

Знание и бизнес, 2015



Икономика и компютърни науки Economics and computer science

Научно списание

A scientific journal

бр. 2 / 2016

Volume: 2016, Issue: 2



Издателство „Знание и бизнес“ Варна
Publishing house „Knowledge and business“ Varna

**ИКОНОМИКА И КОМПЮТЪРНИ
НАУКИ**
ECONOMICS AND COMPUTER SCIENCE

Научно списание

A scientific journal

Брой 2 / 2016

Volume: 2016, Issue: 2

Редакционна колегия „Знание и бизнес“

проф. д-р ик. н. Петко Щерев Илиев – главен редактор
доц. д-р Светлозар Димитров Стефанов – зам. гл. редактор
доц. д-р Юлиан Андреев Василев – зам. гл. редактор
доц. д-р Анастасия Стефанова Кондукторова – научен секретар
маг. Зорница Петрова Иванова – технически секретар
проф. д-р Марин Тодоров Нешков
доц. д-р Павел Стоянов Петров
доц. д-р Събка Димитрова Пашова
доц. д-р Десислава Бориславова Серафимова
гл. ас. д-р Тодор Костадинов Дянков
Prof. PhD Zdzislaw Polkowski (Poland)
Prof. PhD Stefan Wojnec (Slovenia)

Editorial board “Knowledge and business”

Prof. PhD Petko Shterev Iliev – Head editor
Assoc. PhD Svetlozar Dimitrov Stefanov – Deputy Head editor
Assoc. PhD Julian Andreev Vasilev – Deputy Head editor
Assoc. PhD Anastasia Stefanova Konduktorova – Scientific Secretary
M.S. Zornitsa Petrova Ivanova – Technical Secretary
Prof. PhD Marin Todorov Neshkov
Prof. PhD Pavel Stoyanov Petrov
Prof. PhD Sabka Dimitrova Pashova
Assoc. PhD Desislava Borislavova Serafimova
Assistant Prof. PhD Todor Kostadinov Dyankov
Prof. PhD Zdzislaw Polkowski (Poland)
Prof. PhD Stefan Wojnec (Slovenia)

© НАУЧНО СПИСАНИЕ ИКОНОМИКА И КОМПЮТЪРНИ НАУКИ

©SCIENTIFIC JOURNAL ECONOMICS AND COMPUTER SCIENCE

брой 2, 2016 г.

Volume: 2016, Issue: 2

ISSN 2367-7791, Varna, Bulgaria

ЦЕНТЪР ЗА ПРОФЕСИОНАЛНО ОБУЧЕНИЕ „ЗНАНИЕ И БИЗНЕС“

Главен редактор: проф. д-р ик. н. Петко Илиев – тел: 0893 492 350

Зам. гл. редактор: доц. д-р Светлозар Стефанов – тел: 0878 362 245

Зам. гл. редактор: доц. д-р Юлиан Василев – тел: 0882 164 711

Научен секретар: доц. д-р Анастасия Кондукторова – тел: 0882 164 846

Технически секретар: Зорница Иванова – тел: 0893 492 352

9000, гр. Варна, бул. „Княз Борис I“ №64

email: eknigibg@gmail.com

Съдържание

| | |
|--|----|
| ЗА СВОДКАТА НА ОТЧЕТНИТЕ ДАННИ И НЕЙНОТО ПРИЛОЖЕНИЕ ПРИ СЧЕТОВОДНОТО ПРИКЛЮЧВАНЕ | 7 |
| Автор: Станислава Панчева | |
| ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОТЧИТАНЕ НА АМОРТИЗАЦИТЕ НА НЕТЕКУЩИ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСС 41 ЗЕМЕДЕЛИЕ | 15 |
| Автор: Елена Георгиева | |
| АНАЛИЗ НА ИМУЩЕСТВЕНАТА СТРУКТУРА НА МЕДИЦИНСКИТЕ ДИАГНОСТИЧНО-КОНСУЛТАТИВНИ ЦЕНТРОВЕ В ГРАД ВАРНА | 23 |
| Автор: Любомира Коева-Димитрова | |
| ИНФОРМАЦИЯТА В СИСТЕМАТА НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО И НЕЙНИТЕ ПОТРЕБИТЕЛИ | 36 |
| Автор: Анелия Галинова | |

Contents

| | |
|---|----|
| SUMMARY OF ACCOUNTING DATA AND ITS APPLICATION DURING THE PROCESS OF CLOSURE OF ACCOUNTS..... | 7 |
| Author: Stanislava Pancheva | |
| OPTIONS FOR REPORTING OF DEPRECIATION OF FIXED BIOLOGICAL ASSETS ACCORDING TO IAS 41 AGRICULTURE | 15 |
| Author: Elena Georgieva | |
| ANALYSIS OF PROPERTY STRUCTURE OF MEDICAL DIAGNOSTIC CONSULTATIVE CENTERS IN VARNA | 23 |
| Author: Lyubomira Koeva-Dimitrova | |
| INFORMATION IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ITS USERS | 36 |
| Author: Aneliya Galinova | |

Уважаеми читатели имаме удоволствието да Ви информираме, че по инициатива на редакционния съвет на „Знание и бизнес“ ООД е лицензирано издателство „Знание и бизнес“ на научно списание Икономика и компютърни науки.

Нашата теза е, че информационните технологии намират приложение във всички области на човешката дейност. Ето защо и научното списание Икономика и компютърни науки е отворено за публикации от различни области на науката и практиката.

Убедени сме, че публикациите от списанието ще съдействат за обогатяване на научните знания, както и повишаване на ефективността от използване на информационни технологии.

С уважение: проф. д-р ик. н. Петко Щ. Илиев

ЗА СВОДКАТА НА ОТЧЕТНИТЕ ДАННИ И НЕЙНОТО ПРИЛОЖЕНИЕ ПРИ СЧЕТОВОДНОТО ПРИКЛЮЧВАНЕ

Станислава ПАНЧЕВА¹

¹Нов български университет – София
stgeorgieva@nbu.bg

Резюме. Обект на изследване в настоящата статия е сводката на отчетните данни, а предмет е нейното характеризирание и приложението ѝ при счетоводното приключване. Целта е да се открият дискуссионни проблеми, свързани с дефинирането на сводката на отчетните данни и нейното приложение при счетоводното приключване, както и да се потърсят възможности за тяхното аргументирано решаване. При изследването се ползват методи на научно изследване като анализ, индукция, сравнителен подход и др.

Ключови думи. сводка на отчетните данни, счетоводство, счетоводно приключване.

1. Въведение

За да се изготви финансов отчет, чрез който информацията за дейността на предприятието и за промените, настъпили в нея през определен отчетен период става достъпна за различните потребители, данните от текущото счетоводно отчитане трябва да се групират, преобразуват и систематизират. Това се постига с помощта на обобщаването (сводката) на отчетните данни.

Сводката на отчетните данни е сложен и продължителен процес. По време на него информационните потоци на отчетноособените структури се обработват чрез съответен счетоводен инструментариум и се подготвят за представянето им в обобщен вид на крайните потребители. Затова тя може да се дефинира като част от счетоводната дейност, свързана с обобщаване, преобразуване и систематизиране на счетоводната информация с оглед улесняване на потребителите на данни при вземането на решения.

Характеристиките на сводката на отчетните данни и мястото ѝ в отчетния процес са обект на дългогодишни дискусии в счетоводната теория. Това, от една страна, е предпоставка за създаването на трудности при разкриване на нейната същност и приложение, а от друга, показва, че темата е актуална и значима и създава възможности за по-задълбочени проучвания. Ето защо в настоящата статия се поставя за цел да се открият дискуссионни проблеми, свързани с определянето на сводката на

отчетните данни и нейното приложение при счетоводното приключване, както и да се потърсят възможности за тяхното аргументирано решаване.

2. Изследване на същността на сводката на отчетните данни

Сводката на отчетните данни е специфичен инструмент, използван в счетоводството, чрез който се обработват данните от текущото отчитане на предприятията с цел последващото им представяне в определена форма на крайните потребители. Затова тя може да се определи като процес на целенасочено систематизиране и обобщаване на счетоводната информация в малко на брой, ясно обособени показатели.

Като специфична оценъчно-изчислителна процедура сводката на отчетните данни има за задача да осигури връзката между текущото счетоводно отчитане и финансовия отчет на предприятията. В този смисъл тя се приема за логическо продължение на текущото счетоводно отчитане и негов естествен завършек. (ДУШАНОВ, И., Димитров 2015)

От гледна точка на мястото на сводката на отчетните данни в системата на счетоводството в специализираната теория са известни различни становища. Според **Т. Тотев** например тя е присъщ инструментариум само на периодичното отчитане, а според **Л. Петров** намира приложение и в текущото отчитане. (ТОТЕВ 1987; ПЕТРОВ 2008)

Известно е, че целта на счетоводството е да представя на крайните потребители финансови отчети, съдържащи вярно и честно отразена информация за имущественото и финансовото състояние на предприятието. От тази гледна точка обвързването на сводката с обобщаването на данните за дейността във вид, подходящ за представянето им във финансовите отчети в края на годината се приема за подходящо. В същото време за да може да се систематизира информацията и да се представи в малко на брой обобщени показатели е важно още при текущото счетоводно отчитане да се спазват установени и утвърдени от ръководството принципи, изходни предположения, правила и процедури. Ето защо би било по-подходящо да се определи, че сводката на отчетните данни е инструмент, използван при периодичното счетоводно отчитане, но принципите, изходните предположения, правилата и процедурите, на които тя се основава, намират приложение и при текущото отчитане.

В специализираната литература счетоводството се характеризира като кибернетична, динамична, адаптивна, сложна с вероятностен характер, самоорганизираща се, затворена система (ДУШАНОВ 1976), чието двуаспектно изследване е предпоставка за обособяването на:

- счетоводна теория - „съвкупност от научни знания за счетоводните категории, предмета, методите, технологичните принципи и правила на неговото водене от предприятието, създадени с инструментариума на общологически и емпирични методи” (ДИМИТРОВ, М., Симеонова 2010); и
- счетоводна практика - „информационна дейност с нейната документална обосновааност на възникналите процеси и операции от движението на имуществото на предприятието, като възникналата от това информация се систематизира и обработва с присъщ на него инструментариум от методи и

технически способности по нормативно зададени разрези и се представя в предварително предписани срокове на нейните потребители – вътрешни и външни”. (ДИМИТРОВ, М., Симеонова 2010)

Основавайки се на двuasпектния подход към счетоводството **М. Димитров** защитава тезата, че научните знания се създават с едни методи, а като практическа дейност отчетността се осъществява с други методи. От тук той прави извода, че „счетоводният метод е инструментариум на познанието на счетоводството като теория и практическа дейност.” (ДИМИТРОВ, М., Павлова 2005)

Прилагайки тези разсъждения към сводката на отчетните данни, чиято същност се изразява в обобщаване на сведенията за дейността и резултатите от нея и представянето им в ограничен брой показатели, може да се заключи, че тя е вид счетоводна практическа дейност. Следователно по-подходящо е причисляването ѝ към метода на счетоводната практика.

Обикновено към метода на счетоводната практика се включват: (ДИМИТРОВ, М., Симеонова 2010)

- документирането и инвентаризирането;
- оценката и калкулирането;
- системата на счетоводните сметки и двойното записване по тях;
- сводката на отчетните данни; и
- балансовото обобщаване.

Изследвайки посочените дейности, вкл. сводката на отчетните данни **М. Динев** стига до заключението, че те не са елементи (способи) на метода на счетоводната практика, а са по-скоро отделни методи, използвани в счетоводството. (ДИНЕВ 2000)

За да се определи сводката на отчетните данни, наред с останалите действия, като елемент на метода на счетоводната практика, респ. като отделен метод на счетоводството е необходимо да се изследват нейните характеристики, в търсенето на аргументи, потвърждаващи съответствието между тях и същността на понятието „метод”. (Anon 2016b) Последното, от своя страна, може да се определи в счетоводен аспект като относително устойчив и непреходен в своето развитие начин за създаване, обработване или представяне на крайните потребители на счетоводна информация.

От една страна, сводката на отчетните данни има характера на изчислително-оценъчна процедура, която не се основава на закона за двойствеността и се променя в съответствие с настъпващите изменения в нормативните изисквания към счетоводството и към неговата организация. Затова определянето ѝ като метод на счетоводната практика е неприемливо. От друга страна, тя е инструмент, с помощта на който се създават условия за водене на счетоводната практика и без който не би могъл да се осъществи отчетния процес в неговата в цялост. В този смисъл може да се приеме, че сводката на отчетните данни подпомага технически прилагането на метода на счетоводната практика. Тя осигурява връзката между текущото и периодичното отчитане, като систематизира данните, създадени с помощта на метода „двойно записване по счетоводните сметки” и ги представя във вид, подходящ за дообработване чрез балансовия метод. Затова би било подходящо характеризирането ѝ като неделима част от метода на счетоводната практика, подпомагаща технически прилагането на балансовия метод, респ. като елемент (способ) (Anon 2016a), без който практически е невъзможно прилагането на метода на счетоводната практика. (ДУШАНОВ 1998).

Позовавайки се на направените разсъждения може да се обобщи, че сводката на отчетните данни е елемент на метода на счетоводната практика, чрез който множеството еднородни по своя характер и предназначение данните за дейността на предприятието и за резултатите от нея се свеждат към ограничен брой обобщени показатели. Тя е изчислително-оценъчна процедура, основаваща се на съвкупност от правила, с помощта на която става възможно прилагането на балансовия метод. Ето защо за нея би било подходящо следното определение: *Сводката на отчетните данни е основана на съвкупност от правила оценъчно-изчислителна процедура, представляваща елемент на метода на счетоводната практика, чиято същност се изразява в систематизиране на счетоводната информация за дейността на предприятието и за резултатите от нея и свеждането ѝ до ограничен брой обобщени показатели, служещи за база при прилагане на балансовия метод.*

3. Приложение на сводката при счетоводното приключване

Прилагането на балансовият метод в предприятията се предшества от т.нар. счетоводно приключване. То представлява „специфичен процес на обобщаване и логическо преобразуване на счетоводната информация от текущото счетоводно отчитане в насока на създаване на обобщена счетоводна информация за целокупната дейност и за резултатите от тази дейност на предприятието за годината” [Душанов, 2015], респ. процес на изготвяне на годишния финансов отчет. (Бонев & Дурин 2000)

Видно е, че в двете определения се засягат две взаимосвързани страни на един и същи процес – счетоводно приключване. Това дава основание в специализираната литература да се появи становището, че счетоводното приключване „се изразява в прекратяване на счетоводните записвания за текущата година и извършване в логическа връзка и последователност на определени действия по подготовката и съставянето на годишния финансов отчет на предприятието.” (ГРАДЕВ 2003)

При анализа на представеното становище се установява, че счетоводното приключване е съвкупност от два процеса: приключване на сметките като процедура и като техника и изготвяне на финансовия отчет, без който счетоводното приключване би останало неразбираемо за външните потребители на данни. Тези два процеса са последователно протичащи и взаимнообусловени (счетоводно приключване е немислимо без представянето на резултатите от него във финансовите отчети, а последното не би могло да бъде постигнато без самото счетоводно приключване) и се опосредстват от обобщаването (сводката) на отчетните данни.

Съпоставянето на същността на сводката на отчетните данни със характеристиките на счетоводното приключване показва още, че тя е счетоводен инструмент, чрез който счетоводната информация от текущото отчитане се обобщава и логически преобразува с оглед нейното систематизиране и представяне на различните потребители. Този специфичен инструмент намира приложение както при подготовката на счетоводното приключвтака, така и при неговите етапи на провеждане. Ето защо може да се обобщи, че сводката на отчетните данни е неразделна част от счетоводното приключване, намираща приложение при неговата подготовка и етапи на провеждане.

Подготовката на счетоводното приключване се изразява в планиране и организиране на дейностите, предшестващи самото приключване. Тя се реализира най-често от главния счетоводител и включва:

- разработване на план - график за провеждане дейностите, свързани със счетоводното приключване, който трябва да се утвърди от ръководителя на предприятието;
- извършване на инструктаж на всички материално отговорни лица;
- запознаване на останалите счетоводители с план - графика;
- разясняване на процедурите по годишното приключване на служителите от останалите звена.

Вижда се, че при подготовката на счетоводното приключване се планират и организират дейностите по обобщаване и преобразуване на счетоводната информация във връзка с представянето ѝ във финансовите отчети. Затова може да се приеме, че по време на подготовката на счетоводното приключване се дават насоките за извършване на сводката на отчетните данни.

Счетоводното приключване в различните отчетни единици се характеризира със своя специфика. Това се дължи най-често на нееднаквите квалификации, знания, умения и субективни виждания на главните и оперативните счетоводители. Има обаче общи принципни положения, които спазват всички отчетнообособени структури и които предопределят етапите на протичане на счетоводното приключване в тях, а именно: (ДУШАНОВ, И., Димитров 2015)

- Инвентаризиране на активите и пасивите на предприятието и установяване и счетоводно отчитане на съществуващите различия между документално доказаните и фактическите количества и видове отчетни обекти.
- Извършване на годишна оценка на активите и пасиви, в т.ч. на материалните запаси, паричните средства в чуждестранна валута, вземанията и задълженията, инвестициите, инвестиционните имоти, дълготрайните (не текущите) активи и на провизиите и установяване на загубата от обезценката на оценяваните отчетни обекти съгласно изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.
- Разпределяне и отнасяне по функционално предназначение на разходите по икономически елементи.
- Разпределяне и отнасяне по предназначение на разходите за бъдещи периоди, отчетени като такива през годината.
- Установяване на салдата по сметките: Продукция, Изпратени стоки и предадени работи, Разходи за основна дейност и Разходи за спомагателна дейност, както и на увеличението $+/$ и намаленията $-/$ на остатъците по тях в края на годината спрямо тези в началото на отчетния период.
- Установяване на оборотите по сметките: Административни разходи и Разходи по продажби и разпределение на тези разходи по възприета от предприятието база.

- Обобщаване на разходите за дейността и калкулиране на фактическата себестойност на продукцията и услугите.
- Завеждане на продукцията по фактическа непълна себестойност и внасяне на необходимите корекции при това завеждане, когато текущото отчитане е извършвано по ориентиrowъчна себестойност.
- Приключване на сметките от групите: Финансови разходи, Извънредни разходи, Финансови приходи и Извънредни приходи със сметка Печалби и загуби от текущата година, респ. отнасяне на посочените разходи и приходи в намаление/увеличение на финансовия резултат за годината.
- Установяване на размера на печалбата/загубата за отчетната година от продажби на продукция и услуги, а също и определяне на влиянието върху нея на финансовите и извънредните приходи и разходи на предприятието.
- Установяване на оборотите и салдата по всички водени през годината сметки и съставяне на оборотна ведомост за синтетичните, съответно за аналитимните счетоводни сметки.
- Съставяне на отчет за приходите и разходите за отчетната година.
- Съставяне на декларация за данъчно облагане на печалбата и за други вноски от печалбата.
- Начисляване на текущия данък от печалбата и на активите и пасивите по отсрочени данъци.
- Съставяне на отчет за приходите и разходите за отчетния период в окончателен вид.
- Съставяне на окончателна оборотна ведомост, в която намират отражение промените, настъпили вследствие на счетоводните записвания по начисляване на текущия, отсрочените и предплатените данъци от печалбата.
- Съставяне на счетоводен баланс, на отчет за паричните потоци, на отчет за собствения капитал и на приложение към финансовия отчет.
- Съставяне на годишен доклад за дейността на предприятието.
- Проверка, заверка, представяне и публикуване на годишния финансов отчет, ако такова публикуване се изисква съгласно Закона за счетоводството.
- Обсъждане на годишния финансов отчет на предприятието с неговия ръководен орган и вземане на решения по него. Съставяне на произтичащите от взетите решения статии за счетоводно отчитане на разпределението на печалбата на предприятието.

Анализирайки по-подробно представените етапи на счетоводното приключване се установява, че сводка на отчетните данни присъства в една или друга степен в тях. Единствено би могло да се приеме, че приложимостта ѝ е по-ограничена по отношение на етапите, в които се извършва изготвянето на структурните части на финансовия отчет и съпътстващия го доклад за дейността, както и при проверката, заверката, представянето и публикуването и обсъждането на този отчет. Разбира се тези етапи се

явяват естествено продължение на сводката на отчетните данни и това показва, че между нея и посочените етапи на счетоводното приключване съществува определена връзка и обусловеност. Това, от своя страна, дава основание да се направи извода, че сводката на отчетните данни е неразделна част от счетоводното приключване и неговите етапите на провеждане.

4. Заключение

В резултат на направеното проучване могат да се направят няколко по-важни изводи:

Първо. Сводката на отчетните данни е основана на съвкупност от правила оценъчно-изчислителна процедура.

Второ. Тя е елемент на метода на счетоводната практика.

Трето. Същността ѝ се изразява в систематизиране на счетоводната информация за дейността на предприятието и за резултатите от нея и свеждането ѝ до ограничен брой обобщени показатели, служещи за база при прилагане на балансовия метод.

Четвърто. Сводката на отчетните данни намира приложение при текущото отчитане, но най-вече тя е инструмент, намиращ приложение при подготовката и при етапите на провеждане на счетоводното приключване.

Използвана литература

- Анон, 2016а. Елемент. , р.1. Available at: <http://uk.wikipedia.org/wiki/елемент>.
- Анон, 2016б. Метод. , р.1. Available at: <http://bg.wikipedia.org/wiki/метод>.
- Бонев, Ж. & Дурин, С., 2000. *Речник на счетоводните термини*, София.
- ГРАДЕВ, Н., 2003. *Обща теория на счетоводството*, Варна.
- ДИМИТРОВ, М., Павлова, М., 2005. *Теория на счетоводството*. , pp.74–75.
- ДИМИТРОВ, М., Симеонова, Р., 2010. *Теория на счетоводството*, В. Търново.
- ДИНЕВ, М., 2000. *Обща теория на счетоводството*, София.
- ДУШАНОВ, И., Димитров, М., 2015. *Курс счетоводство на предприятието*, София.
- ДУШАНОВ, И., 1998. *Обща теория на счетоводството*, София.
- ДУШАНОВ, И., 1976. *Счетоводната отчетност и счетоводните кадри в стопанското управление на НРБ*, Варна.
- ПЕТРОВ, Л., 2008. *Основи на счетоводството*,
- ТОТЕВ, Т., 1987. *Обща теория на счетоводната отчетност*,

SUMMARY OF ACCOUNTING DATA AND ITS APPLICATION DURING THE PROCESS OF CLOSURE OF ACCOUNTS

Stanislava PANCHEVA¹

¹New Bulgarian University – Sofia, Bulgaria
stgeorgieva@nbu.bg

Abstract. Object of the study in the current article is the summary of accounting data, and subject is its characterization and application during the process of accounting closing. The aim is to highlight controversial issues related to the definition of summary of accounting data and its application during accounting closing and to seek opportunities for their reasoned resolving. In the study are used methods of research such as analysis, induction, comparative approach and others.

Key words: summary of accounting data, accounting and closure of accounts.

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОТЧИТАНЕ НА АМОРТИЗАЦИТЕ НА НЕТЕКУЩИ БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСС 41 ЗЕМЕДЕЛИЕ

Елена ГЕОРГИЕВА¹

¹ Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“
elena_ketk@abv.bg

Резюме. Важен елемент от счетоводната политика на предприятията, функциониращи в аграрния сектор, е организацията на отчетността на нетекущите биологични активи. С последните промени в разпоредбите на Международните счетоводни стандарти, в сила от 01.01.2016 г., растенията носители бяха извадени от обхвата на МСС 41 Земеделие и се включиха в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения. Целта на изследването е да се анализира влиянието на промените върху счетоводната политика на земеделските предприятия, в частност оценяването на нетекущите биологични активи и възможностите за начисляване на амортизационни отчисления. Важен аспект е синхронизирането на счетоводното и данъчното законодателство по отношение на възможности за признаване на амортизации на нетекущи биологични активи.

Ключови думи: биологични активи носители; историческа цена; амортизации.

Въведение

Устойчивото развитие на земеделието, като икономически отрасъл, предполага изграждането на ефективна счетоводна система, в съответствие с изискванията на счетоводното законодателство. Изваждането на растенията носители от обхвата на МСС 41 Земеделие и включването им в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, предостави възможност да се приложи историческата цена, като оценка на растенията носители.

Целта на изследването е да се очертаят предизвикателствата пред счетоводната система в процеса на включване на растенията носители в състава на амортизуемите активи, чрез анализ на счетоводното и данъчно законодателство.

За постигане на тази цел: първо, разгледани са възможностите за оценяване на дълготрайните биологични активи; второ, анализирани са възможностите за амортизация на тази група активи; трето, извършена е съпоставка на счетоводното и данъчно законодателство; четвърто направени са изводи и препоръки за преодоляване на проблема.

1. Преглед на литературни източници

Спецификата на селското стопанство, като отрасъл на националната икономика, е предпоставка за „по-голяма неопределеност и вероятностен характер на

функционирането на селското стопанство“ (Кънчев 1996). Основен производствен фактор на производствения процес, протичащ в аграрното предприятие са биологичните активи. Те се определят като живи растения или животни, независимо от своя вид, произход, предназначение и очаквана икономическа изгода (Пенчева 2013). Следва да се отбележи следната особеност: момента на признаване на биологичния актив не винаги съвпада с въвеждането му в експлоатация (Костова 2011). В счетоводната теория и практика се прилагат два подхода за първоначално оценяване на материалните активи: историческа цена и справедлива стойност. Според (Епстейн 2005) прилагането на историческа цена (разходи за придобиване), като база за оценяване на активите с биологичен произход, не се счита за приемливо в случая на селскостопански дейности. Този подход не позволява да се обхванат всички аспекти на производствения цикъл в отрасъла. Той е допустим при първоначално признаване на биологични активи при предположение, че справедливата стойност не може да бъде надеждно установена (Герганов 2013).

Нетекущите биологични актив с растителен и животински произход, оценени по справедлива стойност, намалена с разходи по продажба, не подлежат на амортизация поради слабото влияние на биологичната трансформация и относително постоянната полезност през целия експлоатационен срок. Счетоводното законодателство възприема становището, че амортизирането на биологичните активи не е наложително“, поради спецификата на производствения процес (Lefter & Roman 2007).

Във връзка с прилагане изискванията на Регламент (ЕО) 2113/2015 ОВ L 306, 24.11.2015 (ЕС 2015), се въведе изменения в МСС 16 Имоти , машини и съоръжения и МСС 41 Земеделие с название „Земеделие-растения носители“, в сила от 01.01.2016г. В резултат растенията носители са в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, с което се регламентира прилагането на историческата цена, като оценка на група биологични активи. Пред предприятията в аграрния сектор, прилагащи Международните счетоводни стандарти, се изправят следните предизвикателства:

- Да се определи съставът на растенията носители, като биологични видове;
- Да се изчисли историческата цена на насажденията в тази група;

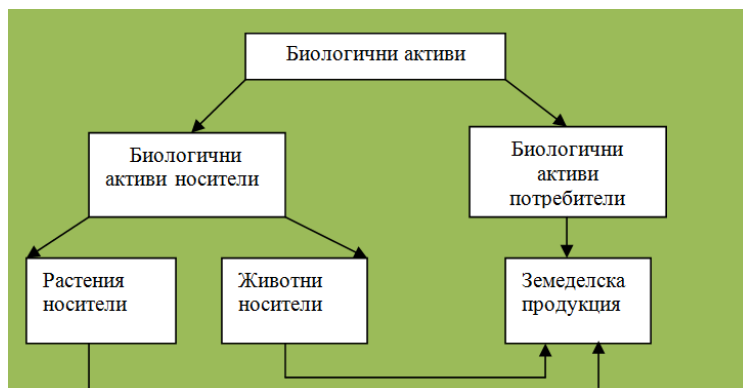
Да се определят амортизационните норми, застъпени в счетоводния данъчен амортизационен план..

2. Методология

От 01.01.2016 в разпоредбите на МСС 41 Земеделие се въведе изискването аграрното предприятие до оповести, притежаваните биологични активи, като носители и потребители (пар. 43-44) и по възможност като зрели и незрели (пар. 45). Мотиви за това е участието на живите растения и животни в производствения процес, определено от биологичните особености на отделните видове. Съставът на биологичните активи е посочен във фиг. 1.

Биологичен актив потребител, е този, който е държан за продажба (МСС41 2015), пар. 44: дребни продуктивни животни, риби и рибни стада, пчелни семейства, животни за угодяване, птици стада. Към тази група се причисляват и растения, които се отглеждат с цел използване като земеделска продукция, когато съществува съществена вероятност, предприятието да ги продаде като такива (МСС 41, пар. 5А).

Едногодишните растения също се класифицират като носители: пшеница, царевица, рапица.



Фиг.1 Състав на биологичните активи
Figure 1. Composition of biological assets

Биологичните активи носители са всички останали биологични активи (МСС41 2015), пар.44: използвани за добив на земеделска продукция за срок по-дълъг от 1 година. В техния състав се разграничават:

- С растителен произход: трайни насаждения плододаващи (овощни градини, лозови масиви, маслодайни култури след влизането им в плододаване);
- С животински произход: животни в основни стада, отглеждани като продуктивни за срок по-дълъг от 1 год. (едър рогат добитък, работни животни, овце, кози).

По своята икономическа характеристика, участие в стопанския кръгооборот на аграрното предприятие и срок на експлоатация биологичните активи носители са нетекущи. Биологичните активи потребители преобладаващо са текущи с изключение на трайните насаждения неплододаващи, които се отглеждат с цел дърводобив или са с двойно предназначение.

Разпоредбите на Регламент (ЕО) 2113/2015 ОВ L 306, 24.11.2015 (ЕС 2015) отделиха растенията носители от останалите биологични активи и ги присъединиха към дълготрайните материални активи в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, с мотив участието им в производствения процес. Те са включени като отделен клас имоти, машини и съоръжения в т. 37, б. „и“ на стандарта.

Растение носител (МСС16 2015), пар.6; (МСС41 2015), пар. 5 е живо растение, което отговаря на следните изисквания:

- се използва се за производство или доставка на земеделска продукция;
- от което се очаква да се добие продукцията за повече от един отчетен период;

- е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция освен при случайни продажби за получаване на остатъчна стойност.

Съгласно Наредба за базисните цени на трайни насаждения (2003) в състава на растенията носители, отглеждани на територията на Р България, следва да се включат 33 биологични вида, класифицирани в следните групи:

- овощни култури и овощни маточни насаждения: ябълки, круши, ягоди, орехи и др.;
- плодovolечебни растения, хмел, черници и маточни насаждения от тези видове (определянето на черницата като потребител или носител се определя от целта на отглеждането ѝ);
- южни култури и маточни насаждения: райска ябълка, смокиня, нар и др.;
- лози, асми и лозови маточници;
- розови, лавандулови и шипкови насаждения.

Биологичното разнообразие на растенията, отговарящи на критериите за носители, определя широк интервал на продължителността на периода до встъпване в плододаване от 1 г. за ягоди, 5 г. за череши до 10 г. за орехи. Същата зависимост се установява и при срока на плододаване от 3г. за ягоди, 20 г. за черешите до 40 г. за ореховите градини.

Биологичните активи и добитата от тях продукция се оценяват първоначално по справедлива стойност, намалена с разходите по продажба (МСС41 2015), пар. 12., с изключение на предположението, че справедливата стойност е невъзможно да се определи надеждно (МСС41 2015), пар. 30. Растенията потребители, животните, както и добитата земеделска продукция остават в обхвата на МСС 41 Земеделие, следователно за тях справедливата стойност, намалена с разходи по продажби, се прилага като база за оценяване. Растенията носители следва да оценяват в съответствие и изискванията на МСС 16 Имоти, машини, съоръжения:

- при признаване по цена на придобиване (МСС16 2015), пар. 15;
- при придобиване по стопански начин оценката се определя от разходите за дейности по отглеждане на растенията носители преди да бъдат докарани до местонахождението и привеждането им в състояние, което да позволява експлоатацията им при определен от ръководството начин (МСС16 2015), пар. 22А;
- балансовата стойност се намаля с правителствените дарение съответствие с МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, представляващи правителствена помощ (МСС16 2015). Разпоредбите на МСС 41 Земеделие изрично изключват безвъзмездните средства предоставени от държава, свързани с растенията носители от обхвата на стандарта (МСС41 2015), пар. 2, б. „в“;
- след признаване като актив растенията носители се отчитат по цена на придобиване, намалена с натрупани амортизации и загуби от обезценка (МСС16 2015), пар. 30.

Отнесено към технологията на отглеждане на растенията носители, цената на придобиване по стопански начин се определя от разходите по създаване на масива за

срока до влизане им в плододаване. След въвеждането в експлоатация, те подлежат на амортизация през полезния срок на актива (МСС16 2015), т. 50. Растенията носители са налични и се използват от предприятието (МСС16 2015), пар. 6, т.а по време на продължителността на периода на плододаване, който варира от 3 до 40 г. Спецификата им, като обект на счетоводната отчетност, изключва възможността да се прилага единна амортизационна норма за цялата група активи. За обективно отразяване на изхабяването на масивите е необходимо изчисляване на амортизационна норма в зависимост от експлоатационния период (продължителността на периода на плододаване).

Амортизацията на дълготрайните материални и нематериални активи е обект на данъчна регулация чрез разпоредбите на Закона за корпоративно облагане (ДВ 2016) в глава десета Данъчни амортизационни активи. С въвеждане на понятието растения носители и организацията на счетоводното им отчитане в съответствие с разпоредбите на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения те покриват изискванията за амортизируеми активи. За данъчни цели, активите подлежащи на амортизация, се разпределят в седем групи (ДВ 2016), чл. 55, в зависимост от икономическата си характеристика и възможността предприятието да черпи икономическа изгода от стопанисването им. За разход се признава размер на амортизация, спрямо възприетите норми (ДВ 2016), чл. 54, независимо от счетоводния разход.

Растенията носители не са в състава на обособените групи и следва да се третира като други с годишна амортизационна норма 15 % или в продължение на 6 г. и 8 месеца. Срокът категорично не е съобразен с биологичните характеристики на отделните видове и продължителността на техния полезен живот.

Влиянието на биологичната трансформация на зрелите биологични активи върху тяхното обективно състояние е слабо. В резултат през целия експлоатационен срок на растенията носители се наблюдава относително постоянна полезност, изразена във възможността на предприятието да реализира икономическа изгода от тях. Влиянието на климатичните условия и технологията на отглеждане не са в пряка зависимост от разходите за амортизационни отчисления. Признаването им за данъчни цели ще позволи на аграрните предприятия да възвърнат инвестициите си в растения носители, както и да определят влиянието им върху финансовия резултат от земеделска дейност.

Изборът на метод на амортизация отразява модела, по който се очаква бъдещите икономически изгоди да се реализират от предприятието (МСС16 2015), пар. 60. Линеиният метод на амортизация за целия период на плододаване е подходящ за растенията носители. За определяне на годишната амортизационна норма следва да се изчисли в процент като съотношение амортизируемата стойност приета за 100 % и срока на годност в години, норма регламентирана в СС 4 Амортизации (пар. 2). Поради продължителността на полезния живот и спецификата на остатъчната стойност (отпадък или дърва за огрев), тя се приема за незначителна и не оказва влияние върху размера на амортизируемата стойност на растенията носители. В таблица 1 са представени примерни стойности на амортизационните норми на често срещани трайни насаждения, стопанисвани на територията на Р Българи

Таблица 1. Определяне на годишни амортизационни норми на растения носители

Table 1. Determination of the depreciation rates of bearer plants

| Вид растение носител | Продължителност на периода на плододаване | Годишна амортизационна норма | |
|-----------------------------|---|------------------------------|-------|
| 1. Ягоди | 3 години | 100/03 | 33% |
| 2. Праскови | 8 години | 100/08 | 12,5% |
| 3. Кайсии | 15 години | 100/15 | 7% |
| 4. Череши | 20 години | 100/20 | 5% |
| 5. Лозя винени - полувисоки | 25 години | 100/25 | 4% |
| 6. Орехи | 40 години | 100/40 | 2,5% |

Източник: собствени изчисления

Source: own calculations

За счетоводното отчитане на амортизациите на растенията носители е необходимо да се обособят аналитични сметки по отделни видове растения и местонахождение на масивите.

В счетоводната система следва да се извършат следните записвания:

1. За начисляване на разхода за амортизация:

Д-т с/ка Разходи за амортизация

К-т с/ка Амортизация на дълготрайни материални активи

Ан. с/ка амортизация на

2. За отнасяне на разхода по функционален признак:

Д-т с/ка Разходи за основна дейност – растениевъдство

Ан. с/ка отглеждане на

К-т с/ка Разходи за амортизация

В резултат на различията между счетоводното и данъчно законодателство по отношение амортизацията на растенията носители, аграрните предприятия са изправени пред следния избор:

- да възприемат регламентираната годишна амортизационна норма от 15%, която не е съобразена с полезния живот на растения / или
- да разработят годишни амортизационни норми, съответстващи на технологията на отглеждане на отделните видове, които не се признават за разход за данъчни цели.

За синхронизацията на счетоводното и данъчно законодателство, с цел създаване на обективна и точна информация за дейността на аграрното предприятие и реализирания финансов резултат от земеделска дейност, е необходимо да се предложат промени в ЗКПО. В рамките на чл. 55 от ЗКПО да се обособи категория VIII Растения носители с годишна амортизационна норма определена като съотношение на амортизируемата стойност на актива приета за 100% и продължителността на периода на плододаване в години. Чрез прилагане на тази норма, ще се предостави възможност на аграрните предприятия, осъществяващи отчетността си на база Международни счетоводни стандарти, да признаят за данъчни цели изхабяването на притежаваните от тях масиви и обективно да формират финансовия резултат за периода.

3. Заключение

В резултат на направеното изследване могат да се формулират следните изводи:

1. С въвеждането на понятието растения носители в счетоводното законодателство и включването им в обхвата на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, се разчупи модела на оценяване на биологичните активи по справедлива стойност, намалена с разходи по продажби. Прилагането на историческата цена, като база за оценяване на растенията носители, предостави възможност на аграрните предприятия да начисляват амортизации на стопанисваните от тях масиви.

2. Прилагането на единна годишна амортизационна норма е икономически необосновано за растенията носители, поради големи различия в продължителността на периода на плододаване на отделните видове от 3 до 40 години.

3. Предлага се в рамките на чл. 55 от ЗКПО да се обособи категория VIII Растения носители с годишна амортизационна норма определена като съотношение на амортизируемата стойност на актива приета за 100% и продължителността на периода на плододаване в години.

Фокусът на бъдещи изследвания може да бъде насочен към анализ на предизвикателствата пред счетоводната система при осъществяване на прехода от оценяване по справедлива стойност, намалена с разходи по продажби, към историческа цена на масивите в плододаване.

Промените в нормативната регулация на счетоводната отчетност на предприятията в аграрния сектор и синхронизацията им с данъчното законодателство са предпоставка за постигане на устойчиво развитие на отрасъла.

Използвана литература

- Lefter, V. & Roman, A.G., 2007. IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*, 5, pp.12–15.
- Герганов, Г.Б., 2013. *Счетоводно отчитане на специфични обекти и дейности в селскостопанското предприятие*, : Академично издателство “Д. А. Ценов.”
- ДВ, 2016. *Закон за корпоративно подоходно облагане*, Държавен вестник.
- Елстейн, Б.М., 2005. *Международни стандарти за счетоводно и финансово отчитане. Коментари и приложения*, София: К§Б Консулт.
- ЕС, 2015. *Регланент (ЕО) № 2015/2113 на комисията за изменение на регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с международни счетоводни стандарти 16 и 41*, Официален вестник на Европейския съюз.
- Костова, Н., 2011. *Отчитане на лазови масиви и правителствени дарения, свързани с тях и влиянието им върху данъчното облагане на предприятието*, София: Известие - издание на Икономически университет Варна.
- Кънчев, И.Д., 1996. *Аграрен мениджмънт*, Университетско издателство “Стопанство.”
- МСС16, 2015. *Международни счетоводни стандарти за финансово отчитане*, Съвет по международни счетоводни стандарти.
- МСС41, 2015. *Международни счетоводни стандарти за финансово отчитане*, Съвет по международни счетоводни стандарти.
- Пенчева, С., 2013. Идентификация на биологичните активикато обект на счетоводното отчитане. *Списание за наука “Ново знание”*, р.45.

OPTIONS FOR REPORTING OF DEPRECIATION OF FIXED BIOLOGICAL ASSETS ACCORDING TO IAS 41 AGRICULTURE

Elena GEORGIEVA¹

¹University of Plovdiv "Paisii Hilendarski", Bulgaria
elena_ketk@abv.bg

Abstract. An important element of the accounting policies of enterprises, operating in the agricultural sector, is the organization of accountability of fixed biological assets. With the recent changes in the provisions of International Accounting Standards, effective 01.01.2016, bearer plants were removed from the scope of IAS 41 Agriculture and included within the scope of IAS 16 Property, plant and equipment. The aim of the study is to analyze the impact of changes on the accounting policies of agricultural enterprises, in particular the assessment of fixed biological assets and capabilities for charging depreciation. An important aspect is the synchronization of accounting and tax legislation regarding possibilities for the recognition of depreciation of fixed biological assets.

Key words: bearer biological assets; historical cost; depreciation.

АНАЛИЗ НА ИМУЩЕСТВЕНАТА СТРУКТУРА НА МЕДИЦИНСКИТЕ ДИАГНОСТИЧНО- КОНСУЛТАТИВНИ ЦЕНТРОВЕ В ГРАД ВАРНА

Любомира КОЕВА-ДИМИТРОВА¹

¹ Медицински университет „Проф. Д-р Параскев Стоянов“ – Варна
lubomira@yahoo.com

Резюме. От размера на активите и от това доколко удачно е тяхното съотношение до голяма степен зависят производствената и финансовата дейност на предприятието. Целта на настоящата статия е да се направи външен анализ на структурата на активите на медицинските диагностично-консултативните центрове (ДКЦ) в град Варна, като на тази база се направят изводи относно тяхната имуществена структура. Обект на изследване са годишните финансови отчети на 9-те ДКЦ-та, регистрирани на територията на град Варна, публикувани в Търговския регистър. Наименованията на ДКЦ-тата са кодирани с номера от 1 до 9, като с номера от 1 до 7 са 6 ДКЦ-та собственост на община Варна и 1 – дъщерно на държавна болница, а под номер 8 и 9 са частни ДКЦ-та. Предмет на изследване са активите и тяхното съотношение в изследваните лечебни заведения. Изследването обхваща 7 годишен период – от 2008 до 2014 година. Изчислени и сравнени са показателите за интензивност на имуществото, както и относителният дял на дълготрайните активи, получен като средна стойност от относителните дялове на всичките девет лечебни заведения за целия анализиран период. Направени са следните по-важни изводи: 1) средния относителен дял на дълготрайните активи на варненските ДКЦ-та за периода 2008 – 2014 г., възлиза на 56.85%. 2) дела на ДА, изчислен само за общинските ДКЦ-та (средна стойност) е значително по-висок – 72.75%, отколкото общата средна стойност 56.85%. 3) частните лечебни заведения инвестират много по-малко средства в дълготрайни активи, отколкото общинските. 4) от 2013 г. се забелязва леко увеличение на дела на ДА в частните и държавното ДКЦ-та, и лек спад при общинските (71.93). 5) създаването на он-лайн база данни, съдържаща осреднени показатели за финансовото и имуществено състояние на българските предприятия е наложително и необходимо условие за подобряване на тяхната конкурентоспособност, чрез осигуряване на надеждна, точна и удобна за използване информация за сравнение.

Ключови думи: диагностично-консултативни центрове, анализ, имуществена структура, лечебни заведения, активи.

1. Въведение

Оптималното разпределение на ресурсите е от изключително значение за всяко едно предприятие. То е белег за това доколко ефективно е неговото функциониране. От размера на активите и от това доколко удачно е тяхното съотношение до голяма степен зависят производствената и финансовата дейност на предприятието.

Основен източник на информация за външните потребители при този вид анализ е актива на баланса и някои елементи от приложението на годишния финансов отчет. Сравняването на абсолютните суми и/или относителните дялове на отделните активи, за текущият и предходните периоди помага да се измерят измененията в имуществената структура. Въз основа на информацията от счетоводния баланс могат да се изчислят следните съотношения:

1. На основните балансови раздели, групи и статии към общата сума на активите;
2. На отделните балансови статии или групи към други групи.
3. На отделни балансови статии към другите статии от актива.

Тези съотношения дават информация за качествените изменения в имуществената структура и позволяват да се направи сравнителен анализ с икономическия потенциал на други предприятия. Предимство на относителните показатели е, че до известна степен премахват негативното влияние на инфлацията.

2. Преглед на литературни източници

В специализираната литература, отношението на балансовата стойност на дълготрайните активи и на краткотрайните активи към балансовата стойност на всички активи са известни като **показатели за интензивност на имуществото:**

Дълготрайни активи (ДА)

Краткотрайни активи (КА)

Активи (А)

Активи (А)

Ако стойността на получените коефициенти се умножи по 100, ще се получи дела на ДА, респ. на КА от общата сума на активите в процент.

Реализирането на стратегическата цел на финансовото управление изисква да се оптимизират инвестициите в краткотрайни активи. Върху обема на поддържаните КА в дружеството влияние оказват видът на отрасъла, големината на предприятието, обемът и стабилността на продажбите, степента на поетия риск. Отношението на финансовия мениджър към риска е в основата на избора на вида на политиката на управление на фирмените краткотрайни активи – агресивна и консервативна.

Агресивната политика се характеризира с поддържането на ниско равнище на краткотрайните активи, по-висок риск и висока рентабилност. При нея, паричните средства, ликвидните ценни книжа, запасите, вземанията се свеждат до минимум. Целта е да се намалат разходите, свързани с управление и финансиране на вземанията, разходите, свързани със съхранение на материалните запаси, загубите от несъбираеми вземания. При неизменни други условия, всичко това ще увеличи размера на печалбата. Увеличаване на рентабилността се очаква да се постигне и в резултат на по-доходоносното вложение на свободни средства в дълготрайни активи. При възприемане на тази политика, предприятието се излага на по-голям риск, но се очаква по-голяма възвращаемост. Рискът е свързан с възможността фирмата да изпадне в

неплатежоспособност, поради недостиг на пари и ликвидни активи или на престои, поради липси на запаси.

Консервативната политика се характеризира с поддържане на високо равнище на КА, нисък риск и по-ниска рентабилност. Нивото на материалните запаси, краткосрочните финансови инвестиции, краткосрочните вземания, паричните средства е по-високо. Прилагането на консервативната политика на управление активите води до увеличаване на разходите за съхранение на запаси, финансиране и управление на вземанията. В резултат на това печалбата намалява. Така обаче намалява и опасността от ликвидни кризи в предприятието, поради значителния дял на паричните средства, поддържани в дружеството. Опасността от прекъсване на дейността, поради липса на материални запаси също е по-малка.

Според едни автори (Вачков, Ст., Т. Владимирова 2011), инвестициите в краткотрайни активи са с по-ниска доходност, в сравнение с тази на дълготрайните активи. Ето защо се счита, че колкото по-малък е дялът на КА в структурата на активите, толкова по-рентабилна е дейността на компанията. Според други автори (Годоров 2003), „по-високият дял на КА в сравнение с този на ДА свидетелства за формирането на по-мобилна имуществена структура, която способства за ускоряване на обръщаемостта на активите на предприятието. Тази констатация обаче е валидна само при положение, че в предприятието няма залежали запаси от суровини и материали, трудно реализируеми стоки и продукция, както и значителни дебиторски вземания.”¹ По принцип по-големият дял на краткотрайните активи позволява по-гъвкаво реагиране при евентуални промени в конюнктурата на националната икономика, но високият относителен дял на краткотрайните активи не може да бъде оценен положително. Това важи особено за случаите, когато тяхната структура е неблагоприятна, т.е. когато преобладава дялът на по-слабо мобилните активи. Ако относителният дял на краткотрайните активи превишава значително средния за съответния отрасъл, това може да се дължи на сравнително големия размер вземания или на твърде много материални запаси. В тази ситуация е необходимо да се направи задълбочен анализ на материалните запаси и на дебиторската задлъжнялост.

При оценката на показателите трябва да се вземат пред вид характерът и особеностите на стопанската дейност. Георгиев (Георгиев 1992) посочва, че с най-голям относителен дял на дълготрайните активи са отраслите транспорт (60-70%) и енергетика (40-45%), а с най-нисък – търговията (25-30%)². От друга страна трябва да се отчете и наличието на пазарен риск и промяната на конюнктурната обстановка. Например нарастването на размера и относителния дял на краткотрайните активи може да е белег както за разширяване на производството, така и за забавяне на обръщаемостта на материалните запаси и вземанията, което автоматично води до увеличаване на техния размер.

Според Костова (Костова 2010), колкото по-голям е относителният дял на дълготрайните активи, толкова по-голяма е величината на т.нар. „постоянни разходи“ (амортизации, разходи за експлоатационна поддръжка, ремонт, местни данъци и такси и др.). Едно от средствата за евентуално неутрализиране на неблагоприятното влияние на сравнително по-големия размер на дълготрайните активи е подходящата

амортизационна политика. В България, честа практика е да се определят амортизационни норми равни на регламентирания данъчно признати такива (в ЗКПО), без да се отчита реалния полезен живот на дадения актив. При изследване на публикуваната информация в оповеставанията към Приложението на ГФО на ДКЦ-тата, се забелязва, че все повече лечебни заведения определят различни срокове за полезно използване на ДА от данъчно признатите, които отговарят по-точно на действителността.

За съжаление, в България все още няма единна информационна база данни с финансово-счетоводни показатели, нито за отделни предприятия, нито за осреднени стойности на показатели по браншове, което прави сравнението на изчислените показатели, характеризиращи имуществената структура на ДКЦ-тата във Варна със средните стойности на ДКЦ-тата в страната невъзможна.

3. Резултати и обсъждане.

При изследване на интензивността на имуществото е уместно да се изчисли и съотношението между ДА и КА, като полученото число показва дали ДА превишават КА и колко пъти (виж табл.1)

Таблица 1.

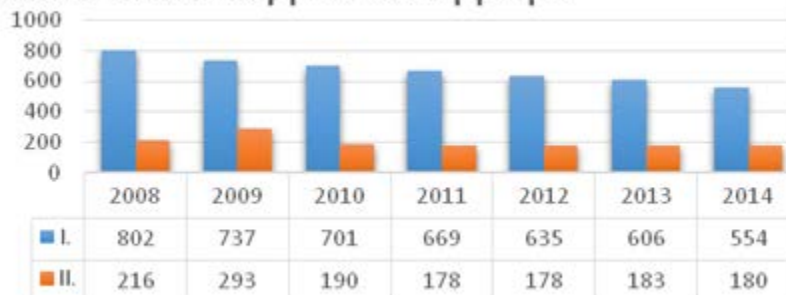
Показатели за интензитет на имуществото на ДКЦ –тата в гр. Варна

| | Показатели на ДКЦ 1 | 2008 г. | 2009 г. | 2010 г. | 2011 г. | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. |
|-------|---------------------|---------|------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| ДКЦ 1 | ДА/А | 0.79 | 0.72 | 0.79 | 0.79 | 0.78 | 0.77 | 0.75 |
| | КА/А | 0.21 | 0.28 | 0.21 | 0.21 | 0.22 | 0.23 | 0.25 |
| | ДА/КА | 3.71 | 2.52 | 3.69 | 3.76 | 3.57 | 3.31 | 3.08 |
| ДКЦ 2 | ДА/А | 0.89 | Няма данни | 0.88 | 0.86 | 0.91 | 0.89 | 0.87 |
| | КА/А | 0.11 | | 0.12 | 0.14 | 0.09 | 0.11 | 0.13 |
| | ДА/КА | 8.34 | | 7.48 | 6.03 | 9.90 | 7.75 | 6.82 |
| ДКЦ 3 | ДА/А | 0.85 | 0.76 | 0.84 | 0.83 | 0.85 | 0.76 | 0.74 |
| | КА/А | 0.15 | 0.24 | 0.16 | 0.17 | 0.15 | 0.24 | 0.26 |
| | ДА/КА | 5.69 | 3.19 | 5.39 | 4.97 | 5.54 | 3.09 | 2.87 |
| ДКЦ 4 | ДА/А | 0.61 | 0.54 | 0.60 | 0.68 | 0.62 | 0.51 | 0.46 |
| | КА/А | 0.39 | 0.46 | 0.40 | 0.32 | 0.38 | 0.49 | 0.54 |
| | ДА/КА | 1.58 | 1.17 | 1.47 | 2.08 | 1.64 | 1.03 | 0.87 |
| ДКЦ 5 | ДА/А | 0.56 | 0.56 | 0.55 | 0.53 | 0.53 | 0.54 | 0.53 |
| | КА/А | 0.44 | 0.44 | 0.45 | 0.47 | 0.47 | 0.46 | 0.47 |
| | ДА/КА | 1.29 | 1.27 | 1.23 | 1.14 | 1.14 | 1.16 | 1.14 |
| ДКЦ 6 | ДА/А | 0.67 | 0.62 | 0.80 | 0.86 | 0.85 | 0.86 | 0.83 |
| | КА/А | 0.25 | 0.31 | 0.20 | 0.14 | 0.15 | 0.13 | 0.17 |

| | | | | | | | | |
|-------|-------|------|------|------|------|------|------|------------|
| | ДА/КА | 2.70 | 1.98 | 4.03 | 6.41 | 5.86 | 6.42 | 4.97 |
| ДКЦ 7 | ДА/А | 0.50 | 0.35 | 0.43 | 0.49 | 0.52 | 0.54 | 0.47 |
| | КА/А | 0.50 | 0.58 | 0.57 | 0.51 | 0.48 | 0.46 | 0.53 |
| | ДА/КА | 1.01 | 0.60 | 0.75 | 0.97 | 1.08 | 1.17 | 0.90 |
| ДКЦ 8 | ДА/А | 0.11 | 0.06 | 0.03 | 0.02 | 0.01 | 0.01 | 0.03 |
| | КА/А | 0.89 | 0.94 | 0.97 | 0.98 | 0.99 | 0.99 | 0.97 |
| | ДА/КА | 0.13 | 0.07 | 0.03 | 0.02 | 0.01 | 0.01 | 0.03 |
| ДКЦ 9 | ДА/А | 0.00 | 0.02 | 0.03 | 0.45 | 0.57 | 0.38 | Няма данни |
| | КА/А | 1.00 | 0.98 | 0.97 | 0.55 | 0.43 | 0.62 | |
| | ДА/КА | 0.00 | 0.02 | 0.03 | 0.81 | 1.30 | 0.62 | |

Изменението в големината и съотношението между ДА и КА може да се изследва в динамика, като се онагледят по подходящ начин (виж фиг.1). Видно от фиг.1, е че в ДКЦ 1, е налице тенденция за намаляване на сумата на ДА, като в същото време КА запазват сравнително еднакво ниво. Постепенно намаляване в балансовата стойност на дълготрайните активи се наблюдава и в ДКЦ 3 и ДКЦ 6. Забелязва се устойчива тенденция към увеличаване на краткотрайните активи в ДКЦ 4, свързани с по-големия размер на паричните средства и вземанията, и в ДКЦ 8, свързани най-вече с увеличаване на свободните парични наличности. Тези констатации кореспондират с тенденцията на повишаване и в коефициентите за ликвидност, в т.ч. на абсолютната ликвидност, която за ДКЦ 4, за 2013 г. достига почти до числото 2, а за ДКЦ 8, за 2014 г., стига до изключително високата стойност 14,85. Следва да се помисли от ръководството на ДКЦ 8 за възможността за по-рационално използване на свободните парични средства, като напр. инвестиране в нова апаратура, развиване на нови дейности и др.

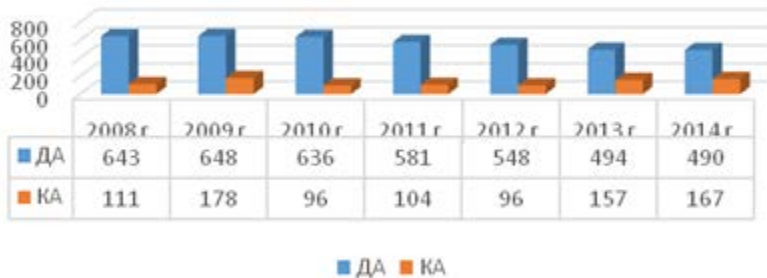
Изменение на ДА и КА в ДКЦ 1



ДА и КА в ДКЦ 2



ДА и КА в ДКЦ 3



ДА и КА в ДКЦ 4

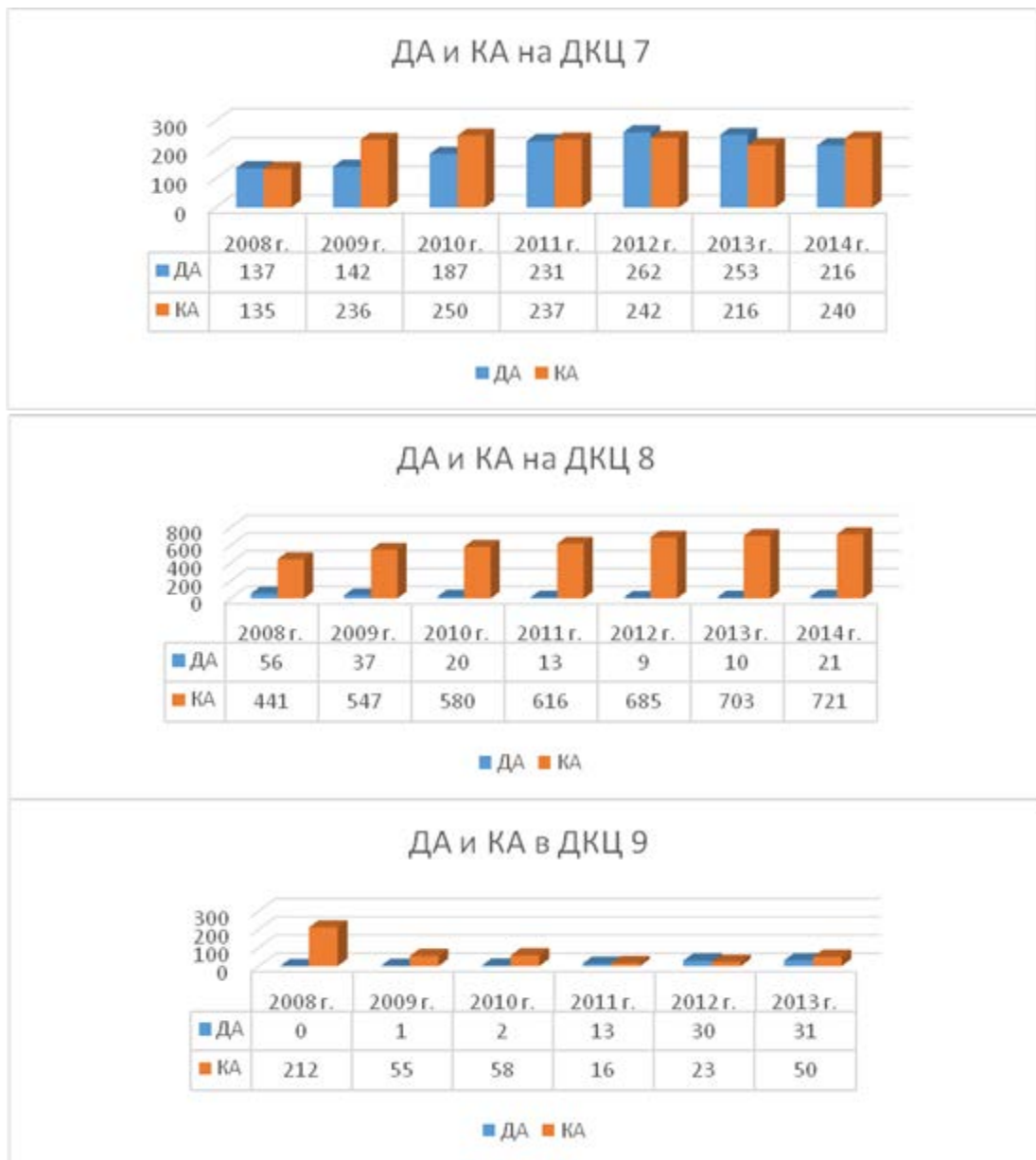


ДА и КА в ДКЦ 5



ДА и КА в ДКЦ 6





Фиг.1. Изменение на дълготрайните и краткотрайните активи на ДКЦ-тата в гр.Варна

За да може да се проследи изменението в материалните запаси, вземанията и паричните средства и заедно с това да се сравни с тенденциите в другите ДКЦ, може да се използват следните фигури: 2, 3, 4. Необходимо е делът на елементите на

краткотрайните активи да се представи като процент от общата сума на КА, за да може да се сравнява. Разбира се, сравнението е само ориентиrowъчно, защото освен дела е важна и абсолютната стойност на различните краткотрайни активи, но целта е да насочим вниманието си към по-нататъшно изследване на причините за вариациите в показателите.

На фиг.2. се вижда, че дялът на материалните запаси (МЗ) в 5 от анализираниите ДКЦ-та е незначителен или изобщо нямат материални запаси на склад. Други автори (Атанасов & Недев 2013) посочват, че и пловдивските общински ДКЦ-та (общо 9) също имат много малък, незначителен дял на МЗВ ДКЦ 1, ДКЦ 3 и ДКЦ 5 е налице по-голям дял (средно между 15 и 20 %) на материалните запаси, в сравнение с останалите. На фиг. 1 се вижда, че абсолютната стойност на материални запаси за тези 3 лечебни заведения се движи между 30 и 40 хил.лв. Вероятно тези ДКЦ-та извършат дейности, които имат по-голяма материалоемкост и нужда от поддържане на определени запаси на склад.



Фиг.2. Изменение на материалните запаси като процент от краткотрайните активи

Видно от фиг. 3 е , че в ДКЦ 1, ДКЦ 2 и ДКЦ 6 имат най-голям дял на краткосрочните вземания. Това е свързано с малкия дял на паричните средства и съответно влошената абсолютна ликвидност на тези лечебни заведения.



Фиг.3. Вземанията като процент от краткотрайните активи



Фиг.4. Парични средства като процент от краткотрайните активи

От фиг.4 може да се придобие представа за дела на абсолютно ликвидните средства в общата сума на краткотрайните активи. Най-голям дял на паричните

средства – 96 % има ДКЦ 8, при което е налице тенденция за задържане на много голям размер на свободните парични средства и съответно много висока стойност на коефициента за абсолютна ликвидност.

Показателите за интензивност на имуществото могат да се детайлизират по отделни видове дълготрайни и краткотрайни активи, с което се дава възможност да се прецени влиянието на отделните активи върху ефективността от функционирането на капитала.

В таблица 2 е представен относителния дял на дълготрайните активи спрямо общата сума на активите в процент.

Таблица 2.

Относителен дял на дълготрайните активи (ДА) в диагностично-консултативните центрове в град Варна

| Дял на ДА в % | ДКЦ 1 | ДКЦ 2 | ДКЦ 3 | ДКЦ 4 | ДКЦ 5 | ДКЦ 6 | ДКЦ 7 | ДКЦ 8 | ДКЦ 9 |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Дял на ДА в % - средно за периода 2008 - 2014 г. | 77 | 88.31 | 80.45 | 57.33 | 54.45 | 78.66 | 47.27 | 4.07 | 24.14 |
| Дял на ДА в % за 2013 г. | 77 | 88.57 | 75 | 51 | 54 | 86 | 50 | 1.4 | 38 |
| Дял на ДА в % за 2014 г. | 75.48 | 87.21 | 74.13 | 46 | 53.17 | 83 | 47.37 | 2.8 | н/д |

Относителният дял на дълготрайните активи, изчислен като средна стойност от относителните дялове на всичките девет лечебни заведения за целия анализиран период (2008 – 2014 г.) възлиза на 56.85%. Прави впечатление, че дела на ДА, изчислен само за общинските ДКЦ-та (средна стойност) е значително по-висок – 72.75%, отколкото общата средна стойност 56.85%. Анализът показва още, че частните лечебни заведения са инвестирали много по-малко средства в дълготрайни активи, отколкото общинските. За 2013 година, относителният дял на дълготрайните активи, изчислен като средна стойност за ДКЦ-тата бележи леко увеличение и възлиза на 57.89%. То се дължи най-вече на нарастването на дела на ДА в частните и в държавното ДКЦ-та. В същото време, средната стойност на дела на ДА през 2013 г. за общинските ДКЦ спада леко на 71.93 %.

4. Заключение

В резултат на направеното проучване могат да се формулират следните изводи: 1) дялът на материалните запаси в 5 от анализирания ДКЦ-та е незначителен или изобщо нямат материални запаси на склад. В ДКЦ 1, ДКЦ 3 и ДКЦ 5 е налице по-голям дял (средно между 15 и 20 %) на материалните запаси, в сравнение с останалите. 2) ДКЦ 1, ДКЦ 2 и ДКЦ 6 имат най-голям дял на краткосрочните вземания. Това е свързано с малкия дял на паричните средства и съответно влошената абсолютна ликвидност на

тези лечебни заведения. 3) средния относителен дял на дълготрайните активи на варненските ДКЦ-та за периода 2008 – 2014 г., възлиза на 56.85%. 4) дела на ДА, изчислен само за общинските ДКЦ-та (средна стойност) е значително по-висок – 72.75%, отколкото общата средна стойност 56.85%. 5) частните лечебни заведения инвестират много по-малко средства в дълготрайни активи, отколкото общинските. 6) от 2013 г. се забелязва леко учеличение на дела на ДА в частните и държавното ДКЦ-та, и лек спад при общинските (71.93). 7) създаването на он-лайн база данни, съдържаща осреднени показатели за финансовото и имуществено състояние на българските предприятия е наложително и необходимо условие за подобряване на тяхната конкурентоспособност, чрез осигуряване на надеждна, точна и удобна за използване информация за сравнение.

По-големият или по-малък относителен дял на съответната групи активи не означава, че е нарушена имуществената структура на това предприятие. За да се стигне до такова заключение е необходимо да се направи сравнение между тази структура и структурата на съответния отрасъл, към който принадлежи предприятието. Тъй като в България все още няма единна информационна база данни финансово-счетоводни показатели (в т.ч. за имуществената структура), нито на отделни предприятия, нито на осреднени стойности на показатели по браншове (в т.ч. в сферата на здраеопазването), извършването на подобни сравнения се оказва трудоемка и сложна задача. Ето защо, считаме, че създаването на он-лайн база данни, съдържаща осреднени показатели за финансовото и имуществено състояние на българските предприятия е наложително и необходимо условие за подобряване на тяхната конкурентоспособност, чрез осигуряване на надеждна, точна и удобна за използване информация за сравнение.

Използвана литература

- Атанасов, Н. & Недев, П., 2013. Задлъжнялост и платежоспособност на медицинските ДКЦ-та на община Пловдив. *сп. Здравна икономика и мениджмънт*, (1), pp.8–29.
- Вачков, Ст., Т. Владимирова, Е.С. и кол., 2011. *Въведение във финансите*, Варна.
- Георгиев, В., 1992. Как да анализираме финансовото състояние на предприятието. *изд. сп. "Викон"*, р.8.
- Костова, Н., 2010. *Финансово-счетоводен анализ*, Варна: изд. "Актив – К".
- Тодоров, Г., 2003. *Финансово-счетоводен анализ*, ИК Стено.

ANALYSIS OF PROPERTY STRUCTURE OF MEDICAL DIAGNOSTIC CONSULTATIVE CENTERS IN VARNA

Lyubomira KOEVA-DIMITROVA¹

¹ Department of Health Economics and Management, Medical University-Varna, Bulgaria
Lubomira@yahoo.com

Abstract. The production and financial performance of one company depend on the size of its assets and the aptness of the assets' proportion. The aim of this article is urged to make an external analysis of the asset structure of medical diagnostic and consultative centers (DCC) in Varna and on this basis to draw conclusions regarding their property structure. Subject of the study is the annual financial statements, published in the Commercial Register, of all 9 in number DCCs that are registered in Varna.

The names of DCC's are encoded with numbers from 1 to 9, with numbers from 1 to 7 are 6 DCCs, owned by the Municipality of Varna, one of them is a subsidiary of state-run hospital, with number 8 and 9 are private DCC's. Subject of the study are the assets and their proportion in the studied hospitals. The study covers 7 years - from year 2008 to year 2014. In the study are calculated and compared the indicators for intensity of the property as well as the relative share of the fixed assets obtained as an average value of the relative shares of all nine in number hospitals for the entire studied period.

The following important conclusions have been made: 1) The average relative share of fixed assets of Varna DCCs for the period 2008 – 2014 is 56.85%. 2) The proportion of FA calculated only for municipal DCC's (average value) is significantly higher - 72.75% compared to the overall average of 56.85%. 3) Private hospitals invest a lot less money in fixed assets than the municipal ones. 4) Since 2013 there is a slight increase of FA share in the private and the state-run DCC, and a slight decrease in the municipal ones (71.93). 5) The creation of an online database comprising of average indicators of the financial and property status of Bulgarian companies is essential and necessary condition for improving their competitiveness by providing reliable, accurate and usable information for comparison.

Key words: analysis, asset, property structure, diagnostic- consultative centers, health care organizations, Varna.

ИНФОРМАЦИЯТА В СИСТЕМАТА НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО И НЕЙНИТЕ ПОТРЕБИТЕЛИ

Анелия ГАЛИНОВА¹

¹Икономически университет – Варна
aneliya_galinova@ue-varna.bg

Резюме. В условията на пазарна икономика, където всяко предприятие има самостоятелност при разработването на своите производствени програми, производствени планове и социално развитие, да определи стратегии в областта на ценовата политика, значително нараства отговорността на ръководството за взетите от тях управленски решения. За да разработят ефективни и оперативни решения управляващите се нуждаят от достоверна информация, както за производственото, така и за финансовото състояние на предприятието. Както е известно, традиционното счетоводство, което обхваща голяма част от съществуващите информационни системи не осигурява мениджърите на всички нива с оперативна информация, а това се постига чрез управленското счетоводство. Именно създаването на нетрадиционни системи за формиране на информация за производствените разходи и финансовите резултати, използването на нови методи в управлението, повишената ценност на получената информация за вземане на решения се явява в настоящето един от най-актуалните проблеми на счетоводството, контрола и анализа на стопанската дейност. С настоящата статия си поставяме за цел да дефинираме понятието управленска информация, да систематизираме информационните потребности на различните потребители и качествените характеристиките, които трябва да притежава полезната информация.

Ключови думи. информация, управленско счетоводство, потребители на информацията.

Въведение

Информацията е неразделна съставна част на процеса на управлението, негов присъщ атрибут. Няма управление без информация, както няма стопанска дейност без управление. В съвременната икономическа литература липсва еднозначно тълкуване на понятието „връзка със счетоводството, като цяло и различните автори го третираат по различен начин. Важно е да се направи уточнението, че понятията „данни“ и „информация“ са близки по смисъл, но между тях съществува едно важно

разграничение: „данните“ – това са „суровите“ факти и цифри, управленска информация”. По принцип понятието „информация” се разглежда, във които след като се обработят стават информация. Или данните представляват описание на обекти и събития. Ако данните вече са известни или те нямат значение за лицата, на които са съобщени, то те не са информация. Според някои автори (Hendriksen, E. & van Breda n.d.) информацията може да се определи като данни, които имат ефект на новост за получателя и намаляват неопределеността в неговите напредства. Предаваното съобщение трябва да има по-голямо значение, отколкото разходите за неговото получаване и да предизвиква съответна реакция от лицата вземащи решения. Други автори (Бабаева 2002) виждат в информацията - своевременно качествено получаване на сведения за финансово-стопанската дейност на организацията за вземане на управленски решения. Информацията се определя (Ивашкевич 2004) и като обобщена информация за състоянието на управляваната система, на управленските действия и външната среда. Счита се (Градев, Н., Тотев, Т., Спасов, Д. & Петров 1987), че информацията която се използва при управлението на стопанската дейност, т.е. при осъществяване процеса на стопанското управление, се нарича икономическа информация. Тя представлява съвкупност от сведения за стопанските явления, факти и процеси, които са свързани с възпроизводството на материалните блага или са елемент на самия възпроизводствен процес. Посочва се (Карпова 2004), че икономическата информация последователно и пълно отразява производствено-стопанската дейност на предприятието. Тези дефиниции са взаимно свързани и се допълват една друга, което показва, че авторите имат сходни позиции за същността и предназначението на информацията. Следователно можем да дефинираме *управленската информация, като съвкупност от сведения за производствено-стопанската дейност на предприятието и за външната конкурентна среда, които се събират, обработват и обобщават, за да се предоставят на мениджърите, за вземане на обосновани решения.*

Тъй като основна част от първичните данни се използват и от финансовото и от управленското счетоводство, някои автори (Ежова 2000) считат, че информацията, действаща в системата на управленското счетоводство трябва да допълва информацията от финансовото счетоводство, а плановите показатели да се задават в натурално и стойностно изражение. Други автори (Hilton 1991) също посочват, че има много общи черти между информацията от управленското счетоводство и финансово-счетоводната информация, защото и двете се извличат от данните от основната счетоводна система на организацията. Според друго становище (Johnson 1991): „Съвременните счетоводители смятат, че е естествено и неизбежно финансово-счетоводната система на компанията да бъде основният му източник на информация за управлението. Те предполагат, че бизнесът първо създава счетоводните системи, за да се събира и предоставя информация за финансовите сделки, и че предприятията започват да използват тази счетоводна информация за управление на вътрешните дейности, когато тези дейности са достигнали необходимото ниво на сложност...” На практика много организации се опитват просто да вземат своите финансово-счетоводни системи, такива каквито са и да ги модифицират малко за управленски цели. Резултатите често са катастрофални, тъй като мениджърите не получават необходимата им информация за вземане на решения. Не трябва да се подценява факта, че традиционното счетоводство, не може да предостави информация за

разработването на стратегии и тактики за вътрешното управление, за което е нужна по детайлна и разнообразна информация. Мениджърите трябва да осъзнаят, че за различните цели се нуждаят от различни видове счетоводна информация. „Един вид се прилага за всички“ (Maher, M., Stickney, C. & Weil 2008), не е приложим за УС, т.е. една и съща информация, не може да се използва, за да се реализират целите на финансовото и управленското счетоводство. Други автори (Johnson, H. & Kaplan 1987) коментират, че дори и днес, в организациите с достъп до много повече изчислителна мощ ... рядко се прави разлика между информация, необходима своевременно за управленски контрол и информация, предоставена периодично от обобщените финансови отчети.

1. Информацията генерирана в управленското счетоводство

Управленският процес протича винаги във формата на информационен процес, т.е. като процес на получаване, преработване, предаване, съхраняване и използване на информацията. Без информация е невъзможно да се определят целите на управлението, да се оцени ситуацията, да се формулира проблема, да се вземе решение и да се контролира неговото изпълнение. П. Дракър счита, че неправилно формулираната мисия и цел води до това, че хората губят време и сили за старателно изпълнение на действия, които не е нужно да се предприемат въобще. Според него системата на движение на счетоводно-управленската информация трябва да бъде такава, че по най-добрия начин да осигури достигането на целите на организацията.

Информацията за управленското счетоводство (Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. & Yong 2001) са финансовите и операционните данни за видовете дейности и процеси, осъществявани в организацията; функциониране на нейните структурни подразделения; за произвежданата от нея продукция и услуги; за клиентите на организацията. Счита се (Бахрушина 2002), че информационното осигуряване на управленското счетоводство (УС) – това е събиране, обработка и предаване на финансова и нефинансова информация, използвана от мениджърите за планиране и контрол за хода на дейността в рамките на нейните подразделения, за измерване и оценка на получените резултати. От тук следва, че основната цел на управленското счетоводство (Horngren, C., Datar, M. & Rajan 2012) е да оцени, анализира и докладва финансова и нефинансова информация, която да помага на мениджърите да вземат решения за изпълнението на целите на организацията. Това означава, че в УС се използва количествена информация, която се дели на счетоводна и несчетоводна, но също така е възможно да се използва и неколичествена информация (слухове, резултати от социологически проучвания и др.). Принципът за документална обоснованост на счетоводната информация в УС може да бъде пренебрегнат, като в тази връзка може да се използват, както фактически, така и прогнозни оценки. За вземане на оперативни управленски решения може да бъде използвана пълна и непълна информация за обекта на изследване. Непълната информация, която се подлага на бърза обработка, в някои случаи се оказва достатъчна.

Всичко това позволява УС да се представи във вид на процес, ограничен в рамките на предприятието, който подготвя за ръководителите на различните нива на управление информация за планиране, управление, контрол на дейността на

структурните подразделения и на предприятието, като цяло. Трябва също да се отбележи, че информацията, генерирана в системата на УС трябва да отговарят на определени критерии. Основните критерии са ефективност, точност, уместност (значение за вземане на решения), съвместимост, лекота на възприятието. Всички разходи за събирането на информация не трябва да надвишават стойността на тази информация за вземане на решения. Един от девизите на управленското счетоводство е: „приблизителната информация днес ми е няколко пъти по-важна, отколкото абсолютно точната в другиден“.

Дискусиите за критериите на полезната информация достига разцвет в счетоводната теория в средата на 1960 г., когато комитетът на Американската асоциация за счетоводство (American Accounting Association (AAA)) започва да работи относно изявление за базата на счетоводна теория. Идентифицирани са основните характеристики, които правят счетоводната информация полезна, като: своевременност, точност, уместност, надеждност, същественост, разбираемост, значимост, практичност, сравнимост и др. През 1969 г. AAA Комитета по управленски модели за вземане на решения (AAA Committee on Managerial Decision Models) счита, че качествените характеристики, които трябва да притежава счетоводната информация, са: приложимост, проверимост, свобода от пристрастия и качественост. Тези стандарти за счетоводната информация са предложени от AAA Изявление за базисната счетоводна теория (AAA Statement of Basic Accounting Theory). През 1974 г. AAA Комитетът за концепции и стандарти – Вътрешно планиране и контрол (AAA Committee on Concepts and Standards—Internal Planning and Control) предлага следните тясно свързани свойства, които трябва да се притежават от информацията или от информационните системи на управленското счетоводство (Riahi-Belkaoui 2002):

1. Приложимост / Взаимодействие на целите
2. Точност / Прецизност / Надеждност
3. Съгласуваност / Съпоставимост / Еднородност
4. Проверимост / Обективност / Неутралност / Проследимост
5. Съвкупност
6. Гъвкавост / Адаптивност
7. Своевременност
8. Разбираемост / Приемливост / Обоснованост / Безпристрастност

В значителна степен авторите изразяват подобни виждания. Основните характеристики на полезната информация за УС (Павлова 2001) могат да бъдат: уместност, разбираемост, своевременност, възможност за сравняване, обективност, надеждност, цялостност (завършеност) и цена на информацията. Счита се (Йонкова 2008), че информацията предоставена от УС трябва да е уместна по отношение на потребностите на управляващите, които вземат решения. Информацията се счита за уместна, ако влияе на вземането на решения като помага на управляващите да оценят минали, настоящи и бъдещи събития, и като потвърждава и коригира техни предишни оценки. Някои автори твърдят (Керимов 2004), че към информацията от такъв вид се предявяват други изисквания, отколкото към информацията предназначена за външните потребители. Регулярност, своевременност, капацитет, простота на формата и възприятието – ето това са отличителните черти. Аналогична позиция имат и други автори (Ивашкевич 2004), които считат, че към информацията за вътрешното управление се предявяват редица специфични изисквания, различни от изискванията

за информацията на финансовото счетоводство, като: оперативност, формирана на принципа „колкото по-бързо, толкова по-добре“; целенасоченост; адресност; достатъчност; икономичност при получаването и използването; гъвкавост. Тези изисквания към информацията за УС са допълнени (Бахрушина 2002) и се изразяват в: адресност, оперативност, аналитичност, гъвкавост и инициативност, полезност, достатъчност и икономичност, конфиденциалност.

Всичко това показва, че в системата на УС, изискванията към информацията, от една страна са по-либерални: допуска се по-голяма свобода при нейното формиране, за разлика от традиционното (финансово) счетоводство, т. е. възможност да се използва неколичествена, недокументална, несчетоводна информация, примерни прогнозни оценки. В същото време в системата на УС изискванията са по-високи от гледна точка на качествата и детайлизацията, дълбочината на представената информация. Не на последно място е важно да се отбележи и строго конфиденциалния характер на управленската информация, до която достъп имат само определени лица вътре в организацията (мениджърите на различните нива в йерархията на организацията).

2. Потребители на информацията генерирана от счетоводството

По отношение на потребителите на счетоводната информация и в частност на управленската, авторите имат различни позиции. Повечето автори (Drury 2006) разделят потребителите на счетоводната информация на две категории:

- вътрешни потребители, т.е. потребители в състава на организацията, където се води счетоводство

- външни потребители, т.е. потребители, не влизащи в състава на организацията

В тази класификация не е изяснено разбирането за това, какво означава „в състава на организацията“. Дали това значи, че се включват само лицата, които са на трудови договори с организацията, или и тези които притежават определени ресурси (трудови или финансови).

Редица автори се придържат към следната класификация на потребителите на счетоводната информация (Ковалев 1999):

- 1) външни по отношение на предприятието
- 2) самите предприятия (техния управленски персонал)
- 3) самите счетоводители, като представители на професията

В тази класификация се насочва вниманието към ключовата роля на счетоводителите в механизма на потребление на съответната информация, но не е изяснен въпроса до каква степен те участват или влияят на процеса на вземане на решения.

Според други автори (Кондраков 2007) потребителите на счетоводната информация, могат да бъдат разделени в три групи:

- администрацията на организацията;
- трета страна потребители на информация с пряк финансов интерес;
- трета страна на потребителите на информация с непряк (косвен) финансов интерес

Такова разделение има твърде общ характер и нарушава логиката на изграждане на системата на потребителите на счетоводната информация, тъй като се явяват не съпоставими понятията „външни“ и „вътрешни“ потребители и на създаваната информация от структурните подразделения в счетоводството, съответно на финансово и управленско. За това, от гледна точка на потребителите на съвременната счетоводна информация, най-разпространеното им деление наложило се сред авторите, е на външни и вътрешни. От тази позиция в структурата, както на външните, така и на вътрешните потребители на счетоводната информация могат да се подразделят на отделни групи потребители: икономисти, мениджъри, аналитици и др.

FASB (CON 1.24) посочва разнообразието от потенциални потребители на информацията на финансовите отчети, като собственици, кредитори, доставчици, потенциални инвеститори, кредитори, служители, мениджмънт, директори и др.. Поради прагматични причини обаче се стеснява фокуса на инвеститори и кредитори (CON 1.30). Въпреки че FASB също споменава мениджмънта на предприятието, като потенциален потребител на финансовите отчети (CON 1.24) и признава общия интерес на ръководството от използването на информацията предоставена от финансовото счетоводство (CON 1.27) се стига до извода, че мениджърите доста често се нуждаят от допълнителна и по-подробна информация за планиране и контролиране на операциите (CON 1.27). FASB предполага, че управленското счетоводство обикновено може да бъде пригодно към информационни изисквания на мениджмънта и следователно е извън обхвата на неговите изявления. Въпреки че FASB признава вътрешния аспект на финансовите отчети и приема мениджмънта, като принципен потребител на финансово-счетоводната информация, счита, че основната роля на мениджмънта във външните финансови отчети е в съобщаването на счетоводна информация за използването от други лица (CON 1.29). FASB заключава, че основният интерес на мениджмънта е в "разходите, адекватността и разбираемостта на външните финансови отчети" (FASB 2005). За това само тези аспекти се разглеждат от FASB при разработване на счетоводните стандарти, докато изискванията към информацията за мениджмънта, т.е. за управленски цели, не. Аналогична е ситуацията и при MCC/СС.

За целите на класифицирането на всички потребители на счетоводна информация в организацията се счита (Волкова 2005), че са важни два класификационни признака:

➤ възможност за достъп до определен обем (на информация за вътрешно управление) вътрешна управленска информация (такава като: оперативни планове, доклади относно тяхното изпълнение, аналитични бележки, подготвени за вземане на управленски решения и т. н.)

➤ участие при вземането на оперативни, тактически или стратегически управленски решения на ниво организация

Едновременната класификация по двата признака дава възможност да се формира матрица 2x2 (представена в **таблица 1.**).

Таблица 1.

Потребители на счетоводната информация на предприятието

| | Имат достъп до вътрешна информация | Нямат достъп до вътрешна информация |
|--|---|---|
| Участват при вземането на управленски решения | Мениджъри (Ръководители) Собствениците на голям пакет от правата на собственост | Държавата, чрез своите агенти Собствениците на малки пакети от правата на собственост |
| Не участват при вземането на управленски решения | Персонала (в това число счетоводителите) Контролиращите органи Одитори Специалисти в областта на сливанията и придобиванията | Купувачи, потребители, клиенти Доставчици, изпълнители и други търговски кредитори Кредитори (финансови кредитори) Потенциални собственици Обществото Външни аналитици |

Въз основа на **таблица 1.** могат да се разгледат различните потребители, тяхната заинтересованост от използването на счетоводната информация създавана в предприятието и до каква степен участват в процеса на вземане на управленски решения.

Съгласно I квадрант

Мениджърите (ръководителите) на различните нива. На тях им е необходима счетоводна информация за оперативно управление и за вземане, както на оперативни, така и на тактически и стратегически управленски решения. Те ползват такава информация в границите на своите правомощия, а именно те определят и възможностите им за достъп до информация.

Собствениците на голям пакет от правата на собственост (акции, дялове и др. в зависимост от формата на собственост). На крупните собственици им е необходима информация, за да направят оценка на бъдещите си доходи и за контрол на правилното им начисляване в миналото. Те обикновено имат достъп и до управленска информация, и при вземането на решения (в рамките на устава и ТЗ). В резултат на техните решения ръководството може да бъде насочено, към едни или други действия.

Според II квадрант

Държавата, в лицето на своите данъчни, правни и други органи. Държавата, контролира стопанските субекти и се интересува преди всичко от преразпределението на ресурсите. Отчетността и е необходима за контрол на правилното начисляване и плащане на данъците, за законово регулиране, събиране на статистическа информация и т.н. За представителите на държавните органи е достъпна само информация от финансовото счетоводство. По тази причина тези потребители на счетоводна информация попадат във втората колона. По отношение на въпроса за участието им в управлението, отговорът е малко по-сложен. От една страна държавата не трябва да се намесва в оперативното управление на стопанските субекти, но от друга страна, се получава така, че чрез издаваните закони и подзаконовни актове, тя определя (а в някои случаи направо диктува) много бизнес-решения. Законите актове се явяват задължителни за всички стопански субекти. За това може да се приеме, че държавата също участва при вземането на решения на равнището на отделните предприятия.

Собствениците на малки пакети от правата на собственост. Също като крупните собственици, тези участници в бизнес-средите се интересуват от счетоводната информация за контрол и оценка на своите доходи и имат достъп само до информацията от финансовото счетоводство. При това, те в съответствие с устава на организацията, също като другите собственици имат възможност да участват в управлението на предприятието, имат право на глас на ежегодните събрания на собствениците, а също така имат право да инициират извънредни събрания. За по-ефективно участие при вземането на управленски решения, те могат да се обединяват.

Според III квадрат

Служителите (в т. ч. счетоводителите (не мениджъри!)). Достъпна за тях е счетоводната информация (за много от тях е достъпен голям обем информация, във връзка с техните длъжностни задължения), а така също и информация от финансовото счетоводство. Служителите се стремят да оценят стабилността на компанията на своя работодател, неговата способност да осигури изплащането на работните заплати за текущия период и за бъдеще, и да гарантира тяхната работа. Не участват при вземането на решения.

Контролиращите органи (Съвет на директорите, попечителски съвети и др.) в икономически развитите страни съществуват, за да гарантират опазването на правата на собствениците и на всички други участници в бизнес-средата. Не участват пряко в управлението и при вземането на решения, но те сериозно влияят на този процес и за това им трябва вътрешни счетоводни данни.

Одитори – счетоводната информация за одитора е предмет на труда. За да изпълни своите служебни ангажименти, той има достъп до вътрешна информация. Не участва при вземането на управленски решения в самата организация. Разработените от него препоръки и аналитични материали, се използват от мениджърите, при тяхната работа и при вземането на решения.

Специалисти в областта на сливанията и придобиванията – в случаи на дружествени сливания, по силата на своите професионални задължения, те имат достъп до вътрешна информация. Тази група потребители са сродни с одиторите, които също се привличат, за да окажат някои услуги. Различните видове счетоводни данни се явяват инструмент за тяхната работа.

Съгласно IV квадрат

Купувачи, потребители, клиенти – са заинтересовани от стабилността на компанията, особено ако имат дълготрайни контакти с дадена организация. Те използват (за своите интереси) информация от финансовото счетоводство. Достъп до вътрешна информация, като правило, те нямат, и при вземането на управленски решения пряко не участват.

Доставчици, изпълнители и други търговски кредитори – искат да оценят възможността да получат своите пари в срок и в пълен размер. За това тях ги интересува преди всичко ликвидността и краткосрочната платежоспособност, особено ако те зависят от дадена организация, като основен потребител.

Кредитори – лица, които предоставят финансови ресурси за определен срок, при определени условия. Освен текущата платежоспособност на компанията, тях така също ги интересува структурата на нейния капитал и особеностите на паричните потоци. За да се оцени пълната картина на финансовото състояние, само чрез финансовото счетоводство е невъзможно, затова финансовите кредитори, при

предоставянето на кредити обикновено изискват голямо количество различни документи, изчисления, справки. По този начин, да се приеме, че банкерите са допускани до вътрешната информация на организацията е неправилно. Цялата тази информация, им се предоставя само в тази форма и обем, които са одобрени от ръководството на предприятието. За това ще бъде правилно, ако отнесем тази група потребители в същия квадрат, както и обикновените търговски контрагенти.

Потенциалните собственици – са заинтересовани от това, да оценят възможността да получат доходи от дяловото участие. На тях и на техните агенти, им е необходима информация за това да купуват ли, да държат или да продават пакета от права. Обща оценка на финансовото състояние те могат да направят само от външната информация на финансовото счетоводство.

Обществеността – в лицето на профсъюзите, органите на местното самоуправление, екологичните организации и др. също се явяват потребители на счетоводната информация, от която могат да оценят степента на съответствие на състоянието на организациите към изискванията или стандартите на обществените организации. За тази група потребители е достъпна само информация от финансовото счетоводство. В управлението на организацията, те не вземат участие, въпреки че могат сериозно да влияят на много от приетите и важни решения. В САЩ например, нито един крупен проект няма да бъде осъществен без съгласието на влиятелни екологични организации.

Външни аналитици – това са на първо място конкурентите, а след това служителите от различните видове финансови, рейтингови, информационни и др. агенции, както и всеки, който се интересува от положението на предприятието. Обикновено, в най-добрия случай, за тях е достъпна външната информация от финансовото счетоводство.

Описанието на всички основни групи лица, интересувани се по една или друга причина от счетоводната информация на организацията, дава възможност да се направят следните изводи, че в I квадрат ръководителите и крупните собственици, представляват потребители, които се явяват участници на вътрешната бизнес-среда и са вътрешни потребители на счетоводната информация. Именно така и се възприемат от голяма част от авторите. Аналогично лицата включени в IV квадрат се явяват безусловно външни потребители по отношение на организациите. Потребителите отнесени във II и III квадрат е трудно еднозначно да бъдат наречени вътрешни или външни, но все пак те имат повече права при получаването на информация в организацията, отколкото обикновения доставчик. Другият важен извод е, че в дясната половина на матрицата – са потребителите на информацията от финансовото счетоводство, а в лявата – заинтересованите имат достъп и до управленска информация, т.е. те са тези, които формират и поддържат функционирането на системата на УС.

Системата на УС е ориентирана към вътрешните потребители в лицето на висшето ръководство на организацията, а така също и към ръководителите и отговорните лица на нейните подразделения. В съответствие с това, потребители на информацията, създадена в рамките на системата на УС в една организация се явяват (Мансуров 2010):

1) *висшия мениджмънт* - формира стратегическите цели за управление на организацията. Получават интегрирани управленски отчети за постигнатите поставени

цели, които отразяват действителните резултати на производството, на инвестиционната и финансовата дейност на организацията, като цяло и в основните структурни подразделения за последния период или за конкретен момент от време; анализ на външните и вътрешните фактори, влияещи върху резултатите при изпълнението на дългосрочните цели на организацията, а така също и на планираните и прогнозни дейности за предстоящия период.

2) *ръководството на структурните подразделения на всички нива* - създават оперативната стратегия за реализация на дългосрочните цели за развитие на организацията, и в съответствие с това получават управленски отчети, включващи в себе си стойностите на ключови показатели за дейността на подразделения за конкретен момент от време, и резултатите от тяхната аналитична обработка; информация от планов и прогнозен характер, а така също и информация за свързаните с тях подразделения и контрагенти.

3) *специалистите от структурните подразделения*, които са отговорни за разработването и прилагането на дългосрочни цели за развитие на компанията. В рамките на своята компетентност, те получават информация за дейността на компанията, за нейните дъщерни дружества, прогнози за вътрешните и външните фактори, оказващи влияние върху резултатите от дейността на организацията.

Всеки един от тези потребители, участващ в управлението на дейността на организацията, ще използва управленската и счетоводната информация, но тя ще удовлетворява различни информационни потребности. Така например (Coombs, H., Hobbs, D. & Jenkins 2005):

- Мениджърът по продажбите ще изисква информация за тенденциите в продажбите, за печалбите, нивата на стоките, стойността на оборота от стоки, за работата на продавачите (измерена по най-различни начини), „хит цените“ за клиентите, обемите на продажби и оценяването на клиента, района, сектора, продуктовите линии и т.н.

- Мениджърът на производство ще изисква информация за производствените разходи, ефективността на производството, използване на капацитета на машината, ефективността на производствения работник, мерките и тенденциите за качество, нивата на запасите, размера на количеството материали вложени в производството, загубите от брак и др.

- Мениджърът на човешки ресурси ще изисква информация за броя на отсъствията, закъснения, нивата и тенденциите на болничните, степента на текучество на персонала, разходите за подбор и ефективността на набрания персонал, разходите за обучение и квалификация на персонала, сравнителен анализ на заплатите и на нивата на заплащане и т.н.

- Мениджърът на отдел (офис), в допълнение към видовете информация, получавана от мениджъра на човешките ресурси, ще изисква информация по въпроси, които са специфични за отдела, ще измерва нивото на обслужване, което трябва да е в съответствие с извършването от другите отдели; на цялостната ефективност на процесите, извършвани от отдела; бюджетите за отдела и степента, до която те са изпълнени; разходите, свързани с бъдещите услуги, които ще бъдат предоставени на отдела; сравнения между разходите за услуги, предоставяни от отдела, както и тези на потенциалните външни доставчици и др.

▪ Мениджърът по доставките ще изисква информация за нивото на запасите и реда на тяхното доставяне, ефективността и разходите по процесите на доставянето, сравняване на разходите по придобиването с алтернативни доставчици и др.

▪ Управителят или мениджърът на друго по-високо ниво ще изисква информация за всички по-горе посочени въпроси, но, разбира се, в систематизирано, обобщено ниво. Мениджърът на по-високо ниво трябва да бъде в състояние да „вижда“, а оттам и неговите информационни изисквания ще имат по-стратегическа насоченост. Освен това, този тип мениджър ще се интересува повече от по-широкия, по-дългосрочен и политически аспект на бизнеса на организацията и по този начин съответните изисквания за информацията, могат да бъдат с по-широк обхват, по-точни и по-често се проявява нефинансовата насоченост.

По този начин (Толкач 2005) управленското счетоводство е неразделна част от управленската информационна система, от която всички нива на управление получават необходимата информация за вземане на решения. Управленската информационна система (УИС) се определя (Павлова 2001), като сбор от сходни системи, които филтрират и обработват данните, получени от външни и вътрешни източници, докато се получи информацията необходима на предприятието за осъществяване на нормалната му дейност. М. Павлова достига до извода, че в изграждането на УИС участват и други системи, като: ценообразуване, маркетинг и пласмент, личен състав, качествен контрол. Посочва се (Колев 2008), че традиционната цел на проектирането на УИС е да се осигури на всеки вземаш решение, релевантна на потребностите му информация, в момента на възникването им.

Бившият главен счетоводител на SEC Дж. Бъртън заявява, че „до края на века в резултат на новите информационни технологии е много вероятно отчитането на база данни да замени счетоводството, такова каквото го познаваме днес – както за вътрешни, така и за външни цели. (Mayers, D., Clifford, W. & Smith 2004)“ Това показва, че на съвременен етап пред информационната система на УС се поставят нови предизвикателства и тя все още има отворен характер.

3. Заключение

В резултат на направеното проучване могат да се формулират следните изводи:

- в икономическата литература не е изяснена същността и съдържанието на понятието „управленска информация“.

- все още е дискуссионен въпросът, кои са критериите, на които трябва да отговаря информацията за целите на управленското счетоводство, за да бъде полезна.

- въпреки различните начини за класифициране на потребителите на информация, считаме, че най-подходящо е разделянето им на вътрешни и външни за предприятието. Като за вътрешните потребители трябва да бъдат ясно делигирани техните пълномощия и възможности за достъп до управленска и счетоводна информация.

- една от основните функции на управленското счетоводство е осигуряването с информация на ръководителите на всички нива на управление, както и да се създаде информация, която да служи като средство за вътрешна комуникационна връзка между отделните нива на управление и структурните подразделения, за да се реализират поставените цели в предприятието.

Фокусът на бъдещи изследвания може да бъде насочен към изграждане на ефективна управленска информационна система за управленското счетоводство, която да отговаря на динамично променящите се условия, в които функционира предприятието и на необходимостта от полезна информация за вземане на управленски решения.

Използвана литература

- Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. & Yong, S. M., 2001. *Management Accounting*. 3 edition: Pearson Education.
- Coombs, H., Hobbs, D. & Jenkins, E., 2005. *Management Accounting. Principles and Applications*. Oxford: Great Britain by Alden Press.
- Drury, C., 2006. *Cost and Management Accounting: An Introduction*. 6th ed.: Thomson.
- FASB, 2005. *Revisiting the Concepts*,: http://www.fasb.org/project/communications_paper.pdf. (21.07.2012).
- Hendriksen, E. & van Breda, M., 2000. *Accounting theory*. fifth ed. Boston: Irwin.
- Hilton, R., 1991. *Managerial accounting*. New York: McGraw-Hills.
- Horngrren, C., Datar, M. & Rajan, V., 2012. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14th ed. ed. s.l.: Prentice Hall.
- Johnson, H. & Kaplan, R., 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: MA: Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T., 1991. Managing by Remote Control: Recent Management Accounting Practice in Historical Perspective. *Inside the Business Enterprise: Historical Perspectives on the Use of Information*, p. 42.
- Maher, M., Stickney, C. & Weil, R., 2008. *Managerial Accounting & An Introduction to Concepts, Methods, and Uses*. tenth edition: Thomson South-Western.
- Mayers, D., Clifford, W. & Smith, J., 2004. Incentives for Managing Accounting Information: Property-Liability Insurer Stock-Charter Conversions. *The Journal of Risk and Insurance*, 71(2), p. 216.
- Riahi-Belkaoui, A., 2002. *Behavioral management accounting*. 1st edition: Quorum Books.
- Бабаева, Ю., 2002. *Бухгалтерский учет*. Москва: ЮНИТИ- ДАНА.
- Бахрушина, М., 2002. *Бухгалтерский управленческий учет*. Москва: ИКФ Омега-Л.
- Волкова, Н., 2005. *Управленческий учет*. Москва: Проспект.
- Градев, Н., Тотев, Т., Спасов, Д. & Петров, Л., 1987. *Обща теория на счетоводната отчетност*. Варна: Г. Бакалов.
- Ежова, А., 2000. Организация управленческого учета в крупной компании. *Финансовые и бухгалтерские консультации*, Issue 12, p. 15.
- Ивашкевич, В., 2004. *Бухгалтерский управленческий учет*. Москва: Экономиста.
- Йонкова, Б., 2008. *Управленско счетоводство*. София: Ровина.
- Карпова, Т., 2004. *Управленческий учет*. Москва: Юнити.
- Керимов, В., 2003. *Управленческий учет*. Москва: Дашков и Ко.
- Ковалев, В., 1999. *Ведение в финансовый менеджмент*. Москва: Финансы и статистика.
- Колев, Н., 2008. *Съвременни концепции в управленската отчетност*. Казанлък: Янита ЯС.
- Кондраков, Н., 2007. *Бухгалтерский учет*. Москва: ИНФРА-М.
- Мансуров, П., 2010. *Управленческий учет*. Ульяновск: УлГТУ.
- Павлова, М., 2001. *Управленски счетоводство*. София: Ромина.
- Рябова, М. & Богданова, Н. 2009. *Теория бухгалтерского учета*. Ульяновск: УлГТУ.
- Толкач, В., 2005. Управленческий учет как осознанная необходимость. *Институт приватизации и менеджмента*, с. 12

INFORMATION IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ITS USERS

Aneliya GALINOVA¹

¹University of Economics, Varna, Bulgaria
aneliya_galinova@ue-varna.bg

Abstract. In a market economy, where each entity has autonomy in developing their production programs, production plans and social development to identify strategies pricing policy has significantly increased the responsibility of the management of taken by them management decisions. In order to develop effective and operative decisions managers need reliable information for both the production and the financial position of the company. As is known, traditional accounting, which covers much of the existing information systems do not provide managers at all levels of operational information, and this is achieved through management accounting. Namely the creation of nontraditional systems for forming information about production costs and the financial results, the use of new methods to management, the increased value of the information obtained for decision making appears at present one of the most actual problems of accounting, control and analysis of economic activity. In this article we aim to define the concept of management information, to systematize the information needs of different users and qualitative characteristics that should have useful information.

Key words: information, management accounting, users of the information.