятие майка е предприятие от обществен интерес, както и такива на други предприятия.

3. Методи при изготвяне на консолидирани финансови отчети

Изготвянето и представянето на консолидиран финансов отчет е пример за прилагане на принципа на предимство на съдържанието пред формата, изискващ сделките и други събития да се отразяват съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според тяхната правна форма. В зависимост от относителния дял на инвестицията в друго предприятие при консолидацията се прилагат различни методи (начини на представяне): пълна консолидация, пропорционална консолидация и метод на собствения капитал. В международната практика се прилагат различни методи за оценка и представяне на капиталовите инвестиции в зависимост от процентния дял от капитала на емитента, който се притежава от инвеститора. Различията в методите се определят в зависимост от взаимоотношението между инвеститора и предприятие, чиито акции са придобити.

Методът на линейната (пълна) консолидация е метод за оценка и представяне на активите, пасивите и собствения капитал на икономическата група в консолидираните финансови отчети. Това е най-често прилаганият метод за консолидиране на финансовите отчети, в който е залегнала концепцията за „единното предприятие“. За него е характерно, че консолидирането се извършва посредством последователно сумиране ред по ред на активите, пасивите, приходите и разходите на предприятието майка и нейните дъщерните предприятия. При него следва да се елиминират вътрешните за групата операции и сделки. Прилагането на този метод е свързан с някои подготвителни процедури като проверка на отчетите на дъщерните дружества, уеднаквяване на счетоводната политика и датите на изготвяне на финансовите отчети.

Методът на пропорционалната консолидация се използва като основен метод за представяне на активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите във финансовите отчети на съвместно контролираното предприятие. В определени случаи за

представянето на тези отчетни обекти като алтернативен метод може да се приложи методът на собствения капитал. Съвместно контролираните предприятия представляват специфична форма на обединяване на ресурсите на стопанските субекти, при които съдружниците упражняват съвместен контрол. Методът на пропорционалната консолидация изисква всеки съдружник да включи във финансовите си отчети своя дял от активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие. Този метод може да се приложи в два варианта:

- Съдружникът да съчетава ред по ред дела си в активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие с подобни позиции в собствените си финансови отчети.

- Делът на съдружника в активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие да се представи на отделен ред във финансовия отчет на съдружника.

МСФО 11 Съвместни предприятия не допуска прилагането на метода на пропорционалната консолидация и като единствен метод за представяне на инвестициите на контролиращите съдружници във финансовите отчети на съвместните предприятия се възприема методът на собствения капитал.

Методът на собствения капитал, наричан още капиталов метод, консолидация на един ред или еднолинейна консолидация, се прилага при отчитане на инвестициите в асоциирани и съвместни предприятия и представянето им в консолидирания финансов отчет. Предприятие инвеститор, което не притежава дъщерни предприятия, също използва метода на собствения капитал за отчитане на инвестициите си в асоциирани и съвместни предприятия, дори ако не се представят като консолидиран финансов отчет. Единствените отчети, където не се прилага метода на собствения капитал, са индивидуалните. Капиталовият метод е счетоводен метод за отразява-

не на инвестициите в асоциирани и съвместни предприятия в консолидирания финансов отчет, които не са придобити с цел предстояща продажба (което е общо изискване за всички дългосрочни инвестиции) или не съществуват обстоятелства, които да ограничават неговото прилагане. Методът на чистата стойност на капитала започва да се прилага от момента, в който предприятието, чиито акции са придобити, започне да отговаря на критериите за асоциирано предприятие, т.е. от момента, в който инвеститорът има възможност да упражнява значително влияние.

Инвестицията първоначално се признава по цена на придобиване (себестойност), съответстваща на дела на инвеститора в нетните активи на предприятието, в което е инвестирано (асоциирано или съвместно). В съответствие с настъпилите след датата на придобиване промени във финансовото състояние и финансовите резултати на асоциираното или съвместно предприятие се извършват следните корекции (преизчисления):

1. Балансовата (преносна) стойност в консолидирания счетоводен баланс (отчет за финансовото състояние) се увеличава или намалява, за да се признае делът на инвеститора в печалбата или загубата и в другия всеобхватен доход (приходите и разходите, признати директно в капитала) на асоциираното или съвместното предприятие. Разходите по придобиване на инвестицията могат да се различават по придобития дял в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви в инвестираните предприятия. Всяка разлика се отчита в зависимост от нейния характер:

- репутацията (превишението на направената инвестиция над дела на инвеститора в справедливата стойност на придобитите разграничими активи и пасиви) се включва в балансовата стойност на инвестицията и не се разрешава да се амортизира. Поради това, че не се отчита самостоятелно, репутацията не се проверява за обезценка съгласно МСС 36 Обезценка на активи.

- печалбата от изгодна покупка (превишението на дела на инвеститора в нетната справедлива стойност на разграничимите акти-

ви и пасиви над себестойността на инвестицията) се сключва като приход при определяне на дела на предприятието в печалбата или загубата на асоциираното или съвместно предприятие през периода, през който е придобита инвестицията. Във връзка с това следва да се извършат подходящи преизчисления: начисляването на допълнителна амортизация върху справедливата стойност на амортизируемите активи към датата на придобиване; корекция до справедливата стойност на отписаните по историческата им цена активи; отчитането на загубите от обезценка, признати като репутация или имоти, машини и съоръжения.

2. Делът на инвеститора в печалбата или загубата и другия всеобхватен доход на асоциираното или съвместното предприятие се признава и в консолидирания отчет за приходите и разходите (отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход). Ако делът на инвеститора в загубите достигне или превиши размера на участието му в инвестираното предприятие, предприятието инвеститор прекратява признаването на своя дял в бъдещите загуби. Делът в асоциираното или съвместно предприятие е балансовата стойност на инвестицията, заедно с всякакви други дългосрочни участия, които по същество формират част от нетната му инвестиция, привилегировани акции и други форми на финансиране, с изключение на търговските вземания и задължения, които са достатъчно обезпечени. След като дяловото участие е намалено до нула, допълнителни загуби се отчитат и се признава пасив само до размера, до който предприятието има поети правни или конструктивни задължения или е извършило плащания от името на асоциираното или съвместно предприятие. В случай, че инвестираното предприятие впоследствие отчете печалба, инвеститорът възобновява признаването на своя дял в тази печалба, едва след като делът му от печалбата се изравни с този от непризнатите загуби. Дотогава се препоръчва последващите загуби и тяхното покриване с реализираните печалби да се отчитат задбалансово.

3. Доходите, получени от дивиденди, намаляват балансовата

стойност на инвестицията.

4. Възможни са корекции на балансовата стойност и в резултат на промени в пропорционалния дял на инвеститора в инвестираното предприятие, възникващи от промени в другия всеобхватен доход като например: изменения в резултат на преоценка на дълготрайни материални активи или курсови разлики. Инвеститорският дял при тези промени се признава директно в съответните елементи на собствения капитал.

Инвестицията в асоциирано или съвместно предприятие се отразява като дългосрочна инвестиция в консолидирания счетоводен баланс (отчет за финансовото състояние). Балансовата стойност на инвестицията към датата на консолидирания финансов отчет може да се определи по два начина:

- Цена на придобиване на инвестицията плюс последващите корекции след придобиването в съответствие с промените в дела на инвеститора в нетните активи.

- Дела на инвеститора в нетните активи към датата на консолидирания финансов отчет плюс сумата на репутацията, намалена с евентуалните загуби от обезценката на нетната инвестиция.⁵

Пример: На 01.07.2015 г. „А“ АД придобива 30% от акциите на „Б“ АД за 400 000лв. Неразпределената печалба на „Б“ АД към датата на придобиване на инвестицията е 100 000 лв.

Таблица 2

Извлеченията от баланса на предприятията към 31.12.2015 г.

Показатели	Суми в хил.лв	
	"А" АД	"Б" АД
Нетещуци активи		
Дълготрайни активи	3600	1000
<i>Инвестиции в асоциирани предприятия (в "Б" АД)</i>	400	
Текущи активи	3000	1500
Общо активи:	7000	2500

⁵ Божков, В. Прилагане на метода на собствения капитал при съставяне на консолидирани финансови отчети. // Счетоводство плюс, 2015, №4, с. 44-46.

Собствен капитал		
Основен капитал	2000	800
Натрупани резултати	2000	900
Общо собствен капитал	4000	1700
Пасиви общо	3000	800
Сума на собствения капитал и пасивите	7000	2500

Таблица №3

Консолидирания отчет за финансовото състояние след преизчисления

Показатели	Сума в хил.лв
Нетекущи активи	
Дълготрайни активи	3600
<i>Инвестиции в асоциирани предприятия (в "Б" АД)</i>	<u>640</u>
Текущи активи	3000
Общо активи:	7240
Собствен капитал	
Основен капитал	2000
Натрупани резултати	<u>2240</u>
Общо собствен капитал	4240
Пасиви общо	3000
Сума на собствения капитал и пасивите	7240

Последващи корекции (преизчисления) на цената на придобиване на инвестицията:

1. Делът на инвеститора в нетните активи на „Б“ АД към датата на придобиване е 270 хил.лв ($30\% \times (800+100)$).

2. Репутацията е в размер на 130 хил.лв ($400-270$), т.е цена на придобиване минус дела на инвеститора в нетните активи.

3. Балансовата стойност на инвестицията в „Б“ АД е 640 хил.лв ($30\% \times 1700 + 130$), т.е дела на инвеститора в нетните активи плюс репутацията.

4. Натрупаните резултати са 2240 хил. лв ($2000 + (30\% \times (900-100))$), т.е неразпределената печалба на „А“ АД плюс дела в неразпределената печалба на „Б“ АД за периода след датата на придобиването на инвестицията.

а. Етапи в консолидационния процес

Консолидирането на финансови отчети протича по определен ред, който се осъществява на няколко нива, консолидирайки индивидуалния отчет на предприятието майка със самостоятелния или консолидиран финансов отчет на дъщерното предприятие, когато то също е майка, се започва от най-ниско ниво. Етапите, през които преминава консолидационния процес са:

1) Подготвителен етап – изразяващ се в подготовка на самостоятелните отчети за консолидиране и спазване на изискванията към тях. Този етап включва:

- определяне обхвата на консолидирането, т.е. на дъщерните дружества;
- получаване на индивидуалните финансови отчети на дъщерните предприятия;
- проверка на отделните отчети относно спазване на достоверност, дата на съставяне, мащаб, валута, прилагане на счетоводна политика;
- извършване на корекции при установени различия или пропуски;
- анализ на взаимоотношенията в групата и подготовка на помощни форми, таблица и допълнителни данни за следващите етапи.

2) Сумиране(сводиране) – ред по ред на едноименни статии от отделните части на индивидуалния отчет на майката и самостоятелните отчети на дъщерните дружества. Получават се брутни данни, в които са включени и суми от вътрешно груповите сделки.

3) Елиминиране – отстраняване влиянието на всички вътрешни за групата взаимоотношения и резултати.

4) Изготвяне на консолидиран отчет – съставяне на елементите на консолидирания отчет, проверка и приемане.

5) Публикуване на консолидирания финансов отчет.

Консолидацията може да премине условно в три етапа:

- ✓ подготовка в предприятието майка и дъщерните предприятия

тия;

✓ елиминиране на салда и обороти, които са вътрешни за групата. Това е най-същественят момент при консолидацията;

✓ съставяне на консолидиран финансов отчет, одитиране и публикуване по предвидения ред.⁶

Предприятието майка трябва да установи състава на групата още в началото на годината. Така ще може да уеднакви счетоводната политика в групата. Иначе при консолидация ще следва да се направят корекции в отделни отчети, само за целите на консолидацията, с оглед постигане на сравнимост. Когато бъдат съставени индивидуалните отчети на дъщерните дружества, трябва да се организира тяхното приемане от предприятието майка, проверка на верността им, отстраняване на евентуални пропуски и грешки. За нуждите на елиминиране на салда и обороти при консолидацията трябва да се подготвят типови справки, таблици и форми, които своевременно да се представят на дъщерните дружества за попълване и представяне.

След приемане и проверка на индивидуалните финансови отчети на дъщерните предприятия, те трябва да бъдат сводирани ред по ред за всички отчетни форми. Следващата задача е елиминирането на:

➤ разчетите между предприятията от групата, и между тях и предприятието майка. Елиминират се вземания и задължения, заеми, временна помощ и пр. При редовна отчетност не би трябвало да има различия. Но ако се установят такива, трябва да се изяснят, коригират или отделят за изясняване;

➤ приходи, разходи и финансов резултат от сделки в групата;

➤ съучастията на предприятията от групата в капитала на други предприятия от групата. Елиминира се инвестицията на даденото предприятие и участието в капитала на друго предприятие по ба-

⁶ Бонев, Ж. //Консолидиране на финансови отчети. Счетоводство плюс, 2015, №5, с.5-8.

лансова стойност към датата, на която предприятието майка придобива контрол в дъщерното. Малцинственото участие в нетните активи на дъщерното предприятие се посочва в отделна статия с примерно наименование „Собствен капитал, непринадлежаща на групата“;

➤ платени и получени дивиденди в групата.

Целта на елиминирането е да се представи финансовото и имуществено състояние на групата така, сякаш е едно предприятие. Ако това не се направи, може да се получат абсурдни положения.

Пример за: Предприятие майка „А“ е продало през годината на дъщерно предприятие част от произведената продукция. Купувачът (дъщерното предприятие) „Б“ продава закупената продукция изцяло „навън“ от групата. Сводира се отчета за приходите и разходите ред по ред за предприятията от групата, включително и предприятието майка.

Таблица 4

Отчет за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход при елиминиране на приходи, разходи и финансов резултат

	Приходи	Разходи	Финансов резултат
1. предприятието майка продава на дъщерното	240	160	80
2. дъщерното купува и продава навън от групата	280	240	40
3. сводиране ред по ред	520	400	120
4. елиминиране на вътрешните обороти	240	240	
5. за групата	280	160	120

В консолидирания отчет за приходите и разходите (отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход) приходите и разходите ще намалееят с 240 ед. Финансовият резултат няма да се коригира, тъй като е реален като такъв за групата в размер на 120 ед. Ако към датата на консолидацията предприятието майка е про-

дало същата продукция, но дъщерното дружество не я продава и продукцията е налична, така при консолидацията:

- в консолидирания отчет за приходите и разходите (отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход) ще се елиминират приходи за 240 ед. и разходи за 160 ед., както и финансовия резултат за 80 ед.

- в счетоводния баланс (отчета за финансовото състояние) по статия „Продукция“ ще остане наличност в размер на 160 ед.

В счетоводния баланс (отчета за финансовото състояние) се елиминират салдата на вземания и задължения, на предоставени заеми и временна помощ, на получени/предоставени дивиденди и неразпределена печалба, на съучастието в капитала и финансови резултат от елиминирането на вътрешни продажби, които не са отчетени извън групата изцяло или частично. В отчета за собствения капитал не се правят елиминирания, тъй като той се съставя на база сводирания (консолидирания) счетоводен баланс, след като в него са отразени корекциите от елиминирането. На отделен ред следва да се посочи изменението на собствения капитал, непринадлежащ на предприятията от групата. В отчета за паричните потоци се сводират ред по ред паричните потоци и след това се елиминират вътрешните за групата обороти. Тези парични потоци могат да бъдат от продажби, заеми, временна помощ, плащания за лихви и дивиденди и пр.⁷

В обобщение може да се твърди, че МСС/МСФО се опитват да покажат, че консолидираните финансови отчети на предприятията майки са твърде важни за собствениците, с цел да могат да си направят реални изводи и качествен финансов анализ относно финансовото състояние и постигнатите резултати на групата като цяло. Съгласно българското законодателство, ако дадено дружество майка в своите индивидуални финансови отчети е отчетело печалба, то

⁷ Рангелов, Е. Особенности при изготвяне на консолидираните финансови отчети. // Счетоводство, данъци и право, 2014, № 5, с. 5

има право да разпредели тази печалба под формата на дивидент между акционерите – собственици. В същото време, ако в консолидираните финансови отчети предприятието майка отчита загуба поради извършени множество вътрешно групови сделки, групата като цяло е натрупала вътрешни (нереализирани) печалби и раздаденият дивидент по-скоро ще се разглежда като източване и прехвърляне на паричен ресурс към собствениците на дружеството майка за сметка на абсолютната ликвидност на дъщерните предприятия. Дружеството трябва да е много внимателно по отношение на скритото разпределение на печалбата. Българското законодателство, в лицето на ЗКПО, не облага с корпоративен данък консолидираните годишни финансови отчет на дружеството майка, а е насочило своята фискална политика към индивидуалните годишни финансови отчети на отделните юридически лица (индивидуалните отчети на дъщерните предприятия и на дружеството майка). Измервайки факта, че в България отчетността на известна част от предприятията е изцяло насочена към така нареченото „данъчно ориентирано счетоводство“, може да се предположи, че не на всички консолидирани отчети се гледа с добро око от страна на техните собственици и управители.

Консолидацията като процес изисква прецизен и задълбочен анализ на взаимоотношенията и сделките между предприятията в групата. Процедурата при изготвянето на консолидирани финансови отчети се усложнява, когато предприятието майка притежава множество дъщерни дружества, които от своя страна също притежават контрол или значително влияние в други предприятия. Различни автори изтъкват важните предимства на тези отчети, като възможността потребителите на отчетите да получат цялостен преглед на дейността, паричните потоци, финансовото състояние и резултати на групата след елиминирането на вътрешно груповите сделки. Бордът по МСС предприема мерки за представянето на консолидираните финансови отчети в по-разбираем и по-прозрачен аспект. Една от причините за това е, че в миналото някои компании са

използвали консолидираните отчети, за да прикриват загуби и пасиви в специални дъщерни дружества, които са създадени специално за скриване на тези финансови проблеми. В същото време на консолидирана основа групата може да отчита загуба, докато в индивидуалните отчети предприятието майка и дъщерните да реализират печалба и обратното. В случай, че не се изготвят консолидирани отчети, процесът на оценката на цялостното представяне на групата щеше да е сложен и трудноприложим. Основен момент е правилното идентифициране на предприятията, които да участват в консолидацията, сводирането ред по ред на статиите от индивидуалните отчети и елиминирането на салда и обороти, които са вътрешни за групата.

Счетоводни и данъчни аспекти при организацията и отчитането на хазартните игри по примера на „Казино 3Ве Бет“ ООД, гр. Варна

*Николета Георгиева Куришумова
Икономически университет – Варна*

Въведение

В съвременното ежедневие на безработица и ниски доходи търсенето на нестандартни начини и източници на допълнителен доход се увеличава значително. Така наречените игри на случайността стават изключително популярни и сред младите хора, поради тяхната лесна достъпност. При тези условия хазартната дейност заема все по-голямо място в стопанския живот в страната. Нейното проявление е породено от множество фактори, било то от различни потребности на човека, от развлекателния ѝ характер или от възможността за лесна, бърза и законна печалба. На фона на това тази дейност заслужава повече внимание, както от практикуващите, така и от останалата част от населението.

Целта на този доклад е да се обърне внимание на важни въпроси за тази дейност, като законовата ѝ уредба, функционирането на хазартния бизнес, социалните изгоди от хазарта и др. За да бъде това постигнато са изяснени понятията „хазарт“ и „казино“, представени са и съществуващите видове хазарт, както и процеса, правилата и условията за организиране на хазартни игри. Изяснени са данъчните аспекти при облагане на специфичната дейност на тези предприятия.

Обект на разглеждане е счетоводното отчитане на хазартните игри в „Казино 3Ве Бет“ ООД.

1. Същност на хазарта

С понятието „хазарт“ в широк смисъл се обозначава склонността на човека да подлага себе си и околната среда на опасност. Склонността на личността към риск се обуславя от невъзможността му във всеки момент да знае бъдещия изход на възникналата ситуация.

В тесен смисъл хазарт е всяка игра на случайността, в която има залог и може да се получи печалба или залогът да се загуби.¹ Хазарт (разг. комар) е залагане на пари, ценности, морално подчинение и др. върху вероятността на изхода от бъдещото събитие с цел печалба или преимущество, но с възможност залогът да се загуби. Хазартът е голям международен бизнес и търговия, с тотален годишен приход от \$369 милиарда (2010 година).

Хазартните игри или игрите на късмета съществуват от дълбока древност. Най-старото познато на човека средство за игра на късмета са заровете. Чрез хвърляне на предварително наречени предмети – клечки, камъчета и костни стави от животни – древните се опитват да предвиждат събития. Така постепенно се появяват заровете, а тяхното хвърляне се превръща в различни игри на късмета. Едни от най-старите зарове са открити при разкопки в праисторическото селище от ранната бронзова епоха Shahr – I – Sokhta („изгорелия град“), намиращо се в югоизточната част на днешен Иран. Заровете са част от комплект за игра на табла и са датирани към 2900 – 2800 г. пр.н.е.

Основен термин в понятийния апарат на хазарта е „казино“ (casino). Думата на италиански произход с корен casa (къща) и първоначално е означавала малко провинциална вила, лятна къща или павилион. Смисълът на думата се променя след използването ѝ като сграда за развлечение, построена в парковете на големи италиански вили или дворци, подобни сгради се използват освен за хазартни

¹ Закон за хазарта. ДВ, в сила от 01.01.2017г.

игри за танци, концерти и други. **Казиното** е увеселително заведение, предназначено за хазартни игри. На посетителите се предоставят възможности да печелят, като участват в разни игри (рулетка, зарове и др.), като казиното получава дял от парите, вложени от клиентите в игрите.²

2. Видове хазарт

Хазартът съществува най-ясно изразен под формата на хазартни игри, в които играчът има за цел да спечели нещо срещу дадения от него залог.

В зависимост от законодателство на дадените държави, залагането бива от залог за всяко събитие с непредсказуем изход и независимо от моралното му съдържание, през строго ограничено до напълно забранено.

Игрите са изключително многобройни по вид и с различна сложност и някои са по – известни от други. Едни от най – популярните игри в света са лотариите, играта на зарове, игрите на карти, рулетката, ротативките, спортни залози и други.

Лотарията е хазартна игра, при която залогът, правилата и печалбите са предварително обявени. Обикновено се осъществява чрез продажба на лотарийни билети (талони, фишове и др. за участие). Образуваният по правилата награден фонд се разпределя между участниците под формата на предварително обявени парични и предметни награди на жеребиен принцип.

Томболата за разлика от лотарията се разиграва само с участието на продадените билети. Резултатът може да е обусловен от откриването на знак или отговарянето на някакво условие от страна на участниците.

Числовите залагания са тези залагания, които са обвързани с една или повече цифрови комбинации. Комбинациите се попълват

² Маринов, С. Съвременни видове туризъм. Варна: Наука и икономика, 2011, с. 264- 267.

от залагания. Печели този участник, който е направил най – точна прогноза кои числа ще бъдат изтеглени.

Игралните автомати са механични или електронни съоръжения и устройства, които се задействат чрез бутон или ръчка. Печелившата комбинация се генерира на случаен принцип от автомата. Игралните съоръжения могат да са с развлекателен характер и печалбата да е предметна.

Залагания в казино се организират на игрални (заложни) маси, различни видове рулетка, зарове, карти или автомати. Залозите и печалбите са различни, а изходът зависи предимно от случайността. При честна игра казиното винаги печели няколко процента повече от игрите от залагащите. Покерът е игра с карти, в която играчите залагат в зависимост от силата на ръката си. За разлика от повечето хазартни игри, където играчите играят срещу казиното, в покера те плащат такса за да играят - рейк, и играят един срещу друг.³ Водят се огромни дебати по целия свят за мястото на покера в хазартната индустрия. Покерът не е само игра на късмет, където хората могат да трупат или да губят пари, докато я играят, а и игра, която изисква умения.

Блекджекът, познат също и като vingt-et-un или двадесет и едно, е една от най-популярните игри в казината. Играта има френски се дължи на комбинацията от шанс и мислене, както и на уменията на някои играчи да броят картите и въз основа на това да правят печеливши залози.⁴

Играта на рулетка забавлява казино играчите вече близо 300 години. Въпреки, че изглежда никой не знае детайлите, свързани с произхода и разработката, някои форми на играта са стари колкото самото колело. Целта на играта е да се предвиди къде ще падне топката. Играта играят срещу казино-

³<https://bg.wikipedia.org/wiki/%D0%A5%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%82>

⁴<https://bg.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BA>

то, представено от дилъра /крупнето/. Всеки от играчите на масата залага върху определено число, определена комбинация от числа, както и върху вида или цвета на числото, в чийто сектор ще попадне топчето на рулетката.⁵

3.Процес по организиране на хазартни игри

Откриването на казино или игрална зала, в които се провеждат хазартни игри, преминава през лицензионна процедура, която е в компетентността на Държавната комисия по хазарта (ДКХ). Държавната комисия по хазарта извършва проверки в обекти, където се организира хазартна дейност без лиценз, проверки по сигнали и жалби. Тя провежда контрол по време на тиражите на лотарийни игри и тото и лото игри.⁶

Сред кръга лица, които могат да кандидатстват за хазартен лиценз на игрална зала, са български търговски дружества или еднолични търговци или фирми от ЕС и Конфедерация Швейцария. За откриване на казино изискванията са по-високи – лиценз може да бъде издаден само на ООД или АД с поименни акции.⁷

На следващо място следва да се направи разликата между казино и игрална зала. В казината могат да се провеждат хазартни игри на игрални маси или с игрални автомати. Възможните хазартни игри на маса са на рулетка, с карти, вкл. покер, със зарове и техните разновидности. Докато в игрални зали се провеждат игри с игрални автомати – т. нар. „машинки“.

След като получат лиценз организаторите на хазартни игри следва да имат предвид редица забрани и ограничения относно дейността на казината и игралните зали. Сградите, в които се помещават следва да не са публична държавна собственост, да не се нами-

⁵ (<http://hazartut.weebly.com/1050107210881080107310891082108010871086108210771088.html>)

⁶ <http://www.dkh.minfin.bg/bg/page/5>

⁷ Закон за хазарта. ДВ, в сила от 01.01.2017г.

рат в сгради на НСО, министерствата на вътрешните работи и на отбраната, в учебни или здравни заведения. Изисква се отстояние от поне 300 метра от училища и домове за деца. В игрално казино са организаторите са длъжни да поставят на видно място удостоверение за издаден лиценз – копие или оригинал, както и утвърдените игрални условия и правила за организиране на хазартни игри в игрално казино.

Всички залози в игралното казино се извършват в левов и/или друга валута, която е вписана в издаденото на организатора удостоверение за издаден лиценз. Организаторът на хазартни игри също е длъжен постоянно да поддържа необходимата касова и банкова наличност. Наличностите в игралното казино представляват парична сума, която служи за изплащане на печалбите от провежданите хазартни игри. Размерът на минималните наличности се определят съобразно броя на игралните маси и игралните автомати и възможностите за спечелване на премия джакпот.

Печалбите, които се реализират при игрите с игрални автомати, се изплащат в брой след приключване на съответната игра за суми до утвърдената минимална касова наличност, но не повече от 5000 лв.

Изплащането на паричните и предметните печалби на стойност над минималната касова наличност се извършва в срок до три дни след датата, на която е спечелена печалбата. За изплащането на печалби до 5000 лв. се допуска това да се извърши в брой, а за тези над 5000 лв. се извършва задължително по банков път.⁸

4.Особености при данъчното облагане на хазартната дейност

Лицензираните в България оператори на хазартни игри са под контрола на Държавната комисия по хазарта (ДКХ) и Националната

⁸ Общи игрални условия и правила за организиране на хазартни игри в игрално казино; <http://www.dkh.minfin.bg/bg/page/13>

агенция по приходите (НАП), които следят непосредствено брутната и нетната им печалба. Организаторите са длъжни да отговарят на ред изисквания – да притежават информационна система и да подават в реално време в сървърите на ДКХ и НАП данни за едновременните игрални сесии, направения залог и изплатената печалба на всеки участник.⁹

Корпоративният данък е данък, с който се облага печалбата на юридическите лица. В България корпоративният данък е уреден със *Закона за корпоративното подоходно облагане* и след 2008 година вкл. ставката на корпоративния данък е 10%. Данъчно задължените лица в част пета от ЗКПО, вместо с корпоративен данък се облагат с алтернативен данък за дейностите които са посочени в тази част. Според ЗКПО данъчно задължените лица са длъжни да водят подробна отчетност и да съхраняват информация, достатъчни за установяване на задълженията им по този закон от органите по приходите на Националната агенция за приходите.

Режимът на облагане с данък върху хазартната дейност е регламентиран в чл.219-247 от *Закона за корпоративното подоходно облагане*.

С данък върху хазартната дейност се облагат:

1. Хазартната дейност от игри, при които залогът за участие е чрез цената на телефонна или друга електронна съобщителна услуга, което е регламентирано с разпоредбите на чл. 235-241 от ЗКПО. Обектът на облагане в този случай е хазартната дейност от игри, при които залогът за участие е чрез цената на телефонна или друга електронна съобщителна услуга, се облага с данък върху хазартната дейност, който е окончателен, а данъчно задължените лица са организаторите на този вид игри игри, при които залогът за участие е чрез цената на телефонна или друга електронна съобщителна услуга. Данъчната основа която се облага е увеличение

⁹ Сборник с доклади от Международна научна конференция „Икономиката в променящия се свят: Национални, регионални и глобални изменения”, Том 2, Варна: Наука и икономика, 2015, с.308-314.

то на цената на телефонната или друга електронна съобщителна услуга. Данъчна ставка за данъка по този раздел е 15 на сто. Организаторът на хазартната игра декларира направените залози и данъка по този раздел в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрацията си в срок до 10-о число на месеца, следващ месеца на провеждането на игрите, с декларация по образец.

2. Хазартната дейност от игри с игрални автомати и игри в игрално казино, което е регламентирано с разпоредбите на чл.242-247 от ЗКПО. Според изискванията на този раздел се облага хазартната дейност от игри с игрални автомати и игри в игрално казино, се облага с данък върху хазартната дейност, който е окончателен. Данъчно задължени лица са организаторите на хазартни игри с игрални автомати и игри в игрално казино.

Размер на данъка:

- за игрален автомат в игрална зала и игрално казино, съответно всяко игрално място от него – 500лв. на тримесечие;
- за рулетка в казино за игрална маса – 22 000лв. на тримесечие за всяка игрална маса;
- за друго игрално оборудване в казино - 5000лв. на тримесечие за всяко игрално оборудване;

Данъкът се декларира с подаване на данъчна декларация по образец в срок до 15-о число на месеца, следващ тримесечието. Данъчната декларация се подава в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрацията на лицето. Данъкът се внася в сроковете за декларирането му.

На основание чл. 242, ал. 2 от ЗКПО *хазартната дейност от игри с игрални автомати и игри в игрално казино, организирани онлайн* се облага с корпоративен данък.¹⁰

¹⁰ <http://www.minfin.bg/bg/page/777>

5.Счетоводно отчитане на хазартния процес по примера на „Казино 3Ве Бет” ООД

5.1. Кратка характеристика на Казино 3Ве Бет

Фирма „Казино 3В Бет“ е верига от игрални зали за хазартни игри намиращи се в гр. Варна. Първата зала на дружеството отваря врати през далечната 1995г. под името „Казино Върбата“. Осем години по-късно през 2003 година се появява втория обект на фирмата – „Казино Венеция“, Третото „В“-е в името на компанията идва с най-новото и модерно казино на фирмата , а именно „Казино Версай“.

Разположени на обща площ от 2 000 кв. м., трите обекта на „Казино 3В Бет“ или както преди това се нарича фирмата „3 Ве Гейминг“ предлагат на своите клиенти уютна атмосфера, безплатен кетъринг и напитки, висок адреналин и незабравими моменти.

5.2.Счетоводно отчитане на получените приходи от залози и изплатени печалби

- Залозите, които са приети от всички клиенти се отчитат като приход, без значение колко и какви печалби са изплатени. Това е така с цел по – ясното им представяне във финансовите отчети. За коректното водене на отчетността, организаторът изготвя дневен отчет за игрални автомати в игрална зала – по образец, който се попълва с показанията на устройствата за текущ контрол на всеки игрален автомат в залата. Сумите от получените залози се начисляват по дебита на сметка 411 Клиенти срещу кредита на сметка 703 Приходи от продажба на услуги, като има обособена аналитичност за различните обекти.

Дт с/ка 411 Клиенти

Кт с/ка 703 Приходи от продажба на услуги

Ан. Конкретния обект

- Сумите от залозите могат да бъдат получени в брой на място или по разплащателните сметки на фирмата. При получаването им се дебитираща съответната сметка за парични средства от гр. 50 и се кредитира сметка 411 Клиенти със конкретната аналитичност.

Дт с/ка 503 Разплащателни сметки в левове (със съответната аналитична сметка за различните обекти)

Кт с/ка 411 Клиенти

- Реализираните печалби при игрите с игрални автомати се изплащат в брой след приключване на съответната игра за суми до утвърдената минимална касова наличност, но не повече от 5000 лв, а всички останали печалби над 5000 лв. задължително се изплащат по банков път. При всеки спечелен от участник залог и съответно изплатена печалба за фирмата възниква разход. Разходът за изплащане на печалби се отчита по група 60 Разходи по икономически елементи, и по – конкретно по сметка 609 Други Разходи, поради липсата на друга по – подходяща сметка. Сметката има създадена аналитичност отделно за всеки обект на отчитане. Като разход предприятието отчита всяка изплатена печалба. Начисляването става чрез дебитиране на сметка 609 Други Разходи срещу кредит на сметка 411 Клиенти.

Дт с/ка 609 Други разходи

Ан. Конкретния обект

Кт с/ка 411 Клиенти

- При изплащане в брой на спечелената от клиента сума:

Дт с/ка 411 Клиенти

Кт с/ка 501 Каса в левове

- При изплащане на сума изплатена по банков път:

Дт с/ка 411 Клиенти

Кт с/ка 503 Разплащателни сметки в левове

Заклучение

Хазартът у нас е бързо развиваща се дейност с изключително

висок ръст. Дейност със сложен и много противоречив характер. За някои хора е зло, водещо до деградация и обществен упадък, за други, практикуващи и не само, възможност за забравяне на проблемите, малко щастие в сивия ден или за изключителните ентусиасти, късче от райа. Хазартът няма еднозначна оценка и поради тази причина в настоящата разработка не е заемана нито една от двете страни.

Въз основа на разгледаната до тук информация и направеното проучване от дейността на предприятията извършващи хазартна дейност, може да се каже че бяха изяснени произходът, начинът и правилата за организиране на хазартни игри. Бяха обяснени видовете хазартни игри и техните особености.

Разяснени бяха приходите и разходите, и тяхното счетоводно третиране в предприятията извършващи хазартна дейност.

Нека след всичко казано до тук да подчертаем, че въпреки всичко хазартът е вид трудова дейност, макар и с по – специфичен и различаващ се характер от останалите, но все пак осигуряващ трудова заетост и развлечение за голяма част от населението. Така че едва ли остава нещо друго освен или да го изтърпим, или да опитаме от него.

Анализ на финансовото състояние на предприятие “Фазан ”АД-Русе

Камелия Иванова Георгиева
Икономически университет – Варна

Увод

Темата за счетоводен анализ е актуална както за теорията, така и за практиката. „Обикновено под финансово-счетоводен анализ се разбира сложен процес на селектиране, сравнение и оценка на счетоводната информация с цел установяване на съществени връзки и взаимоотношения, характерни и несвойствени колебания и очертаващи се тенденции в дейността на предприятието, които са необходими за вземане на управленски решения”

Като основна задача на финансово-счетоводния анализ може да се посочи създаването на условия за обективна оценка на финансово-стопанската дейност за улесняване взимането на обосновани решения от различните потребители на информация.

Целта е да се изследват важни съотношения и значими тенденции, както и несвойствени колебания при осъществяване на дейността, да се очертаят посоките на развитие, да се измери влиянието на факторите, които ги обуславят и така да се спомогне за вземане на оптимални стопански решения както от управляващите, така и от външните потребители на отчети.

Понятието анализ има гръцки произход и означава метод на научно изследване, чрез който предметът на научно изследване се разчленява мислено на съставните му части.

Характерно за финансово-счетоводния анализ е оценяването на показатели в така нареченото "линейно време" - минало, настояще, бъдеще. Финансово-счетоводният анализ винаги има свой адресат - имуществено обособено предприятие.

За да функционира успешно предприятието, финансовото му

състояние трябва системно да се анализира. Периодичните оценки дават възможност да се определят проблемните области, преди да са излезли извън контрол, да се отделят печелившите от непечелившите изделия, да се определят областите от дейността на фирмата, които увеличават разходите и където има възможност – те да се намалят. Финансовите показатели са не само елемент на общият диагностичен анализ, но и основа за прогнозиране на бъдещето.

Доброто финансово състояние е предпоставка за постигане на относителна финансова независимост на фирмата. Възможността му да поддържа оптимална парична маса до голяма степен го освобождава от въздействие на конюнктурата на кредитния пазар и да осъществява своята дейност, преди всичко по пътя на само финансирането.

Анализът в най-общ смисъл означава разбор и изследване чрез разлагане на изучаваните обекти. **Предметът** на анализа на стопанската дейност в условията на пазарното стопанство се свежда до изучаването на движението на капиталите през всички фази на техния кръгооборот в различни звена на стопанството с цел да се увеличи размера на печалбата от тяхната дейност. Главната **цел** на финансовия анализ е да разкрие действителното финансово състояние на фирмата, нейните силни и слаби страни, наличието на недостатъци във финансовата дейност и причините за тях и на тази база разкриване на възможности за подобряване на финансовото състояние. **Обект** на финансовия анализ е финансовото функциониране на фирмата, представено чрез годишния счетоводен отчет.

Основни функции на анализа на финансовото състояние:

- познавателна и оценъчна;
- насочваща и организираща;
- координираща и регулираща.

Разглеждането на финансово-счетоводния анализ на дадено предприятие изолирано, без връзка с утвърдените вече модели за анализиране би представляло откъсване на конкретната материя от

историческата и диалектичката и основа.

Моделът на финансово-счетоводния анализ трябва да решава широк кръг от проблеми, основните от които са:

- Да осигурява навременна, пълна, обективна и точна информация за финансово-стопанските и социалните процеси в предприятието;
- Изчерпателно да обхваща финансовата информация за тези процеси;
- Да съдейства за оптимално структуриране на информационните потоци в законосъобразността на информацията във финансовите отчетност;
- Да бъде предпоставка за ефективен контрол по отношение на достоверността и законосъобразността на информацията във финансовите отчети.

Източниците на информация за нужните на финансово – счетоводния анализ са разнообразни по вид и по характер. Получаването на информация за финансовото състояние е законодателно регламентирано със Закона за счетоводството. Съгласно чл. 40 информацията за финансовото състояние на фирмата е един от следните елементите на Годишния финансов отчет:

1. Счетоводен баланс

За да се получи информация за имущественото състояние на отчетната единица към даден момент е необходимо средствата и източниците да бъдат представени в статично състояние и групирани по определен признак в малък брой еднородни групи. За постигането на тази цел, а именно получаването на информация за величината на активите и за използването им в процеса на дейността, а също така и за техните източници се прилага способа на балансовото обобщаване. Той намира конкретен израз в съставянето на счетоводен баланс.

2. Отчет за приходите и разходите

Отчетът за приходите и разходите представя приходите и раз-

ходите на предприятието, като информацията за тях се систематизира в раздели и статии.

3. Отчет за собствения капитал

Разглежда се цялостното изменение на собствения капитал на предприятието в периода между два счетоводни баланса.

4. Отчет за паричните потоци

Осигурява информация на потребителите за възможностите на дадено предприятие да генерира и използва парите и паричните си еквиваленти. Информацията от този отчет дава възможност да се оценят промените в нетните активи на предприятието, финансовата му структура и способността му да влияе върху размера на разполагането на паричните потоци във времето с цел приспособяване към променящите се обстоятелства и възможности.

5. Приложение

Приложението към финансовия отчет включва по-подробно описание или анализ на информацията, посочена в счетоводния баланс, в отчета за приходите и разходите, в отчета за собствения капитал и в отчета за паричните потоци.

Анализ на финансовото състояние чрез коефициенте метод

- Ликвидност;

Анализ на финансовото състояние на „Фазан“ ЕАД

Фазан АД е първата чорапена фабрика в България, създадена през 1927 г. в гр. Русе. Възниква като смесено българо-израелско дружество за производство на чорапи. Понастоящем компанията е най-големия производител на чорапи в България. Дружеството произвежда продуктите си според БДС 2273-89, GBS, ISO и OKOTEX. Предприятието е публично дружество с близо 2000 акционери. Акциите на дружеството се търгуват на Българската фондова борса.

ФАЗАН ЕАД има едностепенна структура на управление. Съветът на директорите е управителен орган на Фазан ЕАД, който осъществява планирането и координацията на цялостната дейност

на дружеството, очертана в неговия предмет, като извършва всички предвидени в закона и устава действия по организация, ръководство и контрол. Ежегодно Съветът на директорите изготвя отчет за управлението на дружеството. Съветът на директорите взема своите решения на заседания, които се провеждат най-малко веднъж на три месеца, съгласно нормативно установените изисквания относно реда за свикването и провеждането им. Съветът избира от своя състав изпълнителен директор, който организира и ръководи дейността на дружеството. Изпълнителният директор докладва незабавно на председателя на съвета за настъпилите обстоятелства, които са от съществено значение за дружеството.

Таблица 1

Служители и клонове.

Член на Съвета на директорите	Дружества, в които притежава повече от 25% от капитала.	Участие като прокуристи, управители или членове на съвети в други дружества или кооперации.
Стара планина холд АД	“М+С Хидравлик” АД, Казанлък “Хидравлични елементи и системи” АД, Ямбол “Елхим-Искра” АД, Пазарджик “Българска роза” АД, Карлово “Фазан” АД, Русе “Славяна” АД, Славянов	“Българска роза” АД, Карлово “Фазан” АД, Русе “Славяна” АД, Славяново “Форсан България” ООД, София
Мирослав Събев Чапанов	Няма такива	Няма такива
Аркотек ЕООД	Няма такива	Няма такива

2.2. Най-важни клиенти за дружеството са:

- METRO;
- BILLA;
- KAUF LAND;
- HIT HIPERMARKET;
- RAMSTORE;

- Великобритания - Tesco, Woolworh's, Primark;
- Ирландия - Dunne's;
- Франция - Carrefour, Cech, Arbo;
- Германия – CRA.

Анализът включва отчета за финансовото състояние, отчета за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината.

Одиторско мнение - "По наше мнение финансовият отчет представя достоверно във всички съществени аспекти, финансовото състояние на "Фазан" АД към 31.12.2015г. както и неговите финансови резултати от дейността и паричните потоци за годината завършваща тогава в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, приети от Комисията на Европейския съюз".

Годишният доклад за дейността представя коментар и анализ на финансовия отчет и друга съществена информация относно финансовото състояние и резултатите от дейността на дружеството.

Анализът включва отчета за финансовото състояние, отчета за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината.

Дружеството е завършило 2015 година с минимална печалба в размер на 4 хил. лева. За 2016 година е било предвидено задълбочаване на тенденцията в спад на продажбите до 40% в сравнение с 2015 година. През най-силното първо тримесечие на 2016 продажбите са достигнали 755 хил. лева и този обем не е реализиран в следващите периоди. Това е довело до отрицателен финансов резултат на предприятието през 2016 година. Същевременно предприятието няма критични задължения и просрочия. Нетните приходи от продажби на дружеството през 2015 година са в размер на 3412 хил. лв., което представлява спад от 20,32% в сравнение с 2014 г.

През периода 2014г.-2015г. са реализирани приходи от про-

дажби на чорапи за 3 281 хил. лв, което е с 883 хил. лв, което е със 21,21% по-малко в сравнение с 2014 г. Този спад в продажбите на продукцията на фирмата се дължи на вноса на чорапени изделия от Близкия Изток.

Показателят за бърза ликвидност изразява съотношението на сумата на текущите вземания и текущите финансови активи спрямо текущите задължения. Счита се, че оптималната стойност е от 0.5 до 1.

За 2015 г., показателят възлиза на 0.431, което се доближава до изискваните норми за функциониране на предприятието. Отново се наблюдава спад с 0.192 в сравнение с 2014г.

Показателят абсолютна ликвидност - От изчислените данни за 2015г., показателят възлиза на 0.046. Теорията признава за оптимална стойност около 0.3. Ниските стойности изразяват неспособност да се покриват текущите задължения на предприятието своевременно, което води до задлъжнялост към кредитори, доставчици и др.

За 2014 г. показателят е с 0.144 по-висок от годината, обект на текущия анализ.

Ефективност - За отчетния период, стойността на коефициента на ефективност на разходите е 1.001. Това изразява че с 1 лв разходи са получени 1.001 приходи. Тези резултати са крайно неблагоприятни за дейността на предприятието. Като препоръка може да се посочи рационализират разходите или да се помисли за увеличение на приходите.

Коефициентът на ефективност на приходите възлиза на 0.999. За предходната година, неговата стойност е 0.997. Не се наблюдава рязка промяна в стойността, но отново показателят не се доближава до необходимата норма.

Рентабилност - Коефициентът на рентабилност на собствения капитал за анализираната година възлиза на стойност от 0,004 наблюдава се значителен спад от 0,0145 спрямо предходната година.

Капитализация на активите - За анализираната година пока-

зателят е едва 0,002 понижил се е с 0,005 спрямо предходната година. Условието на пазарна икономика изискват такава рентабилност, при която предприятието, след изплащането на данъците за сметка на печалбата да може да покрива всичките си разходи т. е. рентабилността измерва ефективността. Резултати получени за предприятието са крайно неблагоприятни и се счита, че организацията има ниска степен на рентабилност.

Заклучение

От лидер в производството и пласмента на чорапени изделия в миналото, по настоящем предприятието бележи сериозен спад.

“Драстичен спад на продажбите и засилващи се негативни тенденции обави русенският производител на чорапи “Фазан” АД в предварителния си финансов отчет за изминалата 2015 г. Четвъртото тримесечие се оказва най-слабо по отношение на нетните приходи от продажби през годината – 732 хил.лв. Спадът спрямо предходното тримесечие е с 27,6%, а спрямо последното тримесечие на 2014 година – с 40,10%. Основната причина за намаляването на поръчките е силно конкурентната среда”

От изследването възникват следните въпроси към ръководството на организацията:

- За 2014 г. произведената продукция е 5482 хил. чифта чорапи, дакато за 2015 г. е 4288 хил. чифта наблюдава се намаление с 1194 хил. бр. Въпреки отчетеното занижение разходите за суровини и материали се покачват с 88 хил. лв. Необходимо е да се разясни причината за посоченото завишение.

Таблица 2

	2014 г.	2015 г.
Реализирана продукция в т.ч. износ	5482 хил. чифта	4288 хил. чифта

Таблица 3

Оперативни разходи

Оперативни разходи	2015	2014
Разходи за суровини и материали	(519)	(431)
Разходи за външни услуги	(585)	(744)
Разходи за амортизации	(78)	(55)
Разходи за персонала	(313)	(187)

- По презумция, когато производството намалее се занижава и броят на зетия персонал. В случая са наблюдава ръст на разходите със 126 хил. лв.

- Счита се, че основната дейност на предприятието е производство на чорापени изделия, но за анализираната година приходите от посочената дейност са в размер на 122 хил.лв., като 74 хил.лв. са от отдаване на помещения под наем. Това съотношение е крайно неблагоприятно за предприятието т.к. в официалния сайт на организацията като цел и мисия се посочва следното “повишаване качеството на изделията ни като се стремим да задоволим желанията и на най-претенциозните ни клиенти”.

Съвременни проблеми в счетоводството, анализа и одита
Сборник с доклади от младежка научна конференция

Дадена за печат 6.10.2017 г.
Излязла от печат 31.10.2017 г.
Формат: 60×90/16

Печатни коли 22,5
Издателски коли 20,25
Тираж 50

Предпечатна подготовка *Яна Стефанова*
Издателство “Наука и икономика”
Икономически университет - Варна
ул. “Евлоги Георгиев” №24
Печатна база на ИУ – Варна

ISBN 978-954-21-0943-3